

العنوان:	أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها : دراسة ميدانية
المصدر:	مجلة التجارة والتمويل
الناشر:	جامعة طنطا - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	فراج، منال حامد
المجلد/العدد:	ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2014
الصفحات:	129 - 175
رقم MD:	666589
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المراجعة الداخلية، ضبط الجودة، تكنولوجيا المعلومات، محاسبة التكاليف
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/666589

**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 الخارجي 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 أداة من أدوات الرقابة الداخلية تهدف إلى التعرف على الأخطاء والغش إلى أن أصبحت وظيفة تمثل تقييماً للأداء الإداري من سياسات وممارسات وأهداف، وقد ارتقت المراجعة الداخلية إلى أن أصبحت مهنة أكثر من كونها وظيفة.

وقد ظهرت عوامل جديدة أثرت في مفهوم المراجعة الداخلية، هذه العوامل نتجت من بيئة أعمال المنشآت التي تتسم بالتغير السريع والمنافسة ووجود المخاطر بالمنشأة، ونتيجة للتطورات الحديثة أصبح من الضروري على المراجعة الداخلية أن تتطلب فهماً واسعاً لبيئة التجديد والابتكار وأصبح يتطلب مهارات إدارية جديدة، وبالتالي تغير النموذج التقليدي للمراجع الداخلي.

وشهدت السنوات الماضية تطوراً في مهنة المراجعة وخاصة مهنة المراجعة الداخلية، حيث أن الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر اتجاه حديث نسبياً، حيث بدأت بعض المنشآت في إسناد بعض الوظائف إلى أطراف خارجية.

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

ثانياً: مشكلة البحث:

إن الإسناد الخارجي أو ما يمكن أن يسمى "التعهد" ينصب على تحويل مسؤولية أداء مهام أو وظائف كانت تؤدي داخل المنشأة إلى طرف خارجي لدواعي تركيز المنشأة على الأنشطة الأساسية وهو الأمر الذي ترتب عليه أن الإسناد الخارجي كخدمة مهنية يختلف تماماً عن الاستعانة بخبير، حيث تتم الاستعانة به لأداء مهام أو وظائف لا تملك الوحدة الخبرة الفنية أو الإمكانيات المعرفية أو التقنية اللازمة لأدائها.

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

ولاشك أن هذا الاتجاه يفتح الباب أمام المراجع الخارجي 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 الداخلي أو الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية وهو الاتجاه التقليدي والذي يعني بقاء أداء وظائف المراجعة الداخلية من داخل المنشأة.

٢. الإسناد الخارجي الكامل لأداء وظائف المراجعة الداخلية، والذي يعني قيام مصدر خارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية.

٣. الأداء المشترك لوظائف المراجعة الداخلية والذي يعني قيام مراجع خارجي بأداء بعض وليس كل وظائف المراجعة الداخلية. الأمر الذي يعني إبقاء إدارة أو قسم المراجعة الداخلية والاستعانة بالمصدر الخارجي لأداء بعض الأعمال.

ومن هنا يصبح التساؤل الرئيسي لمشكلة البحث:

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

- ما هي مبررات الاستعانة بمصدر خارجي؟
- ما هي نقاط الضعف المصاحبة للاستعانة بالمصدر الداخلي لأداء وظائف المراجعة الداخلية؟
- هل هناك علاقة باختيار مصدر وظائف أداء المراجعة على جودة المراجعة الداخلية؟

ثالثا: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في محاولة إلقاء الضوء على تعدد مصادر أداء وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن الإسناد الخارجي كمصدر أصبح مطروحا في ساحة البحث العلمي للوقوف على ماله وما عليه وأصبح اتجاهها معاصرا في الوقت الحاضر يتم تناوله ما بين مؤيد ومعارض. وأن هذا الاتجاه له كثيرا من الانعكاسات التي تحقق فائدة لمنشآت الأعمال، حيث يتناول هذا البحث إحدى هذه الفوائد أو المزايا، وهو جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية. كما أنه من الناحية العملية فلاشك أنه من الأهمية ضرورة الحصول على دليل ميداني من بيئة المراجعة حول الفروض الأساسية لهذا البحث والمتمثلة في العلاقة بين الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وكل من تحقيق جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية فضلا عن تخفيض تكاليف أداء هذه الوظائف.

