

أثر تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية
في جودة المراجعة الداخلية
(دراسة تطبيقية)

The effect of developing outsourcing for internal audit
on the quality of internal audit
(An Applied Study)

إعداد

سمير سيد حامد هريدى

مدرس مساعد - محاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور

إبراهيم نادر شحاتة خاطر

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

الأستاذ الدكتور

حنان جابر حسن

أستاذ المراجعة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان
ووكيل الكلية السابق لشئون خدمة المجتمع والبيئة

أثر تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)

إعداد

سمير سيد حامد هريدي

ملخص البحث

عرض الباحث فى هذا البحث الدراسات السابقة المرتبطة بالإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، وكذا الدراسات المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية، كما ابرز الباحث عناصر جودة المراجعة الداخلية فى ظل الإسناد الخارجى لها، والتي يمكن أن تحقق مستوى مرتفع من جودة المراجعة الداخلية، وهدف البحث إلى دراسة اثر تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية فى جودة المراجعة الداخلية. أوضحت نتائج التحليلات الإحصائية أن العلاقة بين تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية ذات ارتباط معنوي وأن تحليل الانحدار الخطي البسيط بين أن مدي تطبيق الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يؤثر طردياً علي جودة المراجعة الداخلية، وهذا ما أتضح في كون إشارة معامل الارتباط موجبة وقيمة معامل الانحدار أيضا موجبة.

الكلمات الافتتاحية : الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية.

Abstract:

In this research the researcher presented the previous studies related to the outsourcing of internal audit, as well as the studies related to the quality of the internal audit. The researcher also highlighted the elements of the quality of the internal audit under its outsourcing, which can achieve a high level of quality of the internal audit, and the aim of the research is to study the impact of developing outsourcing for auditing The internal quality of the internal audit. The results of the statistical analyzes showed that the relationship between the development of outsourcing for internal audit and the quality of the internal audit is of significant correlation and that the simple linear regression analysis showed that the extent of the application of outsourcing to internal audit directly affects the quality of the internal audit, and this was evident in the fact that the sign of the correlation coefficient is positive and the value of the regression coefficient is also positive

Key Words:

Outsourcing of internal audit, quality of internal audit.

مقدمة :-

لاقى الاتجاه الخاص بإسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي كثير من التأييد فقد بدأت بعض منشآت الأعمال الكبرى في بعض دول العالم تتعاقد مع موردين من خارج المنشأة للحصول منهم على خدمات المراجعة الداخلية^(١)، ومن ثم تم استعانة العديد من منشآت الأعمال بمصادر خارجية للحصول على بعض الخدمات التي كانت تؤدي داخلياً^(٢)، واتجهت العديد من المنشآت إلى الاستعانة بمراجعين خارجيين للحصول على خدمات تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية

وتلجأ العديد من الشركات إلى الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية رغبة منها في تحقيق مستوى مرتفع لجودة المراجعة الداخلية، فالجهة المسند إليها (مكتب المراجعة) لديها فريق من المراجعين الداخليين ذوي كفاءة في استخدام أساليب مختلفة للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى امتلاكها للعديد من الإمكانيات المادية القادرة على أداء نشاط المراجعة الداخلية للعميل، بجانب التخصص واستخدام التكنولوجيا الحديثة، وشهرة الأمر الذي ينتج عنه في المقابل تقديم نشاط المراجعة الداخلية بجودة مرتفعة، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لمعرفة أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية بالشركات المدرجة في البورصة المصرية.

الدراسات السابقة

(١) دراسة : (فراج، ٢٠١٤)^(٣)

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في دراسة العلاقة بين مصدر أداء وظائف المراجعة الداخلية وجودة وظائفها، أو بمعنى أكثر تحديداً أثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :

١. أن استخدام الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجعة الداخلية.

٢. أن استخدام الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت.

1) Caplan,D,et al,(2007)," INTERNAL AUDIT OUTSOURCING:AN ANALYSIS OF SELFREGULATION BY THE ACCOUNTING PROFESSION", Research in Accounting Regulation, Volume 19, 2007 p.34

(٢) د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، " 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، مجلد ٥، العدد الأول، ص١٥٥-١٥٦، ٢٢٦، ٢٠٠١م، ص١٥٥

(٣) د. منال حامد فراج، " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها : دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة والتمويل، العدد ٣، ص١٢٩-١٧٥، كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠١٤م

٢) دراسة : (Shingrirayi , et al., 2014) (١)

هدف الدراسة :-

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان من الأكثر فاعلية الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية بدلاً من إجراء مراجعة داخلية دائمة داخل مؤسسة ما.

نتائج الدراسة :-

أظهرت نتائج الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية تنفق تكاليف كبيرة تتطلب وقتاً لاستردادها، إلا أن إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تؤدي إلى فوائد كبيرة تفوق هذه التكاليف، كذلك اعتبر المستجيبون أن الضوابط الداخلية تعمل على تقليل الأخطاء المالية والاحتيال المالي ، باعتبارها عاملاً حاسماً لنجاح المؤسسات، ومن هنا تظهر الحاجة إلى إدارة مراجعة داخلية قوية. كما أبرز المشاركون الآخرون ، على الرغم من عامل التكلفة ، بأن لديهم إدارات المراجعة الداخلية للوفاء بالمتطلبات القانونية في مقابل الفوائد التي قد تجنيها المنظمة من إدارة المراجعة الداخلية.

٣) دراسة (Abianga &Inua، 2015)(٢)

هدف الدراسة :-

الهدف من هذه الدراسة هو تحديد التصور العام لاستقلالية المراجعة عندما يتم تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية من قبل مراجع خارجي. على وجه التحديد .

نتائج الدراسة

- ١- ضعف استقلال المراجع الخارجى للمنشأة عندما يقوم بأداء وظيفة المراجعة الداخلية بالكامل
- ٢- هناك اختلاف كبير في تصور استقلالية المراجع، عندما تقوم شركة مراجعة أخرى بتقديم خدمة المراجعة الداخلية الكاملة. لا ينظر المجيبون إلى أن المراجعين يقومون بوظيفة المراجعة الداخلية ليكونوا مستقلين حتى عندما يكونون من شركة مراجعة أخرى.
- ٣- هناك اختلافات كبيرة في تصور استقلالية المراجع عند تنفيذ نشاط المراجعة الداخلية بعدة طرق. حيث يختلف مدى إدراك المستجيبين لاستقلالية المراجعين من الاستعانة بمصادر خارجية كاملة إلى جزئية إلى شركة مراجعة أخرى لفصل الإدارة داخل نفس شركة المراجعة.

1) Shingrirayi, et al., (2014) "Cost and benefits of an internal audit department: A case study of Zimbabwean banking sector.", **International Journal of innovative research & development**, vol. 3, issue 13, December, pp. 118.

2) Ofe Iwiyisi Inua & Emmanuel Umo Abianga , (2015) ,"The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience", **Journal of Finance and Accounting**, Vol.6, No.10.

٤) دراسة (أحلام، ٢٠١٨) (١)

هدف الدراسة :-

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تحديد مدى مساهمة المراجعة الداخلية فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية فى المؤسسة المينائية لسكيدة.

نتائج الدراسة :-

توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تساهم فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة المينائية لسكيدة، وذلك من خلال توفر محددات الجودة الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية، بالإضافة إلى دوره فى تقييم وتحسين نظامى الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ، كما انه يساهم فى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

تقييم الدراسات السابقة والفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة تنامي الاتجاه نحو الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، فى ضوء إتباع إستراتيجيات التكلفة، وان الاعتماد على الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يحقق استقلالية المراجعة الداخلية، وان اتخاذ قرار الإسناد الخارجى يتوقف على الإمكانيات والخبرات والمهارات والتكلفة وجودة الأداء. كما أن توفر محددات جودة المراجعة الداخلية (الموضوعية، الكفاءة ، الاستقلالية) تساهم فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

مما سبق يرى الباحث أن الدراسات السابقة تناولت موضوعات منفصلة، وكل موضوع من هذه الموضوعات أثار كثير من الجدل والمشاكل المتعلقة به منفردا أو مرتبط بموضوع آخر ومن هنا يبدأ الباحث من حيث أنتهى الآخرون . وذلك بربط الموضوعات المنفصلة فى الدراسات السابقة مع بعضها البعض، وذلك لندرة الدراسات التي تربط بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر جودة المراجعة الداخلية فى ظل الإسناد الخارجى لها، ولذلك يقوم البحث على علاقة الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية. بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وقواعد آداب والسلوك المهنى وكفاءة الجهة المسند إليها وحجم وتعقد والمعرفة بعمليات المنشأة، وذلك بوضع إطار مقترح لتطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية.

(١) د. بلقاسم كحلولى أحلام، " دور التدقيق الداخلى فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية : دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥، سكيدة، الجزائر، مجلد ٦، العدد ٩، ص١٩٩:٢٢٤، ٢٠١٨.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن نشاط المراجعة الداخلية يمكن أن يمارس من قبل مصدرين، إما أن يكون من مصدر داخلي، أو من مصدر خارجي، فإن اختيار إدارة الشركة لأي من المصدرين للقيام بنشاط المراجعة الداخلية يكون مبني على جودة أداء النشاط الذي سيعود على الشركة في حال اختيار إحدى المصدرين، وعلى تلبية متطلبات جودة المراجعة الداخلية، وتحقيق الغاية التي وجدت من أجلها المراجعة الداخلية. من هنا برزت الحاجة لتوضيح أثر تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية بالشركات المدرجة في البورصة المصرية .

أهداف البحث

يتمثل هدف البحث في معرفة أثر تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية بالشركات المدرجة في البورصة المصرية، و ذلك من خلال :

التعرف على أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية. ويندرج تحت هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية التالية :

- أ- دراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بفريق المراجعة.
- ب- دراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- ج- دراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بالمنشأة .

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في معرفة أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في المراجعة الداخلية بالشركات المدرجة في البورصة المصرية، ومن المتوقع أن يكون لهذه الدراسة أهمية كبيرة من الناحية الأكاديمية، وذلك كونها تعتبر من الأدبيات العربية القليلة التي تناولت أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جودتها . ومن المتوقع أن يكون لهذا البحث أهمية كبيرة من الناحية العملية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية للاستفادة من هذا البحث، وإمكانية تطبيقه على الواقع العملي بالشكل الذي يعود عليها بالفائدة، وذلك عن طريق قيام الإسناد الخارجي بتقديم نشاط المراجعة الداخلية وإمكانية خلق قيمة مضافة لهذه الشركات .

فرضية البحث

يسعى الدارس لاختبار صحة أو خطأ الفرضية التالية :-
لا يوجد تأثير للإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية.

حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة الإسناد الكلي Complete outsource لأنشطة المراجعة الداخلية، دون أن يمتد إلى الإسناد المشترك Co-Sourcing إلا بالقدر الذي يخدم البحث.

منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال تحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها ، عن موضوع الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وأثره على جودة المراجعة الداخلية، وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث فى الكتب والدوريات والرسائل العلمية سواء العربية أو الأجنبية - كذلك ما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير وتوصيات وإرشادات، وأخيرا ما أوصت به المؤتمرات والندوات التى تناولت موضوع البحث.
كما يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة التطبيقية التى سوف تجرى على الشركات ومكاتب المراجعة المتعاقدة معها. هذه الدراسة يعتمد عليها الباحث لتوضيح أهمية دراسة اثر الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية.

خطة البحث

يتناول البحث النقاط التالية :-

- القسم الأول: العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بفريق المراجعة
- القسم الثانى: العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- القسم الثالث: العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة

القسم الرابع : الدراسة التطبيقية

القسم الأول

العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بفريق المراجعة

تمهيد :

أن التزام فريق المراجعة بمعايير المراجعة الداخلية أثناء تأدية عمله يعد من أهم خصائص جودة المراجعة، لكنه ليس المعيار الوحيد لجودة المراجعة، كما أن الالتزام بتلك المعايير يساهم فى تحقيق جودة المراجعة ويمثل فى نفس الوقت الحد الأدنى لما ينبغي تحقيقه، ويعتبر الالتزام بالمعايير خط الدفاع الأول ضد ما قد يوجه للمراجع من مسؤوليات، وإهمال وتقصير أثناء أداء عملية المراجعة. وان هذا الالتزام يعنى أن يلتزم فريق المراجعة بمبادئ الاستقلال والموضوعية والكفاءة المهنية والحفاظ على قواعد وأخلاقيات المهنة، مع الأخذ فى الاعتبار أن استقلالية فريق المراجعة تمثل العمود الفقرى لجودة المراجعة، وأنه إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقى معايير المراجعة لم تكن ذات أهمية.

أولاً : تأثير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على استقلال وموضوعية المراجع الخارجى :

(١) تأثير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجى :

اختلفت الآراء المفسرة لطبيعة العلاقة بين تقديم الإسناد الخارجى لمهام المراجعة الداخلية بواسطة المراجع الخارجى وتحقيق استقلاله عند مراجعة نفس العميل.

ويتناول الباحث فى هذا الجزء الآراء العلمية المختلفة حول طبيعة هذه العلاقة حيث أن هناك وجهتى نظر متعارضتين بخصوص تأثير الإسناد الخارجى لأداء مهام المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجى على النحو التالى : (١)

أ- الأثر الإيجابى للإسناد الخارجى لمهام المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجى

وجود علاقة ايجابية لعدم وجود أي تعارض فى المصالح بين الدورين، بل يوجد علاقة تكامل بين الدورين، وان المراجع ملتزم بالمعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية، وبالتالي تجعل المراجع ملتزماً بالاستقلال والموضوعية والكفاءة.

ب- الأثر السلبى للإسناد الخارجى لمهام المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجى

وينشأ هذا الأثر نتيجة لتعرض المراجع الخارجى لمجموعة من التهديدات القادرة على فقدان استقلاله. ويتحقق هذا التهديد عندما يعتمد المراجع الخارجى على أتعاب هذه الخدمة كدخل أساسي.

(١) د. محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٢.

وتعتبر أتعاب عملية الإسناد الخارجى من أهم العوامل التى قد تشكل فى ضمان استقلالية المراجع الخارجى حيث تمثل نقطة الخلاف الرئيسية فى هذا المجال.

ويرى الباحث أن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يهدد استقلال المراجع الخارجى، إذا كان المراجع الخارجى يودى أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية لنفس الشركة عن نفس الفترة حيث يقوم المراجع بمراجعة ما قام به (مراجعة النفس) مما يهدد استقلالية المراجع.

كما توصلت دراسة⁽¹⁾ إلى انه تم استخدام الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات وتم الحصول على النتائج التالية :

- ٦٦.٦٠ ٪ من يوافق المستجيبون على أن أنشطة المراجعة الداخلية IAF ستؤثر على استقلالية المراجعين بشكل سلبي عندما يكون هناك إسناد كامل.
 - ٦٤.٣٥ ٪ يوافق المشاركون على أن استقلالية المراجع سوف تنخفض قيمتها عندما يكون هناك إسناد جزئي.
 - ٧٣.٩٣ يوافق المستجيبون على أن استقلالية المراجعين ستأثر عندما تقوم شركة مراجعة أخرى بتقديم خدمات المراجعة الداخلية بالكامل.
- ويتضح مما سبق بأن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يؤدي إلى الاستقلال بشرط أن يكون المسند إليه عملية المراجعة مراجع آخر بخلاف المراجع الخارجى للشركة محل المراجعة، لكي يكون بعيدا عن التحيز أثناء تأدية مهام المراجعة الداخلية
- ويقترح الباحث أنه لتقوية وتدعيم استقلالية المراجعة الداخلية أن يتم الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية إلى مراجع خارجى آخر وليس المراجع الخارجى الذى يقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة، حيث يعتبر هذا المراجع من حيث الموقع التنظيمى مستقل وقادر على مقاومة أي ضغوط من المنشأة محل المراجعة ومن الناحية الفنية فإنه لم يراجع أنشطة قد شارك فى إعدادها .
- ويستنتج الباحث مما سبق بأن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يعتبر أفضل موقع لنشاط المراجعة فى الهيكل التنظيمى حيث انه جهة خارجية بعيدة عن أى ضغوط من قبل الإدارة، وهذا يدعم استقلالية نشاط المراجعة الداخلية.

ويستخلص الباحث مما سبق بأن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يدعم استقلالية المراجع الداخلى وتحرره من ضغوط وتدخلات الإدارة مع إمكانية وجود خط اتصال مباشر بلجنة المراجعة ، مما يساعده على تعزيز موضوعيته والحد من ممارسات إدارة الأرباح .

1) Ofe Iwiyisi Inua & Emmanuel Umo Abianga, OP . Cit, p 15.

٢) تأثير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على موضوعية المراجع الخارجى :

ترى دراسة^(١) أن يكون الإسناد الخارجى متحيز لاهتمامات عملائه، حيث يتحفظ الإسناد الخارجى بشأن فقد مصدر الإيراد فى حالة استغناء العميل عن خدماته وهذا يعد قيد اقتصادي للعلاقة بين الإسناد الخارجى والعميل، والتي من شأنها أن تجعل كلا الطرفين يفضلان استمرار هذه العلاقة عن إنهاؤها . ومن ناحية أخرى ترى دراسة^(٢) أن الإسناد الخارجى وإعداد تقارير المراجعة الداخلية يحقق قدر كبير من الثقة فى استقلالية وموضوعية القائم بتلك العملية، كما أن الإسناد الخارجى يعزز من ثقة المستخدم الخارجى فى استقلالية وموضوعية المراجع الداخلى. ويتطلب من المراجع الداخلى المسند إليه امتثاله للمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية، والتي تضمن قدر معقول من اشتراطات الاستقلالية والموضوعية.

٣) أثر الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على استقلالية وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية :

قامت دراسة^(٣) بدراسة استكشافية لوظيفة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية ودورها فى الحوكمة. وقام باستكشاف مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية (داخلى أم خارجي)، الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، وعلاقتها وتفاعلها مع المراجع الخارجى. وجاءت النتائج لتوضح أن معظم الشركات المساهمة المصرية تعتمد على مصدر داخلى للقيام بمهام المراجعة الداخلية، ولكن تلك الإدارات تعاني من ضعف استقلاليته وضعف الخبرات والمؤهلات المتوفرة فى إدارة المراجعة الداخلية. كما أكدت الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية فى تلك الشركات مازالت تركز على المهام التقليدية للمراجعة وبالتحديد المراجعة المالية والرقابة الداخلية، ولم تواكب التغيرات الحديثة فى المراجعة الداخلية.

ومن الدراسة السابقة يتضح للباحث أن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية من حيث الاستقلال والموضوعية أفضل من أداء المراجعة الداخلية من داخل الشركة (المصدر الداخلى) وذلك لان إدارة المراجعة الداخلية تعاني من ضعف استقلاليته فقد تخشى من رد فعل الإدارة عند التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح وذلك لأنهم موظفون تابعون لإدارة المنشأة . أما الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية فأن المراجعون الخارجيون المسند إليهم أنشطة المراجعة الداخلية يكون لديهم حافزا فى تحقيق جودة المراجعة الداخلية وذلك حفاظا على سمعتهم والمنافسة فى الأسواق وعدم التعرض للدعاوى القضائية فى حالة تقصيرهم والخوف من المسئولية القانونية ربما يعطى حافز أكثر للمصدر الخارجى ليكون موضوعيا فى أحكامه.

(١) د. محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد، " الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجى وأثرها على موضوعية المراجع الداخلى فى ضوء بيئة التغيرات فى الممارسة المهنية - دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٢٠٠٦، ص ١٢.

(٢) أ. محمود جلال محمد أبو الغيط، " الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية فى بيئة الأعمال المصرية (دراسة تحليلية اختبارية)"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ٢٠١٧، ص ١٥٦.

3) Ebaid , I. E .2011, " Internal audit function : an exploratory study from Egyptian listed firms . " **International Journal of low and management**, Vol.53 , No. 2,p. 108.

وفى ضوء ما سبق يتضح للباحث أن الدلائل تشير إلى وجود تأييد من العميل للمراجعين من مصدر خارجي إلا أن مدى هذا التأييد يكون اقل من التأييد المقابل للمراجعين الداخليين التابعين لإدارة المراجعة الداخلية ويرجع ذلك لسببين هما :

الأول : أن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية غالبا ما يكون لديه عديد من العملاء الذين يقدم لهم أنشطة المراجعة الداخلية، ووجود هؤلاء العملاء يجعل الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية قادرا على تنويع المخاطر بطريقة اقل من المراجعين الداخليين.

الثاني : المراجعين من الإسناد الخارجى ربما يكون لديهم أكثر من دافع ليتصرفوا بطريقة معقولة بسبب حفاظ منشأتهم على الشهرة واهتماماتهم بتجنب تكاليف الدعاوى القضائية المرتبطة بسؤ التصرف أو التقصير المعتمد فى أداء الواجب، لذلك مفاهيم المسؤولية القانونية ربما تعطى دافع أكثر للإسناد الخارجى أن يكون موضوعيا فى أحكامه.

ويستخلص الباحث مما سبق أن استقلالية وموضوعية الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية أعلى من استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

ومن ناحية أخرى يرى الباحث أنه يجب على المراجع الخارجى لنفس الشركة ألا يقدم خدمة الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، وذلك لأن هذه الخدمة إذا لم تضر بجودة المراجعة فأنها على الأقل قد يوجد شك فى موضوعية المراجع عند تقديم هذه الخدمة، كما قد تؤدي إلى وضع المراجع مع العميل فى موضع يضر باستقلاله الظاهري، وبالتالي فأنه يمكن إسناد هذه الخدمة لمكتب مراجعة آخر غير المكتب القائم بعملية المراجعة الخارجية.

ثانيا : أثر الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية على كفاءة فريق المراجعة

أشارت نتائج دراسة (Glover et al,2008)⁽¹⁾ إلى أن اعتماد المراجع الخارجى 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 الخارجى 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 الخارجى على أعمال المراجعة الداخلية يزداد إذا كان منفذ مهام المراجعة الداخلية طرف مستقل عن الشركة عما إذا كان المنفذ هم موظفي الشركة.

واستندت الدراسة 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

1) Glover, S , et al,(2008), "Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision", Contemporary Accounting Research : (٢) 5-36.p . 30.

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 الدراسة 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.

ولا شك بأن توفير المتطلبات الأساسية للمراجعة الداخلية أمر في غاية الأهمية من أجل تمكين المراجع الداخلي من الاضطلاع بمسؤولياته على أفضل وجه. وإن من المتطلبات الأساسية في هذا المجال توفر التأهيل العلمي والعملية لأعضاء مكتب المراجعة بالإضافة إلى جعل وظيفة المراجعة في مركز مناسب في الهيكل التنظيمي بما يوفر لهذه الوظيفة من استقلالية وموضوعية؛ لذلك كثر الحديث عن موقع المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي وعن أهمية الحصول على عملية المراجعة الداخلية من مصدر خارجي وعن مدى تأثير ذلك على استقلالية المراجع وموضوعيته وبالتالي على تحقيق الشفافية المالية^(١). أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يزيد من الكفاءة الفنية لاستخدام أساليب فعالة للمراجعة الداخلية، الأمر الذي يسهم بالفعل في النهوض بكفاءة الأداء^(٢).

وترى دراسة^(٣) أن مكاتب المراجعة خاصة المكاتب الأربعة الكبرى لديها خبرات عالية في مجال تنفيذ أعمال المراجعة والتأكدات الأخرى وليس هناك ما يستدعي استثناء أنشطة المراجعة الداخلية من ذلك، كما ترى الدراسة 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.

(١) د. علي عبد القادر ذنبيات، "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية"، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد ٣٥، العدد الثاني، الأردن، ٢٠٠٨، ص ٢٨٤.

(٢) د. أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٢٠٠٧، ص ٣٧٤.

(٣) د. 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 ١، ص ١: ٤٣، ٢٠١٢م، ص ٢١.

وقد توصلت دراسة⁽¹⁾ إلى أن الإسناد الخارجي يتميز بتحقيق مستوى جودة أعلى في أداء خدمات المراجعة الداخلية نتيجة وجود مستوى أعلى من الاختبارات، علاوة على توفير مقاييس مختلفة للمخاطر المتنوعة التي تواجه المنظمة، وأيضاً تجنب الخسائر الناتجة عن ضعف الرقابة التي يصعب اكتشافها. كما أضاف البعض⁽²⁾ بأن المصدر الخارجي يتميز بالخبرة والكفاءة في عمل التأكيدات عند الاعتماد عليه في أداء خدمات المراجعة الداخلية.

مما سبق يرى الباحث أن تدريب ورفع كفاءات فريق المراجعة وإعطائهم التحفيز للحصول على الإيرادات الخاصة من أنشطة المراجعة الداخلية التي تفوق إيرادات المراجعة دون ضغوط قانونية يؤدي إلى تطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

ثالثاً : العلاقة بين الإسناد الخارجي وجودة تنفيذ المهام

أن هناك شبه اتفاق على أن أعمال المراجعة الداخلية التي يتم تنفيذها عن طريق الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تتسم بجودة أعلى من تلك التي ينفذها المراجعين الداخليين العاملين بالشركة، وبالتالي فإن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية تزداد في حالة التعاقد عليها مع طرف خارجي مستقل.

ومما سبق يرى الباحث أن موضوعية واستقلالية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ومقدرتهم المهنية وجودة تنفيذهم لأنشطة المراجعة الداخلية تكون أفضل من المراجعين الداخليين العاملين بالشركة. مما يؤدي إلى تحقيق مستوى عالي لجودة المراجعة الداخلية.

رابعاً : العلاقة بين الإسناد الخارجي والمتطلبات المهنية والسلوكية والأخلاقية للمراجع

تعتبر قواعد آداب والسلوك الاخلاقي للمهنة أحد المتغيرات الهامة التي تبنى سمعة جيدة لمكتب المراجعة ويكون لها تأثير جوهري على مستوى أداء المراجع، كما أن التزام المراجع بتطبيق تلك القواعد، من بداية تخطيط المراجعة وحتى تقديم التقارير الى لجنة المراجعة سيمكنه من تحقيق مستوى أداء مميز يليق بسمعة المهنة، وسيؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة.

ويتوقع أن يكون الإسناد الخارجي متحيز لاهتمامات عملائه، حيث يحتفظ المصدر الخارجي بشأن فقد مصدر الإيراد في حالة استغناء العميل عن خدماته، وهذا بعد اقتصادي للعلاقة بين المصدر الخارجي والعميل، والتي من شأنها أن تجعل كلا الطرفين يفضلان استمرار هذه العلاقة عن إنهاؤها. في حين أن

¹) Caplan, D. H. and Kirschenheiter, M. (2000). "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services", **Contemporary Accounting Research**. Vol.17, Issue 3, pp.387-428.

²) Burton, F. G., et al. (2012). "Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. Auditing" **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 23, No.2, May, PP. 151-166. p 152.

ضمان توافر الموضوعية للمراجعة الداخلية لعدم وجود علاقة بين الإدارة والطرف الخارجي، ولذا تشير الدلائل إلى وجود تأييد من العميل للإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية^(١).

لقد أصدرت اللجنة التنفيذية للأخلاق المهنية التابعة للمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٩٦ القاعدة التفسيرية رقم (١٠١) بخصوص توسيع خدمات المراجعة، وتتعلق هذه القاعدة بأثر الإسناد الخارجى على استقلال المراجع، فقد قدم التفسير مرشدا واضحا مما يتعلق بأنشطة المراجعة الداخلية التي من المتوقع أن يتأثر سلبيا على استقلال المراجع الخارجى، وتلك التي لن تتأثر سلبيا على هذا استقلال، ولقد أشارت القاعدة التفسيرية إلى أن إجراءات المراجعة على نطاق واسع لا يؤدي إلى فقد الاستقلال بشرط ألا يتصرف المراجع الخارجى أو يظهر انه يتصرف كعضو في مجلس الإدارة أو أحد رجال الإدارة أو كموظف لدى العميل. كذلك حظر التفسير من أدائه لبعض الأنشطة^(٢).

ويقترح الباحث لتطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية ضرورة تحلى المراجع الخارجى بالأخلاق الحميدة والسلوكيات الراقية حال تقديمه للإسناد الخارجى لمهام المراجعة الداخلية، وان يحصل على دورات تدريبية، وان يكون على دراية كاملة بكل معايير المحاسبة والمراجعة الداخلية والخارجية، وان يكون ملم بالقوانين المهنية وقوانين المنشآت لتحقيق جودة عالية فى المراجعة الداخلية. وأن يلتزم بمسئوليته عند أداء إجراءات المراجعة الداخلية وفقا لشروط الارتباط.

(١) محمد رزق عبد الغفار عمارة، " أثر التعاقد الخارجى لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية " رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٠٨.

(٢) أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجى للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧٦.

القسم الثانى

العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.

تمهيد :

يوجد العديد من عناصر جودة المراجعة التى تؤثر على مكتب المراجعة وعلى جودة عملية المراجعة الداخلية المسندة للمكتب، وبركز البحث على أهم هذه العناصر المؤثرة وهى :

أولاً : أثر حجم مكتب المراجعة فى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية

تعتبر مكاتب المراجعة الكبيرة لديها القدرة على مقاومة ضغوط العملاء لعدم تأثرها ماديا بعميل واحد أو عدد من العملاء، وبالتالي فإنها تتميز بالحفاظ على استقلال مراجعيها إثناء قيامهم بمهام المراجعة فى جميع مراحلها^(١).

وتسعى المكاتب الكبيرة على أن تأخذ النصيب الأكبر من عقود تقديم هذه الخدمة، وفى المقابل تسعى المكاتب الصغيرة بما يتاح لها من إمكانيات مادية وبشرية أن تقدم الجهد والإنفاق لتحصل على بعض العقود وتوضح بعض الدراسات العلاقة بين تقديم الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وحجم مكتب المراجعة، حيث تسعى مكاتب المراجعة إلى تقديم هذه الخدمة لتحسين إيراداتها وفتح العديد من الفروع وزيادة العملاء وتوسع الأنشطة والخدمات التى تقدمها. ومن ثم فإن لتقديم هذه الخدمة تأثيراً إيجابياً مفترضاً على حجم المكتب^(٢).

ويقترح الباحث لتطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية عند مراجعة المنشآت كبيرة الحجم، يجب أن تكون المكاتب المسند إليها كبيرة الحجم وان تكون على درجة عالية من الكفاءة وفعالية الأداء من اجل جودة عملية المراجعة الداخلية، كما أن نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية أصبحت عمليات المراجعة الداخلية معقدة إلى حد كبير ، حيث تحتاج إلى مهارات لا تتوفر إلا فى مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم. لذلك يعتبر حجم مكتب المراجعة من العوامل المؤثرة فى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وتحديد مستوى جودة المراجعة الداخلية.

ثانياً : أثر سمعة أو شهرة مكتب المراجعة فى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية

ربطت دراسات العلاقة بين تقديم الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية ومكتب المراجعة باحتمال تعرض المكتب للتقاضى عند تقديم هذه الخدمة وفقد سمعته وشهرته، ولذلك تسعى دائماً مكاتب المراجعة الحفاظ

(١) أ. محمد رزق عبد الغفار عمارة، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧.

(٢) أ. سمر خالد محمد على، " تأثير الإسناد الخارجى لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠١٦، ص ٨٨

على سمعتها وشهرتها عند تقديم هذه الخدمة فى الأسواق المالية، ويكون ذلك حافظا لها لتوظيف مراجعين ذو كفاءة وخبرة عالية ليعزز ويحافظ على مكانتها بين مكاتب المراجعة والحصول على إيرادات عالية من تحقيق جودة المراجعة^(١).

ويقترح الباحث لتطوير الإسناد الخارجى أن يضع فى الاعتبار سمعة او شهرة مكتب المراجعة المسند إليه عملية المراجعة الداخلية من حيث الموضوعية فى التقارير المقدمة للجنة المراجعة، إتباع قواعد وآداب وسلوك المهنة التى تبنى سمعة جيدة، وتطبيق تلك القواعد من بداية قبوله مهمة المراجعة حتى إعداد التقارير ، وكذلك الالتزام بالمعايير المهنية، مما يؤدي إلى تحقيق مستوى عالي لجودة المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث أن سمعة مكتب المراجعة من العوامل المؤثرة على تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، وتحديد مستوى جودة المراجعة الداخلية، وحيث أن معظم الشركات تفضل التعامل مع مكاتب المراجعة المشهورة، لأنها تتوقع من تلك المكاتب أداء مراجعة ذات جودة عالية.

ثالثا : أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة فى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية

كان لتقديم الإسناد الخارجى لمهام المراجعة أثره على المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على تقديم هذه الخدمة عن طريق تقديمها بجودة عالية لجذب اكبر قدر من العملاء لزيادة الإيرادات وتحسين جودة المراجعة الداخلية المسندة إليه.

ويرى الباحث فى ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحفاظ علي عملائهم وجذب عملاء جدد، تسعى مكاتب المراجعة لتقديم خدمة ذات جودة عالية لذلك تقوم هذه المكاتب بتطوير خبرة مراجعيها وتدريبهم المستمر وتطوير مهارتهم لتحقيق جودة عالية، ولا تتأثر تلك المنافسة علي جودة المراجعة حيث أن عملية المراجعة تحكمها معايير مهنية وأخلاقية وسلوكية تضمن الحد الأدنى من الجودة .

رابعا : اثر أتعاب مكاتب المراجعة فى تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية

فمع زيادة اتجاه مكاتب المراجعة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة حدثت تغيرات جوهرية فى الهيكل المالى لتلك المكاتب ، حيث ازدادت الأهمية الاقتصادية لتلك الخدمات فى إجمالى دخل مكتب المراجعة ، الأمر الذى يؤكد بلا شك اعتماد مكاتب المراجعة على أتعاب الخدمات الأخرى أكثر من اعتمادها على أتعاب خدمة المراجعة الخارجية ذاتها . وبالتالي فتأدية المراجع لهذه الخدمات لعملاء المراجعة فى آن واحد يثير الشكوك والمخاوف بشأن استقلال المراجع الخارجى ، وجودة عملية المراجعة^(٢).

(١) المرجع السابق، ص ٨٨.
(٢) أ. رندا محمد إبراهيم، " أثر إسناد بعض وظائف المراجعة الداخلية لطرف خارجى على إدراك لأصحاب المصالح لمصادقية القوائم المالية للشركة- دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٤، ص ٤٦.

ويستخلص الباحث مما سبق بأن أتعاب مكتب المراجعة تؤثر في تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية حيث أن الأتعاب تؤدي إلى زيادة إيرادات مكتب المراجعة، كما أنها تؤدي أيضا إلى زيادة تكاليف تنفيذ عملية المراجعة وقيام فريق من المراجعين ذوي الكفاءات والخبرات العالية بأداء عملية المراجعة، وبالتالي زيادة جودة المراجعة، وتتبع العلاقة الإيجابية بين الأتعاب وجودة المراجعة إن مكاتب المراجعة التي تطلب أتعاب أكبر ليس بسبب القوة الاحتكارية لها، ولكن بسبب الجودة العالية لأداء عملية المراجعة.

خامسا : أثر الدعاوى القضائية على تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية :

تجنب دائما مكاتب المراجعة الدخول في نزاعات قضائية عند تقديم الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، مما له من تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة، حيث يتحمل المكتب تكاليف وأعباء مالية نتيجة رفع دعاوى قضائية ويتحمل أيضا خسائر فقدان العملاء.

ويرى الباحث أن تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يؤثر في تطوير وتدريب ورفع كفاءات مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وإعطائهم حافز للحصول على الإيرادات الخاصة بهذه العملية التي تفوق إيرادات المراجعة دون ضغوط قانونية.

سادسا : اثر التخصص الصناعى على تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية

وأن امتلاك مكاتب المراجعة المتخصصة هذه المعرفة المتعمقة تساعد المكتب على فهم أفضل لمخاطر العميل، وتقديم إرشادات وحلول للقضايا التي تواجه عملاء مكتب المراجعة. كما أن المراجع المتخصص، هو ذلك المراجع الذى يملك المعرفة المتميزة والخبرة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة، بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى، التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية، لذا نجد أن مكاتب المراجعة المتخصصة، والتي لديها كثافة أعلى من العملاء سوف تسعى لتقديم جودة أعلى لأن لديها الفرصة في كسب السمعة بسبب الخدمة في هذه الصناعة، لأن هذه السمعة ذات معنى لمكاتب المراجعة، تتمثل في شكل أتعاب اكبر للفحص والمراجعة، إذ أن هناك حافز مادي لحماية سمعتهم بتقديم جودة أعلى للمراجعة^(١).

ويرى الباحث أن مكاتب المراجعة تسعى دائما للتخصص لتكسب سمعة في سوق الخدمات المهنية عن طريق أن تتولى كل مجموعة داخل المكتب مراجعة قطاع معين لمدة معينة لفهم منشأة العميل مما ينعكس على الارتقاء بدرجة كفاءة وفاعلية جودة عملية المراجعة الخارجية.

(١) أ. محمد رزق عبد الغفار عمارة، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٠-٤١.

القسم الثالث

العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وعناصر الجودة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة

أولا : حجم منشأة العميل

وتؤثر عملية الإسناد الخارجى لمهام المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ على جودة المراجعة ايجابيا على المنشآت متعددة الأنشطة ومتعددة الفروع التابعة لها، حيث أن من أهم مميزات الإسناد الخارجى انه يمكن أن يتبع فى ظل منشآت متعددة الجنسيات واللغات، وبذلك سيزيد من جودة المراجعة^(١). ويرى الباحث انه عندما يكون حجم منشأة العميل كبير فانه يجب ان يتم الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية لمكتب مراجعة له وشهرته ويقوم بأداء المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة.

ثانيا : تعقد مهام منشأة العميل

أن تعقد مهام المنشأة ممكن أن يؤدى إلى تعقد مهام المراجعة الداخلية، إلا أن تطوير الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية من حيث استخدام الأساليب والاستراتيجيات الحديثة، وكفاءة وفاعلية فريق المراجعة، يؤدى إلى خدمة أفضل وأكثر تنظيما، وبالتالي يزيد من جودة المراجعة الداخلية.

ثالثا : فهم طبيعة نشاط منشأة العميل

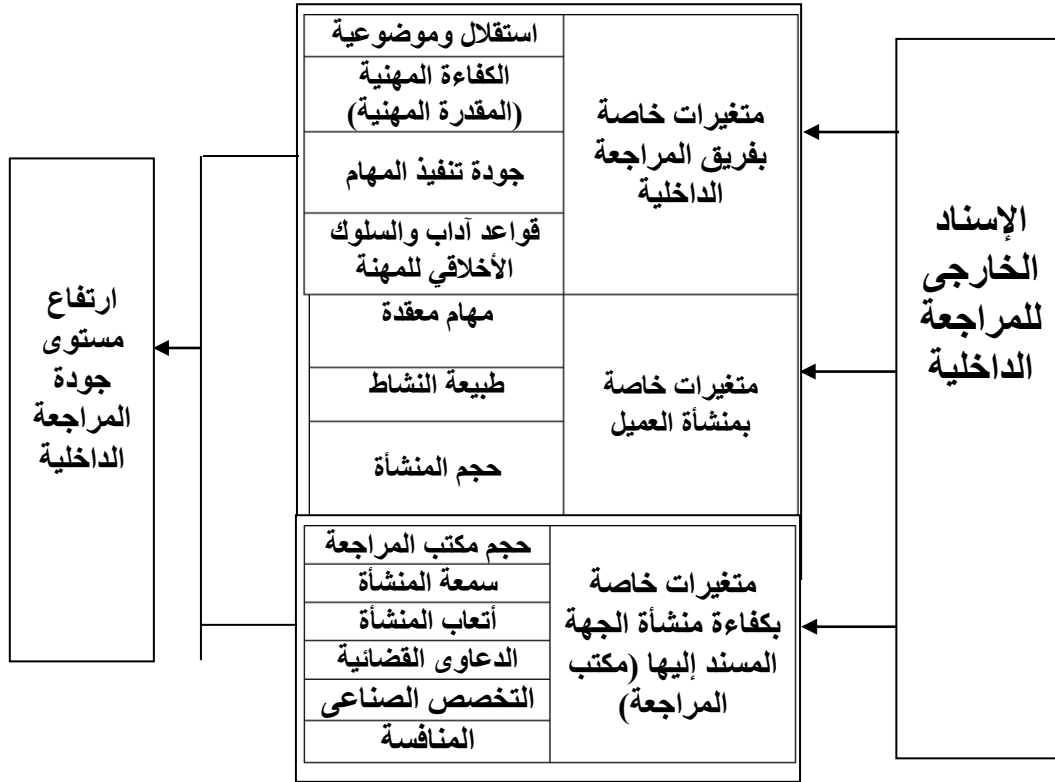
أن أداء المراجعين الخارجيين لأنشطة المراجعة الداخلية ، يمكن أن يؤدى بالفعل إلى زيادة جودة المراجعة، من خلال إمداد المراجع الخارجى بقدر كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التى يعمل فيها. وأنه كلما كان هناك وجودا مكثفا للمراجع الخارجى، فى منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة، وكلما أدى ذلك أيضا إلى احتواء مخاطر المراجعة. وكلما اتسع مجال معرفة المراجع عن العميل وكلما اتسع فهم عملياته، وذلك من خلال الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية، كلما مكن ذلك من تحسين كفاءة وفعالية المراجعة، ويعتبر ذلك أمرا مرغوبا فيه^(٢).

ويرى الباحث أن المعرفة بعمليات الشركة تؤثر فى تطوير الإسناد الخارجى حيث أن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يساهم فى إلمام فريق المراجعة بالمعرفة الفنية إلى جانب المعرفة المحاسبية، مما يؤدى إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية، وخاصة إذا كان مكتب المراجعة متخصص فى نفس صناعة الشركة.

(١) أ. سمر خالد محمد على، مرجع سبق ذكره. ص ٧٧.

(٢) د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠١.

ويخلص الباحث إلى أن العناصر المرتبطة بتطوير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، التي يكون لها انعكاس ايجابي ملحوظ على جودة المراجعة الداخلية يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية :



شكل رقم (١)

العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية

القسم الرابع الدراسة التطبيقية

مقدمة

بعد الانتهاء من الإطار النظري للبحث فإن الأمر يتطلب اختبار فرض البحث السابق ذكره، ولذلك يتناول الباحث الدراسة التطبيقية من حيث الهدف، ومجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في الإجابة على فرض البحث.

أهداف الدراسة التطبيقية

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة التطبيقية في اختبار مدى صحة فرض البحث، وذلك باستطلاع الآراء حول تقييم العلاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية، واختبار مدى وجود علاقة ايجابية بينهم.

فرض الدراسة

يسعى الدارس إلى اختبار صحة أو خطأ الفرض الأتي :-

لا توجد علاقة بين الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية

مجتمع وعينة الدراسة

استنادا الى هدف البحث وفرضه فإن مجتمع الدراسة والذي سيكون محل اهتمام البحث يتمثل في ثلاث فئات هم : أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، مكاتب المراجعة بالقاهرة الكبرى والإدارة العليا للجمعية العمومية فى الشركات المسجلة بالبورصة طبقاً لمؤشر EGX100 باعتبارها هى المسئولة عن الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية لان لجنة المراجعة يكون معظم أعضائها من هذه القيادات، حيث أن تلك الفئات لها صلة وثيقة الارتباط بموضوع البحث.

ولقد قام الدارس بتوزيع عدد 216 قائمة استقصاء وفقاً لعينة الدراسة موزعة على الثلاث فئات

تحليل الأسئلة الخاصة بالفرض والذي يدرس العلاقة بين الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية

وجودة المراجعة الداخلية

وتنقسم هذه المجموعة من الأسئلة إلي مجموعات فرعية بتحليل تلك المجموعات حصلنا علي التالي

جدول رقم (١) التوزيع التكراري و النسبي وبعض المقاييس الإحصائية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المستويات [التكرار اسفلة النسبة]					الفقرة
				لا أوافق تماماً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	
أولاً : العناصر الخاصة بفريق المراجعة التي تؤثر في تطوير الإسناد الخارجي									
١- العناصر الخاصة بالاستقلال والموضوعية وأثرها في الإسناد الخارجي									
3	16.05%	0.73	4.52	0	5	15	58	138	١. الإسناد الخارجي يهدد استقلال المراجع الخارجي، إذا كان المراجع الخارجي يؤدي أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية لنفس الشركة.
				0%	2%	7%	27%	64%	
2	16.01%	0.72	4.49	1	4	11	72	129	٢. لتقوية وتدعيم استقلالية المراجعة الداخلية أن يتم الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي آخر.
				0%	2%	5%	33%	59%	
1	15.99%	0.72	4.50	1	3	14	68	131	٣. الإسناد الخارجي يمكن المراجع من أبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة
				0%	1%	6%	31%	60%	
4	16.24%	0.72	4.46	1	1	21	68	126	٤. يتمكن المراجع عند تقديم الإسناد الخارجي من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل إدارة المنشأة.
				0%	0%	10%	31%	58%	

٢- العناصر الخاصة بمقياس الكفاءة المهنية وأثره في الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية									
1	14.84%	0.67	4.53	1	0	16	66	134	١. الإسناد الخارجى يجعل المراجع على قدر كبير من الكفاءة العلمية والعملية نتيجة المعرفة المتعمقة بالمعايير لتنفيذ هذه الخدمة.
				0%	0%	7%	30%	62%	
3	16.91%	0.74	4.40	2	2	16	85	112	٢. الإسناد الخارجى يحقق جودة المراجعة الداخلية بسبب خبرة الإسناد فى استخدام التكنولوجيا الحديثة لمواكبة التغيرات الحديثة.
				1%	1%	7%	39%	52%	
2	16.42%	0.73	4.44	1	3	16	76	121	٣. الإسناد الخارجى يزيد من الكفاءة الفنية لاستخدام أساليب فعالة للمراجعة الداخلية، مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء
				0%	1%	7%	35%	56%	
4	19.40%	0.85	4.40	1	7	26	53	130	٤. الإسناد الخارجى يمكن المراجع من استخدام خبرته المعرفية فى الوصول لأدلة إثبات جديدة دون تدخل من إدارة المنشأة
				0%	3%	12%	24%	60%	
٣- العناصر الخاصة بمقياس جودة أداء العمل وأثره في الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية									
2	14.91%	0.67	4.51	0	3	13	71	130	١. المراجع الخارجى يعتمد بشكل أكثر على أعمال المراجعة الداخلية فى حالة قيام جهة خارجية بتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.
				0%	1%	6%	33%	60%	
3	16.25%	0.72	4.46	2	1	15	77	122	٢. يساعد الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية فى تحسين وضع المكتب لسياسات وإجراءات توثيق تقارير رقابة الجودة
				1%	0%	7%	35%	56%	

1	14.31%	0.64	4.51	0	2	12	77	126	٣. الإسناد الخارجى يحسن من وضع المكتب لسياسات وإجراءات لضمان تنفيذ مهام المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية
				0%	1%	6%	35%	58%	
٤- العناصر الخاصة بقواعد وآداب السلوك الأخلاقي التي تؤثر في الإسناد الخارجى									
3	16.86%	0.75	4.44	2	2	16	76	121	١. تتوافر الموضوعية للإسناد الخارجى لعدم وجود علاقة بين الإدارة والطرف الخارجى، يؤدي إلى وجود تأييد من العميل للإسناد.
				1%	1%	7%	35%	56%	
1	15.57%	0.70	4.49	2	0	14	74	127	٢. يزيد الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية من التزام المراجع بقواعد وسلوكيات آداب مهنة المراجعة
				1%	0%	6%	34%	59%	
2	15.88%	0.72	4.53	2	0	17	61	137	٣. تعتبر قواعد آداب وسلوك المهنة إحدى المتغيرات الهامة للإسناد الخارجى التي تبنى سمعة جيدة للمراجع
				1%	0%	8%	28%	63%	
-	15.67%	0.71	4.51	المتوسط العام					
ثانياً : العناصر الخاصة بكفاءة مكتب المراجعة التي تؤثر في الإسناد الخارجى									
6	16.06%	0.72	4.47	2	0	17	72	126	١. كبر حجم ونشاط مكتب المراجعة.
				1%	0%	8%	33%	58%	
4	15.11%	0.68	4.50	1	1	14	74	127	٢. السمعة الجيدة لمكتب المراجعة
				0%	0%	6%	34%	59%	
5	16.03%	0.71	4.42	1	0	22	78	116	٣. توافر المنافسة الشريفة بين مكاتب المراجعة.
				0%	0%	10%	36%	53%	
3	15.06%	0.68	4.51	1	4	5	80	127	٤. قلة الدعاوى المرفوعة ضد مكتب المراجعة
				0%	2%	2%	37%	59%	
2	14.76%	0.66	4.46	1	0	14	86	116	٥. وجود أساس عادل لتحديد أتعاب الإسناد الخارجى.
				0%	0%	6%	40%	53%	
1	14.69%	0.67	4.53	1	1	12	71	132	٦. التخصص الصناعى لمكتب المراجعة وامتلاك المعرفة
				0%	0%	6%	33%	61%	

المتعمقة تساعد المكتب على فهم أفضل لمخاطر العميل									
-	15.15%	0.68	4.48	المتوسط العام					
ثالثاً : العناصر الخاصة بالمنشأة محل المراجعة الداخلية والتي تؤثر في الإسناد									
1	14.29%	0.64	4.51	0	1	15	73	128	١. يؤثر الإسناد الخارجى على جودة المراجعة ايجابيا على المنشآت متعددة الأنشطة ومتعددة الفروع التابعة لها
				0%	0%	7%	34%	59%	
4	15.57%	0.69	4.42	0	2	19	81	115	٢. الشركات الكبيرة يتم الإسناد الخارجى لمكتب مراجعة له سمعته يقوم بأداء المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة.
				0%	1%	9%	37%	53%	
3	15.32%	0.69	4.48	0	3	15	74	125	٣. الإسناد الخارجى لمنشأة عندها تعقيد فى نشاطها يؤثر ايجابيا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة وجودتها.
				0%	1%	7%	34%	58%	
5	15.73%	0.71	4.49	1	3	12	74	127	٤. لا يؤثر تعقد مهام المنشأة على الإسناد الخارجى وذلك لاستخدامه الأساليب والاستراتيجيات الحديثة، وكفاءة فريق المراجعة، يؤدي إلى خدمة أفضل وأكثر تنظيماً، وبالتالي يزيد من جودة المراجعة
				0%	1%	6%	34%	59%	
2	14.91%	0.66	4.46	0	2	15	82	118	٥. المعرفة بعمليات الشركة تؤثر في الإسناد الخارجى، وذلك لإلمام فريق المراجعة بالمعرفة الفنية إلى جانب المعرفة المحاسبية، مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية
				0%	1%	7%	38%	54%	
-	14.86%	0.67	4.48	المتوسط العام					

المصدر :إعداد الباحث بناء علي مخرجات التحليل الإحصائي

أُضح من نتائج الجدول أن البُعد الثالث وهو " العناصر الخاصة بالمنشأة محل المراجعة الداخلية والتي تؤثر في الإسناد " يعطي متوسط حسابي (4.48) وأقل انحراف معياري (0.67) مما انعكس أثره علي معامل الاختلاف (14.86%) ، يليه في الترتيب البُعد الثاني هو " العناصر الخاصة بكفاءة مكتب المراجعة التي تؤثر في الإسناد الخارجي أعطي متوسط حسابي (4.48) وانحراف معياري (0.68) مما انعكس أثره علي معامل الاختلاف (15.15%)، وأخير جاء البُعد الأول و هو " العناصر الخاصة بفريق المراجعة التي تؤثر في تطوير الإسناد الخارجي " أعطي متوسط حسابي (4.50) وانحراف معياري (0.73) مما انعكس أثره علي معامل الاختلاف (16.24%).

أُضح أيضاً أن جميع المتوسطات سواء العاملة أو التفصيلية [لكل فقرة] أكبر من 3 وهذا يعني أن آراء المبحوثين تميل إلي الموافقة و بشدة علي جميع تلك الفقرات .

نتائج الدراسة :

تم دراسة العلاقة الخاصة بالفرض وتحليلها سواء باستخدام الانحدار الخطي البسيط أو بمعامل الارتباط الخطي البسيط حيث أوضحت التحليلات أن العلاقة ذات ارتباط معنوي وأن نموذج الانحدار الخطي بين مدي تطبيق الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية معنوي علي مستوى المجتمع ككل، كما تم قياس القدرة التفسيرية للنموذج باستخدام معامل التحديد.

بين تحليل الانحدار الخطي البسيط أن مدي تطبيق الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية يؤثر طردياً علي جودة المراجعة الداخلية، وهذا ما أتضح جليا في كون إشارة معامل الارتباط موجبة وقيمة معامل الانحدار أيضا موجبة، وعلي ما سبق تم رفض الفرض.

المراجع

أولا : مراجع باللغة العربية:

الدوريات

١. د. الرفاعي إبراهيم مبارك، "تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ص ١ : ص ٤٣، ٢٠١٢م.
٢. د. أشرف محمد إبراهيم منصور، " رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجى للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٢٠٠٧.
٣. د. بلقاسم كحلوي أحلام، " دور التدقيق الداخلى فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية : دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥، سكيكدة، الجزائر، مجلد ٦، العدد ٩، ص ١٩٩: ص ٢٢٤، ٢٠١٨.
٤. د. على عبد القادر ذنبيات، " مدى تأثير موقع التدقيق الداخلى فى الهيكل التنظيمى فى تحقيق الشفافية المالية"، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد ٣٥، العدد الثانى، الأردن، ٢٠٠٨.
٥. د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، " الإسناد الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجى وجودة المراجعة : دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٥، العدد الأول، ص ١٥٥: ص ٢٢٦، ٢٠٠١م.
٦. د. منال حامد فراج، " أثر اختيار المصدر الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها : دراسة ميدانية "، مجلة التجارة والتمويل، العدد ٣، ص ١٢٩: ص ١٧٥، كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠١٤م.
٧. د. محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد، " الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجى وأثرها على موضوعية المراجع الداخلى فى ضوء بيئة التغيرات فى الممارسة المهنية - دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٢٠٠٦.

الرسائل :

١. أ. رندا محمد إبراهيم، " أثر إسناد بعض وظائف المراجعة الداخلية لطرف خارجى على إدراك لأصحاب المصالح لمصادقية القوائم المالية للشركة- دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٤.

٢. أ. سمر خالد محمد على، " تأثير الإسناد الخارجى لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠١٦.
٣. أ. محمود جلال محمد أبو الغيط، " الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية فى بيئة الأعمال المصرية (دراسة تحليلية اختبارية)"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ٢٠١٧.
٤. أ. محمد رزق عبد الغفار عمارة، " أثر التعاقد الخارجى لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية " رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.

ثانيا : مراجع باللغة الأجنبية :

1. Burton, F. G., et al. (2012). " Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. Auditing" A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, No.2, May, PP. 151-166
2. Caplan,D,et al,(2007)," INTERNAL AUDIT OUTSOURCING:AN ANALYSIS OF SELFREGULATION BY THE ACCOUNTING PROFESSION", Research in Accounting Regulation, Volume 19, 2007
3. Caplan, D. H. and Kirschenheiter, M. (2000). "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services", Contemporary Accounting Research. Vol.17, Issue 3, pp.387-428.
4. Ebaid , I. E .2011, " Internal audit function : an exploratory study from Egyptian listed firms . " International Journal of law and management, Vol.53 , No. 2.
5. Glover, S , et al,(2008), "Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision", Contemporary Accounting Research
6. Shingirayi, et al., (2014),"Cost and benefits of an internal audit department: A case study of Zimbabwean banking sector.", International Journal of innovative research & development, vol. 3, issue 13, December.
7. Ofe Iwiyisi Inua & Emmanuel Umo Abianga , (2015) ,"The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience" , Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.10.