



**التكاليف الخفية لقرار اسناد (تعهد) مهام المراجعة  
الداخلية الى مراجع خارجي  
(دراسة حالة في بيئة الاعمال المصرية)**

**The Hidden Costs for The Decision of  
Outsourcing Internal Audit to External  
Auditor (Case Study in Egyptian  
Environment)**

أ.م. د/ ايمن محمد صبرى نخال  
استاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ  
ayman.nakhal@com.kfs.edu.eg

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد التاسع . العدد الخامس عشر- الجزء الأول  
يناير 2023م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

**ملخص البحث:**

هدفت هذه الدراسة الى تحديد التكاليف الخفية او المستترة لقرارات الاسناد بشكل عام ثم تحديد هذه التكاليف على مستوى قرار اسناد مهام المراجعة الداخلية الى مراجع خارجى . وقد اعتمد الباحث فى ذلك على الدراسات السابقة فى مجال اسناد الخدمات الى مصادر خارجية لتحديد هذه التكاليف ثم تحديد هذه التكاليف على قرار الاسناد لمهام المراجعة الداخلية ثم قام الباحث بعمل دراسة حاله على احدى شركات الاستثمار العقارية فى البيئة المصرية لمعرفة اهمية تلك التكاليف وقد قام بتقسيم تلك التكاليف على مراحل ابرام العقد المتمثلة فى مرحلة التعاقد ثم اثناء فترة العقد ثم مرحلة انهاء التعاقد، وقد استخدم الباحث برنامج Super Decisions لعمل التحليل الهرمى لتلك التكاليف. وقد اظهرت النتائج ان اهم التكاليف التى تتحملها الشركة تكون خلال فترة التعاقد مع المراجع الخارجى بنسبة 57,4% ثم يليها فى الترتيب التكاليف التى تتحملها الشركة خلال مرحلة ابرام العقد بنسبة 32,4% ثم يليه التكاليف التى تتحملها الشركة فى مرحلة انهاء العقد.

**الكلمات المفتاحية:** التكاليف الخفية (المستترة) – قرار الاسناد(التعهد) – المراجعة الداخلية – التحليل الهرمى - Super Decisions program

**Abstract:**

This study aims to identify the hidden costs for the decision of outsourcing in general to identify it for the decision of outsourcing internal audit to external auditor. Researcher uses the literature review about outsourcing services to identify these hidden costs for the decision of outsourcing internal audit to external auditor. Then the researcher did a case study on one of the real estate investment companies in the Egyptian environment to know the importance of those costs and has interpreted those costs in stages of concluding the contract represented in the contract stage and then praising the contract period and then the stage of termination of the contract, and the researcher has used the Super Decisions program to make a hierarchical analysis of those costs. The results showed that the most important hidden costs are during the contracting phase, followed by the costs during the contract conclusion phase and then the last costs at the end of the contract.

**Keywords:** Hidden costs – outsourcing- internal control-hieratical analysis - program Super Decisions

## 1- المقدمة ومشكلة البحث

أدى التطور العلمى والنمو المتزايد فى مجالات النشاط الاقتصادى إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور فى مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والذي يجب أن يمارس على كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع. ومع كبر حجم المشروعات ظهر ما يسمى بتعهد أو اسناد الخدمات حيث يعرف الاسناد بأنه استعانة المنشأة بمصدر خارجي متخصص للقيام ببعض أنشطتها الثانوية المتكررة، وفقاً لعقد ينظم العلاقة بينهما. وقد اكدت العديد من الدراسات على وجود مزايا تحققها الشركات من الاسناد (Bahrani, 2009) وأبو موسى (2011) و (Abu-Musa, 2011) و (Kulembayeva et al., 2019) و (Vaxevanou & Konstantopoulos, 2015) و (Edvardsson et al., 2020) مثل تحقيق وفورات في التكاليف، الاستفادة من التطورات في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الحصول على الخدمات بجودة عالية، المرونة والسرعة في أداء الخدمات.

وقد اكدت الدراسات السابقة أيضاً على وجود مخاطر ينطوى عليها قرار التعهد أو الاسناد ومنها تحمل الشركة لتكاليف المرحلة الانتقالية والتي تتمثل في تكاليف انتقال أداء الخدمة من داخل الشركة الى ادائها من خلال المورد الخارجي، الاعتماد المفرط على المورد الخارجي، زيادة معدل دوران الموظفين، فقدان المهارات الأساسية لموظفي الشركة نتيجة الاعتماد على المصدر الخارجي.

وقد اكدت دراسة (Juras, 2007) ان المخاطر التي يتعرض لها قرار الاسناد تؤدي الى تحمل الشركة تكاليف خفية او مستترة Hidden Costs هذه التكاليف يمكن ان تؤثر على المنافع التي يمكن ان تجنيها الشركة من قرار الاسناد او الاسناد الخارجي .

كذلك اكدت دراسة كل من (Larsen et al., 2011) و (Culik & Popesko, 2012) و (Zheng & Wang, 2017) و (Larsen et al., 2013) على ان تلك التكاليف يكون من الصعب تحديدها او قياسها او توقعها ولكنها قد تلغى الوفورات التي يمكن تحقيقها من قرار الاسناد الخارجى والتي منها علي سبيل المثال التكاليف التي تتحملها الشركة لنقل المعرفة بأنشطتها الى المصدر الخارجى والتي قد تزيد او تقل حسب خبرة المصدر في هذ المجال ، كذلك التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة عدم وفاء المصدر الخارجى بالتزاماته التعاقدية تجاه الشركة او انخفاض جودة الخدمات التي يؤديها للشركة وغيرها من التكاليف التي لا يمكن توقعها او قياسها بسهولة.

مما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي التالي

ماهي التكاليف الخفية (المستترة) لقرار اسناد المراجعة الداخلية لمراجع خارجي؟

## 2-هدف البحث:

بناء على مشكلة البحث فان هدف البحث يتمثل في دراسة وتحليل الدراسات السابقة الأجنبية والعربية ذات الصلة بالإسناد الخارجى بهدف التعرف على التكاليف الخفية لاسناد المراجعة الداخلية لمراجع خارجى.

## 3-أهمية البحث:

تتمثل الأهمية الاكاديمية لهذه البحث في انها تتناول أحد القضايا الهامة في مجال المحاسبة وهي التكاليف المستترة او الخفية لقرار اسناد وظائف المراجعة الداخلية لمراجع خارجى في محاولة لتحديدها بما يساعد في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار الاسناد من عدمه.

## 4-منهج البحث:

فى ضوء هدف ومشكلة البحث فقد اعتمد منهج البحث على:

أ- المنهج الاستنباطي من خلال تحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الاسناد الخارجى للخدمات بشكل عام وذلك لتحديد التكلفة الخفية لقرار اسناد وظائف المراجعة الداخلية .

ب- المنهج الاستقرائى من خلال المقابلات الشخصية مع مجموعة من أعضاء لجان المراجعة بهدف الحصول على معلومات عامة حول البحث حيث شملت المقابلات الشخصية 1-مقابلات قبل إعداد القائمة للتعرف على أهم عناصر التكاليف الخفية للإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية.2- مقابلات فى مرحلة إعداد القائمة للتأكد من مدى ملائمتها وموضوعيتها.3-مقابلات فى مرحلة جمع البيانات, نظراً للطبيعة الخاصة للقائمة.

ج- اداة البحث : استخدم الباحث برنامج Super Decisions بأحدث إصداراته ويعد برنامج Super Decisions هو البرنامج التعليمى الوحيد الذى تم تطويره من قبل فريق توماس ساعاتى حيث تم بناءه وتطويره من قبل مؤسسة ساعاتى للتنمية الإبداعية ويعد من البرامج الرائدة التى تقوم بتطبيق عملية التحليل .

د- مجتمع وعينة البحث: يتألف مجتمع البحث وعينة البحث من أعضاء لجنة المراجعة بالشركة محل البحث وعددهم ثلاث أعضاء.

## 5- الدراسات السابقة:

لقد تناولت العديد من الدراسات بالعرض والتحليل لموضوع الدراسة حيث اتجهت بعض الدراسات الى البحث في مفهوم الاسناد ومزاياه ومخاطرة (أبو موسى ، 2010 و Abu- Musa, 2011 و Giertl et al.,2015) فقد توصلت هذه الدراسات الى ان اهم مزايا الاستعانة بمصادر خارجية تتمثل

في إمكانية الوصول الى خبرات المتخصصين والحصول على خدمات أكثر جودة وزيادة فرصة الحصول على التكنولوجيا المتقدمة والحديثة ، بالإضافة الى تحقيق وفورات في التكاليف وتخفيض مخاطر التقادم التكنولوجي. كما أظهرت النتائج ان اهم المخاطر الناتجة عن الاستعانة بمصادر خارجية تشمل عدم التزام المورد الخارجي بالبنود الواردة في العقد وفقدان الشركة لبعض المهارات والكفاءات الموجودة بها، بالإضافة الى عدم قدرة الشركة على الحفاظ على المهارات المهنية وعدم القدرة على الابتكار وصعوبة بناء المهارات الأساسية في المستقبل، كذلك الخسائر المحتملة الناجمة عن فقدان بعض اسرار الشركة وحقوق الملكية الفكرية.

وقد اتجهت مجموعة من الدراسات الى دراسة العوامل المؤثرة على قرارات الاسناد (Seth & sethi, 2011 و Culik & Popesko, 2012 و Kalinzi, 2016) وقد توصلت هذه الدراسات الى ان قرار الاسناد هو قرارا استراتيجي نتيجة ارتباط المنشأة بالمورد الخارجي لفترات طويلة، كما أن قرار الاستعانة بمصادر خارجية يعتمد على توافر الموارد الكافية ، والقدرة على تحمل التكاليف ، أيضا ان قرارا الاستعانة بمصادر خارجية يجب ان يعتمد على نماذج تحليل التكاليف المناسبة حتى تتمكن الشركة من اتخاذ القرار من عدمه.

اما دراسة كل من Latica, 2016 و Kalinzi, 2016 و Mohammed et al., 2019 و Edvardsson et al., 2020 فقد تناولت دراسة الأنشطة التي يتم الاستعانة فيها بمصادر خارجية وتوصلت الى انه يجب ان يكون هناك معايير وقواعد لتحديد الأنشطة التي يتم الاستعانة فيها بمصادر خارجيه مثل مدى توافر الخدمة لدى المورد بجودة افضل وفي الوقت المناسب كما يجب ان يؤدي الاستعانة بالمصدر الخارجي الى تحسين وتخفيض تكاليف التشغيل وقد اكدت دراسة Edvardsson et al., 2020 ان الشركات كثيفة المعرفة تقوم بشكل متزايد بالاستعانة بمصادر خارجية للتنظيف ، والأمن، عمليات تكنولوجيا المعلومات ، إدارة الموارد البشرية ، التدريب والاستشارات.

وقد اتجهت دراسة كل من Santos & Silva, 2012 و Kaipia & Turkulainen, 2017 الى تناول موضوع إدارة تكلفة عقود الاستعانة بمصادر خارجية لتكنولوجيا المعلومات لما تتطلبه هذه العقود من اهتمام خاص نظرا لأنها تكون علاقات طويلة الاجل بين مورد الخدمة والعميل، او بمعنى اخر إدارة العلاقة بين العميل والمورد، حيث أظهرت النتائج ان موردي الخدمات يعانون من زيادة تكاليف العقود وبالتالي هم في حاجة الى نظام لإدارة التكلفة يساعد في تحديد تكاليف العقود المختلفة وتخصيص التكاليف على الخدمات التي يؤديها بشكل مثالي.

تناولت دراسة (Radermacher, 2015 و رزق و عبود، 2107) مشكلة تسعير الخدمات التي يتم الاستعانة فيها بمصادر خارجية حيث تناولت دراسة (Radermacher (2015 المناهج المختلفة لتسعير خدمات التعهد وتأثيرها على قرار الاستعانة بمصادر خارجية وذلك باستخدام نظرية الوكالة Agency Theory ونظرية تكلفة المعاملات Transaction Costs Theory وقد اثبتت النتائج ان أفضل نموذج لتقييم الاستعانة بمصادر خارجية هو النموذج المعتمد على هيكل التكلفة. اما دراسة رزق و عبود (2017) فقد استخدمت نظرية القيود للوصول الى التكاليف الملائمة لترشيد قرار الاسناد كما تناولت دور نظرية القيود في القضاء على الاختناقات وتحقيق اقصى ميزة تنافسية.

اما التكاليف المستترة او الخفية فقد تناولتها دراسة كل من (Larsen et al ., 2011 و Culik & Popesko, 2012 و Larsen et al., 2013 و Zheng & Wang, 2017) حيث اكدت الدراسات على ان التكاليف المستترة هي تكاليف غير متوقعة ويصعب قياسها في كثير من الأحيان. كما أظهرت النتائج ان وجود خطة استراتيجية للتعهد على مستوى الشركة يؤدي الى تخفيض أخطاء تقدير التكاليف بشكل فعال، كما تنخفض التكاليف المستترة مع وجود خبرات متراكمة لدى الشركة في التعامل مع عمليات الاسناد، ولكنها تزداد مع تزايد درجة تعقيد الأنشطة التي يتم الاستعانة فيها بمصادر خارجية.

اما دراسة (Barthélemy, 2001 و Culik & Popesko, 2012 و Overby, 2003 و Hannon, 2009) فقد تناولوا تقسيمات مختلفة للتكاليف المستترة للتعهد بشكل عام حيث قامت دراسة (Barthélemy, 2001 و Culik & Popesko, 2012) بتقسيم التكاليف المستترة للتعهد الى تكاليف التعاقد ، و تكاليف نقل خبرة العميل الى المصدر الخارجي ، و تكاليف إدارة عملية الاسناد، و تكاليف ما بعد انتهاء الاسناد. اما دراسة (Overby, 2003) فقد قسمت التكاليف المستترة للتعهد الى تكلفة اختيار المورد ، و تكلفة الفترة الانتقالية ، و تكاليف الاستغناء عن بعض الموظفين ، و التكاليف الناتجة عن اختلاف الثقافات، و تكاليف تطوير العمل داخل الشركة، و تكاليف إدارة العقد وقد تناولت دراسة (Hannon, 2009) ( التكاليف المستترة على انها تشمل التكاليف الداخلية ، و التكاليف الناتجة عن ضعف المركز المالي للمورد، و تكاليف ما بعد انتهاء العقد ، و التكاليف الناتجة من عدم الالتزام بالعقد، و تكاليف التخزين، و التكلفة اللوجستية ، و التكاليف المرتبطة بالتكنولوجيا، و التكلفة الناتجة عن تدنى الجودة. و تناولت دراسة (Juras (2007) التكاليف المستترة على انها تنتج من المخاطر التي يتعرض لها قرار الاسناد.

يتضح من الدراسات السابقة ندرة الدراسات العربية التي أجريت في مجال الاسناد ( التعهد) وخاصة التكلفة المستترة لقرارات الاسناد ، كما ان الدراسات التي أجريت في موضوع التكاليف المستترة تناولت التكاليف المستترة لقرارات الاسناد بشكل عام سواء خدمات او منتجات.

## 6- ماهية الاسناد او التعهد:

بدأت الإشارة الى فكرة الاسناد الخارجى منذ عام 1776 في كتاب ثروة الأمم لأدم سميث حيث قال "إذا كان بإمكان دولة أجنبية أن تزودنا بسلعة أرخص مما يمكننا نحن صنعها، فمن الأفضل شرائها منها." مما يؤكد فكرة ان الاستعانة بمصادر خارجية يمكن ان يؤدي الى خفض التكاليف (Ahsan,2011)

يُنظر الى مفهوم الاسناد على انه الاستعانة بمصدر خارجى لأداء بعض الاعمال او الخدمات التي تكون خارج النشاط الأساسي للشركة حيث يمكن لهذا المصدر الخارجى أداء هذه الاعمال او الخدمات بشكل أفضل او اقل تكلفة او كلاهما.

اما من وجهة النظر الاستراتيجية يعتبر الاستعانة بمصادر خارجية نشاط طويل الأجل مصمم ليس فقط من اجل بقاء الشركة ولكن أيضا من اجل نموها. وعلى المدى القصير، فإن الاستعانة بمصادر خارجية تُستخدم لتخفيض العمالة أو المرتبات (Andone & Pavaloaia, 2010)

وينقسم الاسناد الى اسناد داخلى ويعنى الاستعانة بمصدر خارجى من داخل البلاد وهذا ما يطلق عليه (Outsourcing) و اسناد خارجى اى الاستعانة بمصدر خارجى من خارج البلاد ويطلق عليه (Offshoring) او التعهيد الدولى (Bahrami, 2009).

## 1/6 مراحل عملية الاسناد:

يمكن تقسيم مراحل عملية الاسناد الى خمس مراحل أساسية وهى كما يلى (Konstantopoulos & Vaxevanou, 2015 و Perunovic & Pedersen, 2007)

### 1- مرحلة الاعداد Preparation Phase

في هذه المرحلة يكون هناك مجموعة من الأسئلة على الشركة الإجابة عنها قبل البدء في الاستعانة بمصدر خارجى هذه الأسئلة تتعلق بالأسباب وراء الاستعانة بمصدر خارجى بالإضافة الى المنافع التي تعود على الشركة نتيجة الاستعانة بهذا المصدر مع الاختيار بين الاستراتيجيات البديلة باستخدام نماذج صنع القرار.

### 2- مرحلة اختيار المصدر الخارجى (المورد) Selection phase

تعتبر مرحلة اختيار المصدر من المراحل الحاسمة في عملية الاستعانة بمصدر خارجى حيث سيظل هذا المصدر على علاقة وثيقة بالشركة فترة طويلة من الزمن ولا بد من التعاون بينهما خلال هذه الفترة لتقديم أفضل أداء، وبالتالي يجب ان تكون الشركة مستعدة ومهيئة للتعامل مع المصدر الذى سيتم اختياره.

### 3- المرحلة الانتقالية Transition phase

بعد الانتهاء من اختيار المصدر وتوقيع العقود، تبدأ الشركة مرحلة الانتقال من الوضع السابق الى وضع الاستعانة بالمصدر الخارجى، ويكون هدفها هو ضمان الانتقال السلس من الوضع السابق إلى الاستعانة بالمصدر الخارجى.

### 4- مرحلة إدارة العلاقة Relationship Management Phase

هذه المرحلة تعنى بكيفية إدارة العلاقة بين الشركة والمصدر الخارجى بما يحقق الهدف المنشود من عملية الاستعانة بالمصدر الخارجى.

### 5- مرحلة إعادة النظر Reconsideration phase

إعادة النظر هي المرحلة الأخيرة من عملية الاستعانة بالمصدر الخارجى. حيث تتم إعادة النظر عندما تقترب عملية الاستعانة بالمصدر من نهايتها. بصرف النظر عن الوقت المحدد لانتهاؤه، يمكن أيضاً

إنهاء العقد في وقت سابق لانتهائه وذلك لعدة أسباب منها: خرق أو انتهاك شروط عقد معينة من قبل أحد الأطراف.

مهما كان وقت أو سبب إنهاء العقد، يجب على الشركة النظر فيما إذا كانت قد استفادت من هذه العلاقة، وهل يمكن ان تستفيد من استمرارها في المستقبل، وكذلك ماذا يجب الحفاظ عليه أو تغييره في نفس العقد أو في عقد اسناد مماثل.

ويكون امام الشركة عدة خيارات وهي: تكرار عملية الاستعانة بالمصدر الخارجى نفسه أو تكرار العملية مع مصدر آخر أو القيام بالمهام داخل الشركة دون الاستعانة بمصدر خارجى.

## 2/6 مزايا ومخاطر قرار الاسناد:

ينطوي قرار الاسناد على العديد من المزايا كما يتضمن أيضا بعض المخاطر وفيما يلى سرد لبعض المزايا والمخاطر التي ينطوى عليها هذا القرار:

& Abu-Musa (2011) و أبو موسى (2011) و Bahrami (2009) و Vaxevanou & Konstantopoulos (2015) و Kulembayeva et al., (2019) و Edvardsson et al., (2020)

### أولاً: مزايا قرار الاسناد:

تحقق الشركات العديد من المزايا نتيجة اتخاذ قرار الاسناد والتي تعتبر المحرك الأساسي لاتخاذ هذا القرار وهي كالاتى:

1- وفورات التكاليف: تعتبر وفورات التكاليف هي الدافع الاساسى لقرار الاسناد والتي قد تنتج من اختلاف قيمة مرتبات الموظفين بين المنشأة و المصدر او المورد والتي ينتج عنها وفورات في التكلفة، كما يمكن ان تنتج الوفورات نتيجة الاستعانة بمساعدين ذو خبرة فى هذا المجال بما يحقق وفورات في الوقت والجهد وبالتالي التكلفة.

2- التركيز على الأنشطة الرئيسية: إن الاستعانة بمصدر خارجى يمنح الشركة القدرة على التركيز على القرارات الخاصة بالأنشطة الرئيسية وبالتالي الاستفادة من الموظفين فى اداء الانشطة الرئيسية للمنشأة.

3- الاستفادة من التطورات في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات: أدى التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في السنوات الاخيرة الى زيادة الاستعانة بالمصادر الخارجية في تأدية المهام او الوظائف الداخلية وذلك لكونها تؤدي الى الوصول الى خبرات وكفاءات عالية، الحصول على موارد غير متاحة داخليا.

4- الحصول على خدمات ذات جودة عالية: يمكن ان تستفيد الشركات من الاستعانة بمصدر خارجى يتوفر لديه الخبرة والكفاءات اللازمة لأداء الخدمة بجودة عالية وتكلفة اقل .



5- المرونة والسرعة في أداء الخدمات: يتيح التعامل مع المصدر الخارجى المرونة في أداء الخدمة والقدرة على الاستجابة للمتغيرات بشكل سريع وذلك نتيجة التعامل مع خبراء ومتخصصين في هذا المجال وبالتالي سرعة في أداء الخدمات.

#### ثانيا: مخاطر قرار الاسناد:

على الرغم من المزايا التي يحققها قرار الاسناد الا انه ينطوى في نفس الوقت على مجموعة من المخاطر والتي يمكن سردها فيما يلي:

1- ارتفاع تكاليف مرحلة الانتقال: تتمثل في التكاليف التي تتحملها الشركة في مرحلة الانتقال من أداء المهام او الوظائف الداخلية داخل الشركة الى اسنادها الى المصدر الخارجى والتي قد تتمثل في مكافآت نهاية الخدمة للموظفين الذين يتم الاستغناء عنهم او تكاليف تدريبهم حال نقلهم للعمل في وظائف أخرى.

2- تهديدات من قبل المصدر الخارجى: ان الاعتماد المفرط على المصدر الخارجى يجعله فى موقع السلطة او القوة والتي يمكن ان تؤدى مع طول الوقت الى عدم السيطرة والتبعية للمصدر الخارجى وكذلك الى زيادة في الاتعاب مع انخفاض في جودة الخدمات. بالإضافة الى المخاطر الأمنية التي يمكن ان تتعرض لها المنشأة نتيجة الاستعانة بالمصدر الخارجى.

3- ارتفاع معدل دوران موظفي شركة العميل: ينتج عادة عن الاستعانة بالمصدر الخارجى إعادة الهيكلة بالمنشأة والتي ينتج عنها تسريح الموظفين أو نقلهم داخليا وحتى خارجيا للعمل لدى المصدر الخارجى، وبالتالي يمكن أن يؤثر ذلك على رضا الموظفين عن المنشأة وعلى أدائهم لأعمالهم.

4- التكاليف المستترة او الخفية التي يمكن ان تتعرض لها المنشأة نتيجة الاستعانة بمصدر خارجى والتي يمكن ان تلغى اثار الوفورات التكاليفية من قرار الاستعانة بالمصدر الخارجى مثل تكاليف إدارة عملية الاستعانة بالمصدر الخارجى (Kaipia & Turkulainen,2017).

5- فقدان المهارات الأساسية: نتيجة الاعتياد على الاستعانة بمصدر خارجى ففي حالة الغاء التعاقد مع المصدر الخارجى او الغاء قرار الاستعانة به لن تجد الشركة الموظفين المؤهلين لأداء المراجعة الداخلية نتيجة الاعتياد على الاستعانة بالمصدر الخارجى لأدائها وبالتالي تظل الشركة في حاجة الى المصدر الخارجى لأداء مثل هذه الخدمات.

6- استخدام المصدر الخارجى لنفس موظفي الشركة: في بعض الحالات يستعين المصدر الخارجى بموظفين من شركة العميل للقيام بالمساعدة فى اداء المهام الداخلية بحيث يصبحوا موظفين لدى المصدر وذلك بهدف توفير تكاليفه وتحقيق أرباح أكبر وفى هذه الحالة لن تستفيد الشركة من أي خبرات اضافيه يمكن ان يوفرها المصدر الخارجى حيث انه يستخدم نفس الموظفين الذين كانوا يقوموا بالمهام الداخلية فيما سبق وبالتالي لن تحصل الشركة على جودة عالية لأداء الخدمة.

7- فقدان بعض الموظفين الرئيسيين: قد ينتج من الاستعانة بمصدر خارجي الاستغناء عن بعض الموظفين الرئيسيين في الشركة ذوي الكفاءة والخبرة حتى مع محاولة الشركة الاحتفاظ بهم فقد يشعر هؤلاء الموظفين بعدم الارتياح والتهديد من قبل الاتفاق على الاستعانة بمصدر خارجي.

8- مخاطر مفاوضات العقود: ان عدم وجود الخبرات الكافية لدى شركة العميل قد يستغله المصدر الخارجي ويحقق مزايا لصالحه اثناء التفاوض و ابرام العقود.

### 3/6 - تكاليف قرار الاسناد:

تلجأ العديد من الشركات الى الاستعانة بمصادر خارجية لأداء الأنشطة غير الرئيسية عادة بهدف تحقيق وفورات تكاليفية لها، ولكن لحساب الوفورات الحقيقية للتكاليف يجب ان نتعرف على التكاليف الحقيقية للاستعانة بمصادر خارجية.

وقد تناول Giertl et al., 2015 تكاليف الاسناد من خلال تقسيمها الى ثلاث اقسام هي

أولاً: تكاليف اداء الخدمة Production costs: وهي تلك التكلفة التي يتحملها المصدر الخارجي لأداء الخدمة.

ثانياً: تكاليف المعاملات Transaction costs: وتتمثل في تكلفة ابرام العقد، والتحقق من إمكانية تنفيذه، والاتصال والتنسيق بين العميل والمصدر الخارجي وتكاليف الخبراء القانوني والخدمات الاستشارية.

ثالثاً: التكاليف المستترة Hidden costs: وهي تكاليف ترتبط بتكاليف المعاملات او بمعنى اخر تحدث معها في نفس الوقت ومنها على سبيل المثال تكاليف ادارة المرحلة الانتقالية لتنفيذ الاستعانة بمصادر خارجية، وتكاليف تكرار التعاقد مع المصدر الخارجي ، وتكاليف إنهاء العلاقة بمصادر خارجية. والتي يمكن توضيح نسبتها الى اجمالي موازنة الاسناد في الجدول التالي كما تناوله Deloitte consulting 2005.

#### جدول (1)

##### التكاليف الخفية للاسناد

التكاليف الخفيه	(% من اجمالي موازنة التعهد)
تكاليف التعاقد	1-2%
تكاليف نقل خبرة العميل الى المصدر الخارجى	5-7%
تكاليف السفر (الانتقالات)	2-3%
تكاليف نقل الأنشطة	1-2%
تكاليف الاتصال	1-3%
تكاليف الكفاءة	0-20%

التكاليف الخفيه	(% من اجمالي موازنة التعهد)
تكاليف تغيير عمليات الشركة	0-10%
تكاليف اختلاف الثقافات	2-5%
اجمالي التكاليف	12-52%

المصدر (Dvořacek, Tyll, 2010) نقلا عن (Gierl et al., 2015)

#### 4/6 التكاليف الخفية لقرار الاسناد

أكد (Overby 2003) على أن الشركات بحاجة إلى فهم التكاليف الخفية للاستعانة بمصادر خارجية والتي تحدث أثناء اختيار المصادر الخارجية، والفترة الانتقالية، والاستغناء عن بعض الموظفين، واختلاف الثقافات، وإدارة العقد. حيث تعتبر التكاليف المستترة للاستعانة بمصادر خارجية موضوعاً مهماً للمديرين لأنها يمكن أن تؤثر على المميزات التي تجنيها الشركة من قرار الاسناد. ولكن أكد Hannon (2009) ان التكاليف الخفية من الصعب تحديدها وقياسها والافصاح عنها. وقد قدر ان هذه التكاليف تمثل حوالي 6% من قيمة العقد سنويا. وقد تناولت بعض الدراسات تقسيمات مختلفة للتكلفة الخفية للإسناد بشكل عام نستعرضها فيما يلي:

أولاً: دراسة (Barthélemy, 2001 و Culik & Popesko, 2012) تناولت التكاليف الخفية لقرار الاسناد على انها تشمل:

##### 1. تكاليف التعاقد:

تشمل تكاليف البحث عن المصدر المناسب ومن ثم تكاليف ابرام العقد معه. ولمحاولة تدنية هذه التكاليف يجب على الشركة 1- اختيار مصدر موثوق فيه ذو سمعة طيبة حيث يقلل ذلك من مخاطر عدم تقديم الخدمة بالجودة المطلوبة وكذلك مخاطر فسخ العقد 2- ان تحدد الشركة ماذا تريد من المصدر اداءه بالضبط 3- صياغة العقد بشكل دقيق بحيث يكون فيه من المرونة الكافية للتعديل بما لا يضر الشركة كما لا يكون به أي بنود غامضة.

##### 2. تكاليف نقل خبرة العميل الى المصدر الخارجي:

تعتبر اهم انواع التكاليف الخفيه والتي قد تستمر شهور حتى يتفهم المصدر الخارجي طبيعة نشاط الشركة وتعتبر هذه التكاليف من التكاليف الخفية لأنها تحدث قبل تحمل المصدر الخارجي للمسئولية عن أداء الأنشطة المطلوبه وتشمل تكاليف الوقت الذي يمضيه الموظفين في مساعدة المصدر الخارجى وكذلك تكاليف التوقف عن العمل نتيجة عدم استجابة المصدر الخارجى بسرعة واداءه للأنشطة المكلف بها، وتزداد تلك التكلفة كلما زادت خصوصية وتعقد أنشطة الشركة. ولتدنية هذه التكاليف على الشركة 1- عدم اسناد الأنشطة التي تتسم بالخصوصية وإذا كان لابد من ذلك فيجب عمل جدول زمنى لنقل الموظفين ذوى الخبرة للمصدر الخارجى حتى لا يستخدمهم مع عملاء اخرين 2- تحديد ما تريد الشركة توصيله للمصدر الخارجى من معلومات عن الأنشطة بشكل دقيق.

### 3. تكاليف إدارة قرار الاسناد:

وهي تغطي ثلاث مجالات: تكاليف المراقبة للتأكد من وفاء المصدر الخارجى بالتزامه التعاقدى، والتفاوض معه (ومعاقبته إذا لزم الأمر)، وتكاليف التفاوض بشأن أي تغييرات مطلوبة في العقد. يمكن تدنية هذه التكاليف من خلال 1- كلما زادت خبرة الشركة في التعامل مع المصادر الخارجيه كلما انخفضت تلك التكاليف 2- تعزيز الثقة بين الشركة و المصدر الخارجى وذلك من خلال: التأكد من فهم أهداف كلا الجانبين بوضوح، تعزيز التواصل الجيد من خلال مناقشة المشاكل المحتملة بمجرد ظهورها ومن خلال التعاون في حل المشكلات، والسعي لعقد اجتماعات متكررة وجهًا لوجه.

### 4. تكاليف ما بعد انتهاء الاسناد:

تتمثل في تكلفة إعادة الانشطة الى داخل الشركة مرة أخرى او استبدال المصدر الخارجى بمصدر اخر وان كان العديد من المديرين يحاولوا تجنب ذلك. وتشمل هذه التكاليف في حالة استبدال المصدر الخارجى بأخر تكاليف البحث عن مصدر خارجى جديد والتعاقد معه ونقل الخبرة اليه، اما إذا كان القرار هو إعادة تلك الأنشطة الى الشركة فإنها تتطلب تكلفة انشاء وحدة جديدة لأداء تلك الأنشطة. ولتخفيض تلك التكاليف يجب 1- ان تكون الشركة على وعى واستعداد لإنهاء العقد مع المصدر الخارجى 2- الاستعانة بالموظفين الذين تم نقلهم للمصدر الخارجى سواء بعودتهم داخل الشركة او نقلهم لمصدر خارجى اخر 3- الاحتفاظ ببعض الموظفين ذوي الخبرة للاستعانة بهم.

ثانيا: دراسة ( Overby 2003 ) قامت بتقسيم التكاليف الخفيه الى ستة أنواع وهم :

#### 1- تكلفة اختيار المصدر الخارجى:

تشمل تكاليف توثيق المستندات المطلوبة وإرسال طلبات العروض وتقييم الردود والتفاوض بشأن العقد. كذلك تكلفة الوقت الذي يمضيه المدير والموظفين بشأن هذا الامر، والرسوم القانونية. والتي قد تشمل توظيف مستشار قانونى لمتابعة الإجراءات وتوثيقها، وذلك قد يستغرق من ستة أشهر إلى عام، وتمثل تكلفته من 0,2 % الى 2% من تكلفة التعاقد تضاف على تكلفة الصفقة.

#### 2- تكلفة الفترة الانتقالية:

تمثل تكاليف الانتقال الى المصدر الخارجى أكبر قدر من التكاليف حيث قد يستغرق ذلك فترة تتراوح بين ثلاث أشهر الى عام كامل. والتي تشمل تكاليف اعداد الشركة لاستقبال المصدر الخارجى من حيث الاعدادات والتجهيزات وتدريب الموظفين.

#### 3- تكاليف الاستغناء عن بعض الموظفين:

تتمثل هذه التكاليف في مكافأة نهاية الخدمة للموظفين الذين يتم الاستغناء عنهم وكذلك التكاليف التي تتحملها الشركة لإبقاء بعض الموظفين لنقل خبراتهم الى المصدر الخارجي قبل الاستغناء عنهم. وقد يؤثر الاستغناء عن بعض الموظفين على الحالة المعنوية لباقي الموظفين الذين لم يتم الاستغناء عنهم بما يؤثر على ادائهم، وذلك بالإضافة المشاكل القانونية التي قد يثيرها الموظفين الذين تم الاستغناء عنهم.

4- التكاليف الناتجة عن اختلاف الثقافات:

يمثل اختلاف الثقافات بين المصدر الخارجي والعميل عائق كبير في عملية الاستعانة بمصدر خارجي خاصة إذا كان المصدر الخارجي من دولة أخرى، وذلك نتيجة صعوبة التواصل وتفهم كل منهما لاحتياجات الآخر بما يؤدي الى تأخر اداء الانشطة. وقد تصل هذه التكلفة من 3% الى 27% تكاليف إضافية على صفقة الاسناد.

5- تكاليف تطوير العمل داخل الشركة:

حتى يمكن لأي شركة ان تستفيد من عمليات الاستعانة بمصدر خارجي يجب ان تطور من عملياتها بما يتناسب مع مستوى تطور المصدر الخارجي. ويتوقع ان يتم إنفاق 1% إلى 10% إضافية على تطوير عمليات الشركة.

6- تكاليف إدارة العقد:

تعتبر إدارة العلاقة الفعلية بين العميل والمصدر الخارجي تكلفة إضافية رئيسية. والتي تشمل كل التكاليف المتعلقة بتسجيل ومراجعة ومتابعة الانشطة التي تتم مع المصدر الخارجي وتمثل هذه التكاليف ما بين 6 إلى 10 بالمائة إضافية على تكاليف العقد.

ثالثاً: دراسة (Hannon 2009) تناولت التكاليف الخفية على انها تشمل 9 أنواع من التكاليف وهم:

1- التكاليف الداخلية:

تعتبر التكاليف الداخلية للاستعانة بمصادر خارجية من أصعب التكاليف التي يمكن قياسها. والتي قد تؤدي الى تآكل في الوفورات المتوقعة بنسبة تتراوح ما بين 4 الى 5 بالمائة. وتشمل هذه التكاليف تكاليف الوقت الذي يقضيه موظفي العميل في مساعدة المصدر الخارجي على فهم أنشطة الشركة، كذلك تكاليف تدريب موظفي العميل على التعامل مع التطبيقات او التكنولوجيا التي يستخدمها المصدر الخارجي.

2- التكاليف الناتجة عن ضعف المركز المالي للمصدر الخارجي:

تمثل المخاطر والتكلفة المرتبطة بإفلاس المصدر الخارجى أهمية بالغة في اتخاذ قرار الارتباط بالمصدر من عدمه وخاصة عند التعاقد مع شركة صغيرة من خارج البلاد حيث يكون من الصعوبة التحقق من قوة مركزها المالي.

3- تكاليف ما بعد انتهاء العقد:

يجب على العميل توخى الحذر بعد انتهاء التعاقد مع المصدر الخارجي قبل ان يقرر الاستمرار معه او التعاقد مع مصدر اخر او أداء الأنشطة داخليا وذلك بدراسة نتائج التعاقد السابق ومزاياه وعيوبه.

4- التكاليف الناتجة عن تغيير الرسوم والتعريفات الجمركية:

يؤثر تغيير أحد الاتفاقيات الخاصة بالرسوم والتعريفات الجمركية خلال مدة العقد بشكل كبير على التكلفة والوفورات التي يتم الحصول عليها من الاستعانة بمصادر خارجية من خارج البلاد.

5- التكاليف الناتجة من عدم الالتزام بالعقد:

ان عدم التزام المصدر الخارجي بالعقد المبرم بينه وبين العميل سواء من حيث توقيت أداء المهام المكلف بها او جودتها او غير ذلك من الأمور يمكن ان يكلف الشركة تكاليف باهظة قد تتمثل في فقدان بعض العملاء او تكاليف الدخول في مشاكل قانونية مع المصدر الخارجي.

6- تكاليف التخزين:

ان الاستعانة بمصدر خارجي خاصة من خارج البلاد سيزيد من مستويات المخزون وبالتالي التكاليف المرتبطة به. وذلك قد يكون له تأثير كبير على الوفورات التي تحققت من خلال الاستعانة بالمورد الخارجي.

7- التكلفة اللوجستية:

تعتبر التكاليف اللوجستية تكلفه غير محددة وتتغير من وقت لآخر وبالتالي يصعب تحديدها او التنبؤ بها خاصة عند الاستعانة بمورد من خارج البلاد حيث تختلف أسعار الشحن ووسائل النقل وبالتالي يجب اخذ ذلك في الاعتبار.

8- التكاليف المرتبطة بالتكنولوجيا:

قد يتطلب متابعه المصدر الخارجي ومراقبته والتواصل معه مستوى معين من التكنولوجيا يجب توافرها داخل الشركة كما يجب ان تتوافر مهارات التعامل مع تلك التكنولوجيا مما يزيد من تكاليف الاستعانة بالمصدر الخارجي.

9- التكلفة الناتجة عن تدنى الجودة

من اهم المزايا التي تجعل الشركات تتجه الى الاستعانة بمصدر خارجي هو الحصول على اعلى مستويات الجودة وذلك نتيجة التعامل مع مصدر متخصص، ولكن إذا لم تحصل الشركة على الجودة المطلوبة او تدنى مستوى الجودة المقدمة من ذلك المصدر فان ذلك يمثل تكلفة اضافيه على الشركة نتيجة هذا التعاقد.

اما دراسة (Juras 2007) فقد تناول التكاليف المستترة على انها تنتج من مجموعه من المخاطر التي يتعرض لها قرار الاسناد وهي مخاطر ناتجة عن:

#### 1- اختيار المصدر الخارجى:

يعتبر اختيار المصدر الخارجى من القضايا الهامة عند اتخاذ قرار التعهد، حيث ان عدم بذل العناية الواجبة عند اختيار المصدر الخارجى يمكن أن يؤدي الى العديد من المخاطر في المستقبل عند التعامل مع هذا المصدر مثل مخاطر عدم الوفاء بالتزاماته التعاقدية.

#### 2- التفاوض على العقد

بعد اختيار المصدر الخارجى تكون الخطوة التالية هي التفاوض على العقد، حيث ينتج من عدم الوضوح اثناء المفاوضات ابرام عقد لا يعكس بشكل مناسب هدف كل من المصدر الخارجى والعميل من التعاقد ومدى مساهمة كل من منهما في عملية الاسناد. كما يجب في مرحلة التفاوض وضع استراتيجيات لإنهاء العقد بما يضمن انهاء العلاقة بأقل ضرر.

#### 3- تنفيذ العقد

تتزايد المخاطر الناتجة عن الاسناد بعد تنفيذ العقد، حيث يتم إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة من مورد خارج الشركة. ويتمثل الخطر الأساسي في صعوبة التكيف مع التقلبات غير المتوقعة في احتياجات العمل. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تنشأ مخاطر أخرى تؤثر على الإنتاجية مثل انخفاض الروح المعنوية للموظفين والتي يمكن ان تؤدي الى انخفاض الإنتاجية كرد فعل لقرار الاستعانة بمصادر خارجية.

#### 4- إدارة العلاقة بين المصدر الخارجى والعميل

تتطلب علاقة الاسناد الفعال اتصالاً فعالاً بين العميل والمورد، مما يتطلب من الطرفين تفهم التكاليف اللازمة لاستمرار التعاون بينهما ونجاحها مع مرور الوقت.

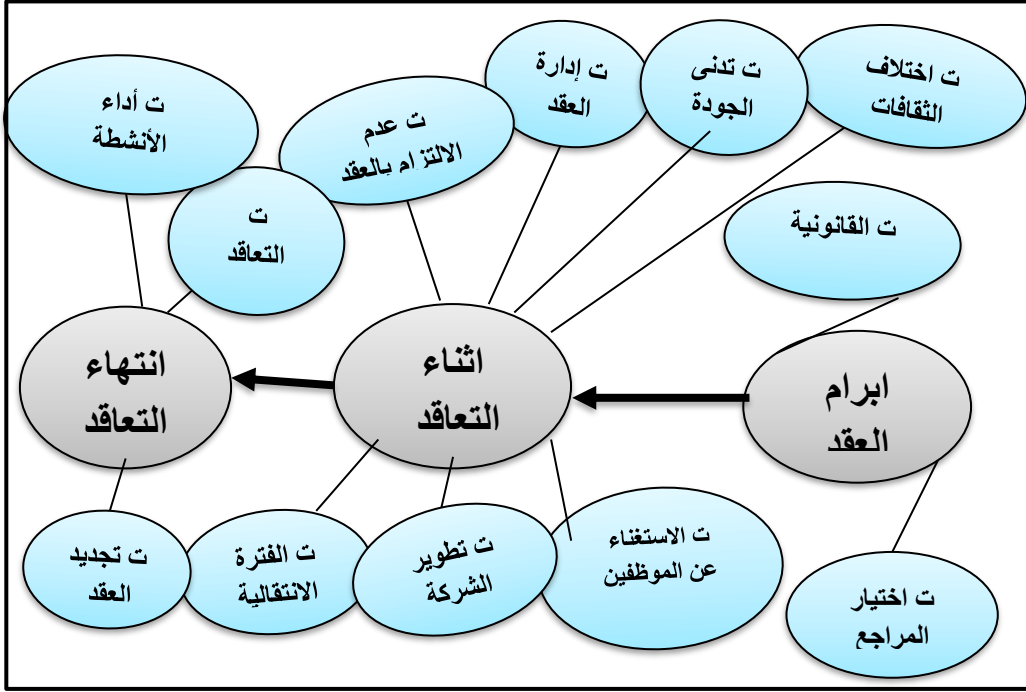
مما سبق يرى الباحث انه يمكن تقسيم التكاليف الخفية لقرار اسناد أنشطة المراجعة الداخلية طبقاً للمراحل التي يتم بها التعاقد على عملية الاسناد وهي مرحلة ابرام العقد واثناء التعاقد ومرحلة انتهاء التعاقد كما يلي:

أولاً: تكاليف تحدث اثناء ابرام العقد وتشمل تكاليف اختيار المراجع الخارجى والتفاوض معه والتكاليف القانونية اللازمة لتوثيق العقد.

ثانياً: تكاليف تحدث خلال مدة التعاقد وتشمل تكاليف الانتقال الى مراجع خارجى، وتكاليف إدارة العقد، وتكاليف الاستغناء عن الموظفين، وتكاليف اختلاف الثقافات، وتكاليف تطوير الشركة، وتكاليف تدنى الجودة، وتكاليف عدم الالتزام بالعقد.

ثالثاً: تكاليف تحدث عند انتهاء التعاقد وتشمل تكاليف تجديد العقد مع المراجع الحالي أو تكاليف التعاقد مع مراجع خارجي جديد أو تكاليف أداء الأنشطة داخلياً.

والشكل التالي رقم (1) يوضح ذلك



شكل (1) التكاليف الخفية لقرار الاسناد

ويوضح الجدول التالي أنواع التكاليف الخفية لقرار الاسناد واسبابها وطرق علاجها



جدول (2) أنواع التكاليف المستترة لقرار الاسناد واسبابها وطرق علاجها

المرحلة	التكلفة	اسبابها	طرق علاجها
مرحلة ابرام العقد	- تكاليف اختيار المراجع الخارجى  - التكاليف القانونية	- تكاليف البحث عن المراجع المناسب وفحص العروض المقدمة من المراجعين - تكاليف المفاوضات القانونية ورسوم تسجيل العقد	1- اختيار مراجع موثوق فيه ذو سمعة طيبة وذو مركز مالى قوى حيث يقلل ذلك من مخاطر عدم تقديم الخدمة بالجودة المطلوبة وكذلك مخاطر فسخ العقد 2- ان تحدد الشركة ماذا تريد من المراجع اداءه بالضبط حتى يتم تحديده في العقد بشكل واضح 3- صياغة العقد بشكل دقيق بحيث يكون فيه من المرونة الكافية للتعديل بما لا يضر الشركة كما لا يكون به أي بنود غامضة
اثناء التعاقد	- تكاليف الفترة الانتقالية  - تكاليف اختلاف الثقافات	- تشمل تكاليف الوقت الذى يمضيه الموظفين في مساعدة المراجع وكذلك تكاليف التوقف عن العمل نتيجة عدم استجابة المراجع بسرعة واداءه للأنشطة المكلف بها/ وتزداد تلك التكلفة كلما زادت خصوصية وتعدد الأنشطة المطلوبة من المراجع - التكاليف الناتجة من صعوبة التواصل مع المراجع	1- عدم اسناد الأنشطة التي تتسم بالخصوصية وإذا كان لابد من ذلك فيجب يعمل جدول زمنى لنقل الموظفين ذوى الخبرة للمورد حتى لا يستخدمهم مع عملاء اخرين 2- تحديد ما تريد الشركة توصيله للمراجع من معلومات عن الأنشطة بشكل دقيق.
	- تكاليف إدارة العقد - تكاليف عدم الالتزام بالعقد	- تغطي ثلاث مجالات: تكاليف المراقبة للتأكد من وفاء المراجع بالتزامه التعاقدى، والتفاوض مع المراجع (ومعاقبته إذا لزم الأمر)، وتكاليف التفاوض بشأن أي تغييرات مطلوبة في العقد	1- كلما زادت خبرة الشركة في التعامل مع المراجعين الخارجيين كلما انخفضت تلك التكاليف 2- تعزيز الثقة بين الشركة والمراجع وذلك من خلال: التأكد من فهم أهداف كلا

المرحلة	التكلفة	اسبابها	طرق علاجها
	- تكاليف تدنى الجودة	- نتيجة الاعتماد المفرط على المراجع الخارجي وفرض سيطرته قد يؤدي ذلك الى ارتفاع الاتعاب مع تدنى الجودة	الجانبين بوضوح، تعزيز التواصل الجيد من خلال مناقشة المشاكل المحتملة بمجرد ظهورها ومن خلال التعاون في حل المشكلات، والسعي لعقد اجتماعات متكررة وجهًا لوجه
	- تكاليف الاستغناء عن الموظفين	- تتمثل هذه التكاليف في مكافأة نهاية الخدمة للموظفين الذين يتم الاستغناء عنهم وكذلك التكاليف التي تتحملها الشركة لإبقاء بعض الموظفين لنقل خبراتهم الى المراجع الخارجي	1- لا بد من عمل لقاءات مباشرة مع الموظفين واطلاعهم على الوضع الراهن وما تنوى الشركة عليه من اتخاذ قرار الاسناد ومناقشتهم في ذلك
اتشاء التعاقد	- تكاليف تطوير الشركة	- تتمثل في التكاليف التي تتحملها الشركة لتطوير عملياتها بما يتناسب مع مستوى تطور المراجع الخارجي	1- ضرورة ان تواكب الشركة التطورات الحديثة أو لا بأول
مرحلة إنهاء العقد	- تكاليف تجديد العقد - تكاليف التعاقد مع مراجع جديد - تكاليف أداء الأنشطة داخليا	التكاليف التي تتحملها الشركة لتجديد العقد مع المراجع - تكلفة اختيار مراجع جديد و ابرام عقد جديد - تكلفة إعادة الأنشطة الى داخل الشركة مرة أخرى	1- ان تكون الشركة على وعى واستعداد لإنهاء العقد مع المراجع 2- ان يكون لدى الشركة البديل المناسب للمراجع الحالي 3- الاستعانة بالموظفين الذين تم نقلهم للمراجع سواء بعودتهم داخل الشركة او نقلهم لمراجع اخر 4- الاحتفاظ ببعض الموظفين ذوي الخبرة للاستعانة بهم

المصدر: اعداد الباحث

## 7- الدراسة الميدانية :

### 1/7 مصادر جمع البيانات:

سعت الدراسة إلى تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات وذلك للتعرف على واقع تقدير الأهمية النسبية للتكلفة الخفية للإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية, وكذا التعرف على ما إذا كان كل عنصر من عناصر هذه التكاليف يتم أخذه فى الاعتبار أم لا, وقد تم الإعتماد على عدة مصادر فى هذا الإطار.

حيث كانت المقابلات الشخصية هى المصدر الأساسى الذى اعتمدت عليه الدراسة حيث تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية مع مجموعة من أعضاء لجان المراجعة بهدف الحصول على معلومات عامة حول الدراسة وكذلك معرفة آرائهم فى الأهمية النسبية للتكلفة الخفية للإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية, ومن ثم تدوين هذه المعلومات والاستفادة منها فى إعداد قائمة العوامل التى تم بناءها بالاعتماد على عملية التحليل الهرمى وباستخدام المقارنات الزوجية بين العوامل الرئيسية والفرعية والتى هدفت إلى قياس الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف الخفية, كما تم أيضاً إجراء العديد من المقابلات الشخصية فى مرحلة إعداد القائمة للتأكد من دقة المعلومات, ومن ثم يمكن تقسيم مراحل المقابلات الشخصية على النحو التالى:

1- مقابلات قبل إعداد القائمة للتعرف على أهم عناصر التكاليف الخفية للإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية.

2- مقابلات فى مرحلة إعداد القائمة للتأكد من مدى وملاءمتها وموضوعاتها.

3- مقابلات فى مرحلة جمع البيانات, نظراً للطبيعة الخاصة للقائمة.

### 2/7 مجتمع وعينة البحث:

يتألف مجتمع البحث وعينة البحث من أعضاء لجنة المراجعة بالشركة محل الدراسة وعددهم ثلاث أعضاء.

### 3/7 الشركة محل الدراسة:

بناء على طلب الشركة ونظراً لسرية بعض المعلومات فقد تم حجب اسم الشركة التى أجريت عليها الدراسة التطبيقية, فقد أجريت الدراسة على إحدى الشركات المصرية المساهمة التى تعمل فى مجال الاستثمار العقارى والتى يتألف مجلس إدارتها من تسعة أعضاء كما بلغ أعضاء لجنة المراجعة بها ثلاث أعضاء, وقد وقع الاختيار على هذه الشركة نظراً لتعاونها مع الباحث وتسهيل مهمته فى إجراء المقابلات الشخصية مع أعضاء لجنة المراجعة, كما ن هذا النوع من الشركات يحتاج الى اختيار مراجع متخصص فى هذا النشاط.

#### 4/7 تصميم القائمة:

تم تصميم القائمة بهدف تحديد درجة الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف الخفية وكذلك تحديد ما إذا كان ذلك العنصر يتم أخذه في الاعتبار أم لا, وذلك وفقاً لأحكام أفراد العينة, حيث تم توزيع قائمة العوامل لمعرفة التفضيلات الشخصية لأفراد العينة عند إجراء المقارنات الثنائية بين عوامل الاختيار الرئيسية والفرعية.

#### 5/6 البرنامج المستخدم فى البحث:

على الرغم من وجود العديد من البرامج التى يمكن استخدامها فى تطبيق عملية التحليل الهرمى إلا أن الباحث فضل استخدام برنامج Super Decisions بأحدث إصداراته ويعد برنامج Super Decisions هو البرنامج التعليمى الوحيد الذى تم تطويره من قبل فريق توماس ساعاتى حيث تم بناءه وتطويره من قبل مؤسسة ساعاتى للتنمية الإبداعية (official site, Super Decisions 2022) ويعد من البرامج الرائدة التى تقوم بتطبيق عملية التحليل الهرمى ويرجع سبب تفضيل هذا البرنامج لما له من مميزات متعددة منها (Saaty.R.W,2019,P80):

- 1- أداة فعالة لإدارة وإنشاء كافة نماذج عملية التحليل الهرمى.
- 2- سهولة الاستخدام والسلاسة المتناهية فى إدخال الأحكام والتقديرات الشخصية وإمكانية استخدام اللغة العربية.
- 3- الدقة فى الحصول على النتائج وإمكانية إجراء الحسابية على هذه النتائج.
- 4- تعدد طرق إدخال البيانات مما يتيح استخدامه من قبل كافة الأفراد.

وعلى الرغم من إمكانية استخدام اللغتين العربية والإنجليزية فى إدخال وتسمية العوامل الرئيسية والفرعية عند إعداد البناء الهرمى داخل البرنامج إلا أن الباحث يفضل الاستعاضة عن هذه الأسماء بمجموعة من الرموز، لإضافة مزيد من السهولة واليسر عند تطبيق البرنامج والجدول رقم (3) يوضح الرموز التى تم استخدامها فى إدخال البيانات إلى البرنامج:

جدول (3) الرموز المستخدمة في ادخال البيانات

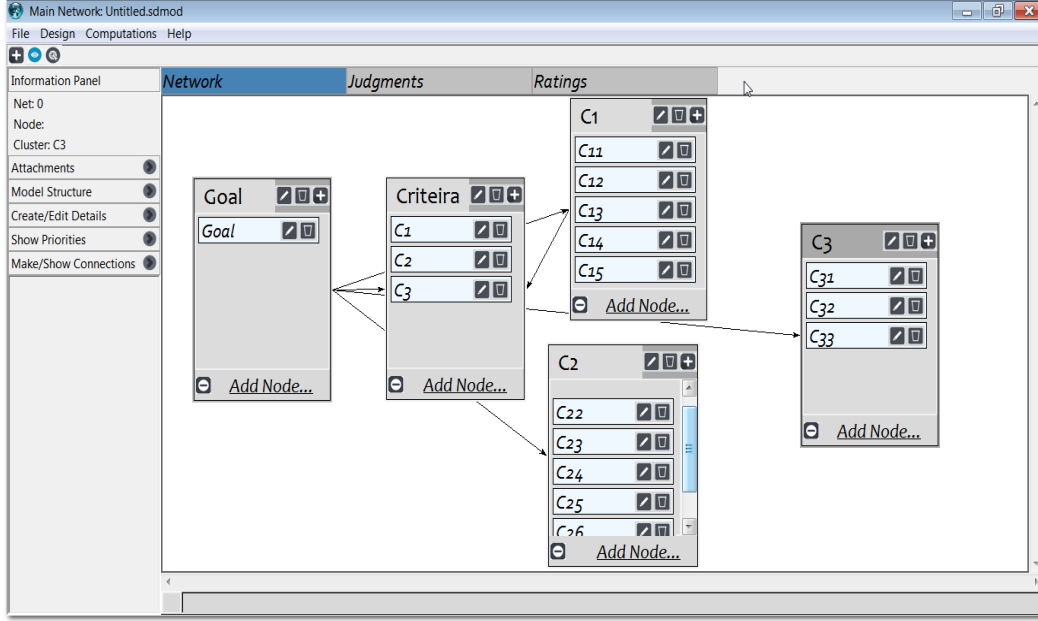
الرمز	التفسير
C1	المرحلة الأولى: مرحلة إبرام العقد
	تكاليف البحث عن مراجع
	تكاليف المفاوضات القانونية

التفسير		الرمز
تكاليف فحص سمعة المراجع	C13	
تكاليف فحص عروض المراجعين	C14	
رسوم تسجيل العقد	C15	
<b>المرحلة الثانية: مرحلة أثناء التعاقد</b>		<b>C2</b>
تكاليف اختلاف الثقافات	C21	
تكاليف الاستغناء عن الموظفين	C22	
تكاليف الفترة الانتقالية	C23	
تكاليف تدنى الجودة	C24	
تكاليف تطوير الشركة	C25	
تكاليف عدم الالتزام بالعقد	C26	
تكاليف إدارة العقد	C27	
<b>المرحلة الثالثة: مرحلة إنهاء العقد</b>		<b>C3</b>
تكاليف تجديد العقد	C31	
تكاليف التعاقد مع مراجع خارجى جديد	C32	
تكاليف أداء الأنشطة داخليا	C33	

(المصدر: إعداد الباحث)

## 6/7 خطوات استخدام البرنامج فى اختيار مراجع الحسابات الأفضل:

### 1/6/7 تكوين البناء الهرمى:



شكل (2) البناء الهرمى للنموذج

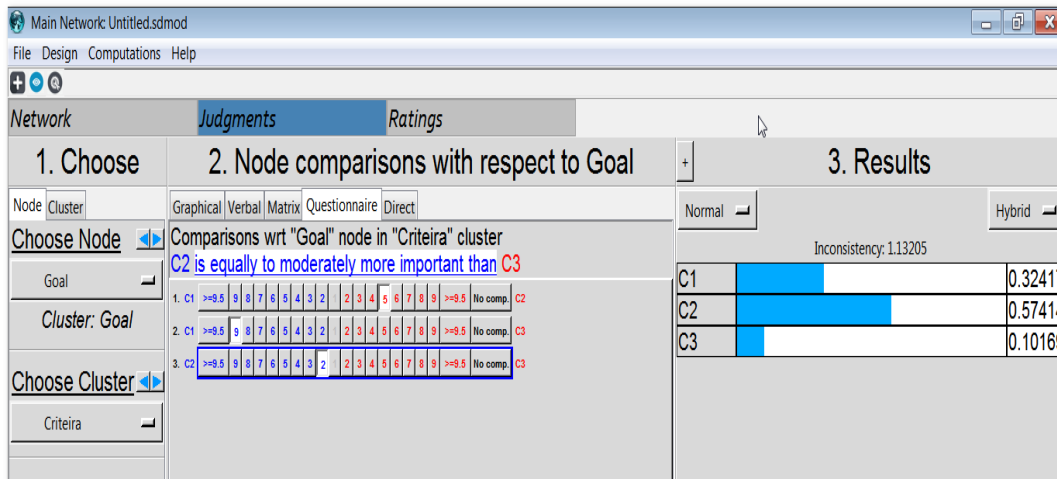
بعد فتح البرنامج يتم البدء فى إدخال الرموز السابق ذكرها من أجل تكوين البناء الهرمى لتحديد الأهمية النسبية للتكلفة الخفية للإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية والذى يبدأ بالهدف العام وهو معرفة ترتيب الأهمية النسبية لتكاليف قرار الاسناد، ثم إدخال المعايير الرئيسية والفرعية، ومن ثم يتم بناء العلاقات كما هو موضح بالشكل التالى:

### 2/6/7 تحديد أفضلية كل عامل من عوامل الاختيار:

حيث يتم فى هذه الخطوة تحديد درجة الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل وذلك من خلال ملئ بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية وذلك كما يلى:

#### أ- تحديد درجة الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل الرئيسية:

حيث يتم إدخال بيانات المصفوفة الأولى لتحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الرئيسية المستخدمة فى إختيار مراجع الحسابات وذلك كما هو موضح بالشكل التالى:



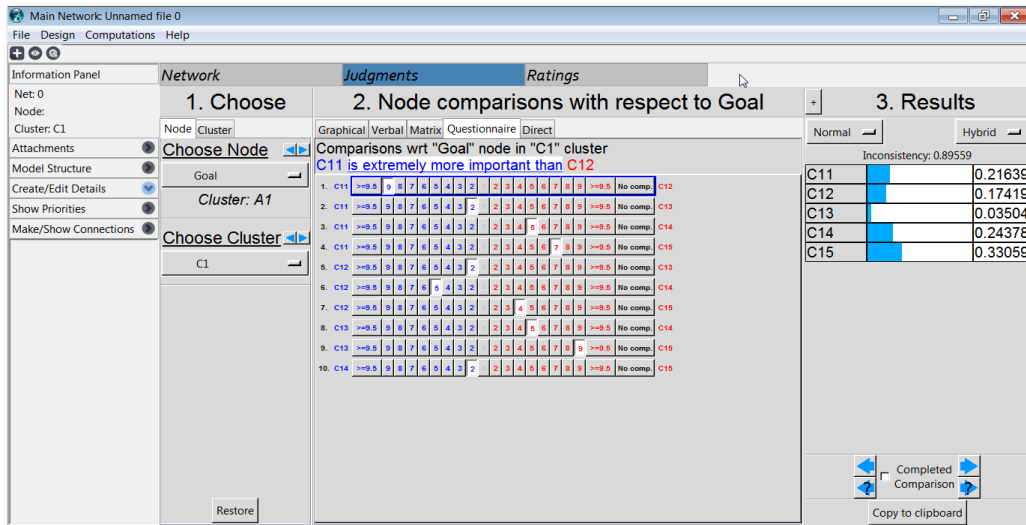
شكل (3) تحديد الاهمية النسبية للعوامل الرئيسية

ويتضح من الشكل السابق أن:

- العامل الرئيسي الثانى (C2) مرحلة أثناء التعاقد حصل على أعلى ترتيب بنسبة 57,414%
- العامل الرئيسي الأول (C1) مرحلة إبرام العقد حصل على الترتيب الثانى بنسبة 32,417%
- العامل الرئيسي الثالث (C3) مرحلة انتهاء التعاقد حصل على أقل ترتيب بنسبة 10,169%

ب- تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول:

حيث يتم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الثانية من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول مرحلة إبرام العقد وذلك كما بالشكل التالى:



شكل (4) تحديد الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول  
ويتضح من الشكل السابق أن:

- العامل الفرعى الخامس (C15) رسوم تسجيل العقد حصل على أعلى ترتيب بنسبة 33,059%
- العامل الفرعى الرابع (C14) تكاليف فحص عروض المراجعين حصل على الترتيب الثانى بنسبة %24,378
- العامل الفرعى الأول (C11) تكاليف البحث عن مراجع حصل على الترتيب الثالث بنسبة %21,639
- العامل الفرعى الثانى (C12) تكاليف المفاوضات القانونيه حصل على الترتيب الرابع بنسبة %17,417
- العامل الفرعى الثالث (C13) تكاليف فحص سمعة المراجع حصل على الترتيب الخامس بنسبة %3,504

ج- تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثانى:

حيث يتم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الثالثة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثانى مرحلة أثناء التعاقد وذلك كما بالشكل التالى:

Node	C21	C22	C23	C24	C25	C26	C27
C21	1						
C22		1					
C23			1				
C24				1			
C25					1		
C26						1	
C27							1



شكل (5) تحديد الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثانى

ويتضح من الشكل السابق أن:

- العامل الفرعى (C26) تكاليف عدم الالتزام بالعقد حصل على أعلى ترتيب بنسبة 25,204 %
- العامل الفرعى (C25) تكاليف تطوير الشركة حصل على الترتيب الثانى بنسبة 19,949 %.
- العامل الفرعى (C27) تكاليف إدارة العقد حصل على الترتيب الثالث بنسبة 19,706 %.
- العامل الفرعى (C23) تكاليف الفترة الانتقالية حصل على أقل ترتيب بنسبة 12,829 %.
- العامل الفرعى (C24) تكاليف تدنى الجودة حصل على الترتيب الثانى بنسبة 8,031 %.
- العامل الفرعى (C22) تكاليف الاستغناء عن الموظفين حصل على الترتيب الثالث بنسبة 7,138 %.
- العامل الفرعى (C21) تكاليف اختلاف الثقافات حصل على أقل ترتيب بنسبة 6,646 %.

د- تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث:

حيث يتم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الرابعة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثانى مرحلة إنتهاء التعاقد وذلك كما بالشكل التالى:

The screenshot shows the 'Judgments' tab in the Main Network software. The interface is divided into three main sections: '1. Choose', '2. Node comparisons with respect to Goal', and '3. Results'. The '2. Node comparisons' section shows a comparison matrix for nodes C31, C32, and C33. The '3. Results' section shows a table with the following data:

Node	Value
C31	0.29866
C32	0.49568
C33	0.20566

The '3. Results' section also indicates an inconsistency value of 2.91129.

شكل (6) تحديد الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث

ويتضح من الشكل السابق أن:

- العامل الفرعى (C32) تكاليف التعاقد مع مراجع خارجى جديد حصل على أعلى ترتيب بنسبة 49,568%.

- العامل الفرعى (C31) تكاليف تجديد العقد حصل على الترتيب الثانى بنسبة 29,866%.

- العامل الفرعى (C33) تكاليف أداء الأنشطة داخليا حصل على أقل ترتيب بنسبة 20,566%.

### 3/6/7 اختبار الاتساق Consistency:

- من الضروري جداً بعد إدخال الأحكام التأكيد من أنها متنسقة خاصة وأن القيم الرقمية التى يتم إدخالها مشتقة فى الأساس من التفضيلات الشخصية للأفراد ويمكن اختبار الاتساق من خلال معدل الاتساق (CR) Consistency Ratio حيث يكون مقدار الاتساق مقبولاً إذا كان أقل من أو يساوى 0.10 (Mu & Pereyra,2017,P13).

- ويعد برنامج Super Decisions مفيد جداً فى ضبط الاتساق بشكل خاص, حيث يتم حساب معدل الاتساق تلقائياً بواسطة البرنامج على أنه عدم إتساق Inconsistency وذلك كما بالشكل:

Normal		Hybrid	
Inconsistency: 1.13205			
C1			0.32417
C2			0.57414
C3			0.10169

شكل (7) اختبار الاتساق

- ويتضح من الشكل السابق أن:

- قيمة معدل الاتساق (CR) تساوى 1.13205 وهى أكبر من القيمة القصوى المقبولة عموماً وهى 0.10, لذلك نحتاج إلى ضبط أحكامنا لتكون أكثر اتساقاً والحصول على معدل اتساق أقل من أو يساوى 0.10. والشكل التالى يوضح تقرير الاتساق بين العوامل:

Rank	Row	Col	Current Val	Best Val	Old Inconsist.	New Inconsist.	% Improvement
1.	C1	C2	4.000000	2.000000	0.480769	1.384901e-010	100.00 %
2.	C1	C3	4.000000	2.000000	0.480769	1.384909e-010	100.00 %
3.	C2	C3	2.000000	16.000000	0.480769	1.519789e-010	100.00 %

شكل (8) تقرير الاتساق

- ويتضح من الشكل السابق أن:

- برنامج Super Decisions يقوم بترتيب المقارنات من حيث درجة الاتساق, حيث تمثل المقارنة الأولى بين العامل الرئيسي الأول C1 والثاني C2 أكثر المقارنات إتساقاً, بينما يحل في المرتبة الثانية المقارنة الثانية بين العامل الأول C1 والثالث C2 , وفيما المرتبة الأخيرة المقارنة الثالثة بين العامل الثاني C2 والثالث C3, ولتحسين درجة الاتساق يجب تحسين درجة التفضيل, وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

cluster	Normal	Hybrid
Inconsistency: 0.05156		
C1		0.20813
C2		0.66076
C3		0.13111

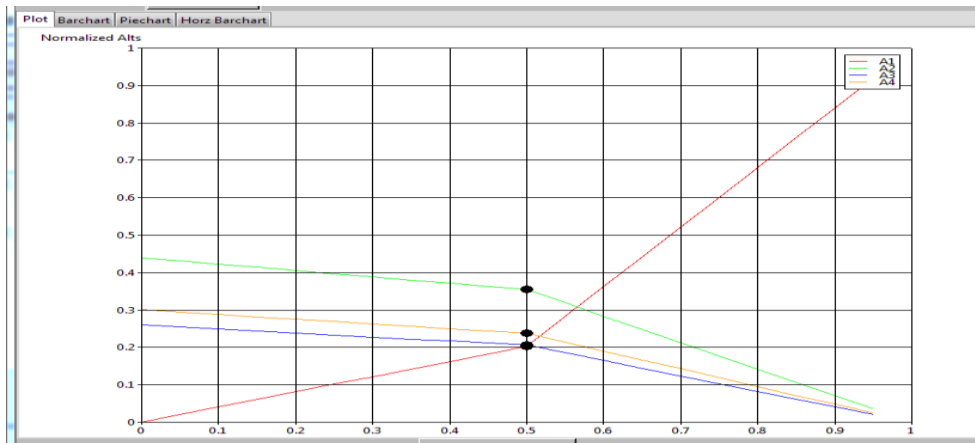
شكل (8) إعادة اختبار الاتساق

- ويتضح من الشكل السابق أن:

عند تغيير أحكام المقارنة الثانية بين العوامل مع مراعاة الأفضلية التي حصل عليها العامل الثاني مرحلة أثناء التعاقد كما أظهرت النتائج السابقة فإن نسبة الإتساق سوف تتغير من 1.13205 إلى 0.05156 مما يعنى أنها أصبحت فى المدى المقبول أى أنها أصبحت أقل من 0.10, وهذا يعنى أن معدل الإتساق قد تحسن أى أن جميع الأحكام الآن متسقة, والجدير بالذكر أن هذا التحسن فى معدل الإتساق لن يكون له أى تأثير على النتيجة التى سبق الوصول إليها.

## 4/6/6 تحليل الحساسية:

من المهم جداً فحص مدى حساسية النتائج وذلك لمعرفة ما إذا كانت النتائج النهائية سوف تتغير إذا كانت أوزان المعايير مختلفة أم لا, ويتيح برنامج Super Decisions العديد من الطرق التي يمكن من خلالها عرض نتائج إختبار الحساسية منها طريقة (Polz, Barchart, Piechart, Horz Barchart), كما أنه هناك عدة طرق يمكن من خلالها إجراء تحليل الحساسية, إلا أنه سيتم استخدام أبسط طريقة لإجراء تحليل الحساسية, وعلى الرغم من بساطة هذه الطريقة إلا أنها تتميز بأنها دقيقة وعملية وسريعة, وذلك عن طريق تغيير الأهمية النسبية للعوامل مع الإبقاء على تناسب هذه العوامل بحيث يكون مجموعها النهائي مساوياً للواحد الصحيح, والشكل التالي يوضح فحص حساسية نتائج الإختيار, ولاغراض القيام بتحليل الحساسية سوف يتم تغيير الأهمية النسبية للعوامل الرئيسية الثلاثة بحيث تكون 0.333 للعامل الرئيسي الأول و 0.333 للعامل الرئيسي الثاني و 0.333 للعامل الرئيسي الثالث, ثم عرض النتائج مرة أخرى لمعرفة ما إذا كانت ستكون حساسة للتغيير أم لا, وذلك كما بالشكل التالي:



شكل (9) تحليل الحساسية

ويتضح من الشكل السابق أن:

- ويتضح من الشكل السابق أنه عند إعطاء جميع المعايير الرئيسية نفس القدر من الأهمية النسبية فإن ذلك سوف يظهر حساسية جميع ما تم التوصل إليه من نتائج من خلال برنامج Super Decisions.

## 8- خلاصة ونتائج البحث:

- يمكن تعريف قرار الاسناد بأنه الاستعانة بمصدر خارجي لأداء بعض الاعمال او الخدمات التي تكون خارج النشاط الأساسي للشركة حيث يمكن لهذا المصدر الخارجي أداء هذه الاعمال او

الخدمات بشكل أفضل او اقل تكلفة او كلاهما. وكما للاسناد من مزايا فانه يشتمل أيضا على مجموعه من المخاطر مثل ارتفاع تكاليف مرحلة الانتقال، تهديدات من قبل المصدر الخارجي، ارتفاع معدل دوران موظفي شركة العميل، فقدان المهارات الأساسية، مخاطر فقدان بعض الموظفين الرئيسيين و مخاطر مفاوضات العقود.

- تتحمل المنشأة العديد من التكاليف نتيجة اتخاذ قرار الاسناد والتي تشتمل على تكاليف اداء الخدمة، تكاليف المعاملات، التكاليف الخفيه.
- التكاليف الخفية (المستترة) هي تكاليف يصعب قياسها او توقعها وتحدث قبل واثناء وبعد عملية الاسناد ويمكن ان تشمل تكاليف التعاقد، تكاليف نقل خبرة العميل الى المصدر الخارجي، تكاليف إدارة عملية الاسناد وتكاليف ما بعد انتهاء التعهد.
- توصلت الدراسة الميدانية الى اهم التكاليف التى تتحملها الشركة خلال فترة التعاقد مع المراجع الخارجى بنسبة 57,4% ثم يليها فى الترتيب التكاليف التى تتحملها الشركة خلال مرحلة ابرام العقد بنسبة 32,4% ثم يليه التكاليف التى تتحملها الشركة فمرحلة انهاء العقد.
- كما اكدت الدراسة الميدانية على ان اهم التكاليف التى تتحملها الشركة خلال مرحلة ابرام العقد تتمثل فى رسوم تسجيل العقد ثم يليه تكاليف فحص عروض المراجعين ثم تكاليف البحث عن المراجع ويلى ذلك تكاليف المفاوضات ثم تكاليف فحص السمع.
- أما بالنسبة للتكاليف التى تتحملها الشركة اثناء فترة التعاقد فقد كانت تكاليف عدم الالتزام بالعقد اهم تلك التكاليف بنسبة 25,2% يليها بنسب مقاربة تكاليف التطوير وتكاليف ادارة العقد .
- وقد حصلت تكاليف التعاقد مع مراجع خارجى جديد على اعلى اهمية نسبية (49,56%) من بين التكاليف التى تتحملها الشركة عند انتهاء التعاقد مع المراجع يليها تكاليف تجديد العقد ثم اخيرا تكاليف اداء أنشطة المراجعة الداخلية داخليا بالشركة.

## 9- التوصيات والبحوث المستقبلية :

يوصى الباحث بضرورة اخذ التكاليف الخفيه فى الحساب عند اتخاذ قرار اسناد مهام المراجعة الداخلية الى مراجع خارجى لما لها من اهمية مثل التكاليف الظاهره . والتي قد لا تاخذها ادارة الشركة فى الاعتبار عند اتخاذ ذلك القرار .

كما يوصى الباحث بضرورة اجراء دراسات اخرى للبحث فى التكاليف المستترة او الخفيه لقرارات الاسناد لاي من الخدمات او المنتجات التى تعهد الشركة لأدائها لمصدر خارجى وذلك حتى يمكن اخذها فى الاعتبار عند اتخاذ تلك القرارات .

## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية

- أبو موسى، احمد عبد السلام (2011). " الاستعانة بمصادر خارجية لنظم / تكنولوجيا المعلومات فى المنشآت المصرية: دراسة ميدانية"، المؤتمر العلمي الدولي الثامن " الأعمال الإلكترونية والتحول فى اقتصاديات الأعمال" فى الفترة 15-17/ مارس/2011، جامعة الزرقاء – المملكة العربية الأردنية.
- رزق، عبد الفتاح وعبود، ميثم (2017). " التكامل بين عمليات التعهد ونظرية القيود من خلال التكاليف الملائمة فى دعم الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية – جامعة المنصورة – العدد (3).
- علام، نجلاء صبحى (2019). " محددات تنافسية التعهد فى خدمات تكنولوجيا المعلومات فى مصر- فى ضوء الخبرات الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة -جامعة عين شمس – المجلد 49- العدد 2
- محمد، نسمة صابر (2018). " تقييم جدوى قرار الإسناد الخارجى لتشغيل نظم المعلومات المحاسبية فى بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة – كلية التجارة -جامعة بورسعيد.

### ثانياً: المراجع الاجنبية

- Abu-Musa, A. A. (2011). Exploring Information Systems / Technology Outsourcing in Saudi Organizations: An Empirical Study. *Alexandria journal of accounting research*, 3(48), 1-49.
- Ahsan, K. (2011) 'Offshore Outsourcing Practices of United Kingdom Engineering Services Companies; Focused on Oil and Gas Sector'. *Master Thesis School of Management BTH, City*.
- Andone, I. I., & Păvăloaia, V.-D. W. (2010). Outsourcing the Business Services. *Informatica Economică*, 14(1), 163-171.
- Bahrami, B. (2009). A look at outsourcing offshore. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 19(3), 212–223.
- Barthélemy, J. (2001), "The hidden costs of IT outsourcing", *MIT Sloan Management Review*, 42(3), 60-69.

- Culik, T., Popesko, B. (2012) Outsourcing: What are the real costs? *In: Proceedings of the 1st WSEAS International Conference on Finance, Accounting and Auditing (FAA '12)*
- Edvardsson, I. R., Óskarsson, G. K., & Durst, S. (2020). The outsourcing practice among small knowledge-intensive service firms. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 2059-5891. doi: 10.1108/VJIKMS-06-2019-0083
- German Outsourcing Association & ITIDA, (2019). “Egypt Outsourcing Destination Guide”
- Giertl, G., Potkany, M., & Gejdosa, M. (2015). Evaluation of Outsourcing Efficiency Through Costs for Its Use. *Procedia Economics and Finance*, 26, 1080-1185.
- Hannon, D. (2009). 9 hidden costs of global sourcing. *Purchasing*, 138(3), 38-41. Retrieved from <http://luislopezcampillo.blogspot.com/2009/04/9-hidden-costs-of-global-sourcing.html>
- Juras, P. (2007). A risk-based approach to identifying the total cost of outsourcing. *Management Accounting Quarterly*, 9(1), 43-50.
- Kaipia, R., & Turkulainen, V. (2017). Managing integration in outsourcing relationships—The influence of cost and quality priorities. *Industrial Marketing Management*, 61, 114–129. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2016.04.001>
- Kalinzi, C. (2016). Outsourcing (Logistics) Services and Supply Chain Efficiency - A Critical Review of Outsourcing Function. *European Journal of Logistics, Purchasing and Supply Chain Management*, 4(3), 59-86.
- Kulembayeva, F., Seitkazyeva, A., & Gajiyev, F. (2019). Research, development and management of an outsourcing business model in the system of improving the enterprise's efficiency. *Revista ESPACIOS*, 40(4), 1-15.

- Larsen, M. M., Manning, S., & Pedersen, T. (2011). The Hidden Costs of Offshoring: The Impact of Complexity, Design Orientation and Experience. *ERN: Firm Behavior; Transaction Costs; Property Rights, 2011*.
- Larsen, M. M., Manning, S., & Pedersen, T. (2013). Uncovering the hidden costs of offshoring: The interplay of complexity, organizational design, and experience. *Strategic Management Journal, 34(5), 533-552*.
- Letica, M. (2016). The Effect of Outsourcing Activities Selection on The Benefits of Outsourcing. *Management, 21(2), 77-97*.
- Mohammed, M., Abebe, N., & Wondim, M. (2019). Satisfaction of university community on in-house sourcing (Samara University) versus outsourcing (some selected government universities in Ethiopia). *African Journal of Business Management, 13(5), 168-175*.
- Mu, E., & Pereyra-Rojas, M. (2017). *Practical Decision Making Using Super Decisions V3: An Introduction to the Analytic Hierarchy Process*. Springer.
- Overby, S. (2003). The hidden costs of offshore outsourcing. *CIO, 60-66*. Retrieved from <https://www.cio.com/article/2442089/offshoring-the-hidden-costs-of-offshore-outsourcing.html>
- Perunovic, Z. & Pedersen, J. (2007). Outsourcing Process and Theories, POMS 18th Annual Conference Dallas, Texas, U.S.A.
- Radermacher, A (2015). Remuneration models in outsourcing services. *International Journal of Business and Management, 3(3), pp. 40-57*.
- Saaty, R. W. (2019). The Creative Decisions Foundation Sponsors AHP/ANP Presentations at 2019 MCDM Conference. *International Journal of the Analytic Hierarchy Process, 11(2)*



- Santos, J. C. d., & Silva2, M. M. d. (2012). Cost Management in IT Outsourcing Contracts: The Path to Standardization. *Journal of Outsourcing & Organizational Information Management*, 2012, 1-17.
- Seth, M., & Sethi, D. (2011). Human Resource Outsourcing: Analysis Based On Literature Review. *International Journal of Innovation, Management and Technology*, 2(2).
- <http://www.superdecisions.com> (SuperDecisions Program official website: Last date to view 21/9/2022)
- Vaxevanou, A., & Konstantopoulos, N. (2015). Basic Principles the Philosophy of Outsourcing. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 175, 567-571.
- Zheng, S., & Wang, Q. (2017). Mitigating hidden costs in service offshoring: a strategic management perspective. *Industrial Management & Data Systems*, 117(6), 1058-1176.