رابعا: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة العلاقة بين مصدر أداء وظائف المراجعة الداخلية وجودة وظائفها، أو بمعنى أكثر تحديدا أثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها، ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

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

خامسا: فروض البحث:

١. لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية.
٢. لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية.
٣. لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء وظائفها.
٤. لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

سادسا: خطة البحث:

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

المبحث الأول

الدراسات السابقة

أولا: دراسات باللغة العربية:

١. دراسة (عبد الفتاح، 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 ما يلي (٣):

- المصدر الخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ليس اتجاها جديدا بشكل مطلق، حيث اعتادت بعض المنشآت على إسناد بعض الوظائف الخاصة بالمراجعة الداخلية إلى أطراف خارجية.
- ظهر المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية أولا 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 اتجاها جديدا، 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 تأثيرا سلبيا، في حالة جمع هذا المراجع بين كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لنفس المنشأة.
- يجد 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 الدراسة إلى النتائج التالية(٦):

- توجد حدود معينة للعقوبات التي تفرض على المراجع الداخلي في حالة فشل عملية المراجعة نظرا لكون طبيعة عمل المراجع الداخلي كموظف لدى المنشأة تجعل مسؤوليته مسؤولية محدودة وعلى العكس فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة يكون لديها مصادرهما المادية التي تمكنها من دفع التعويضات اللازمة للمنشأة في حال فشل عملية المراجعة عند الارتباط مع هذه المنشأة بالتعاقد مع 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 أيضا 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 ما يلي (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 ما يلي (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 لمنشآت المحاسبة والمراجعة لتوسيع أعمالها.

٤. دراسة (Spekle, et al., 2007):

- اعتمدت 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 الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وذلك من خلال أخذ آراء ثمانية مديرين لشركات، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها (١١):

- أن هناك عدة عوامل تعتبر مؤثرة عند دراسة وبمحت موضوع الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية منها على سبيل المثال:
- مدى الحاجة إلى وجود مصدر لخدمات المراجعة الداخلية.
- ضعف التخطيط لحطة 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.
- إن 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 الاستعانة بالمصادر الخارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية أصبح أسلوباً متعارفاً عليه وأنها تحد من الانتقادات الموجهة للمصدر الداخلي والتي من أهمها تحقيق مستوى أعلى من الموضوعية والاستقلالية.
- هناك اختلاف بين هذه الدراسات حول الأسباب التي أدت إلى الاتجاه نحو التعاقد الخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية، ويرى البعض أن الاتجاه 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 اتجاهها 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 أيضا 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 مسؤوليات 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 الإسراف 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 ابتكارية 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).

إن المراجعين الداخليين في أنحاء العالم يمارسون أعمالهم بشكل مختلف، اعتماداً 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 والفرص وإضافة قيمة وزيادة العائد للمنشأة.

ثانياً: 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 مستقلاً 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.
- إعمال مفهوم السيطرة على الشركة.
- التوسع في احتياجات الإدارة.
- تزايد نطاق العمليات الدولية.
- نقص عدد وخبرة المراجعين الداخليين.

خامسا: البدائل المتاحة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية:

١. المصدر الداخلي:

عرف معهد المراجعين الداخليين المصدر الداخلي بقوله "أنشطة المراجعة الداخلية حينما يتم أدائها بصورة رئيسية من خلال موظفين دائمين داخل المنشأة، وهذا لا يعني بالضرورة أن الموظفين لا بد أن يكونوا موظفو 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:

- إن 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 إنجاز وظائف المراجعة الداخلية، فإن إدارات المراجعة الداخلية تعتبر مصدراً هاماً لمديري المستقبل في منشأتها.
- المحافظة على أمن وسرية المعلومات، فأداء المراجعة الداخلية بواسطة موظفي المنشأة يحافظ على سرية نتائج المراجعة، ويقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها من الأسرار التجارية خارج المنشأة.
- المرونة في 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 في أقصر وقت.

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

٢. المصدر الخارجي:

المصدر الخارجي تم تعريفه بأنه "شراء خدمة من خارج المنشأة بدلاً من تقديمها من داخلها" التعريف المذكور أعلاه يظهر أن المصدر الخارجي هو عبارة عن الانتفاع من خدمات يتم تقديمها من جهة خارجية والتي لا يمكن تأديتها بواسطة موظفي المنشأة بنفس المستوى من الجودة والتكلفة. فالاستعانة بمصادر خارجية أصبح خياراً مهماً في عالم الأعمال اليوم كنتيجة لعدم وجود المهارات الداخلية والضمان 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 في شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد.
 - ٤- الحصول على ممارسات رائدة وأفضل للمنشأة نتيجة للممارسة السابقة للتعاقد الخارجي في منشآت أخرى.
 - ٥- تحقيق جودة الخدمة نتيجة الحصول على خبرات وكفاءات غير متوافرة داخل المنشأة.
 - ٦- تغطية أفضل من الناحية الثقافية والدولية.
 - ٧- التوافق مع الحجم التنظيمي للمنشأة خصوصا الصغيرة والمتوسطة.
 - ٨- تحسين تكلفة المراجعة الخارجية إذا قام المراجع الخارجي للمنشأة بالقيام بالمراجعة الداخلية بها.
٣. المصدر المشترك:

هناك مصدر ثالث يطلق عليه المصدر المشترك، وهو الذي 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 الداخلي فقط (٢٣).

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

وتشير الباحثة إلى أن المنشأة تختار مورد الخدمة الذي يعمل مع المراجعين الداخليين في المنشأة جنبا إلى جنب وليس بدلا منهم، وذلك على أساس المهارات والخبرات الخاصة التي تحتاجها الوظيفة أو العمل المؤدي، وعند انتهاء ذلك ينتهي دور أو عقد منشأة الخدمة المهنية عندما يشترك المصدر الخارجي 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 للحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف.
 - ٢- أن خطط المصدر المشترك عموماً تأخذ وقتاً قصيراً 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 بدلاً 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 مستقلاً.
- 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:

إن 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- الاستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لأن مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة.
- ٤- الإدارة من الممكن أن تهتم وتعني 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 لاستخدام المصادر الخارجية على أداء وظائف المراجعة الخارجية وهي كالتالي (٢٧):

١- تحقيق الاقتصادية:

إن الاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على الخدمة، يعمل على استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد الذين يقومون بالخدمة، كذلك فإنه يتم استبعاد جزء كبيراً من المصروفات الإدارية، وصياغة 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، التي قد يكون من المكلف بالنسبة للمنشأة تحقيقها من خلال مصادر المراجعة الداخلية، وذلك استناداً إلى مرجعية النمو من خلال استخدام مصادر الآخرين.

٤ - تحقيق جودة الخدمة:

تستفيد منشآت الأعمال كثيرا من مقدمي الخدمة الخارجيين أكثر من موظفيها الذين يوكل إليهم تقديم الخدمة، وذلك على أساس أن مقدمي الخدمة هم متخصصون في مجالاتهم ومن الطبيعي توقع الحصول منهم على خدمة ذات جودة أعلى.

٥ - تخفيض الاستثمار البشري:

أن اعتماد منشآت الأعمال على مقدمي الخدمة الخارجيين، فيما يتعلق بأعمال المراجعة الداخلية يحقق المزايا التي من أهمها:

- المعرفة المتحصل عليها من أداء أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تزيد من كفاءة عملية المراجعة النهائية للقوائم المالية، فمثلا المعرفة التي 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، والتي تسهم بدورها في اكتشاف عمليات الغش في القوائم والتقارير المالية محل المراجعة.
- إن اعتماد منشآت الأعمال على المصادر الخارجية في أداء وظائف المراجعة الداخلية، يعني إتاحة مصادر جديدة من الإيرادات للمراجعين الخارجيين.
- أن الكثير من الأعمال المرتبطة بأداء وظائف المراجعة الداخلية، يمكن للمراجع الخارجي أداءها خلال فترات الاسترخاء 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:

استخدام المصادر الخارجية يساعد على توفير وقت الإدارة ويجعلها تركز على متابعة أكثر لأهدافها 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 ممارستها في المنشآت الأخرى، ومن ثم يكون القائم بالخدمة في موضع أفضل لتقديم نماذج واستشارة نتيجة الخبرة.

ترى الباحثة أن استخدام 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.

ثالثا: الاعتبارات التي يجب أخذها عند اختيار المراجع الخارجي:

توجد اعتبارات يجب الأخذ بها عند اختيار المراجع الخارجي وهي كالتالي(٢٨):

- ١- الشهادة المهنية أو الترخيص أو أي تأكيدات أخرى تبين كفاءة مقدم الخدمة وذلك فيما يتعلق بالمجال الموكل إليه تقديم الخدمة المطلوبة فيه.
- ٢- عضوية مقدم الخدمة في تجمع مهني مناسب معترف به، ومدى الالتزام بدليل الأخلاقيات التي يضعه هذا التجمع.
- ٣- سمعة مقدم الخدمة الخارجي، وهذا يقتضي التعرف على سابقة أعماله أو الاتصال بالآخرين الذين قدم إليهم الخدمة.
- ٤- خبرة مقدم الخبرة في نوعية العمل الذي سوف يوكل إليه.
- ٥- مدى التعليم واستمرار التدريب الذي يتلقاه مقدم الخدمة الخارجي في المجالات التي تخدم المهمة المطلوبة.
- ٦- معرفة وخبرة مقدم الخدمة الخارجي في مجال صناعة نشاط المنشأة محل المراجعة أو تقديم الخبرة.

رابعا: أشكال الاستعانة بالمصادر الخارجية:

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

١- الاستعانة الكلية:

الاستعانة 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- الاستعانة الجزئية:

الاستعانة 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 للتنفيذ بصورة مستقلة، ومن الأمثلة على ذلك التعاقد هو إعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية والرقابة على تنفيذها.

٣- التعاقد الفرعي:

التعاقد على ارتباط خاص أو جزء من بعض الارتباطات والتي يتم أداءها من مصدر خارجي، هذا النوع يعد مناسباً للفترات المحددة. الإدارة والمراقبة لعقد الارتباط عادة يتم تأديتها من قبل موظفي إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة.

خامساً: أثر استخدام 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 إتباع 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 الخارجي بقدر كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التي يعمل فيها وأنه كلما كان هناك وجوداً مكثفاً للمراجع الخارجي في منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة وكلما أدى لك أيضاً إلى احتواء مخاطر المراجعة (٣١).

وترى الباحثة أن جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش المتضمن للقوائم المالية محل المراجعة والتقرير عن ذلك، وهي تعني تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى درجة يمكن قبولها. أن الاستعانة بالمصادر الخارجية إلى تؤدي تحسين جودة الأداء لوظائف المراجعة الداخلية كالتالي (٣٢):

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

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

٣- إن 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 في مركز تنافسي 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 موظفي العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة.

سادسا: أثر استخدام المصدر الخارجي في تخفيض التكاليف:

من أهم أسباب الاتجاه للاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية هو الرغبة في تخفيض التكاليف المرتفعة لإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية داخل الشركة، واستخدام المصادر الخارجية يساعد على تخفيض التكاليف كالتالي (٣٣):

١- إن استخدام المصدر الخارجي 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، الالتزامات المختلفة، وتكاليف التدريب الداخلي، وعليه فالحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارج الشركة سوف يتيح مزيدا من المرونة في هيكل التكاليف في الشركة.

- ٢- أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها.
- ٣- إن المصادر الخارجية تؤدي إلى استبعاد 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- إن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الاستثمار والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية.
- ٦- إن 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 استخدام المصادر الخارجية، وتأثير استخدام المصادر الخارجية على جودة أداء المراجعة وعلى تخفيض التكاليف.

أولاً: تصميم أداة الدراسة

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات واعتمدت 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	الإجمالي

ثانيا: أسلوب معالجة البيانات:

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

على النحو التالي:

١. معامل ألفا كرونباخ.

٢. اختبارات الفروض.

وتتناول الباحثة 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

معامل ألفا كرونباخ	البيان	مسلسل
٠,٧١٩	وجود بدائل مختلفة لأداء وظائف خدمات المراجعة الداخلية	١
٠,٨١٨	وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية	٢
٠,٩٤٦	أن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية	٣
٠,٩٣٦	أن الإسناد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف	٤

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (٢) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت تتراوح بين ٠,٧١٩ و ٠,٩٤٦ وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وتكون قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية وقابلة للتوزيع، وبذلك فقد تم التأكد من صدق وثبات قائمة الاستقصاء مما يجعل الباحثة على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابات على أسئلة الدراسة واختبار فرضيتها.

٢. اختبارات الفروض

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

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

جدول رقم (٣)

الإحصاء 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 الموارد
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 الجدول 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، وانخفاض الانحراف المعياري يدل على انخفاض التباين بين أراء كل فئة من فئتي الدراسة.

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

جدول رقم (٤)

نتائج اختبار مان هوتني U

المعنوية	P-Value	مان هوتني U	العبارة
معنوي	٠,٠٠٠	١٥,٣٩٨	المصدر الداخلي يعتبر مصدر هام لمديري المستقبل
معنوي	٠,٠٠٠	١٦,٢٤٢	المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة
معنوي	٠,٠٠٠	١٥,٣٢٨	المصدر الداخلي يقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها خارج المنشأة
معنوي	٠,٠٠٠	١٧,٦٢٨	المصدر الخارجي يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية
معنوي	٠,٠٠٠	١٦,٣٢٠	المصدر الخارجي يؤدي إلى المرونة في شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن الموارد
معنوي	٠,٠٠٠	١٤,٦٤٢	المصدر المشترك يسمح بالاحتفاظ بمزايا كل من التعاقد

			الخارجي والأداء من الداخل
معنوي	٠,٠٠٠	١٥,٦٨٠	يسمح المصدر المشترك للمنشأة بالحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف
معنوي	٠,٠٠٠	١٦,٢١٨	يوفر المصدر المشترك أقصى مرونة ورقابة من الداخل وبدون إضافة موظفين جدد في بيئة أعمال تتسم بالتوسع والتغير السريع

P- يتضح من الجدول رقم (٤) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥٠٪، حيث أن Value أقل من مستوى معنوية، مما يدل على وجود اختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك البدائل.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول:

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

"يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود مصادر بديلة لأداء وظائف المراجعة الداخلية" الفرض الثاني: "لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية"

جدول رقم (٥)

الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة
حول توجد أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية
لأداء وظائف المراجعة الداخلية

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠,٣٣	٣,١٨	٠,٢٤	٥,٨٢	وجود صعوبة في 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	الاستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لأن 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 وتعني 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 استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية"، ويتضح من الجدول اهتمام فئة الدراسة

(المراجعون الداخليون) بالعنصر (وجود صعوبة توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية) بمتوسط ٥,٨٢، وانحراف معياري ٠,٢٤، بينما يتضح اهتمام 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 لفتحي الدراسة (مراجعون داخليون- مراجعون خارجيون)، تم استخدام اختبار مان هونتي U 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 هونتي U

المعنوية	P-Value	مان هونتي U	العبرة
معنوية	٠,٠٠٠	١٧,٣١٠	وجود صعوبة في توفير وتوظيف كوادر مؤهلة لتنفيذ بعض أو كل مهام المراجعة الداخلية
معنوية	٠,٠٠٠	١٥,٢٩٨	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية بسبب قلة خبرة العاملين بالشركة
معنوية	٠,٠٠٠	١٩,١١٦	الاستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لأن مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة
معنوية	٠,٠٠٠	١٨,٨٤٦	الإدارة من الممكن أن تهتم وتعني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية لو كان هناك مستشارون خارجيون يراجعونها
معنوية	٠,٠٠٠	٢٥,٧٦٧	صعوبة تنفيذ كل أو بعض مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة بسبب اتساع وضخامة حجم الشركة

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

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني:

"لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية"

وصحة الفرض البديل:

"يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول وجود أسباب تتطلب استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية"

الفرض الثالث: "لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة وظائفها"

جدول رقم (٧)

الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة

حول إن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية

يزيد من جودة أداء وظائفها

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارات
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 الخارجي مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام والتي تجعله قادرا على الاستمرار في 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 موظفي العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة.
٠,٥٧	٢,٤٣	٠,٤١	٣,٢٤	قيام المصدر الخارجي 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 للعمليات يجعله قادر على اكتشاف الممارسات غير القانونية

يعرض جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول "إن استخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء وظائفها". ويتضح من الجدول اهتمام المراجعين الداخليين بالعنصر (أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعمليات، الذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية) بمتوسط ٤,٩٠، وانحراف معياري

٠٠,٣١، بينما اهتمت فئة الدراسة المراجعون الخارجيون بالعنصر (المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساته في المنشآت الأخرى) بمتوسط ٤,٨٥، وانحراف معياري ٠,٢٣. ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لأراء فئات الدراسة (المراجعون الداخليون- المراجعون الخارجيون)، تم استخدام اختبار مان هونتي U وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين أراء فئات الدراسة حول "أن الإسناد الخارجي 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	العبرة
معنوية	٠,٠٠٠	١٤,٣٤٧	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة
معنوية	٠,٠٠٠	١٧,٩٢٨	أن المصادر الخارجية يمكن أن توفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساته في المنشآت الأخرى
معنوية	٠,٠٠٠	١٦,١١٦	أن المصادر الخارجية تساعد الإدارة على أن تهتم وتعني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية
معنوية	٠,٠٠٠	٢٣,٧٦٧	أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعميل، الذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية
معنوية	٠,٠٠٠	١٤,٢٤٧	أن المراجع الخارجي مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام، والتي تجعله قادرا على الاستمرار في تقديم وتحقيق جودة مراجعة أعلى.
معنوية	٠,٠٠٠	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	٠,٠٠٠	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 موظفي العميل والتطوير المستمر والتقييم لأهداف وبرامج المراجعة.
معنوية	٠,٠٠٠	١٦,١٢٣	قيام المصدر الخارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية يجعله أكثر تفهما لطبيعة عمليات المنشأة
معنوية	٠,٠٠٠	١٣,٢٥٦	قيام المصدر الخارجي بأداء وظائف المراجعة الداخلية للعميل يجعله قادر على اكتشاف الممارسات غير القانونية

P- يتضح من الجدول رقم (٨) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥%، حيث أن 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 الثالث:

لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية" وصحة الفرض البديل:

"يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية يزيد من جودة أداء المراجعة الداخلية"

الفرض الرابع: "لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف"

جدول رقم (٩)

الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة

حول إن الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف

المراجعون الخارجيون		المراجعون الداخليون		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
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 وتقليل 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
٠,٤٨	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 الإسناد الخارجي

لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف" ويتضح من الجدول اهتمام فئة الدراسة

المراجعون الداخليون بالعنصر "أن المصادر الخارجية تؤدي إلى استبعاد 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) وانحرف معياري (٠,٢١).

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لأراء فئات الدراسة (المراجعون الداخليون- المراجعون الخارجيون)، تم استخدام اختبار مان هوتني U وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين راء فئات الدراسة حول أن الأسناد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف"

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار مان هوتني U

المعنوية	P-Value	مان هوتني U	العبرة
معنوية	٠,٠٠٠	١٧,٦٧٠	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية أو بعضها
معنوية	٠,٠٠٠	٢٦,٧٥٥	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى استبعاد التكاليف المباشرة وتلك المحملة والمرتبطة بتعيين وتدريب وسداد أجور الأفراد
معنوية	٠,٠٠٠	٢٠,٤٦٢	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى وفورات في الحجم وتقليص ازدواجية العمل غير الضرورية مما يؤدي إلى تكلفة أقل لمراجعة القوائم المالية
معنوية	٠,٠٠٠	١٩,٤٠٩	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف التشغيل والتدريب والتي نشأت بسبب توظيف موظفي إدارة المراجعة الداخلية
معنوية	٠,٠٠٠	١٣,٦٧٠	أن المصادر الخارجية تؤدي إلى التخلص من تكاليف الاستثمار والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية
معنوية	٠,٠٠٠	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 الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف"

وصحة الفرض البديل:

"يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أن الإسناد الخارجي 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 في تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف لأداء وظائف المراجعة الداخلية، وقد قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول بعنوان:

"الدراسات السابقة"

تناولت الباحثة في 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 اتجاه المنشآت نحو الاستعانة بمصادر خارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية، ثم قامت الباحثة بتحليل وتقويم عام للدراسات السابقة.

المبحث الثاني بعنوان:

"مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية"

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

المبحث الثالث بعنوان:

"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، تخفيض الاستثمار البشري، السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية، الحصول على ممارسات رائدة، تحسين تكلفة المراجعة الخارجية، ثم تناولت الباحثة الاعتبارات التي يجب أخذها عند اختيار المراجع الخارجي، أشكال الاستعانة بمصادر خارجية وهي تشمل الاستعانة الكلية والاستعانة الجزئية، ثم تناولت أثر استخدام المصدر الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية، وتناولت أيضا أثر استخدام المصدر الخارجي في تخفيض التكاليف.

المبحث الرابع وهو بعنوان:

"دراسة ميدانية"

تناولت الباحثة في هذا المبحث اختبار الفروض وقد قامت بتصميم أداة الدراسة، مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، أسلوب معالجة البيانات وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء تحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية وهي الإحصاء الوصفي والذي يشمل استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لاختبار الفروض، ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفتي الدراسة تم استخدام اختبار مان هوتني U (أحد الاختبارات اللامعملية التي تستخدم لاختبار الفرق بين متوسطين).

ثانيا: النتائج

تري الباحثة أنه من خلال الدراسة التي قامت بها يمكن عرض النتائج التالية:

١. توجد مصادر بديلة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ومنها المصدر الداخلي، المصدر الخارجي، المصدر المشترك.
٢. توجد أسباب كثيرة تؤدي إلى ضرورة استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية.
٣. إن استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية، قد أصبح اتجاها متزايدا في الكثير من منشآت الأعمال.
٤. اتجاها بعض المنشآت إلى الاستعانة بمصادر خارجية لإسناد بعض أعمال المراجعة الداخلية التي تتطلب مهارات ومعرفة فنية.
٥. أن استخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية.
٦. أن استخدام المصادر الخارجية لوظائف المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت.
٧. كلما زاد حجم المنشأة كلما أدى ذلك إلى اتجاها المنشأة للحصول على وظائف المراجعة الداخلية من مصدر داخلي نظرا لارتفاع 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 لاستفادة المنشأة من ميزة اقتصاديات الحجم.

ثالثا: التوصيات

١. ضرورة وضع تنظيمات تهدف لوضع إطار عام يحتوي على الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند اختيار مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية بصورة عامة.
٢. ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات عند استخدام 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 مسؤوليات المراجع الداخلي لاستكمال الإطار المهني في ضوء الدور الجديد للمراجعة الداخلية.
٦. ضرورة اهتمام المنشآت العاملة في مصر بموضوع استخدام 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 إلى 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 - ٢٠٠١م.
2. The Institute Of Internal Auditors (ILA) (2010), "The International Standards for professional practice of internal Audition (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، ٣٤، ديسمبر ٢٠٠٧.

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 Arindam Tripathy (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 علي عبد المولى، مبادئ المراجعة، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٤٨.

١٤. د. أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٣، ص ٣٧٩.

١٥. د. محمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات 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, 5th ed. Florida: West Sussex: Institute of Internal Auditors, p.10- 11.

١٧. د. محمد حسني عبد الجليل، التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة، ص٢١٧.

١٨. د. إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة- دراسات معاصرة وحالات عملية، بدون، الطبعة الرابعة، القاهرة، ١٩٩٩، ص١٤٢.

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

٢٢. ملف باسم نبذة عن مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية من موقع IIA الإلكتروني
www.theilia.org

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: A New Vision" Internal Auditor, April, p. 25

٢٦. يمكن الرجوع إلى الدراسات التالية:

- The Institute Of Internal Auditors (IIA) (2010), "The International Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)", Revised October 2010, Florida, USA p.277.
- Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, and Arindam Tripathy (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. 27- Michael Lapelosa, 1997 , Outsourcing, ChecklisA Vulnerability Checklist, Internal Auditor, December, ,p.66.

٢٨. د. محمد عبد الفتاح محمد، مرجع سابق، ص١٩٧.

٢٩. يمكن الرجوع إلى 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. آمال 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، ص٥.

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 إلى 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 Journal8,14-17.
- 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 الاستقصاء

السيد الأستاذ/

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 استخدام 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 الاستقصاء

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 لمديري المستقبل.					
المصدر الداخلي يحافظ على سرية نتائج المراجعة.					
المصدر الداخلي يقلل مخاطر إمكانية إبلاغ ممارسات العمل الناجحة والاستراتيجيات التنافسية وغيرها خارج المنشأة.					
المصدر الداخلي يؤدي إلى توفير وقت الإدارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية.					
المصدر الخارجي يؤدي إلى المرونة في شغل الوظائف مما يؤدي إلى تخصيص أحسن للموارد.					

					المصدر المشترك يسمح بالاحتفاظ بمزايا كل من التعاقد الخارجي والأداء من الداخل
					يسمح المصدر المشترك للمنشأة بالحصول على أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية بينما توفر على المدى الطويل الاستثمار في التوظيف.
					يوفر المصدر المشترك أقصى مرونة ورقابة من الداخل وبدون إضافة موظفين جدد في بيئة أعمال تتسم بالتوسع والتغير السريع.

السؤال الثاني: أن استخدام 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 قل خبرة العاملين بالشركة.
					الاستعانة بمصدر خارجي يكون أكبر مما هو عليه عندما تتم تأدية وظيفة المراجعة داخليا وذلك لأن مقدم الخدمة الخارجي ليس له ارتباط وتفاعل طويل المدى مع موظفي المنشأة.
					الإدارة من الممكن أن تهتم وتعني 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 الخارجي 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 وتعني أكثر بإجراءات الرقابة الداخلية.
					أن المصادر الخارجية مؤهلة بحكم هيكله أنشطتها من استيعاب وأداء المراجعة الداخلية للعميل، الذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية.
					أن المراجع الخارجي مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقي القبول العام والتي تجعله قادرا على الاستمرار في 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 الإسناد الخارجي لأداء 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 وتقليص ازدواجية 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 والخاصة بموضوعية وتقنية المراجعة الداخلية
					أن المصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية