

أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية  
على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها

( دراسة ميدانية )

إعداد

دكتورة / منال حامد فراج

مدرس المحاسبة

بالمعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق



## أثر اختيار المصدر الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية

### على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها

#### (دراسة ميدانية)

إعداد

دكتورة / منال حامد فراج

### أولاً : مقدمة البحث

تطور مفهوم المراجعة الداخلية عبر الزمن من كونها مجرد أداء من أدوات الرقابة الداخلية تهدف إلى التعرف على الأخطاء والغش إلى أن أصبحت وظيفة تمثل تقييماً للأداء الإدارى من سياسات وممارسات وأهداف ، وقد ارتقت المراجعة الداخلية إلى أن أصبحت مهنة أكثر من كونها وظيفة .

وقد ظهرت عوامل جديدة أثرت فى مفهوم المراجعة الداخلية ، هذه العوامل نتجت من بيئة أعمال المنشآت التى تتسم بالتغير السريع والمنافسة ووجود المخاطر بالمنشأة ، ونتيجة للتطورات الحديثة أصبح من الضرورى على المراجعة الداخلية أن تتطلب فهما واسعا لبيئة التجديد والابتكار وأصبح يتطلب مهارات إدارية جديدة ، وبالتالي تغير النموذج التقليدى للمراجع الداخلى.

وشهدت السنوات الماضية تطورا فى مهنة المراجعة وخاصة مهنة المراجعة الداخلية ، حيث أن الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر اتجاها حديث نسبيا، حيث بدأت بعض المنشآت فى إسناد بعض الوظائف إلى أطراف خارجية .

وفي الوقت الذى أشدت فيه المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية والمراجعين الداخليين فيما يتعلق بأداء خدمات المراجعة الداخلية ، بدأت بعض منشآت الأعمال الكبرى فى الخارج تتعاقد مع مقدمى خدمة خارجيين ليقدموا لها خدمات المراجعة الداخلية ، ويلاحظ أن الاعتماد على مقدمى الخدمة الخارجيين قد بدأ يتزايد خصوصا بالنسبة لتلك المنشآت التى تشعر بإخفاق المراجعين الداخليين العاملين بها فى أداء مهام المراجعة الداخلية .

### ثانيا : مشكلة البحث

أن الاسناد الخارجى أو ما يمكن أن يسمى " التعهيد" ينصب على تحويل مسئولية أداء مهام أو وظائف كانت تؤدى داخل المنشأة إلى طرف خارجى لدواعى تركيز المنشأة على الأنشطة الأساسية وهو الامر الذى

ترتب عليه أن الاسناد الخارجى كخدمة مهنية يختلف تماما عن الاستعانة بخبير، حيث تتم الاستعانة به لأداء مهام أو وظائف لا تملك الوحدة الخبرة الفنية أو الامكانيات المعرفية أو التقنية اللازمة لأدائها.

وقد لاقى الاتجاه الخاص باسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجى الكثير من التأييد، حيث بدأت بعض منشآت الأعمال الكبرى فى بعض دول العالم تتعاقد مع موردين من خارج المنشأة للحصول منهم على خدمات المراجعة الداخلية، ومن ثم إستعانة العديد من منشآت الأعمال بمصادر خارجية للحصول على بعض الخدمات التى كانت تؤدى داخليا، واتجهت العديد من المنشآت للإستعانة بمراجعيين خارجيين للحصول على خدمات تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية (١).

ولاشك أن هذا الاتجاه يفتح الباب أمام المراجع الخارجى وغيره من الأشخاص المؤهلين لأداء خدمة المراجعة الداخلية للقيام بهذه المهمة.

ومن ثم يمكن القول أن مصادر أداء وظائف المراجعة الداخلية أصبحت تتضمن الاتجاهات التالية (٢) :

- ١- المصدر الداخلى أو الأداء الداخلى للمراجعة الداخلية وهو الاتجاه التقليدى والذي يعنى بقاء أداء وظائف المراجعة الداخلية من داخل المنشأة .
- ٢- الأسناد الخارجى الكامل لإداء وظائف المراجعة الداخلية، والذي يعنى قيام مصدر خارجى بأداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٣- الأداء المشترك لوظائف المراجعة الداخلية والذي يعنى قيام مراجع خارجى بأداء بعض وليس كل وظائف المراجعة الداخلية . الأمر الذى يعنى إبقاء إدارة أو قسم المراجعة الداخلية والاستعانة بالمصدر الخارجى لأداء بعض الأعمال .

ومن هنا يصبح التساؤل الرئيسى لمشكلة البحث :

هل يؤثر مصدر أداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة هذه الوظائف . ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسى بعض التساؤلات الفرعية :

- ما هى مبررات الاستعانة بمصدر خارجى ؟
- ما هى نقاط الضعف المصاحبة للاستعانة بالمصدر الداخلى لأداء وظائف المراجعة الداخلية ؟
- هل هناك علاقة بأختيار مصدر وظائف أداء المراجعة على جودة المراجعة الداخلية ؟

### ثالثا : أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث فى محاولة لقاء الضوء على تعدد مصادر أداء وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن الاسناد الخارجى كمصدر أصبح مطروحا فى ساحة البحث العلمى للوقوف على ماله وما عليه وأصبح اتجاها معاصرا فى الوقت الحاضر يتم تناوله ما بين مؤيد ومعارض . وأن هذا الاتجاه له كثيرا من الاعتكاسات التى تحقق فائدة لمنشآت الاعمال، حيث يتناول هذا البحث إحدى هذه الفوائد أو المزايا، وهو

جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية . كما أنه من الناحية العملية فلا شك أنه من الأهمية ضرورة الحصول على دليل ميداني من بيئة المراجعة حول الفروض الأساسية لهذا البحث والمتمثلة في العلاقة بين الأسناد الخارجى لإداء وظائف المراجعة الداخلية وكل من تحقيق جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية فضلاً عن تخفيض تكاليف أداء هذه الوظائف .

#### رابعاً : أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى دراسة العلاقة بين مصدر أداء وظائف المراجعة الداخلية وجودة وظائفها ، أو بمعنى أكثر تحديداً أثر الاسناد الخارجى لإداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها ، ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- ١- المفاضلة بين المصادر المختلفة لإداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٢- دراسة أثر الإسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها .
- ٣- دراسة أثر الاسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية على تخفيض تكاليف أدائها .

#### خامساً : فروض البحث

- ١- لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية
- ٢- لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٣- لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء وظائفها .
- ٤- لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الأسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدى إلى تخفيض التكاليف .

#### سادساً : خطة البحث

- المبحث الأول : الدراسات السابقة .
- المبحث الثانى : مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية .
- المبحث الثالث : أثر إستخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الداخلية .
- المبحث الرابع : دراسة ميدانية .
- الخلاصة والنتائج والتوصيات .

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة

#### أولاً : دراسات باللغة العربية

##### ١- دراسة (عبدالفتاح ، ٢٠٠١):

- هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ، وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها مايلي(٣):
- المصدر الخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ليس اتجاهاً جديداً بشكل مطلق، حيث اعتادت بعض المنشآت على إسناد بعض الوظائف الخاصة بالمراجعة الداخلية إلى أطراف خارجية.
  - ظهر المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية أولاً في المؤسسات المالية خاصة قطاع البنوك ثم امتد إلى منشآت الأنشطة التجارية والصناعية.

##### ٢- دراسة (منصور، ٢٠٠٧):

- هدفت هذه الدراسة إلى تقييم المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ، وبيان مدى حاجة منشآت الأعمال للاعتماد على هذا المصدر. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية(٤) :
- تعاقد منشآت الأعمال مع مصدر خارجي للحصول على خدمات معينة ليس اتجاهاً جديداً، فهناك العديد من الخدمات التي تحصل عليها منشآت الأعمال من مصادر من خارج المنشأة.
  - المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية أحد الأساليب التي يمكن لمنشآت الأعمال إتباعها للحصول على خدمات تتعلق بالمراجعة الداخلية.
  - المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية له العديد من المزايا ، ومن أهمها تحسين جودة أدائها .
  - يؤثر المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية على حياد المراجع الخارجي تأثيراً سلبياً، في حالة جمع هذا المراجع بين كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لنفس المنشأة.
  - يحد المصدر المشترك للمراجعة الداخلية من الانتقادات الموجهة للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية.

٣- دراسة (مبارك ، ٢٠١٢):

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية ودرجة الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية ، وقد أشارت نتائج البحث إلى (٥):
- أن مصدر خدمات المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية
  - أن ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة يقلل من اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدر خدمات المراجعة الداخلية.

### ثانيا : دراسات باللغة الأجنبية

١-دراسة ( Caplan& Michael , 2000 )

- هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الحافز الأساسي من التعاقد على خدمات المراجعة الداخلية ، وقد توصلت الدارسة إلى النتائج التالية (٦) :
- توجد حدود معينة للعقوبات التي تفرض على المراجع الداخلي في حاله فشل عملية المراجعة نظراً لكون طبيعة عمل المراجع الداخلي كموظف لدى المنشأة تجعل مسؤوليته مسؤولية محدودة وعلى العكس فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة يكون لديها مصادرها المادية التي تمكنها من دفع التعويضات اللازمة للمنشأة في حال فشل عملية المراجعة عند الإرتباط مع هذه المنشأة بالتعاقد على خدمات المراجعة الداخلية.
  - أن أتعاب مكاتب المحاسبة أحيانا تفوق المقابل الذي يحصل عليه المراجع الداخلي ولكن على الرغم من ذلك فإن التعاقد يوفر على المنشأة التكاليف الكبيرة والخسارة التي قد تنتج في حالة ضعف الرقابة الداخلية أو في حالة فشل المراجعة الداخلية .

- أن هناك تطور مستمر في كافة المجالات وبالتالي في مجال المراجعة وحيث أن المنشأة قد لا تستطيع أن تواكب التطور المحيط بها باستمرار وقد لا تتمكن أيضاً من تطبيق أحدث الأساليب المستخدمة للقيام بالمراجعة الداخلية فإن تكلفة التعاقد على المراجعة الداخلية مهما كانت كبيرة فهي لا تقارن بتكلفة متابعة التغيير المستمر سواء في التكنولوجيا المستخدمة والتي قد تتغير باستمرار أو بالتكلفة اللازمة للحصول على الخبرات والمهارات التي تستطيع من خلالها التعامل مع تكنولوجيا المراجعة المتقدمة.

٢-دراسة(Aldhizer, et al., 2003):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تقديم خدمات المراجعة الداخلية من خلال التعاون بين المصدر الداخلي (المراجع الداخلي) والمصدر الخارجي (المراجع الخارجي) والذي يطلق عليه المصدر المشترك للحد

- من الانتقادات الموجهة للمصدر الخارجي ، خاصة فيما يتعلق بالتأثير على حياد المراجع وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها مايلي (٧):
- يحقق المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية للشركة مزايا متعددة منها الاستفادة من خبرة وإمكانيات مصدر الخدمة الخارجي ، وتخفيض تكاليف المراجعة الداخلية.
  - يمكن من خلال إتباع المصدر المشترك للمراجعة الداخلية تجنب الاحتفاظ بإدارة أو قسم دائم للمراجعة الداخلية ، والاكتفاء بوجود وظيفة لها فقط.

### ٣- دراسة (Carey, et al., 2006):

- هدفت هذه الدراسة إلى بيان محددات المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية ، من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من ٩٩ شركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية بأستراليا ، وقد توصلت إلى عدة نتائج هامة منها مايلي(٨):
- أشارت الدراسة إلى أن ٥٤,٥ % على الأقل من الشركات محل المسح تعتمد في الحصول على خدمات المراجعة الداخلية على المصدر الداخلي ، و ٤٥,٥ % تحصل على بعض أو جميع هذه الخدمات من الخارج.
  - من أهم أسباب المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية الاستفادة من الإمكانيات الفنية للمصدر الخارجي.
  - يؤدي أداء المراجعة الداخلية من خارج المنشأة إلى إحداث وفر في التكاليف.
  - يعد الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية فرصة لمتشآت المحاسبة والمراجعة لتوسيع أعمالها .

### ٤- دراسة ( Spekle, et al., 2007 )

- أعتمدت هذه الدراسة على تحليل خصائص الشركات التي استعانت بالمصدر الخارجي والشركات الأخرى التي فضلت أداء أنشطة المراجعة الداخلية داخليا حيث أظهرت نتائج هذه الدراسة (٩):
- تميل المؤسسات إلى إتمام مهام المراجعة داخليا .
  - تميل الشركات الأكبر لخدمات المراجعة الداخلية بكثافة إلى مزيد من الاستناد إلى إتمام هذه الخدمات داخليا ، بينما تميل الشركات الأصغر الأقل استخداما للمراجعة إلى السعي للتوريد الخارجي لتلك الخدمات.

### ٥- دراسة (Abbott, et al., 2007):

- هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الفكر المحاسبي الخاص بالخدمات بخلاف المراجعة بالتطبيق على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية بمعرفة المراجع الخارجي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية(١٠):



- معظم الحالات التي لجأت فيها منشآت الأعمال للمراجع الخارجي للحصول منه على خدمات مراجعة داخلية كانت لخدمات غير روتينية وغير تقليدية، حيث يحسن ذلك من وضع المنشأة.
- توجد العديد من الدوافع التي قد تمنع بعض الإدارات من الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من المراجع الخارجي، أهمها التأثير السلبي لذلك على حياد المراجع.
- وجود لجان مراجعة قوية بالمنشآت توفر مقومات حياد المراجعين الداخليين، يقلل إلى حد كبير من الحاجة إلى اللجوء لمراجع خارجي للحصول منه على خدمات المراجعة الداخلية.

#### ٦-دراسة (Campbell, 2010):

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الاعتبارات الأساسية التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تقييم بدائل الإستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وذلك من خلال أخذ آراء ثمانية مديريين لشركات ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها (١١):
- أن هناك عدة عوامل تعتبر مؤثرة عند دراسة وبحث موضوع الإستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية منها على سبيل المثال :
  - مدى الحاجة إلى وجود مصدر لخدمات المراجعة الداخلية.
  - ضعف التخطيط لخطة المراجعة الداخلية.
  - نقص تأهيل وكفاءة المصادر .
  - الاستقلالية.

#### ٧-دراسة (Desai et al, 2011):

- تناولت هذه الدراسة أثر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من خلال خمسة بدائل على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية. شارك في هذه الدراسة ١٠٨ مراجع خارجي ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي(١٢):
- أن المراجع الخارجي يعتمد بشكل أكثر على أعمال المراجعة الداخلية في حالة قيام جهة خارجية سواء كلياً أو جزئياً بتنفيذ مهام المراجعة الداخلية أكثر من حالة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة.
  - أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ينخفض في حالة جمع الجهة الخارجية بين تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية وتقديم الخدمات الضريبية للشركة.

## تحليل وتقييم للدراسات السابقة :

- توصلت الدراسات السابقة إلى عدة نتائج تؤكد على أهمية تقييم المصادر المختلفة التي تقدم خدمات المراجعة الداخلية .
- أن هذه الدراسات تتفق على أن الإستعانة بالمصادر الخارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية أصبح أسلوباً متعارفاً عليه وأنها تحد من الإنتقادات الموجهة للمصدر الداخلي والتي من أهمها تحقيق مستوى أعلى من الموضوعية والاستقلالية .
- هناك أختلاف بين هذه الدراسات حول الأسباب التي أدت إلى الاتجاه نحو التعاقد الخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ، ويرى البعض أن الإتجاه نحو التعاقد الخارجي كان نتيجة لرغبة المنشأة في زيادة جودة وكفاءة المراجعة الداخلية ، في حين ترى بعض الدراسات إن الباعث وراء ذلك تخفيض تكاليف أداء المراجعة الداخلية .
- كما ترى بعض الدراسات السابقة أن اتساع مجال المهام المطلوبة من المراجعة الداخلية أدى إلى اللجوء لمصادر خارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية.
- أشارت معظم الدراسات على أن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية أصبح اتجاهاً متعارفاً عليه في العديد من منشآت الأعمال في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية.
- أشارت معظم الدراسات على أن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية يحقق لمنشآت الأعمال عدة فوائد أهمها تخفيض تكاليف المراجعة، تحسين جودة المراجعة، والاستفادة من الإمكانيات الفنية للمراجع الخارجي.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة توضح البدائل المختلفة لأداء وظائف المراجعة الداخلية ودراسة المفاضلة بينهم ، وتقوم الباحثة أيضاً بدراسة أثر استخدام المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء هذه الوظائف وتخفيض تكاليف أدائها .

## المبحث الثاني

### مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية

#### مقدمة

المراجعة الداخلية هي وظيفة خدمية يتركز هدفها في مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه عن طريق تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتم مراجعتها ، وقد تم إجراء عدة تعديلات على تعريف المراجعة الداخلية ومن ثم تعديل مسئوليات المراجع الداخلي .

#### أولاً : تعريف المراجعة الداخلية

يقصد بالمراجعة الداخلية الفحص المنتظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتنا بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين متخصصين يتبعون المنشأة ، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وذلك عن طريق محاربة الأسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة للاسترشاد بها عند رسم الخطط واتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها . (١٣)

وتعرف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة أبتكارية تركز على الرقابة البارزة والخبرة المجالية للمراجعة متضمنا التقييم الذاتي للرقابة والتي تتضمن دعم العاملين في تشخيص أوجه القصور وتطبيق التحسينات في المجالات المختلفة للمراجعة ، والمراجعين الداخليين يساعدون كل من الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة عن طريق فحص وتقييم والتقرير عن كفاية وفعالية عمليات مخاطر الإدارة وعن طريق التوصية بالتحسينات حيثما يكون ذلك ضروريا (١٤) .

ويعرف أحد الباحثين المراجعة الداخلية على أنها أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى ، والمراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية والتي تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة (١٥) .

أن المراجعين الداخليين في أنحاء العالم يمارسون أعمالهم بشكل مختلف، اعتمادا على نطاق المراجعة التي تفرضها الإدارة العليا ونتيجة لذلك فإن من الصعوبة تعريف المراجعة الداخلية بتعريف واحد بحيث يغطي تنوع واختلاف ممارسات المراجعين العملية (١٦).

وترى الباحثة أن المراجعة الداخلية تمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم ، والاستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها ، والتي يمكنها من اكتشاف ومنع الغش ، تحديد الوفورات والقرص وإضافة قيمة وزيادة العائد للمنشأة .

#### ثانيا : خصائص المراجعة الداخلية

يمكن تحديد خصائص المراجعة الداخلية على النحو التالي (١٧) :

- أنها وظيفة تنشأ داخل المنشأة ، وبالتالي ضرورة أن يوجد بالهيكل التنظيمي للمنشأة شخص مسئول عنها .
- قد يقوم بها موظفون من داخل المنشأة أو من خارجها .
- مهمتها فحص وتقييم أنشطة المنشأة .
- لا يؤدي القيام بها إلى إنجاز أعمال تنفيذية .
- أن يتم تأديتها بطريقة موضوعية .
- من يقوم بها يكون مستقلا عن الأنشطة محل الفحص والتقييم .
- تحدد الإدارة مجال ونطاق عملها .

#### ثالثا : الأنشطة التي تؤديها المراجعة الداخلية

تقوم المراجعة الداخلية بأداء أنشطة متعددة وهي (١٨) :

- مراجعة وتدقيق جميع الأنشطة في الشركة بهدف تحسين الأداء وزيادة كفاءة وفعالية العمليات التي تقوم بها الشركة .
- تقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة وتحديد نقاط الضعف وتقديم التوصيات اللازمة لتقويتها وتقييم إجراءات حوكمة الشركات وتقييم التوصيات اللازمة لزيادة فعالية الإجراءات .
- مراجعة وتقييم مدى التزام العاملين بالقوانين واللوائح والنظم والقرارات المنظمة للعمل .
- التحقق من دقة البيانات والمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية .
- تقديم الاستشارات لكل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمديرين التنفيذيين بالشركة.

#### رابعا : الأسباب التي أدت إلى تغيير دور المراجعة

تشير الباحثة إلى الأسباب التي أدت إلى تغيير دور المراجعة وهي :

- قصور استقلال المراجع الداخلي .
- تطور مفهوم الرقابة الداخلية .
- أعمال مفهوم السيطرة على الشركة .
- التوسع في احتياجات الإدارة .

- تزايد نطاق العمليات الدولية .
- نقص عدد وخبرة المراجعين الداخليين .

#### خامساً : البدائل المتاحة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية

##### ١-المصدر الداخلي:

عرف معهد المراجعين الداخليين المصدر الداخلي بقوله " أنشطة المراجعة الداخلية حينما يتم أداؤها بصورة رئيسية من خلال موظفين دائمين داخل المنشأة ، وهذا لا يعني بالضرورة أن الموظفين لابد أن يكونوا موظفوا داخل وظيفة أو قسم المراجعة الداخلية ، فقد يكون هؤلاء جزء من وظيفة أخرى داخل المنشأة (١٩) .

وأشار أحد الباحثين إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية من الممكن أن تؤدي من خلال مصدر داخلي عن طريق تخصيص قسم للمراجعة الداخلية بالمنشأة أو من خلال إدخال بعض أنشطة المراجعة ضمن المسؤوليات الوظيفية الرئيسية (٢٠) .

##### مزايا المصدر الداخلي :

- أن إدارة المراجعة الداخلية غالباً ما يتم شغل وظائفها بأفراد من الأقسام الأخرى بالمنشأة والذين اكتسبوا إدراكاً واسعاً بالمنشأة ولديهم معرفة تأسيسية عن ثقافة الشركة .
- إيجاد أساس تدريب إداري جيد ، بالإضافة إلى أنجاز وظائف المراجعة الداخلية ، فإن إدارات المراجعة الداخلية تعتبر مصدراً هاماً لمديرى المستقبل فى منشأتها .
- المحافظة على أمن وسرية المعلومات ، فإداء المراجعة الداخلية بواسطة موظفى المنشأة يحافظ على سرية نتائج المراجعة ، ويقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها من الأسرار التجارية خارج المنشأة .
- المرونة فى مواجهة أعباء العمل ، فكل أفراد المراجعة الداخلية من داخل المنشأة يمكن تخصيصهم على الأعمال طوال مدة العام ، ومن ثم لديهم القدرة على إعادة ترتيب برامجهم لمواجهة الخطط الخاصة فى أقصر وقت .

وترى الباحثة أن على المراجع الداخلي أن يأخذ فى الاعتبار عواقب النتائج والتوصيات على المنشأة ككل ، وتتشير الباحثة أن المراجع الداخلي يساهم فى أهداف المنشأة وذلك مما يحفز على الأداء الجيد .

## ٢- المصدر الخارجي :

المصدر الخارجي تم تعريفه بأنه " شراء خدمة من خارج المنشأة بدلا من تقديمها من داخلها " التعريف المذكور أعلاه يظهر أن المصدر الخارجي هو عبارة عن الإنتفاع من خدمات يتم تقديمها من جهة خارجية والتي لا يمكن تأديتها بواسطة موظفي المنشأة بنفس المستوى من الجودة والتكلفة. فالإستعانة بمصادر خارجية أصبح خيارا مهما في عالم الأعمال اليوم كنتيجة لعدم وجود المهارات الداخلية و الضمان والقيمة التي ظهرت الحاجة لها (٢١).

كما قام معهد المراجعين الداخليين بتعريف مقدم الخدمة الخارجي بأنه " شخص أو منشأة خارج المنشأة لديهم إلمام ومعرفة ومهارة وخبرة في مجال معين " (٢٢) .

## مزايا المصدر الخارجي :

- ١- توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية .
- ٢- تخفيض التكاليف المباشرة والإضافية المرتبطة بوجود جهاز دائم للمراجعة الداخلية .
- ٣- المرونة فى شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد .
- ٤- الحصول على ممارسات رائدة وأفضل للمنشأة نتيجة للممارسة السابقة للتعاقد الخارجى فى منشآت أخرى .
- ٥- تحقيق جودة الخدمة نتيجة الحصول على خبرات وكفاءات غير متوفرة داخل المنشأة .
- ٦- تغطية أفضل من الناحية الثقافية والدولية .
- ٧- التوافق مع الحجم التنظيمى للمنشأة خصوصا الصغيرة والمتوسطة .
- ٨- تحسين تكلفة المراجعة الخارجية إذا قام المراجع الخارجى للمنشأة بالقيام بالمراجعة الداخلية بها .

## ٣- المصدر المشترك:

هناك مصدر ثالث يطلق عليه المصدر المشترك ، وهو الذى يمثل عملية شراكة بين المنشأة وبين مصدر خارجي، بمعنى تعاون طرفين أحدهما من داخل المنشأة والآخر من خارجها لأداء خدمة معينة كان يتم تأديتها أصلا بواسطة المصدر الداخلى فقط (٢٣).

وبالتطبيق على عملية المراجعة نجد أن الطرف الأول هو المراجع الداخلى بالشركة، والطرف الثاني هو المراجع الخارجى (٢٤) .

وتشير الباحثة إلى أن المنشأة تختار مورد الخدمة الذى يعمل مع المراجعين الداخليين فى المنشأة جنبا إلى جنب وليس بدلا منهم ، وذلك على أساس المهارات والخبرات الخاصة التى تحتاجها الوظيفة أو العمل المؤدى ، وعند أنتهاء ذلك ينتهى دور أو عقد منشأة الخدمة المهنية عندما يشترك المصدر الخارجى مع

موظفي إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة في أداء وظيفة المراجعة الداخلية بموجب عقد ارتباط ، هذا العقد من الممكن أن يكون بصفة مستمرة أو لفترات معينة .

#### مزايا المصدر المشترك :

- هناك العديد من المزايا التي يحقق يحققها المصدر المشترك ومن أهمها (٢٥):
- ١- يسمح المصدر المشترك للمنشأة الحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف .
  - ٢- أن خطط المصدر المشترك عموما تأخذ وقتا قصيرا والمنشأة لا يكون لديها الالتزام طويل الأجل تجاه مورد الخدمة ، ومن ثم تتجنب تكاليف التعاقد الدائم والشامل.
  - ٣- يتيح المصدر المشترك فرصة لتسويق المهارات القوية للخطط المميزة بدلا من قبول حزمة من الخدمات من مورد واحد .
  - ٤- يسمح المصدر المشترك باستخدام المراجع الخارجي في القيام بجزء من عملية المراجعة الداخلية ، حيث أن قيام المراجع الخارجي بجميع وظائف المراجع الداخلي أمر غير محتمل ، إلا أن قيام المراجع الخارجي بأداء جزء من وظائف المراجعة الداخلية لا يتعارض مع كونه مستقلا .

وترى الباحثة أن المصدر المشترك يقوم على مفهوم الفريق الذي يمكن إدارة المراجعة من تحسين المرونة في التوظيف ، والتحكم في التكاليف مع وجود الرقابة وزيادة جودة المراجعة.

## المبحث الثالث

### أثر استخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الداخلية

مقدمة :

أن استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية يعتبر أحد أهم الأفكار والممارسات الإدارية خلال السنوات الأخيرة ، وأن المصادر الخارجية للوظائف ينظر إليها نظرة إيجابية سواء من ناحية الإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا ، وتمكن المصادر الخارجية من التركيز على النواحي التنافسية التي تزيد من الكفاءة وذلك دون الحاجة إلى زيادة الاستثمار في البشر والتكنولوجيا ، ويساعد الشركات على الاحتفاظ بمزاياها التنافسية .

أولاً : أسباب الاتجاه نحو استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية

توجد أسباب تؤدي إلى استخدام المصادر الخارجية وهذه الأسباب هي (٢٦):

- ١- وجود صعوبة في توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية .
- ٢- صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة .
- ٣- الإستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لان مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة .
- ٤- الإدارة من الممكن أن تهتم وتعنتي أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية لو كان هناك مستشارون خارجيون يراجعونها .
- ٥- صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة بسبب اتساع وضخامة حجم الشركة .

ثانياً : أثر استخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الداخلية

يوجد أثر لإستخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الخارجية وهي كالتالي (٢٧):



## ١- تحقيق الاقتصادية

أن الاعتماد على المصادر الخارجية فى الحصول على الخدمة ، يعمل على أستبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد الذين يقومون بالخدمة ، كذلك فإنه يتم أستبعاد جزء كبيراً من المصروفات الإدارية ، وصيانة الآلات والأجهزة وتكاليف الإحلال المرتبطة بالخدمة .

## ٢- إمكان التنبؤ :

وذلك من خلال أتعاب تعاقدية محددة وثابتة ، وضمان لمستوى جودة الخدمة المقدمة .

## ٣- المرونة :

وذلك من خلال إتاحة مدى متسع من الخبرة العملية ، التى قد يكون من المكلف بالنسبة للمنشأة تحقيقها من خلال مصادر المراجعة الداخلية ، وذلك أستناداً إلى مرجعية النمو من خلال استخدام مصادر الآخرين .

## ٤- تحقيق جودة الخدمة :

تستفيد منشآت الأعمال كثيراً من مقدمى الخدمة الخارجيين أكثر من موظفيها الذين يوكل إليهم تقديم الخدمة ، وذلك على أساس أن مقدمى الخدمة هم متخصصون فى مجالاتهم ومن الطبيعى توقع الحصول منهم على خدمة ذات جودة أعلى .

## ٥- تحفيظ الاستثمار البشرى :

أن اعتماد منشآت الاعمال على مقدمى الخدمة الخارجيين ، فيما يتعلق بأعمال المراجعة الداخلية يحقق المزايا التى من أهمها :

- المعرفة المتحصل عليها من أداء أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تزيد من كفاءة عملية المراجعة النهائية للقوائم المالية ، فمثلا المعرفة التى تم الحصول عليها عن نظم الرقابة الداخلية من خلال أداء خدمات أو إجراءات المراجعة الداخلية ، قد تؤدي إلى تخفيض حجم العمل اللازم لتوثيق الضوابط الرقابية ، والتى تسهم بدورها فى اكتشاف عمليات الغش فى القوائم والتقارير المالية محل المراجعة .
- أن اعتماد منشآت الأعمال على المصادر الخارجية فى أداء وظائف المراجعة الداخلية ، يعنى إتاحة مصادر جديدة من الإيرادات للمراجعين الخارجيين .
- أن الكثير من الأعمال المرتبطة بأداء وظائف المراجعة الداخلية ، يمكن للمراجع الخارجى أداءها خلال فترات الإسترخاء بالمكتب ، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة الخارجية تتمكن من الاستغلال الأمثل لوقت العاملين بها والعمل على تحقيق توازن أفضل لأعباء العمل خلال السنة .

## ٦- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية :

إستخدام المصادر الخارجية يساعد على توفير وقت الإدارة ويجعلها تركز على متابعة أكثر أهدافها الاستراتيجية بدلا من التركيز على الأنشطة الروتينية اليومية التي تؤدي إلى قضاء وقت أكثر مع عائد منخفض .

## ٧- الحصول على ممارسات رائدة

المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساتها في المنشآت الأخرى ، ومن ثم يكون القائم بالخدمة في موضع أفضل لتقديم نماذج واستشارة نتيجة الخبرة.

ترى الباحثة أن إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية يمكن المنشآت من التركيز على النواحي التنافسية التي تزيد من الكفاءة وذلك بدون الحاجة إلى زيادة الاستثمار في البشر والتكنولوجيا .

## ثالثاً : الإعتبارات التي يجب أخذها عند اختيار المراجع الخارجى

توجد أعتبارات يجب الأخذ بها عند اختيار المراجع الخارجى وهى كالتالى (٢٨):

- ١- الشهادة المهنية أو الترخيص أو أى تأكيدات أخرى تبين كفاءة مقدم الخدمة وذلك فيما يتعلق بالمجال الموكل اليه تقديم الخدمة المطلوبة فيه .
- ٢- عضوية مقدم الخدمة فى تجمع مهنى مناسب معترف به ، ومدى الالتزام بدليل الاخلاقيات التى يضعه هذا التجمع .
- ٣- سمعة مقدم الخدمة الخارجى ، وهذا يقتضى التعرف على سابقة أعماله أو الاتصال بالآخرين الذين قدم اليهم الخدمة .
- ٤- خبرة مقدم الخبرة فى نوعية العمل الذى سوف يوكل اليه .
- ٥- مدى التعليم واستمرار التدريب الذى يتقاه مقدم الخدمة الخارجى فى المجالات التى تخدم المهمة المطلوبة .
- ٦- معرفة وخبرة مقدم الخدمة الخارجى فى مجال صناعة نشاط المنشأة محل المراجعة أو تقديم الخبرة .

## رابعاً : أشكال الاستعانة بالمصادر الخارجية:

توجد بدائل للاستعانة بالمصادر الخارجية وهى كما يلي (٢٩) :

## ١- الإستعانة الكلية:

الإستعانة بواقع ١٠٠% من خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي عادة يكون بصفة مستمرة حيث يتم التعاقد مع مصدر خارجي للحصول على جميع خدمات المراجعة الداخلية على نحو متكامل ودون تجزئة وعادة ما يكون هذا لدى المنشآت الصغيرة أو المنشآت حديثة التأسيس والتي ليس لديها قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية .

## ٢- الإستعانة الجزئية:

الإستعانة بواقع أقل من ١٠٠% من خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي عادة يكون بصفة مستمرة حيث يكون التعاقد تحت هذا البديل بصورة جزئية على عدد من المهام والتي تكون عادة قابلة للتفويض بصورة مستقلة ، ومن الأمثلة على ذلك التعاقد هو اعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية والرقابة على تنفيذها .

## ٣- التعاقد الفرعي:

التعاقد على ارتباط خاص أو جزء من بعض الإرتباطات والتي يتم اداؤها من مصدر خارجي ، هذا النوع يعد مناسباً للقرارات المحددة . الإدارة والمراقبة لعقد الإرتباط عادة يتم تأديتها من قبل موظفي إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة.

## خامساً : أثر إستخدام المصدر الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية

جودة الأداء المهني للمراجعة هي ممارسة مكاتب المراجعة لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته وفي نفس الوقت يحافظ على سمعة المهنة وينميها ، وذلك من خلال أتباع الطرق والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها .(٣٠)

وأن أداء المراجعين الخارجيين لأنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي بالفعل إلى زيادة جودة المراجعة من خلال إمداد المراجع الخارجى بقدر كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التي يعمل فيها وأنه كلما كان هناك وجودا مكثفا للمراجع الخارجى فى منشأه العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة وكلما أدى لك أيضا إلى أحتواء مخاطر المراجعة (٣١).

وترى الباحثة أن جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش المتضمن للقوائم المالية محل المراجعة والتقرير عن ذلك ، وهي تعنى تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى درجة يمكن قبولها .

أن الإستعانة بالمصادر الخارجية إلى تؤدي تحسين جودة الأداء لوظائف المراجعة الداخلية كالتالى (٣٢) :

١- أن أكتشافات المراجعة الداخلية ومتابعة العميل أو موظفيه من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لها ، سوف تؤدي إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية وذلك من خلال تدنية مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن ومقبول .

٢- أن المراجع الخارجى مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام ، والتي تجعله قادرا على الاستمرار فى تقديم وتحقيق جودة مراجعة أعلى ، ويلاحظ أن هذا المطلب قد أصبح أكثر إلحاحا من ذى قبل نظرا للتحديات الزاهنة التي يفرضها واقع العولمة وتحرير تقديم الخدمات على المستوى العالمى .

٣- أن الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية حاصلة على شهادة ISO والتي منحت لها بناء على تصميم وتطبيق نظم أداء تضمن لها تحقيق الكفاءة والفعالية ، وأن مكاتب المراجعة الخارجية بحصولها على تلك الشهادات والتي يتم تجديدها بصفة مستمرة ، تكون فى مركز تنافسى ممتاز وذلك من وجهة نظر عملائها والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها .

٤- أن العمل على تحسين وتطوير جودة الأداء المهني يتطلب من المراجع فهم احتياجات العميل وطبيعة عملياته وأنشطته ، كذلك دراسة وتطوير المراجعات السابقة وتكثيف المقابلات مع موظفى العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة .

#### سادساً : أثر إستخدام المصدر الخارجى فى تخفيض التكاليف

من أهم أسباب الإتجاه للإستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية هو الرغبة فى تخفيض التكاليف المرتفعة لإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية داخل الشركة ، وإستخدام المصادر الخارجية يساعد على تخفيض التكاليف كالتالى ( ٣٣ ) :

١- أن استخدام المصدر الخارجى لأداء خدمات المراجعة الداخلية سيعمل على تحويل تكلفة خدمات المراجعة الداخلية من التكلفة الثابتة إلى التكلفة المتغيرة مما قد يؤدي إلى تخفيض التكلفة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الرواتب ، المعاشات ، الإلتزامات المختلفة ، وتكاليف التدريب الداخلى ، وعليه فالوصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارج الشركة سوف يتيح مزيدا من المرونة فى هيكل التكاليف فى الشركة .

٢- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات فى تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها .

٣- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى أستبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد .

٤- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية .

٥- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الإستثمار والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية .

٦- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية .

## المبحث الرابع

### دراسة ميدانية

مقدمة :

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفروض فيما يتعلق بمدى وجود بدائل للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ، ودراسة الأسباب التي تؤدي إلى إستخدام المصادر الخارجية ، وتأثير إستخدام المصادر الخارجية على جودة أداء المراجعة وعلى تخفيض التكاليف.

أولاً : تصميم أداة الدراسة

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة أستقصاء كأداة لجمع البيانات وأعدمت في تصميمها على مجموعة من الأسئلة .

ثانياً : مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

١- مجتمع الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين في عدد من الشركات ، والمراجعين الخارجيين في عدد من مكاتب المراجعة

٢- عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من ٨٠ من المراجعين الداخليين ، و ٧٠ من المراجعين الخارجيين ، تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة ، ويوضح جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة .

جدول رقم ( ١ )

يوضح عينة الدراسة

قوائم الاستقصاء الصحيحة		قوائم الاستقصاء الموزعة	فئات الدراسة
النسبة %	العدد	العدد	
٨٧.٥	٧٠	٨٠	المراجعون الداخليون
٨٥.٧	٦٠	٧٠	المراجعون الخارجيون
٨٦.٦	١٣٠	١٥٠	الاجمالي

ثانيا : أسلوب معالجة البيانات

تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS في إجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي :

- ١- معامل ألفا كرونباخ .
- ٢- اختبارات الفروض .

ويتناول الباحث كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي :

١-معامل ألفا كرونباخ

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (٢) .

جدول رقم ( ٢ )

يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء

مستسل	البيان	معامل ألفا كرونباخ
١	وجود بدائل مختلفة لأداء وظائف خدمات المراجعة الداخلية	٠.٧١٩
٢	وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية	٠.٨١٨
٣	أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية	٠.٩٤٦
٤	أن الأسناد الخارجى لأداء مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف	٠.٩٣٦

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (٢) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت تتراوح بين ٠.٧١٩ و ٠.٩٤٦ وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع ، وتكون قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية و قابلة للتوزيع، وبذلك فقد تم التأكد من صدق وثبات قائمة الاستقصاء مما يجعل الباحثة على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

٢- اختبارات الفروض

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي :

الفرض الأول : " لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية".

جدول رقم (٣)

الاحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة

حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٥١	٣.١٨	٠.٢٥	٢.٠٩	المصدر الداخلي يعتبر مصدر هام لمديري المستقبل .
٠.٥٥	٣.٦٧	٠.٢٢	٤.٨٢	المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة
٠.٦٧	٣.٧٥	٠.٢٧	٣.١٨	المصدر الداخلي يقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها خارج المنشأة .
٠.٢٣	٤.٥٧	٠.٢٩	٢.٨٣	المصدر الخارجي يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية .
٠.٦٢	٢.٤٤	٠.٣٩	٣.٥٢	المصدر الخارجي يؤدي إلى المرونة في شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد .
٠.٢٩	٢.١٨	٠.٢٥	٤.٢١	المصدر المشترك يسمح بالاحتفاظ بمزايا كل من التعاقد الخارجي والأداء من الداخل .
٠.٥١	٢.٤٥	٠.٢٩	٢.٧٣	يسمح المصدر المشترك للمنشأة بالحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف
٠.٥٥	٢.٧٧	٠.٣٢	٣.١٩	يوفر المصدر المشترك أقصى مرونة ورقابة من الداخل وبدون إضافة موظفين جدد في بيئة أعمال تتسم بالتوسع والتغير السريع .



يعرض جدول رقم ( ٣ ) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول " توجد مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية "، ويتضح من الجدول اهتمام فئة المراجعون الداخليون بالعنصر (المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة ) بمتوسط ٤.٨٢، وانحراف معياري ٠.٢٢، بينما أهتم المراجعون الخارجيون بالعنصر (المصدر الخارجي يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية) بمتوسط ٤.٥٧، وانحراف معياري ٠.٢٣، وإنخفاض الانحراف المعياري يدل على انخفاض التباين بين آراء كل فئة من فئتي الدراسة .

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفئتي الدراسة تم إستخدام أختبار مان هوتني U ( أحد الاختبارات اللامعملية التي تستخدم لاختبار الفرق بين متوسطين ) ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئتي الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف خدمات المراجعة الداخلية ، يعرض جدول رقم (٤) نتائج هذا الأختبار .

#### جدول رقم (٤)

#### نتائج أختبار مان هوتني U

المعنوية	P-Value	مان هوتني U	العبارة
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٥.٣٩٨	المصدر الداخلي يعتبر مصدر هام لمديرى المستقبل .
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٢٤٢	المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٥.٣٢٨	المصدر الداخلي يقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها خارج المنشأة .
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٧.٦٢٨	المصدر الخارجى يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية .
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٣٢٠	المصدر الخارجى يؤدي إلى المرونة فى شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد .
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٤.٦٤٢	المصدر المشترك يسمح بالاحتفاظ بمزايا كل من التعاقد الخارجى والأداء من الداخل .

معنوى	٠.٠٠٠	١٥.٦٨٠	يسمح المصدر المشترك للمنشأة بالحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف
معنوى	٠.٠٠٠	١٦.٢١٨	يوفر المصدر المشترك أقصى مرونة ورقابة من الداخل وبدون إضافة موظفين جدد فى بيئة أعمال تتسم بالتوسع والتغير السريع .

يتضح من الجدول رقم (٤) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود اختلاف معنوى بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك البدائل .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول :

" لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية " وصحة الفرض البديل :

" يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية " .  
الفرض الثانى " لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية " .

#### جدول رقم (٥)

الاحصاء الوصفى لآراء فئات الدراسة

حول توجد أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية  
لأداء وظائف المراجعة الداخلية

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبرة
الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	
٠.٣٣	٣.١٨	٠.٢٤	٥.٨٢	وجود صعوبة فى توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية

٠.٢٥	٤.٣٨	٠.٢٨	٤.٢٨	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة
٠.٤٤	٣.١٧	٠.٢٩	٣.٢٣	الإستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لان مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة
٠.٥٥	٣.٦٧	٠.٣٢	٤.٠٩	الإدارة من الممكن أن تهتم وتعنتي أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية لو كان هناك مستشارون خارجيون يراجعونها
٠.٣٤	٤.١٧	٠.٣٣	٢.٢٣	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة بسبب اتساع وضخامة حجم الشركة

يعرض جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول " وجود أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية "، ويتضح من الجدول أهتمام فئة الدراسة ( المراجعون الداخليون) بالعنصر (وجود صعوبة في توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية ) بمتوسط ٥.٨٢ ، وانحراف معياري ٠.٢٤ ، بينما يتضح أهتمام فئة الدراسة ( المراجعون الخارجيون ) حول العنصر (صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة) بمتوسط ٤.٣٨ ، وانحراف معياري ٠.٢٥ .

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفتتى الدراسة ( مراجعون داخليون - مراجعون خارجيون ) ، تم استخدام اختبار مان هونتي لـ وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول "

توجد أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية ". ويعرض الجدول رقم (٦) نتائج هذا الاختبار .

### جدول رقم (٦)

#### نتائج اختبار مان هوتنى U

المعنوية	P-Value	مان هوتنى U	العبارة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٧.٣١٠	وجود صعوبة في توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٥.٢٩٨	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٩.١١٦	الإستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لان مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٨.٨٤٦	الإدارة من الممكن أن تهتم وتعتني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية لو كان هناك مستشارون خارجيون يراجعونها
معنوية	٠.٠٠٠٠	٢٥.٧٦٧	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة بسبب اتساع وضخامة حجم الشركة

يتضح من الجدول رقم (٦) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود أختلاف معنوى بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك الأسباب .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني :  
 " لا يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية " .

وصحة الفرض البديل :  
 " يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية " .

الفرض الثالث : " لا يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة وظائفها " .

### جدول رقم ( ٧ )

#### الاحصاء الوصفى لآراء فئات الدراسة

#### حول أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية

#### يزيد من جودة أداء وظائفها

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٨٦	٣.٥٢	٠.٣٩	٤.٢٥	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة .
٠.٢٣	٤.٨٥	٠.٣٢	٢.١٣	أن المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساته في المنشآت الأخرى
٠.٨٦	٤.٤٣	٠.٣٩	١.٢٥	أن المصادر الخارجية تساعد الإدارة على أن تهتم وتعتني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية

٠.٦١	٢.١٢	٠.٣١	٤.٩٠	أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعمليات ، الذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية .
٠.٦٦	٤.٤٦	٠.٤٩	٢.٢٥	أن المراجع الخارجى مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام ، والتي تجعله قادرا على الاستمرار فى تقديم وتحقيق جودة مراجعة أعلى .
٠.٦٨	٣.٤٣	٠.٣٥	٣.١٥	أن الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية حاصلة على شهادة ISO والتي منحت لها بناء على تصميم وتطبيق نظم أداء تضمن لها تحقيق الكفاءة والفعالية .
٠.٧٦	٤.٢٣	٠.٤٢	٢.٣٢	أن العمل على تحسين وتطوير جودة الأداء المهني يتطلب من المراجع فهم احتياجات العميل وطبيعة عملياته وأنشطته ، كذلك دراسة وتطوير المراجعات السابقة وتكثيف المقابلات مع موظفى العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة .
٠.٥٧	٢.٤٣	٠.٤١	٣.٢٤	قيام المصدر الخارجى بأداء وظائف المراجعة الداخلية يجعله

				أكثر تفهما لطبيعة عمليات المنشأة .
٠.٦٤	٣.٦٢	٠.٣٦	٤.١١	قيام المصدر الخارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية للعميل تجعله قادر على اكتشاف الممارسات غير القانونية .

يعرض جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول " أن إستخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء وظائفها " . ويتضح من الجدول أهتمام المراجعون الداخليون بالعنصر (أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعميل ، الذى تتم مراجعة القوائم المالية لمنتشاته بصورة أكثر فعالية .) بمتوسط ٤.٩٠ ، وانحراف معيارى ٠.٣١ ، بينما أهتمت فئة الدراسة المراجعون الخارجيون بالعنصر (المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل فى المنشأة نتيجة لسابق ممارساته فى المنشآت الأخرى) بمتوسط ٤.٨٥ ، وانحراف معيارى ٠.٢٣ .

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابى لأراء فئات الدراسة ( المراجعون الداخليون - المراجعون الخارجيون ) ، تم استخدام اختبار مان هونتي U وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين راء فئات الدراسة حول " أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء وظائفها " يعرض الجدول رقم (٨) نتائج هذا الاختبار .

#### جدول رقم ( ٨ )

#### نتائج اختبار مان هونتي U

المعنوية	P- Value	مان هونتي U	العبارة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٤.٣٤٧	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٧.٩٢٨	أن المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل فى المنشأة نتيجة لسابق ممارساته فى المنشآت الأخرى

معنوية	٠.٠٠٠٠	١٦.١١٦	أن المصادر الخارجية تساعد الإدارة على أن تهتم وتعتني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية
معنوية	٠.٠٠٠٠	٢٣.٧٦٧	أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعميل ، الذى تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٤.٢٤٧	أن المراجع الخارجى مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام ، والتي تجعله قادرا على الاستمرار فى تقديم وتحقيق جودة مراجعة أعلى .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٥.٩٢٨	أن الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية حاصلة على شهادة ISO والتي منحت لها بناء على تصميم وتطبيق نظم أداء تضمن لها تحقيق الكفاءة والفعالية .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٨.١١٦	أن العمل على تحسين وتطوير جودة الأداء المهني يتطلب من المراجع فهم احتياجات العميل وطبيعة عملياته وأنشطته ، كذلك دراسة وتطوير المراجعات السابقة وتكثيف المقابلات مع موظفى العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٦.١٢٣	قيام المصدر الخارجى بأداء وظائف المراجعة الداخلية يجعله أكثر تفهما لطبيعة عمليات المنشأة .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٣.٢٥٦	قيام المصدر الخارجى بأداء وظائف المراجعة الداخلية للعميل تجعله قادر على اكتشاف الممارسات غير القانونية .

يتضح من الجدول رقم (٨) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود أختلاف معنوى بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث :

" لا يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية "



وصحة الفرض البديل :

" يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية " .

الفرض الرابع :

" لا يوجد أختلاف معنوى بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف " .

### جدول رقم ( ٩ )

#### الاحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة

حول أن الإسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارة
انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	
٠.٦٥	٢.٢١	٠.٤٨	١.٢٣	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها .
٠.٦٦	١.٢٣	٠.١٩	٤.١٨	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد
٠.٢٩	٣.٦٧	٠.٣٢	٤.١٣	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى وفورات في الحجم وتقليص ازدواجية العمل غير الضرورية مما يؤدي إلى تكلفة أقل لمراجعة القوائم المالية
٠.٢١	٤.٢٨	٠.٥١	٢.٨٦	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية

٠.٤٤٨	٢.٣٢	٠.٢٦	٢.٢١	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الاستثمار والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية
٠.٤٦	٢.٢٨	٠.٢٣	٣.١٨	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية .

يعرض جدول رقم (٩) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول " أن الأسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف " ويتضح من الجدول اهتمام فئة الدراسة المراجعون الداخليون بالعنصر " أن المصادر الخارجية تؤدي إلى أستبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد ) بمتوسط (٤.١٨) ، وانحراف معياري (٠.١٩)

بينما أهتم المراجعون الخارجيون بالعنصر " أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية " ، بمتوسط (٤.٢٨) وانحراف معياري (٠.٢١) .

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لأراء فئات الدراسة ( المراجعون الداخليون - المراجعون الخارجيون ) ، تم استخدام أختبار مان هونتي U وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين راء فئات الدراسة حول " أن الأسناد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف " .  
يعرض الجدول رقم (١٠) نتائج هذا الاختبار .

### جدول رقم (١٠)

#### نتائج أختبار مان هونتي U

المعنوية	P- Value	مان هونتي U	العبارة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٧.٦٧٠	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها .
معنوية	٠.٠٠٠٠	٢٦.٧٥٥	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى أستبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد

معنوية	٠.٠٠٠٠	٢٠.٤٦٢	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى وفورات في الحجم وتقليل أزدواجية العمل غير الضرورية مما يؤدي إلى تكلفة أقل لمراجعة القوائم المالية
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٩.٤٠٩	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٣.٦٧٠	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الإستثمار والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٧.٢٩٨	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية .

يتضح من الجدول رقم ( ١٠ ) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود اختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرابع :

" لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الأسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف " .

وصحة الفرض البديل :

" يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الأسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف " .

## الخلاصة والنتائج والتوصيات

### أولاً : الخلاصة

استهدفت الباحثة من هذا البحث التعرف على مصادر أداء وظائف المراجعة الداخلية ، وأهمية استخدام المصادر الخارجية فى تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف لأداء وظائف المراجعة الداخلية ، وقد قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى أربعة مباحث :

#### المبحث الأول بعنوان :

##### " الدراسات السابقة "

تناولت الباحثة فى هذا المبحث عرضاً للدراسات التي تناولت مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية ، وتناولت أيضاً عرضاً للدراسات التي تناولت العلاقة بين مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وقضايا بحثية أخرى ، ثم استعرضت الباحثة الدراسات التي تناولت محددات إتجاه المنشآت نحو الاستعانة بمصادر خارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ، ثم قامت الباحثة بتحليل وتقويم عام للدراسات السابقة.

#### المبحث الثانى بعنوان :

##### " مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية "

تناولت الباحثة فى هذا المبحث : تعريف المراجعة الداخلية ، خصائص المراجعة الداخلية ، الأنشطة التي تؤدبها المراجعة الداخلية ، الأسباب التي أدت إلى تغيير دور المراجعة ، البدائل المتاحة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتشمل المصدر الداخلي ، المصدر الخارجي ، المصدر المشترك .

" أثر استخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الداخلية "

تناولت الباحثة في هذا المبحث أسباب الاتجاه نحو استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية ، أثر استخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الداخلية وتشمل تحقيق الاقتصادية ، إمكان التنبؤ ، المرونة ، تحقيق جودة الخدمة ، تحفيز الاستثمار البشري ، السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية ، الحصول على ممارسات رائدة ، تحسين تكلفة المراجعة الخارجية ، ثم تناولت الباحثة الإعتبارات التي يجب أخذها عند اختيار المراجع الخارجى ، أشكال الاستعانة بمصادر خارجية وهى تشمل الإستعانة الكلية والإستعانة الجزئية ، ثم تناولت أثر استخدام المصدر الخارجى فى تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية ، وتناولت أيضاً أثر استخدام المصدر الخارجى فى تخفيض التكاليف .

المبحث الرابع وهو بعنوان :

" دراسة ميدانية "

تناولت الباحثة فى هذا المبحث اختبار للفروض وقد قامت بتصميم أداء الدراسة ، مجتمع الدراسة وعينة الدراسة ، أسلوب معالجة البيانات وقد تم استخدام البرنامج الاحصائى SPSS فى إجراء التحليل الاحصائى لبيانات الدراسة الميدانية ، وقد تم استخدام الاساليب الاحصائية وهى الأحصاء الوصفى والذى يشمل استخدام المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى وذلك لاختبار الفروض ، واختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابى لفتى الدراسة تم استخدام اختبار مان هوتى U ( أحد الاختبارات اللامعملية التى تستخدم لاختبار الفرق بين متوسطين ) .

ثانياً : النتائج

ترى الباحثة أنه من خلال الدراسة التى قامت بها يمكن عرض النتائج التالية :

- ١- توجد مصادر بديلة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ومنها المصدر الداخلى ، المصدر الخارجى ، المصدر المشترك .
- ٢- توجد أسباب كثيرة تؤدي إلى ضرورة استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٣- أن استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية ، قد أصبح أتجاهاً متزايداً فى الكثير من منشآت الأعمال .

- ٤- اتجاه بعض المنشآت إلى الإستعانة بمصادر خارجية لإسناد بعض أعمال المراجعة الداخلية التي تتطلب مهارات ومعرفة فنية .
- ٥- أن إستخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٦- أن إستخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت .
- ٧- كلما زاد حجم المنشأة كلما أدى ذلك إلى اتجاه المنشأة للحصول على وظائف المراجعة الداخلية من مصدر داخلي نظرا لإرتفاع حجم تكلفة الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية بسبب اتساع حجم المنشأة ، في مقابل انخفاض تكلفة الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر داخلي وذلك نظرا لإستفادة المنشأة من ميزة اقتصاديات الحجم.

### ثالثاً : التوصيات

- ١- ضرورة وضع تنظيمات تهدف لوضع إطار عام يحتوي على الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند أختيار مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية بصورة عامة .
- ٢- ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات عن إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٣- ضرورة تطبيق استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية في مصر .
- ٤- زيادة التدريب لأعضاء مهنة المراجعة وذلك لزيادة جودة أدائها .
- ٥- ضرورة تعديل مسئوليات المراجع الداخلي لاستكمال الأطار المهني في ضوء الدور الجديد للمراجعة الداخلية .
- ٦- ضرورة أهتمام المنشآت العاملة في مصر بموضوع أستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية .
- ٧- ضرورة أن تقوم مكاتب المحاسبة والمراجعة بتأهيل نفسها لأداء دورها في مجال المراجعة الداخلية لمنشآت الأعمال .

## هوامش البحث

- ١- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :
  - Caplan , Dennis H., et al., (2006) "Internal Audit Outsourcing: An Analysis Of Self-Regulation By The Accounting Profession, *Research In Accounting Regulation*, Vol.19, No. 1.
  - Carey, Peter, et al., (2006), "Internal Audit Outsourcing In Australia", *The Journal of Accounting & Finance*, Vol.46, No.1, March.
  - د. محمد عبد الفتاح محمد "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 - ٢٠٠١ م .
- 2- The Institute Of Internal Auditors (IIA) (2010), "**The International Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**", Revised October 2010 , Florida, USA.
- ٣- د. محمد عبد الفتاح محمد ، مرجع سابق .
- ٤- أشرف محمد إبراهيم منصور "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، ع٣ - ديسمبر ٢٠٠٧ م .
- ٥- الرفاعي إبراهيم مبارك "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، ٢٠١٢م.
- 6- Caplin . D & Michael (2000) " Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services "*Contemporary Accounting Research* , Vol. 17 No.3 .
- 7-Aldhizer, George R., et al., (2003), "Internal Audit Outsourcing", *The CPA Journal Online*, Vol. 7, August.
- 8-Carey, Peter, et al., (2006), "Internal Audit Outsourcing In Australia", *The Journal of Accounting & Finance*, Vol.46, No.1, March.
- 9 - Spekle, Roland F., et al. (2007), "Sourcing Of Internal Auditing: An Empirical Study", *Management Accounting Research*, Vol.18, No.1, March.

10- Abbott, Lawrence J., et al.(2007) "Corporate Governance, Audit Quality And The Sarbanes-Oxley Act: Evidence From Internal Audit Outsourcing", *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, July.

11-Campbell, Errol , (2010) , " Outsourcing The Internal Audit Function " , *Unpublished Master dissertation* , University of Johannesburg.

12-Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, and ArindamTripathy (2011), "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 30, No. 1, February.

١٣- د.عبد المنعم على عبد المولى ، مبادئ المراجعة ، مكتبة عين شمس ، ٢٠٠٥ ، ص ٤٧ .

١٤- د. أمين لسيد أحمد لطفى ، تطلعات حديثة فى المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٣ ، ص ٣٧٩ .

١٥- د. محمد سمير الصبان ، د. عبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٠ .

16- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A. & Schneider, J.H. (2003). "Sawyer's internal auditing, 5<sup>th</sup> ed. Florida: West Sussex: *Institute of Internal Auditors*,p.10-11.

١٧- د . محمد حسنى عبد الجليل ، التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة ، ص ٢١٧ .

١٨- د. ابراهيم عثمان شاهين ، المراجعة - دراسات معاصرة وحالات عملية ، بدون ، الطبعة الرابعة ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٢ .

19-Campbell, Errol , (2010) , " Outsourcing The Internal Audit Function " , *Unpublished Master dissertation* , University of Johannesburgp.25.

20 -Fraser, J. & Lindsay, H. (2004). **20 Questions Directors Should Ask about Internal Audit**. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants,p.54-56.

21-Epstein, M.J. (2008). Making sustainability work best practices in managing and measuring corporate social, environmental, and economic impacts. Sheffield: **Greenleaf Publishing Limited**.p.54.



23-Ahlawat, Sunita S., (2004), "An Examination Of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing", **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, Vol. 23, No. 2, September,p.56.

24-Aldhizer, George R., et al., (2003), "Internal Audit Outsourcing", *The CPA Journal Online*, Vol. 7, August,p.24-25.

25- Larry Herringion, 1997 "Success Storices:ANewVision " Internal Auditor, April,p.25.

٢٦- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :

- The Institute Of Internal Auditors (IIA) (2010), "*The International Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*", Revised October 2010 , Florida, USAp.277.

- Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, and ArindamTripathy (2011), "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors", *Auditing: A Journal of Practice &Theory* Vol. 30, No. 1, February,p.25-29.

- 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,p.58-59.

27- Michael Lapelosa, 1997 , Outsourcing, ChecklisA Vulnerability Checklist,Internal Auditor,December, ,p.66.

٢٨- د. محمد عبد الفتاح محمد ، مرجع سابق ، ص ١٩٧.

٢٩- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :

- Campbell, Errol , (2010) , " Outsourcing The Internal Audit Function " , *Unpublished Master dissertation* , University of Johannesburg,p.24.

-- Coetzee, G.P., Du Bruyn R., Plant, K. J.L. (2007). Performing internal audit engagements. Johannesburg: *Institute of Internal Auditors South Africa*,p.12-13.

- Fraser, J. & Lindsay, H. (2004). **20 Questions Directors Should Ask about Internal Audit**. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants,p.86-87.

٣٠- د. ثناء عطية فرج ، د. أمال محمد كمال ، نحو إطار لتحسين جودة الأداء والرقابة عليها - دراسة تطبيقية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، المجلد الثامن عشر ، ١٩٩٤ ، ص ٥ .

31- Geiger, M. A. et al., (2002), "Outsourced Internal Audit And The Perception Of Auditor Independence", *The CPA Journal*, Vol. 72, Issue 4, April,p.p.245-247.

٣٢- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :

- Swanger, Susan L., & Jr, Eugene G. Chewning (2001), "The Effect of Internal Audit Outsourcing On Financial Analysts Perceptions of External Auditor Independence", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, September,p.74-76.
- Hutchins , 1997, G.,Standard manual of Quality Auditing , rentice-Hall,N.Y., ,P.67.

٣٣- يمكن الرجوع إلى الدراسات التالية :

- Barr, R. H. Jr, and S. Y. Chang, 1993, Outsourcing internal audits: a boon or bane? *Managerial Auditing Journal*8, 14-17.
- Johnson, D., 2003, Focus: more firms seek outside CPAs for internal audits, *New Orleans City Business*, p.23- 30.
- Martin, C. L., and M. K. Lavine, 2000, Outsourcing the internal audit function, *The CPA Journal* 70, 58-59.

## ملاحق الدراسة

### قائمة الأستقصاء

السيد الاستاذ /

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها ، حيث تتضمن الدراسة التعرف على إستخدام المصادر الخارجية وأثرها على جودة خدمات المراجعة الداخلية وأثرها أيضا على تخفيض التكاليف بالمنشأة .

وتفضلوا سيادتكم بقبول عظيم الشكر والاحترام

الباحثة

دكتورة / منال حامد فراج

## قائمة الأستقصاء

السؤال الأول : توجد بدائل مختلفة لأداء وظائف خدمات المراجعة الداخلية ، وهذه البدائل هي :

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
المصدر الداخلي يعتبر مصدر هام لمديرى المستقبل .					
المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة					
المصدر الداخلي يقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها خارج المنشأة .					
المصدر الخارجى يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية .					
المصدر الخارجى يؤدي إلى المرونة فى شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد					
المصدر المشترك يسمح بالاختفاظ بمزايا كل من التعاقد الخارجى والأداء من الداخل .					
يسمح المصدر المشترك للمنشأة بالحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار فى التوظيف					
يوفر المصدر المشترك أقصى مرونة ورقابة من الداخل وبدون إضافة موظفين جدد فى بيئة أعمال تتسم بالتوسع والتغير السريع .					

السؤال الثاني : أن إستخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية يرجع إلى الأسباب الآتية :

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					وجود صعوبة في توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية
					صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة
					الإستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لان مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة
					الإدارة من الممكن أن تهتم وتعتني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية لو كان هناك مستشارون خارجيون يراجعونها
					صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة بسبب اتساع وضخامة حجم الشركة

السؤال الثالث : أن الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية وذلك للأسباب الآتية :

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة .
					أن المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساته في المنشآت الأخرى
					أن المصادر الخارجية تساعد الإدارة على أن تهتم وتعتني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية
					أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعميل ، الذى تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية .
					أن المراجع الخارجى مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام ، والتي تجعله قادرا على الاستمرار فى تقديم وتحقيق جودة مراجعة أعلى .
					أن الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية حاصلة على شهادة ISO والتي منحت لها بناء على تصميم وتطبيق نظم أداء تضمن لها تحقيق الكفاءة والفعالية .
					أن العمل على تحسين وتطوير جودة الأداء

					المهني يتطلب من المراجع فهم احتياجات العميل وطبيعة عملياته وأنشطته ، كذلك دراسة وتطوير المراجعات السابقة وتكثيف المقابلات مع موظفي العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة .
					قيام المصدر الخارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية يجعله أكثر تفهما لطبيعة عمليات المنشأة .
					قيام المصدر الخارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية للعميل تجعله قادر على اكتشاف الممارسات غير القانونية

السؤال الرابع : أن الأسناد الخارجي أداء مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف وذلك للأسباب التالية :

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها .					
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد					
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى وفورات في الحجم وتقليل أزدواجية العمل غير الضرورية مما يؤدي إلى تكلفة أقل لمراجعة القوائم المالية					
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية					
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الاستثمار الخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية					
أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية .					