

دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد  
لأنشطة المراجعة الداخلية

الدكتور

منصور ياسين الأديمي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء



## أولاً : مشكلة البحث:

تواجه المراجعة في الآونة الأخيرة تحديات هامة استحدثت في الممارسات المهنية، وهي تلك التي اندرجت تحت ما يعرف بخدمات التأكيد Assurance services و خصوصاً ما يعرف منها باستخدام مراقب الحسابات للقيام بأعمال كان يمكن القيام بها من قبل مصدر داخل الشركة وتعرف بالمصدرية الخارجية Outsourcing. وقد فتحت تلك الخدمات سوقاً جديداً أمام مهنة المراجعة والمحاسبة بحسب ما أورد كلاً من (Chanticleer, ٢٠٠١; Rittenberg and Cavaleski, ٢٠٠٤) وتؤكد الأبحاث العملية أن الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدماته للقيام بالمراجعة الداخلية، وهو ما يعرف بالمصدرية الخارجية Outsourcing. قد أصبح من المزاوات المهنية الشائعة في المراجعة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبريطانيا وأستراليا (Mathew et al., ١٩٩٩; Rittenberg and Cavaleski, Birkett et al., ١٩٩٩). فعلى الرغم من أن الشركات تقوم بإجراءات المراجعة الداخلية عن طريق إدارة أو قسم داخلي، إلا أن الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم تلك الخدمة قد اتسع استخدامه بين الشركات سواء من خلال القيام بالمراجعة الداخلية الشاملة أو من خلال تنفيذها جزئياً، مثلها في ذلك مثل الاستعانة بمصدر خارجي لتنفيذ أعمال في تقنية المعلومات أو إدارة المصادر البشرية أو الخدمات القانونية والضريبية.

ولقد اكتسب ما يعرف بالمصدرية الخارجية Outsourcing شهرة واسعة خلال التسعينيات (Petraevick, ١٩٩٧) وانتشر استخدامها بجلاء عندما كتب (Corbett, ١٩٨٨) بأن ٨٥% من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية تقوم بشراء هذه الخدمات في حين أنه يمكن القيام بها داخلياً. ويضيف (Shapoff, ١٩٩٩) إلى أن الاستعانة بالمصادر الخارجية للقيام بالمراجعة الداخلية سببه رغبة الشركات في اقتناء الخبرات التقنية التي يقدمها المراجع الخارجي، خصوصاً وأن إحكام مبدأ الحوكمة أو السيطرة يتطلب استخدام تلك التقنيات.

وعلى الرغم من ظهور أبحاث وصفية تشير إلى نمو الطلب على المصدرية الخارجية للمراجعة الداخلية (Mathew, ١٩٩٥; Kusel, ١٩٩٦; Rittenberg and Covaleski, ١٩٩٧)، إلا أن الدراسات التحليلية التي تعتمد على اختيار وتقييم عينة منتظمة من الشركات التي تستعين بهذه الخدمات قليلة جداً. وقد اقتصرت تلك الدراسات على مناقشة المسائل الخلافية بشأن المصدرية الخارجية للمراجعة الداخلية، ومزاياها وعيوبها، ومجالات تطبيقها، وما يمكن أن تحققه من فوائد، وعلى مبدأ التعارض بين الأعمال الاستشارية لمراقب الحسابات واستقلالية المراجع (Allot, ١٩٩٦; Petraevick, ١٩٩٧; Martin an Lavine, ٢٠٠٠).

وقد توسعت الحاجة لمصدر خارجي للقيام بإجراءات المراجعة الداخلية من أجل تعزيز مبدأ حوكمة الإدارة (السيطرة الإدارية) Management Governance والحاجة الملحة لإدارة المخاطر بفعالية من قبل الشركات (Birkett, ١٩٩٩) كما سوف يتضح. وقد ساعد على ظهور وانتشار هذا النوع من الخدمات الفضائح المالية التي وقعت في السنوات الأخيرة لكبار الشركات العالمية، وما أعقب تلك الفضائح من صدور تشريعات مهنية كاستجابة لما أحدثته تلك الفضائح من فقدان الثقة

بالبينات المالية التي تراجعها الشركات المحاسبية الكبرى التي تورطت في تلك الفضائح. كل ذلك عزز من القول بأن المراجعة الداخلية هي المفتاح الأساس للحوكمة الإدارية في سبيل الحصول على معلومات عن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. كما أعقب تلك الفضائح المالية صدور معايير عالمية للرقابة الداخلية (Sarbanes-Oxley, ٢٠٠٢; ASX Corporate Governance Guide, ٢٠٠٣) (e.g. Oxley, ٢٠٠٢). وأصبح من وجهة نظر الكثيرين أن نجاح أو فشل أي شركة يتم قياسه من خلال الأسلوب الذي تتبعه الإدارة في اختيار نوعية المصدر الذي يقوم بالمراجعة الداخلية، والتوفير في تكلفة خدمات المراجعة الداخلية، وذلك من أجل استكمال مسؤولياتها نحو نظام إداري سليم وحكومة إدارية عالية.

لقد ساد الجدل في الماضي بأن إدارة المراجعة الداخلية للشركة تفوق ما يمكن أن يقدمه مراقب الحسابات من خدمات، بسبب المعرفة العميقة بالشركة وطبيعة نشاطها. ناهيك عن أن العاملين في إدارة المراجعة الداخلية يكونون بحسب رأي هؤلاء- أكثر التزاماً وحرصاً ومراعاة لمصالح الشركة من المراجع الخارجي. ووفقاً لهذا الرأي فإنه وعلى المدى الطويل فإن العاملين في الشركة، في مجال المراجعة الداخلية، سوف يصلون إلى تحقيق أهداف الشركة بطريقة أفضل من مراقب الحسابات الذي تنقصه الدراية الكاملة بتفاصيل الأعمال ويغيب عنه كثيراً ما يتم في الشركة من أحداث وتطورات داخلية بحسب رأي (Martin and Rittenberg and Covaleski, ١٩٩٧; Lavine, ٢٠٠٠; Smith, ٢٠٠٢). ويعزز هذا الرأي باحثون آخرون بالقول أن من المستحسن القيام بالمراجعة الداخلية من قبل إدارة داخلية متخصصة، خصوصاً عندما تكون أنشطة المراجعة الداخلية عالية التكرار وذلك من أجل الاستفادة من وفرة الحجم Economies of Scale. بمعنى أنه إذا كان حجم الأنشطة كبيراً فإن التكاليف العالية لإدارة المراجعة الداخلية يمكن امتصاصها من خلال توزيعها على أكبر عدد من الأنشطة والعمليات. وبحسب هذا الرأي فإن المصدرة الخارجية للمراجعة الداخلية عن طريق مصدر خارجي لا تكون مناسبة إلا عندما يكون حجم الشركة صغيراً، لأنه -وفي هذه الحالة- ليس من المجدي تحمل التكاليف الباهظة لإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية (Widener and Seltö, ١٩٩٩).

بينما يرى أنصار ما يعرف بالمصدرة الخارجية للمراجعة الداخلية بأن مراقب الحسابات أكثر خبرةً وتخصصاً في مجال المراجعة من المراجع الداخلي. ويزعم هؤلاء أن تكلفة مراقب الحسابات سوف تصبح منخفضة على المدى القصير، لأن حجم عمله سوف يزدون وبالتالي سوف ينخفض متوسط تكلفة الخدمات التأكيديّة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن هذا بدوره سوف يوفر على الشركات التي تستعين بمراقب الحسابات من تكاليف المراجعة الداخلية (Rittenberg and Covaleski, ٢٠٠١). ويمكن أن نلخص أهم مزايا الاستعانة بمراجع خارجي للقيام بالمراجعة الداخلية في الآتي:

(١) أن مكاتب المراجعة الخارجية تكون أكثر تخصصاً من العاملين في المراجعة الداخلية.

- (٢) أن تكاليف القيام بالمراجعة الداخلية من قبل مراجع خارجي أقل كلفة على الشركة من تكلفة إنشاء إدارة داخلية للقيام بذلك وما يستتبع ذلك من التزامات (Mitchell, ١٩٩٩).
- (٣) أن استخدام المراجع خارجي سوف يمكن من تحقيق إجراءات الرقابة الداخلية على أساس بيئة عالية الجودة ووفقاً لمعايير دولية راسخة.
- (٤) أن مراقب الحسابات معرر بأدبيات مهنية واسعة تراكمت على مدى السنين.
- (٥) أن مراقب الحسابات يكون أكثر أطمأنناً على سير إجراءات الرقابة الداخلية عندما يقوم هو بنفسه بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبالتالي:
- (٦) فإن ذلك يوفر على مراقب الحسابات الجهود والوقت والتكلفة من جراء التحقق من سلامة إجراءات الرقابة الداخلية عند قيامه بالمراجعة الخارجية.
- (٧) كما أن مراجع الحسابات الخارجي يكتسب معرفة أكثر بالشركة وطبيعة نشاطها وسير أعمالها عند قيامه بتنفيذ المراجعة الداخلية، ويكون بذلك أكثر كفاءة وفاعلية في القيام بأعمال المراجعة الخارجية.

#### ثانياً : تساؤلات الدراسة:

- (١) هل يتم الاستعانة بمراقب الحسابات في المنشآت العاملة في الجمهورية اليمنية لتقديم خدمات تأكيد في المراجعة الداخلية، وإلى أي مدى يتم الاستعانة بالمراجع الخارجي؟
- (٢) ما هي العوامل المؤثرة على قرارات المنظمات أو الشركات والمؤسسات في سبيل الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الخارجية؟

#### ثالثاً: أهمية الدراسة:

يمكن تلخيص أهم مساهمة الدراسة في النقاط التالية :

١. إن القيام بدراسة ميدانية تبين العوامل التي تؤثر على اتخاذ الإدارة لقرار الحصول على المصدرية الخارجية للمراجعة الداخلية سوف يساعد القائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة من التعزيز من نوعية خدمات التأكيد المطلوبة من مراجع الحسابات.
٢. كما أن هذه الدراسة سوف تفتح الأفاق أمام الشركات لإعادة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومحاولة الاستفادة من المزايا التي توفرها مكاتب المحاسبة والمراجعة-الكبيرة-في مجال تقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية.
٣. وإذا ما أخذنا في الاعتبار استقلالية مراجع الحسابات فإن هذه الدراسة يمكن أن تستخدم من قبل واضعي المعايير المحلية كوثيقة هامة عند وضع تلك المعايير.
٤. وعلاوة على ذلك ترجع أهمية هذه الدراسة إلى ما يمكن أن تضيفه من إسهام للمكتبة العربية بشكل عام، وإلى المكتبة اليمنية بشكل خاص، لأنها تعاني من شحة المراجع في مجال خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية لمراجع الحسابات، وخصوصاً ما يتعلق بخدمات المراجعة الداخلية.

#### رابعاً: أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى:

- (١) استنباط مؤشرات الهدف منها الحكم على العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار الاستعانة بمراقب الحسابات في تقديم خدمات تأكيد في مجال المراجعة الداخلية.
- (٢) تقييم العوامل المؤثرة على القرارات الإدارية المتعلقة بطلب خدمات التأكيد من المراجع الخارجي.
- (٣) الوصول إلى مقترحات حول تحسين جودة المراجعة الداخلية وجعلها أكثر قدرة على تحسين عمليات المنظمات وإضافة قيم جديدة لتلك العمليات.

#### خامساً: فرضيات البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه يقوم هذا البحث على اختبار ست فرضيات أساسية وذلك على النحو التالي :

**الفرضية الأولى:** وتنص على "تستعين المنظمات والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية بمراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية بشكل كلي أو بشكل جزئي" بسبب عدم توافر الخصائص المطلوب توافرها في المراجع الداخلية.

**الفرضية الثانية:** إن صغر حجم الشركة هو الذي يحفز الشركة إلى اللجوء إلى مراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية. وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

(١) الفرضية الفرعية الأولى: إن حجم النشاط عامل مؤثر في الاستعانة بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية.

(٢) الفرضية الفرعية الثانية: إن حجم رأس المال عامل مؤثر في الاستعانة بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية.

**الفرضية الثالثة:** أن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية. وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

(١) الفرضية الفرعية الأولى: أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في إعطاء خدمات في المراجعة الداخلية تتأثر بطبيعة نشاط الشركة أو المنظمة.

(٢) الفرضية الفرعية الثانية: أنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق شديدة كلما زادت الحاجة للقيام بالمراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي.

**الفرضية الرابعة:** تستعين المنظمات والمؤسسات بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية من أجل تحسين نوعية وجودة المراجعة الداخلية.

**الفرضية الخامسة:** إن ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية هي التي تحفز الشركات إلى الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدماته في المراجعة الداخلية.

الفرضية السادسة: إن الاعتقاد بأن مراقب الحسابات أكثر تأهيلاً من المراجع الداخلي من حيث المهارة والتقنية يعزز من التعاقد معه للقيام بالمراجعة الداخلية.

ويعتبر اختبار الفرضية الأولى إجابة للسؤال البحثي الأول ، بينما يوفر اختبار الفرضيات الخمس الأخرى إجابات التساؤل البحثي الثاني .

#### سادسا : منهجية البحث:

تعتمد منهجية الدراسة على شقين:

٦-١ الدراسة النظرية: وتقوم على الإطلاع على الدراسات السابقة سواء الدوريات أو الكتب أو الرسائل العلمية، وما أصدرته الهيئات والاتحادات الدولية من معايير بهدف دراسة ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات والدوريات، وما يمكن أن تسهم به أو تضيفه الدراسة الحالية إلى تلك الدراسات. كما أن الإطلاع على الدراسات السابقة سوف يساعد الباحث في استنباط مؤشرات فرضياته وتحديد متغيرات الدراسة الحالية.

٦-٢ الدراسة الميدانية: وتستهدف تحديد مجتمع الدراسة واختيار عينة عشوائية من ذلك المجتمع، وتجميع بيانات العينة من خلال استبيان يوزعه الباحث على عدد من الشركات التي تم اختيارها كعينة، واختبار فرضيات الباحث. وبعد استكمال جمع البيانات ومعالجتها يقوم الباحث بإجراء التحليل الإحصائي لتلك البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتوافرة في نظام SPSS.

#### سابعا : محددات البحث:

- لم يتعرض البحث للشكل القانوني كمتغير مؤثر على الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بخدمات تأكيد في المراجعة الداخلية.
- الانحدار اللوجستي: كان من الممكن القياس باختبار الانحدار اللوجستي ( Logistic Regression) عن طريق إدخال الأربعة المتغيرات المستقلة في معادلة واحدة وقياس معامل الانحدار وفقاً للمعادلة التالية:

$$\log \frac{\pi_i}{1 - \pi_i} = \log O_i(OSYER) = \alpha + B_1(COST) + B_2(SIZE) + B_3(TECHCOMP) + B_4(STRATEGY)$$

إلا أنه استحال على الباحث القيام بذلك لأن اختبار الانحدار اللوجستي يصلح عندما يكون المقياس ثنائي، ولا يصلح عندما يكون المقياس ثلاثي أو خماسي كما هو الحال في هذه الدراسة.

#### ثامنا: أدبيات البحث:

يتم تعريف المصدرية الخارجية Outsourcing بأنها عملية تعاقدية بين المنشأة وأي مصدر خارجي يقوم بموجبه المصدر الخارجي بتقديم خدمات أو توفير منتجات للمنشأة كان يمكن توفيرها من خلال مصدر داخلي(Careya, Subramaniamb, and Chingc, ٢٠٠٦). وبذلك فإن

المصدرية الخارجية تعتبر من خدمات التأكيد لأن العلاقة فيها تجمع بين ثلاثة أطراف وهو ما يميزها - كما سوف نرى - عن الخدمات الاستشارية.

ولقد ركزت الدراسات السابقة في دراستها لموضوع خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية على جوانب متعددة، إلا أن موضوع الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في مجال المراجعة الداخلية أو للتأكيد على جودة المراجعة الداخلية لم يتم تناوله إلا في بحوث محدودة للغاية. فبينما ركزت دراسات على المزايا التنافسية للمصدرية الخارجية والمراجعة الداخلية (Martin and Lavine, 2000; Smith, 2002)، ناقشت دراسات أخرى موضوع الاستقلالية والخدمات

الاستشارية لمراجع في مجال المراجعة الداخلية وتأثير ذلك على استقلالية المراجع (Rittenberg and Covaleski, 2001). في حين ناقشت دراسات أخرى درجة التأثير على الاستقلالية بين مراجع يقوم بالمراجعة الداخلية والخارجية في نفس الوقت، ومراجع آخر ينحصر عمله في المراجعة الداخلية ولا يقوم بالمراجعة الخارجية بنفسه بل تتم من قبل مراجع آخر. كما تناولت تلك الدراسات اختبار فرضيات عن درجة التأثير على الاستقلالية إذا كانت المراجعة الداخلية جزئية أو لكل العمليات، وما إذا كان نفس الفريق يقوم بالمراجعة الداخلية والخارجية أو أن المراجعة الداخلية تتم من قبل فريق والمراجعة الخارجية تتم من قبل فريق آخر لنفس العميل (Susan L. Swanger and Eugene G. Chewning, September 2001). وتناولت دراسات أخرى موضوع الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات بخلاف أعمال المراجعة وتأثيرها على درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية من وجهة نظر القائمين بالتحليل المالي (Felix JR W. L., Gramlin A. A.G., Maletta. M. J, (Spring 2000) pp. 31-53). أما فيما يتعلق بموضوع العوامل المؤثرة على درجة الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية، فإن الدراسات التي تمت محدودة للغاية. وقد أرجعت تلك الدراسات العوامل المؤثرة إلى عاملين رئيسيين هما الرغبة في توفير التكاليف، وخصائص المنظمة التي تطلب تلك الخدمة (Peter Careya, Nava Subramaniamb, Karin Chua Wee Chingc, 2006). وقد تم تناول هذين المؤثرين في تلك الدراسات على النحو التالي:

#### ١-٨ تكلفة تطوير وإنشاء جهاز رقابة داخلية.

يقوم هذا التقرير على أن إنشاء قسم أو إدارة للقيام بالمراجعة الداخلية وتعيين عاملين للقيام بتنفيذ إجراءات المراجعة سوف يكلف الشركة تكاليف أعلى بكثير مما لو تم تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بواسطة مراجع خارجي. ومن ناحية أخرى فإن حجم الشركة، وفيما إذا كان كبيراً أو صغيراً، هو الذي يبرر تكلفة إنشاء إدارة داخلية للمراجعة الداخلية من عدمها. فكلما كان حجم نشاط الشركة كبيراً فإنه يمكن امتصاص تلك التكلفة عن طريق التغطية الواسعة لما تقدمه هذه الإدارة من خدمات. وعلى العكس من ذلك إذا كان حجم نشاط الشركة صغيراً فإنه لا مبرر لتلك التكلفة ويكون من الأفضل الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية. إن اقتصاديات التكلفة واللجوء إلى مصادر خارجية لتنفيذ أعمال داخلية بغرض توفير في التكلفة قد وجد نجاحاً ملموساً عند التطبيق في مجال تكنولوجيا المعلومات (Beaumont and Costa, 2002)، وعلى إدارة المصادر



البشرية (Klass, 2001)، وعلى عمليات التخزين (Maltz, 1994). وقد ثبت في كل تلك المجالات أن تنفيذ العمليات من قبل مصدر خارجي أوفر في التكلفة مما لو تم القيام بها عن طريق إدارة داخلية In-house Auditing.

٢-٨ خصائص المنظمة التي تطلب الخدمة.

إن خصائص المنشأة وطبيعة نشاطها والمنافسة في السوق يعتبر محدداً رئيسياً للمصدرية الخارجية لتنفيذ أعمال داخلية كما أظهرت دراسة (Elmuti, 2003). فإذا كان نشاط الشركة يتصف بخصوصية فنية أو تقنية أو صناعية معينة فإنه ليس من المناسب أن تخوض بنفسها في أعمال المراجعة الداخلية بل يتم تنفيذها عن طريق مصدر خارجي. كما أن ظروف المنافسة في السوق تستدعي أن تركز المنشأة في الصناعة التي تخصصت فيها وتترك عملية القيام بالمراجعة الداخلية لمصدر خارجي متخصص، وذلك من أجل تعزيز كفاءة المنشأة في السوق، وتركيز عملها على الأنشطة الرئيسية التي تزاولها تلك المنشأة (Hunt, 1990; Lever, 1997).

ومن هنا فإن الدراسة التي بين يدينا تقوم بدراسة تلك المتغيرات في البيئة اليمينية من ناحية، كما تتناول متغيرات إضافية جديدة يرى الباحث أنها تعتبر محفزاً أكبر على قرار الإدارة في الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية. حيث يرى الباحث أن الدوافع التي تجعل من أي منشأة تستعين بالمراجع الخارجي، ودرجة الاستعانة تتألف من مجموعة من المتغيرات هي:

• تحسين نوعية المراجعة الداخلية.

• التوفير في التكلفة.

• وحجم المنشأة.

• والمزايا التنافسية والإستراتيجية للمنظمة.

• والتأهيل والكفاءة العالية للمراجع الخارجي.

• عدم أهلية المراجع الداخلي للقيام بالمراجعة الداخلية.

وسوف نتعرض لمناقشة هذه المتغيرات بعد أن نكون قد مهدنا لذلك بنبذة مختصرة عن تطور خدمات المراجعة الداخلية، وموقف المعايير الدولية من هذه الخدمات، كما أن الباحث في نهاية المطاف سوف يشير إلى بعض المتغيرات الهامة التي ينبغي تناولها في دراسات مستقبلية.

تاسعا: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية :

لم تعد المراجعة الداخلية تنحصر في مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية كما كانت سابقا بل أصبحت تضطلع بالكثير من المهام والواجبات وتقديم الخدمات. وتتفاوت هذه الخدمات من المراجعة المالية، إلى مراجعة الأداء، وإلى التحقق من تطبيق الإجراءات، ووضع أنظمة الأمان، والمراجعة النافية للجهالة (ما يعرف بالمعناية الكاملة *due diligence audit*)، والمشاركة في اللجان من أجل اختيار نظام محاسبي جديد، أو في تعديل نظام الحالي، أو في تدريس مناهج التدريب على أنظمة الرقابة الداخلية، (Carey, J.L., 1969).

كما أن معهد المراجعين الدوليين (IIA) Institute of Internal Auditors الذي تأسس منذ خمسين عاماً (١٩٥٧م)، هو اليوم المنظمة التي تضطلع بالإشراف على المراجعين الداخليين وتعزز من دورهم في تأدية مهامهم، حيث أن هذه المنظمة هي (-Sridhar Ramamoort . ٢٠٠٦.pp1). (٢٤):

(١) المنظمة المهنية الدولية الأساسية التي تضطلع بمهمة تعزيز وتطوير المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

(٢) وهي في نفس الوقت السلطة المعترف بها The recognized authority، والمربي الرئيس chief educator، والراند المعروف acknowledged leader في تقديم وصياغة المعايير، ومنح الشهادات، وإعداد البحوث العلمية، وتقديم التوجيهات التقنية لمهنة المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم.

(٣) ويبلغ عدد المكاتب الرئيسية الدولية للمعهد ٧٦٤٠٠ مكتباً في ١٤١ دولة. (Flesher & McIntosh, ٢٠٠٢, ix)

وقد كان أول من قدم تعريفاً للمراجعة الداخلية (Brink and Cashin ١٩٥٨) حيث قرربأن المراجع الداخلي والخارجي يستخدمان نفس الأساليب والإجراءات عند قيامهم بالمراجعة، وأن هناك فوارق طفيفة بينهما، وأن المراجع الداخلي مثله مثل أي مراجع مسئول عن اختبار درجة الاعتماد على البيانات المالية. ولكن المراجع الداخلي يكون مشاركاً في الإشراف المباشر على إعداد البيانات المالية ويكون ذلك من اختصاصه. وبذلك فإن مهامه أوسع من مجرد القيام بالمراجعة، وأنه يتعامل مع عدد من العوامل التي لها علاقة بالحسابات.. وبما أن المراجع الداخلي هو من رجال المنظمة فإن له مصالح رئيسية بكل ما تقوم به المنظمة من عمليات، وأنه من الطبيعي أن يقوم بالمساعدة الجادة لجعل تلك العمليات أكثر نجاحاً وربحية بقدر الإمكان. ولذلك، وإلى حد بعيد، فلن الخدمات الإدارية تؤثر في طريقته في التفكير وفي سلوكه العام". وانطلاقاً من هذا التعريف، فقد أصدر المعهد الدولي للمراجعين في عام ١٩٥٧م بياناً بمسئوليات المراجعين الداخليين وتوسع في تحديد صلاحية المراجع الداخلي لتشمل:

(١) مراجعة وتقييم سلامة تطبيق النظام المحاسبي.

(٢) التحقق Ascertaining من مدى مطابقة النظام للمعايير والسياسات والخطط المحددة مقتماً.

(٣) التحقق من مدى حماية وسلامة أصول وممتلكات الشركة.

(٤) التحقق من درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية والبيانات الأخرى ذات العلاقة.

(٥) تقييم نوعية الأداء والمقدرة على تحمل المسئوليات والمهام الملقاة على عاتق المراجع الداخلي.

وفي عام ١٩٧٨ اعتمد المعهد رسمياً عدداً من المعايير للمزاولة المهنية للمراجعة الداخلية،

- (١) المساعدة في توصيل القواعد والنطاق والأداء والأهداف للأخريين.
  - (٢) توحيد المراجعة الداخلية على مستوى العالم بأسره.
  - (٣) العمل على تطوير وتحسين معايير المراجعة الداخلية.
  - (٤) وضع أسس موحدة تتصف بالثبات من أجل عمليات القياس في المراجعة الداخلية.
  - (٥) العمل على توصيل مفهوم المراجعة الداخلية كمهنة يجب الاعتراف بها دولياً.
- وفي عام ١٩٩٣م توسع نطاق مسؤوليات المراجعة الداخلية ليشمل ملائمة فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة ونوعية الأداء اللازم لتنفيذ المهام والواجبات. في هذا الوقت كانت المسؤوليات هي:
- (١) مراجعة درجة الاعتماد وسلامة العمليات المالية والتشغيلية والأساليب المتبعة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات.
  - (٢) مراجعة النظم القائمة للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، وتحديد ما إذا كانت المنظمة تلتزم بتطبيق تلك السياسات والإجراءات والقوانين.
  - (٣) مراجعة الأساليب اللازمة للمحافظة على الأصول وحمايتها والتحقق من وجودها.
  - (٤) تقييم ما إذا كان يتم استخدام الموارد بكفاءة واقتصاد.
  - (٥) التأكد من أن العمليات يتم تنفيذها وفقاً للبرامج التي قامت من أجلها وأنها تلبى أهداف وأغراض تلك البرامج، وكذلك التأكد من أن نتائج تلك العمليات تتماشى مع البرامج المحددة.

وقد قام معهد المراجعين الداخليين الدولي (IIA, ٢٠٠١) بإعادة تعريف المراجعة الداخلية بأنها "تأكيد موضوعي مستقل ونشاط استشاري يضيف قيمة ويحسن من عمليات المنظمة. كما أنه يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقديم مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة المنظمة"<sup>(١)</sup>. ومما لا شك فيه أن هذا التعريف كانت له انعكاسات على المراجعة الداخلية من حيث:

١. التوسع في النطاق، حيث انحصرت الوظيفة التقليدية للمراجعة الداخلية في تقديم أدلة تأكيد للإدارة بسلامة عملياتها وعدم وجود غش أو اختلاس أو ثغرات في النظام. بينما أضاف إليها التعريف الجديد عملية القيام بالوظيفة الاستشارية التي تضيف قيمة جديدة وتحسن من عمليات المنظمة.
٢. أدخل عليها مفاهيم جديدة، وهذا الأمر أدى إلى الاتساع في المجال النظري لوظيفة المراجعة الداخلية، على اعتبار أن النظرية هي مجموعة من المفاهيم التي يتم صياغتها

(١) Institute of Internal Auditor (IIA, 2001) defines internal auditing as: an independent, objective assurance and consulting activity that adds value to and improve an organization's operations. It helps an organization achieve its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance process.

- في قالب نظري متكامل. ومن المفاهيم الجديدة التي دخلت على المراجعة الداخلية إدارة المخاطر Risk Management، والسيطرة الإدارية Management Governance.
٣. توسيع مسئوليات المراجع الداخلي كنتاج لذلك التوسع في النطاق والمفاهيم النظرية.
٤. الجدل الأكاديمي والعملية الواسع حول تلك المفاهيم وحدودها ومسئوليات المراجع الداخلي، وتعارض أو تداخل ما يمكن أن يقوم به مع المراجع الخارجي.
٥. المهارات والقدرات والخصائص الجديدة التي ينبغي توافرها في المراجع الداخلي.
٦. إمكانية الاستعانة بمصدر خارجي للقيام بالمراجعة الداخلية، حيث لم تعد المراجعة الداخلية نشاطاً داخلياً محضاً للشركات.

عاشراً : خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية في المعايير الدولية:

#### ١٠-١ الاتحاد الدولي للمراجعين (IFAC)

يتم التمييز في المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين (IFAC, ٢٠٠٥) بين نوعين من ارتباطات التأكيد التي يسمح للمراجع القيام بها، وهي بخلاف أعمال المراجعة والتدقيق للقوائم المالية:

#### (أ) الارتباط بتأكيد ملائم: Reasonable Assurance Engagement

إن هدف الارتباط بالتأكيد الملائم هو تخفيض مخاطر الارتباط إلى الحد الأدنى الذي يمكن قبوله في ظل الظروف الحالية للارتباط، ويعتبر كأساس للرأي المهني الإيجابي.

#### (ب) الارتباط بتأكيد محدود: Limited Assurance Engagement

إذا كان الخطر في ظل الارتباط بالتأكيد الملائم مرتفعاً فإن الهدف من الارتباط بالتأكيد المحدود هو تخفيض مخاطر الارتباط بالتأكيد الملائم إلى الحد المقبول في ظل الظروف الحالية، ويستخدم كأساس للرأي المهني السلبي.

وقد أوردت المعايير (ISAE ٣٤٠٠ ١٠٦٤، ISAE ٣٠٠٠ ١٠٤٤، ISRS ٤٤٠٠ ١٠٧٥) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين والمتعلقة بخدمات التأكيد والخدمات التي يقدمها مراجع

<sup>٢</sup> This ISAE uses the terms “reasonable assurance engagement” and “limited assurance engagement” to distinguish between the two types of assurance engagement a practitioner is permitted to perform. The objective of a reasonable assurance engagement is a reduction in assurance engagement risk to an acceptably low level in the circumstances of the engagement<sup>1</sup> as the basis for a positive form of expression of the practitioner’s conclusion. The objective of a limited assurance engagement is a reduction in assurance engagement risk to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement, but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement, as the basis for a negative form of expression of the practitioner’s conclusion.

الحسابات بخلاف مراجعة وتدقيق الحسابات عدداً من المعايير المتعلقة بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية نورد منها ما يلي:

(١) على المراجع الالتزام عند تأديته لخدمات التأكيد بما نص عليه دستور الآداب والسلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمراجعين خصوصاً ما يتعلق.

• **Integrity**: بالسلامة.

• **Objectivity**: والموضوعية.

• **Professional competence and due care**: والكفاءة المهنية والعناية الكاملة.

• **Confidentiality**: والسرية.

• **Professional behavior; and** والسلوك المهني.

• **Technical standards**: والالتزام بالمعايير الدولية.

(٢) كما أن على المراجع أن يراعي الالتزام بمعايير الجودة اللازمة لقيامه بعمله والمنصوص عليها في معايير الجودة المهنية الصادرة من الاتحاد الدولي للمراجعين.

(٣) يقبل المراجع القيام بالارتباط (أو يستمر بالقيام بالمهمة) فقط إذا كان الموضوع المطلوب التأكيد عنه من مسنولية طرف ثالث غير المستخدم المقصود أو المراجع.

(٤) يقبل المراجع القيام بالارتباط (أو يستمر في القيام به) فقط إذا كانت المهمة تتوافق مع معايير التأكيد ولا يوجد تعارض.

(٥) يقبل المراجع القيام بالارتباط (أو يستمر في القيام به) فقط إذا كان الأشخاص الذي سيقومون بالمهمة على درجة مقبولة من التأهيل والفهم للقيام بالمهمة وإنجازها.

(٦) على المراجع أن يبادر إلى تخطيط عمله حتى يتمكن من القيام بإنجازه بكفاءة عالية، ويجب أن تتضمن الخطة:

• شروط القيام بالخدمة.

• خصائص الخدمة موضوع المراجعة والمعايير المحددة.

• مراحل القيام بالمهمة ومصادر أدلة الإثبات المحتملة.

• فهم المراجعة لمنشأة وبيئتها والمخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى انحرافات مادية .

• المعرفة الكاملة بالمستخدمين واحتياجاتهم.

• الخبرات الشخصية المطلوبة للقيام بالمهمة وطبيعة ومدى هذه الخبرات.

• وعلى المراجع أن يزاول الشك المهني اللازم عند وضع خطته وجمع أدلته.

(٧) على المراجع أن يفهم طبيعة الموضوع المطلوب التأكيد عنه فهماً كاملاً. ومن أجل القيام بذلك فعلى المراجع:

• أن يأخذ في الاعتبار خصائص الموضوع المطلوب التأكيد عنه.

• تقييم مدى صلاحية المعايير.

• تحديد الأماكن التي تتطلب مراعاة خاصة أو مهارات خاصة أو تركيز أكثر.

- وضع وتقييم العناصر الكمية والعناصر النوعية المناسبة للتقييم.
  - تطوير توقعات عن الأماكن التي تتطلب الإجراءات التحليلية.
  - وللتقليل من مخاطر ارتباط التأكيد يجب الحصول على مصادر إضافية لأدلة الإثبات.
  - فحص وتقييم الأدلة وتحديد المسؤوليات وعرضها شفهاياً أو خطياً.
- (٨) كما أن على المراجع التأكيد من ملائمة موضوع الفحص، وملائمة المعايير المستخدمة للتقييم.
- (٩) كما أن على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الارتباط المادية والتأكدية، وعلى وجه الخصوص عند تحديد طبيعة ومدى ونطاق أدلة الإثبات المزمع جمعها وعند تقييم تلك الأدلة.
- (١٠) كما أن على المراجع تخفيض مخاطر ارتباط التأكيد إلى الحدود التي يمكن أن تكون مقبولة عنده. هذه المخاطر ترتبط بشكل أساس بطبيعة ونطاق وزمن تجميع أدلة الإثبات، والتحكم بمستوى المخاطر يرتبط بالتحكم بهذه العناصر الثلاثة. ولذلك نجد أن مستوى الخطر في التأكيد المحدود أقل من مستوى خطر التأكيد المعقول. وهذه المخاطر هي:

• الخطر الموروث. Inherent Risk

• وخطر الرقابة. Control Risk

• وخطر الكشف. Detection Risk

ومن المعلوم أن درجة هذه المخاطر تتأثر بظروف الارتباط بالمهمة، وبشكل خاص ما إذا كان التأكيد ملائم أو محدود.

(١١) ولمراجع الحسابات في سبيل القيام بمهمته أن يستعين بالخبراء ويستخدم أعمالهم للوصول إلى تحقيق أهدافه، على أن هناك مسؤولية مشتركة بين المراجع والخبير الذي يتم الاستعانة به. ولذلك فإن على المراجع التأكيد من طبيعة وإجراءات عمل الخبير قبل أن يقدم على التسليم بها وأخذها على علاتها.

(١٢) كما أن على المراجع جمع الأدلة لكافية والملائمة والموضوعية وتقييم تلك الأدلة بهدف الوصول إلى قرار مناسب حول مهمته.

(١٣) كما أن على مراجع الحسابات توثيق عمليات التأكيد بما يتناسب مع أوردته المعايير الدولية حتى يمكن الرجوع إلى الخطوات التي اتبعت ومراجعتها أو الاسترشاد بها في عمليات أخرى ذات علاقة.

٢-١٠ معهد المراجعين الداخليين الدولي (IIA):

وقد بادر معهد المراجعين الدوليين إلى إصدار عدد من المعايير لضمان الاستقلالية والموضوعية، ومن أهمها:

(١) الاستقلالية والموضوعية: إن وظيفة المراقب الداخلي يجب أن تكون مستقلة، كما يجب أن يكون موضوعياً في تنفيذ أعماله.

(٢) الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يرفع رئيس المراجعة الداخلية تقاريره إلى مستوى تنظيمي يسمح من خلاله أن تستكمل المراجعة الداخلية مسؤولياتها.

(٣) يجب أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية متحررة من التداخلات عند تحديد نطاق المراجعة الداخلية أو عند القيام بالمراجعة، أو عند رفع التقارير.

(٤) الموضوعية الفردية: يجب أن يكون المراجع الداخلي غير متحيز Impartial، وبعيداً عن تعارض المصالح.

كما أن المعيار الدولي قدم إرشادات لكيفية مجابهة كل ما يمكن أن يضعف من استقلالية وموضوعية المراجعة وضرورة الإفصاح عن أي إضرار.

(٥) انتهاك الاستقلالية والموضوعية: إذا تم الإضرار بالاستقلالية والموضوعية من حيث الشكل أو المضمون، يجب الإفصاح عن تفاصيل تلك الانتهاكات للأطراف ذوي العلاقة. وتعتمد طبيعة الإفصاح على نوع الانتهاكات التي وقعت.

(٦) على المراجع الداخلي أن يمتنع Refrain عن مراجعة أي أعمال كان مسؤولاً عن تنفيذها سابقاً. كما أن الموضوعية تكون قد انتهكت إذا قام المراجع بإبداء الرأي عن أي أعمال قد قام بها أو كان مسؤولاً عنها من قبل.

(٧) يتم مراجعة الأعمال التي تكون من اختصاص ومسئولية مدير المراجعة الداخلية من قبل طرف من خارج المراجعة الداخلية.

(٨) يمكن أن يقدم المراجع الداخلي استشارات عن أعمال قام بها أو كان مسؤولاً عنها سابقاً.

(٩) إذا كان من الممكن أن يكون هناك انتهاك محتمل للاستقلالية والموضوعية من جراء الاستشارة التي سوف يقدمها المراجع الداخلي، فلا بد من الإفصاح عن تلك الانتهاكات لطالب الخدمة قبل قبول العملية الاستشارية.

٣-١٠ مكتب المراجعة العام الأمريكي (GAO):

وفي هذا السياق فقد قام مكتب المراجعة العام الأمريكي بإصدار عدد من المعايير للمراجع

الحكومي الداخلية (GAO ٢٠٠٢a and ٢٠٠٢b) من أهمها:

(١) أن المراجع الداخلي يلعب دوراً رئيسياً في المراجعة الحكومية، ويجب أن يكون متحرراً من انتهاك الاستقلالية التنظيمية.

(٢) يقوم المراجع الداخلي برفع تقريره للإدارة بينما مراقب الحسابات يرفع تقريره إلى طرف ثالث. ولذلك فإن المراجع الداخلي يجب أن يكون متحرراً من أي أضرار وانتهاكات تنظيمية على الاستقلالية. ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة الآتي:

أ. إذا كان المراجع الداخلي يرفع تقريره للإدارة فيجب أن يكون ذلك المسئول الإداري

هو الرئيس أو المدير التنفيذي للوحدة الحكومية.

ب. يجب أن يرفع نتيجة المراجعة إلى الرئيس أو المدير التنفيذي.

ج. أن يكون تعيين المراجع خارج الهيكل التنظيمي للأفراد الذي يقعون تحت مراجعته.

أحد عشر: متغيرات الدراسة.

تركز هذه الدراسة على دراسة المتغيرات التي يكون لها أثر على قرار التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بالمراجعة الداخلية في الشركة، وهذه المتغيرات هي:

- 11-1 درجة الاستعانة بمراقب الحسابات Scope of Services
- 11-2 حجم المنشأة. Firm Size
- 11-3 إستراتيجية الشركة. Corporate Strategy
- 11-4 تحسين نوعية المراجعة الداخلية. Improve Service Quality
- 11-5 التوفير في التكلفة. Cost Saving
- 11-6 الكفاءة التقنية للمراجع الخارجي Technical Competency

وسوف نناقش هذه المتغيرات في هذا الجزء من الدراسة.

11-1 درجة الاعتماد على المراجع الخارجي:

( بسبب عدم توافر الخصائص المطلوبة في المراجع الداخلي)

على الرغم من أن مهمة مراقب الحسابات تقوم على مراجعة القوائم المالية، فإن إسهامات المراجع الداخلي تتعلق بمراجعة العمليات والأنشطة التي أفضت إلى إعداد القوائم المالية بغرض تحديد نتيجة تلك الأنشطة والعمليات. كما يسهم المراجع الداخلي في معرفة وفهم المخاطر التي تواجه المنظمة. وبذلك فإن كفاءة مراقب الحسابات تعتمد إلى حد كبير على ما يقدمه المراجع الداخلي من إسهامات في مجال مراجعة الأنشطة والعمليات وإدراكه للمخاطر المحيطة بتلك الأنشطة والعمليات. وقد أوضح (Felix et al, ١٩٩٨) خصائص العلاقة القائمة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في الآتي:

- يقوم كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات بتحليل المخاطر بطريقة مستقلة إلا أنهما يتبادلان المعلومات حول نتائج ذلك التحليل.
- كما أنه يتم التنسيق بينهما في وضع خطط المراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية.
- عندما تتم المشاركة في عملية المراجعة، فإن مراجع الحسابات الخارجي لابد أن يحدد متى وأين يمكن المشاركة في عملية المراجعة.
- إن التواصل بينهما يمكن أن يعزز من فاعلية عملية المراجعة كما يمكن أن يضيف قيمة للقوائم المالية. كما تعرف عملية المشاركة بينهما في عملية المراجعة بالتغطية الكاملة للمراجعة Total Audit Coverage.
- ويضيف باحث آخر (Roth, ٢٠٠٠) إلى أن توحيد الجهود بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات يمكن من تبادل المعلومات والتنسيق في تنفيذ الأعمال ويوسع من نطاق عملية المراجعة ويقلل من تكرار الجهود.



ومن ناحية أخرى يرى كل من (Ratliff & Reding, ٢٠٠٢, p. xi) بأنه ونظراً للتوسع في مسئوليات المراجع الداخلي فإنه يجب أن تتوافر في المراجع الداخلي عدد من المهارات والخصائص مثل:

- مهارات تحليلية وانتقادية فكرية عالية.
  - أن يكون لديه القدرة والكفاءة في الحصول على البيانات والفهم المناسب لنظام أي منظمة أو منشأة أو عملية يقوم بمراجعتها.
  - أن يكون مستوعباً للتقنيات والمبادئ والمفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية.
  - أن يتمتع بيقظة awareness وفهم للمخاطر والفرص المتعلقة بالمنشأة موضوع المراجعة وبالمراجعة نفسها.
  - القدرة على تطوير الأهداف الفرعية والعامة لأي مشروع مراجعة، والقدرة على تخطيط عملية المراجعة.
  - الاختيار والتجميع (باستخدام إجراءات مراجعة واسعة)، والتقييم، والتوثيق لأدلة الإثبات، سواء بالأساليب الإحصائية أو غير الإحصائية.
  - إعداد تقارير عن نتائج المراجعة وبأشكال مختلفة تتناسب مع الغرض من المراجعة.
  - المتابعة المستمرة للمستجدات في المهنة. Audit follow-up
  - أن يكون ملتزماً بأخلاقيات وأداب المهنة Professional ethics
  - الإلمام بتكنولوجيا المراجعة التي تطبق على عدد واسع من أنشطة المراجعة.
- وفي نفس الاتجاه كان قد كتب (Moeller & Witt ١٩٩٩, p. ١٤-١٥) أن من خصائص

المراجع الداخلي:

- الأوصاف والاستقامة. Basic fairness and integrity.
- التفاني والإخلاص في خدمة مصالح المنظمة. Dedication to the organization's interest
- التواضع الملائم. Reasonable humility.
- الاتزان المهني. Professional poise.
- الثبات على المبدأ. Role consistency.
- الفضول (المهني). Curiosity;
- القدرة على الانتقاد. Critical attitude.
- اليقظة. Alertness;
- الإصرار. Persistence;
- الطاقة والحيوية. Energy;
- الشجاعة في اتخاذ القرارات. Courage.
- القدرة على إصدار أحكام سليمة. Ability to make sound judgments.

ونظراً لصعوبة توافر تلك الخصائص في المراجع الداخلي من ناحية، واستحالة أن يكون المراجع الداخلي نداءً للمراجع الخارجي الذي يسود الاعتقاد بتفوقه على المراجع الداخلي كما جاء في الفرضية السادسة، فإن الباحث يعتقد أنه لا مناص من الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بخدمات في مجال المراجعة الداخلية جزئياً أو كلياً.

ومن هنا فإن فرضية الباحث الأولى تقضي بالآتي:

**الفرضية الأولى** "تستعين المنظمات والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية بمراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية بشكل كلي أو بشكل جزئي"

وقد وجه الباحث سؤالاً لاختبار هذه الفرضية مؤداه: إذا كانت المنشأة تستعين بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية فهل يتم الاستعانة به في:

• مراجعة كل العمليات.

• مراجعة بعض العمليات.

وسوف يتم اختبار الاستجابات على ضوء طبيعة نشاط المنظمات والشركات التي شملتها عينة الدراسة.

## ٢-١ حجم المنشأة. Firm Size

ويعبر عنه بمدى وتكرار أنشطة الشركة، فكلما كانت العمليات كثيرة ونطاقها واسع كان حجم الشركة كبير، وعلى العكس من ذلك إذا كان حجم المنشأة صغيراً فإنه من غير المجدي تخصيص إدارة داخلية للقيام بالمراجعة الداخلية.

بناءً على مدخل تكلفة الصفقات Transaction Cost Approach فإنه كلما كان حجم المنشأة كبيراً فإن من الأفضل أن يكون هناك قسم أو إدارة داخلية في المنشأة تقوم بأعمال المراجعة الداخلية، في حين أنه إذا كان حجم المنشأة صغيراً فإن المصادر والأموال اللازمة لتمويل إدارة المراجعة الداخلية لا مبرر لها، ومن الأفضل الاستعانة بمراجع خارجي.

إن التوسع في نطاق المهام التي أصبحت ملقاة على عاتق المراجع الداخلي تجعل تكلفة تدريب واستخدام، وتوفير التجهيزات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية مرتفعة كما أسلفنا. غير أن تلك التكلفة تكون مبررة عندما يكون حجم المنشأة كبير. ويذهب كل من (Barr and Chang, 1993) إلى القول بأن حجم المنشأة يعتبر محدداً أساسياً لقرار إدارة الشركة حول المصنوعية الخارجية لمراجعة الحسابات.

وبناءً على ذلك فإن فرضية الباحث الثانية هي:

**الفرضية الثانية:** إن صغر حجم الشركة هو الذي يحفز الشركة إلى اللجوء إلى مراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية. وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

(١) الفرضية الفرعية الأولى: أن حجم النشاط عامل مؤثر في الاستعانة بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية.

(٢) الفرضية الفرعية الثانية: أن حجم رأس المال عامل مؤثر في الامتتاعة بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية.

ومؤشرات هذه الفرضية هي:

- أن حجم نشاط الشركة صغير.
- أن الأنشطة المالية للشركة بسيطة.
- أن عدد الصفقات والقيود المالية قليلة.
- أن نطاق المنظمة الإقليمي ضيق.

### ١١-٣ إستراتيجية الشركة وطبيعة النشاط. Corporate Strategy and Nature

تقوم هذه الإستراتيجية على أن يتم التركيز على المجال التنافسي الأساسي للشركة وترك عملية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي.

وقد لاقى هذا التوجه تأييداً في التسعينيات من القرن العشرين، وأيده الكثيرون مثل (Parahalad and Hamel, ١٩٩٠; Stalk et al, ١٩٩٢; Karalovetz and, ١٩٩٦; Lever, ١٩٩٧). وفقاً لهؤلاء فإن على الشركة أن تركز على الأنشطة الرئيسية التي تولد قيمة مضافة وتزيد من ربحية الشركة وتحسن من موقفها التنافسي، والتركيز على زيادة الإنتاج والمبيعات والربحية.

لقد كان ينظر إلى المراجعة الداخلية على أنها آلية لدعم المنظمة في الرقابة وتقييم الأداء، ولم يكن هناك من مزايا تنافسية لها كما هو الحال اليوم. وبذلك فإن إستراتيجية التركيز على المجال التنافسي تقتضي بأن المراجعة الداخلية هي من الأنشطة الرئيسية لمكاتب المراجعة والمحاسبة وليس من صلب أنشطة الشركات والمنظمات التي تحتاج لهذه الخدمات.

إن المزايا التنافسية لأي صناعة جعلت من التخصص في تلك الصناعات أمراً حتمياً. وبالتالي فإنه يتم استبعاد الأنشطة غير الرئيسية لكل صناعة والتركيز على الأنشطة الرئيسية التي تدرج في صلب تلك الصناعة. هذا الأمر عزز من ظهور وانتشار خدمات التأكيد عن طريق التعاقد مع المصادر الخارجية المتخصصة في تلك الصناعات، وتعتبر من أنشطتها الرئيسية، ومن ضمن تلك الخدمات التعاقد مع مراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية، Carey, Peter, Subramaniam, Nava, and Ching, K. C. W, (٢٠٠٦), pp ١١-٣٠.

ويؤكد (Klass et al, ٢٠٠١) أنه كلما اعتمدت الشركة على مصادر خارجية في تنفيذ الأعمال الداخلية غير الرئيسية كلما تعززت إدارة المخاطر، وكلما زاد التركيز على المنافسة في الأنشطة الرئيسية. بالإضافة إلى ذلك، فإن إدارة الشركة تكون أكثر ثقة بمصادقية ما يتم إنجازه من أعمال إذا تم التعاقد على تأدية خدماتها من مصادر خارجية.

ومن هنا فإن فرضية الباحث الثالثة هي ما يلي:

الفرضية الثالثة: أن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاطات تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية. وقد تم تبرير هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

(١) الفرضية الفرعية الأولى: أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في إعطاء خدمات في المراجعة الداخلية تتأثر بطبيعة نشاط الشركة أو المنظمة.

(٢) الفرضية الفرعية الثانية: أنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق شديدة كلما زادت الحاجة للقيام بالمراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي.

وتقوم هذه الفرضية على المؤشرات التالية:

- أن الأنشطة الفنية للشركة معقدة
- أن طبيعة نشاط الشركة تخصصي ودقيق.
- أن المنظمة تواجه منافسة شديدة في السوق.

١١-٤ تحسين نوعية المراجعة الداخلية.

إن أحد الحوافز التي تشجع المنظمات والمؤسسات للاستعانة بمراقب الحسابات لتأدية المراجعة الداخلية جزئياً أو كلياً، أو طلب التأكيد من مراقب الحسابات على أن إجراءات المراجعة الداخلية هو تحسين نوعية إجراءات المراجعة وجودتها. ففي دراسة قام بها كل من (Caplan and Kirschenheiter, ٢٠٠٠) خلاصاً إلى أن القيام بالمراجعة الداخلية عن طريق إدارة داخلية قد يكون أوفر في التكلفة، إلا أن القيام بها عن طريق مراقب الحسابات تكون أفضل من حيث النوعية. بينما تؤكد دراسة (Del Vecchio and Clinton, ٢٠٠٣) على أن الاستعانة بمراقب الحسابات سوف تثنى التكلفة وتعظم في نفس الوقت من نوعية المراجعة.

وبذلك فإن الفرضية الرابعة للبحث تنص على الآتي:

الفرضية الرابعة: تستعين المنظمات والمؤسسات بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية من أجل تحسين نوعية المراجعة الداخلية.

وتقوم هذه الفرضية على المؤشرات التالية:

- التعزيز من مبدأ السيطرة الإدارية (حوكمة الإدارة).
- القدرة على تقييم مخاطر الشركة.
- التقليل من المخاطر الإدارية.
- إضافة قيمة جديدة للمنشأة.
- تحسين عمليات المنشأة.

١١-٥ التوفير في التكلفة. Cost Saving

لقد اتسعت أنشطة الشركات من حيث الحجم والنطاق في الفترات الأخيرة، وقد أدى هذا الاتساع إلى تطور ملحوظ في كفاءة المراجعة الداخلية وتطور برامجها وأصبح ذلك التطور يمثل تحدياً ملحوظاً لمنظمات الأعمال (Widener and Selto, ١٩٩٩; Johnson, ٢٠٠٣)، وقد عزى

هذا الأمر بمعهد المراجعين الداخليين (IIA, ٢٠٠١) إلى إعادة تعريف المراجعة الداخلية بأنه "تأكيد موضوعي مستقل ونشاط استشاري يضيف قيمة ويحسن من عمليات المنظمة. كما أنه يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقديم مدخل منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والإدارة". ومما لا شك فيه أن هذا التعريف قد وسع من نطاق المراجعة الداخلية وفي هذا الصدد أوضح كل من (Chapman & Anderson, ٢٠٠٢) أن التعريف الجديد للمراجعة الداخلية أبرز ستة مظاهر لمهنة المراجعة الداخلية هي:

- على أنها نشاط موضوعي objective activity إذ ليس بالضرورة أن تتم داخلياً، فالتعريف المعدل يسمح بأن تتم إجراءات المراجعة الداخلية بواسطة مصدر خارجي، وهذا بدوره يبين بأنه يمكن الحصول على خدمات مراجعة للمراجعة الداخلية أو خدمات مراجعة جودة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي.
- وبالتأكيد على أن نطاق المراجعة الداخلية يتضمن خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية فلن ذلك حول مجالها إلى خدمة العملاء وتطرقها لموضوعات أساسية مثل الرقابة وإدارة المخاطر، والسيطرة.
- وبالقول بأن المراجعة الداخلية صممت من أجل أن تضيف قيمة جديدة للمنظمة وتحسن من عمليات تلك المنظمة، فإن هذا يؤكد على الإسهامات الهامة التي يمكن أن تضيفها المراجعة الداخلية للمنظمة.
- ولأن التعريف ركز على المنظمة ككل، فإن ذلك يعني أن المراجعة الداخلية أصبح منوط بها مساعدة الإدارة في سبيل تحقيق أهداف المنظمة ككل.
- ولما كان التعريف الجديد يفترض أن الرقابة إنما وجدت لمساعدة المنظمة في إدارة مخاطرها وتعزيز فاعلية الحوكمة، فإن التعريف قد وسع من آفاق المراجعة الداخلية كما وسع من مجال أعمالها لتشمل الرقابة، وإدارة المخاطر والسيطرة الإدارية.
- إن التعريف الجديد قد قبل بأن يكون للمراجعة الداخلية تراثاً مهنيًا، ومعاييراً دولية راسخة وثابتة وقيمة، وأصبحت بذلك تزاوُل على أساس موثوق ومنضبط، ومنظم مما يؤكد على ضرورة تطبيق معايير أداء الجودة في المراجعة الداخلية.
- إن تكلفة إيجاد، واستخدام جهاز إداري ملائم ومؤهل للقيام بأعمال المراجعة الداخلية أصبح مهمة صعبة وعالي التكلفة في السنوات الأخيرة بسبب توسع مهام المراجعة الداخلية من ناحية، وارتفاع تكاليف الإعداد والتأهيل من ناحية أخرى، بل أن استخدام مراقب الحسابات للقيام بهذه المهمة هو البديل الأقل تكلفة من وجهة نظر (Martine and Lavine, ٢٠٠٠). وترجع عملية الوفور في التكاليف وفقاً لرأي هؤلاء (Lowe, ١٩٩٩) إلى أن هناك ما يعرف بوفور الحجم Economies of Scale الناجم من قيام المراجعين الخارجيين بتطوير مهارات خاصة وكفاءات تقنية عالية من ناحية، واستخدام تلك المهارات والتقنيات على نطاق واسع من الشركات، وبالتالي تتخفف تكلفة تأديتهم لعمليات المراجعة الداخلية.

ويشمل وفر الحجم مجموعة من العناصر تتمثل في تكلفة التجهيزات وتكلفة العمالة والتدريب وقصر الوقت اللازم للقيام بالعملية مما لو قام بها المراجع الداخلي. ولأن مراقب الحسابات سوف يقوم بأعمال مراجعة داخلية واسعة ولعدد أكثر من العملاء فإنه سوف يعمل على الاستثمار في تطوير تقنيات الأداء وتدريب المهارات وتبني إدخال تقنيات المعلومات. ومن هنا فإن فرضية الباحث الخامسة هي:

الفرضية الخامسة: ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة المراجعة الداخلية هي التي تحفز الشركات إلى الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في مجال المراجعة الداخلية.

وتقوم هذه الفرضية على المؤشرات التالية:

- الحاجة إلى إدخال تقنية معلومات وأجهزة حاسوب.
- ارتفاع تكاليف التدريب والتأهيل.
- صعوبة توظيف أشخاص ذوي مؤهلات فنية عالية.
- ارتفاع أجور العاملين في المراجعة الداخلية.

#### ٦-١١ الكفاءة التقنية للمراجع الخارجي. Technical Competency

لقد نشأ جدل كبير حول نظرية مزايا المصدر التنافسية Resource-advantage Theory of Competition القائلة بأن المنظمة التي يكون لها مزايا خدمية متميزة على المنظمات المماثلة وأن تكلفة تلك الخدمات أقل فإنه سرعان ما سوف تنتشر وتكون قابلة للتسويق (Barr and Chang, ١٩٩٧; Powell, ١٩٩٦; Anderson, ١٩٩٦; Aldhizer and Cashell, ١٩٩٣). وهذه المقولة بحسب رأي هؤلاء تنطبق على مراقب الحسابات خصوصاً الشركات الكبيرة، حيث يتوافر لديها مجموعة من المزايا تتمثل في الآتي:

- أن العاملين لديها على درجة عالية من التأهيل العلمي والخبرة العملية.
- أن لديها مهارات تخصصية في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم.
- أن لديها التخصص في مراجعة صناعات معينة، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.
- أنها تعمل وفقاً لمعايير عالمية عالية الجودة، بل وتسهم في تطوير تلك المعايير (Hunt, ١٩٩٥).

• أنها مدعومة بتراث من الأدبيات المهنية والعلمية التي تراكمت على فترات طويلة. غير أن هناك من يرى (Powell, ١٩٩٧)، أن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية له عيوبه. وهو ما ذهب إليه (Barr and Chang, ١٩٩٣)، وتتمثل تلك العيوب في الآتي:

- إن معدل دوران مراقب الحسابات في القيام بأعمال المراجعة الخارجية سوف يؤثر على نوعية المراجعة الداخلية.
- أن مراقب الحسابات يكون أقل التزاماً من المراجع الداخلي في تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية لأنه يعتمد في مصادر دخله على أكثر من عميل.

- أن المراجع الداخلي يكون على اطلاع أكبر بطبيعة نشاط الشركة وفي سير أغوارها، خصوصاً إذا كان موظفاً قديماً في الشركة وعاصر نشأتها وتطورها.
- أن مراقب الحسابات لا يكون مدركاً للتغيرات التي تحدث في الشركة وبالتالي تغيب عنه كثير من الأمور التي تؤثر على طبيعته فيأمله بأعمال المراجعة (Cardilo, 1994; IIA, 1996; Kravoletz, 1996).

ويمكن القول أن الدراسات في المجالات الأخرى المتمثلة في تقنية المعلومات وكذلك في مجالات الاستشارات الضريبية (Beaumont and Costa, 2001; Dunbar and Philips, 2002) تؤكد على أن الكفاءات والمهارات التقنية تعتبر عاملاً حاسماً في القرار المتعلق بالمصدرية الخارجية لتلك المهارات والتقنيات.

وبذلك فإنه ووفقاً لتلك الدراسات فقد تم استنباط فرضية الباحث السادسة كالتالي:  
الفرضية السادسة: أن الاعتقاد بأن مراقب الحسابات أكثر تأهيلاً من المراجع الداخلي من حيث المهارة والتقنية يحفز الإدارة على التعاقد معه للقيام بالمراجعة الداخلية.

وتقوم هذه الفرضية على المؤشرات التالية:

- أن العاملين لدى المراجع الخارج على درجة عالية من التأهيل العلمي والخبرة العملية.
- أن لديه مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم.
- أن لديه متخصصين في مراجعة صناعات معينة، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.
- أنه يعمل وفقاً لمعايير دولية عالية الجودة.
- أن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية.
- أنه يستخدم نظم معلومات متطورة.
- أن لديه أدبيات مهنية عريقة ومتوارثة في مجال المهنة.

اثنا عشر : الدراسة الميدانية:

تضم الدراسة الميدانية كل من مجتمع الدراسة ، خصائص عينة الدراسة ، الاختبار الإحصائي ، نتائج اختبار فرضيات الدراسة

١٢-١ مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع الدراسة على أساس مجموعة الشركات والمؤسسات العاملة في الجمهورية اليمنية.

وقد بلغت عينة الدراسة ٥٢٠ منظمة، وتظهر نتيجة الاستجابات على النحو التالي:

جدول (١) ملخص الردود على استمارة الاستبيان

تصنيف عينة الدراسة بحسب النشاط	عدد الاستمارات المرسله	عدد - الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات المستردة وغير المقبولة	
			عدد	نسبة
(١) الأنشطة الصناعية	٥٠	٦١	٢٠	٤١
(٢) الأنشطة التجارية	٢٠٠	١٨٠	١٥	١٦٥
(٣) الأنشطة المالية	٧٠	٥٠	١٠	٤٠
(٤) الأنشطة الخدمية	١٥٠	١٣٩	٢٠	١١٩
(٥) أكثر من نمط	٥٠	٣٨	٣	٣٥
الإجمالي	٥٢٠	٤٦٨	٦٨	٤٠٠

وقد تضمنت استمارة استبيان أسئلة تستهدف الحصول على نوعين من البيانات:

أ. بيانات فعلية عن حجم أنشطة الشركات التي تم معاينتها ورساميلها وطبيعة النشاط التي تزاوله تلك الشركات.

ب. بيانات اتجاه رأي حول كل فرضية من فرضيات البحث وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

ج. تم وضع مؤشرات الفرضيات في اختبار اتجاهات الرأي بصورة إيجابية حيث كان المقياس (٥-٤-٣-٢-١) على التوالي مع الفقرات موافق جداً وموافق ومحيد وغير موافق وغير موافق على الإطلاق.

د. استخدم الباحث حزمة الاختبارات الإحصائية (SPSS) الإصدار الخامس عشر لأغراض تحليل البيانات الإحصائية. وقد استخدم الباحث درجة معنوية ٥% لاختبار الفرضيات، لذلك فإن من المحتمل جداً أن يكون الباحث قد وقع في خطأ "بيتا" عند اختبار الفرضية الأولى والفرضية الثانية. فلو أن الباحث استخدم مستوى معنوية أقل لثم رفض فرضيتي الباحث عند مستوى معنوية ١% أو ٢% ولثم قبول فرضيتي العدم.



١٢-٢ خصائص عينة الدراسة.

الجدول (٢) البيانات الديموجرافية لمفردات العينة

النسبة	العدد	المتغير	
١٥,٢٥%	٦١	٢٠-٢٥	العمر بالسنوات
٢٩,٧٥%	١١٩	٢٦-٣٠	
٥٥,٠٠%	٢٢٠	>٣١	
١,٠٠%	٤٠٠	المجموع	
١٣,٥٠%	٥٤	دبلوم	المؤهل العلمي
٧٦,٥٠%	٣٠٦	بكالوريوس	
٩,٠٠%	٣٦	ماجستير	
١,٠٠%	٤	دكتوراه	
١,٠٠%	٤٠٠	المجموع	
١٤,٧٥%	٥٩	المدير التنفيذي	الوظيفة الحالية
٨,٢٥%	٣٣	صاحب المنشأة	
٨,٥٠%	٣٤	مدير المراجعة الداخلية	
٣٥,٧٥%	١٤٣	رئيس الحسابات	
٣٢,٧٥%	١٣١	أخرى	
١,٠٠%	٤٠٠	المجموع	
١٢,٥٠%	٥٠	أقل من ٣	عدد سنوات الخبرة
٢٩,٥٠%	١١٨	من ٣-٦	
٥٨,٠٠%	٢٣٢	أكثر من ٦	
١,٠٠%	٤٠٠	المجموع	

الجدول (٣) حجم النشاط وطبيعته ورأس المال<sup>٢</sup>

النسبة	كلى	العدد	التفسير	
١٠,٢٥%		٤١	صناعي	طبيعة نشاط الشركة
٤١,٢٥%		١٦٥	تجاري	
١٠,٠٠%		٤٠	ملي	
٢٩,٧٥%		١١٩	خدمي	
٨,٧٥%		٣٥	أكثر من نمط	
١٠٠ %	٤٠٠		المجموع	
٣٩,٧٧%		١٣٩	أقل من ٥٠ مليون	رأس المال
١٥,٣٤%		٥٨	من ١٠٠-٥٠ مليون	
١٠,٣٢%		٣٩	من ٢٠٠-١٠٠ مليون	
٣٧,٥٧%		١٤٢	أكثر من ٢٠٠ مليون	
١٠٠ %	٣٧٨		المجموع	
٧٩,١٣%		٢٠١	أقل من ١٠٠ مليون	حجم النشاط الشهري
١٢,٦٠%		٣٢	من ٤٩٩-١٠٠ مليون	
٣,٩٤%		١٠	من ١٠٠٠-٥٠٠ مليون	
٤,٣٣%		١١	أكثر من ١٠٠٠ مليون	
١٠٠ %	٢٥٤		المجموع	

١٢-٣ الاختبار الإحصائي.

نظراً لأن البيانات الإحصائية ترتيبية واسمية فقد استخدم الباحث الاختبارات الإحصائية اللامعلمية لأغراض اختبار الفرضيتين الأولى والثانية والثالثة، في حين تم استخدام اختبار معلمي واحد لقياس درجة التأييد ودلالته الإحصائية باستخدام وسط فرضي. وهذه الاختبارات الإحصائية هي:

<sup>٢</sup> يلاحظ من الجدول (٣) أن مفردات العينة لم تستجب بنفس القدر عند السؤال عن رأس المال، وحجم النشاط الشهري. فهناك ١٤٦ منشأة رفضت إعطاء حجم النشاط الشهري، كما أن هناك ٢٢ منشأة رفضت الإفصاح عن رساميلها. لذلك استبعد الباحث الاستثمارات التي لم يحدد فيها حجم النشاط ومقدار رأس المال عند تحليل العلاقة بالمتغير التابع، ثم استخدمت جميع الاستبيانات وعددها ٤٠٠ عند تحليل بقية المتغيرات. وللتأكد من عدم تأثر استجابات العينة بتلك الاستبيانات قام الباحث مرة أخرى باختبار الحساسية واستبعد جميع الاستبيانات التي لم يذكر فيها حجم النشاط ورأس المال.

- اختبار كاي تربيع:

استخدم هذا الاختبار لقياس الفروق الناتجة عن مقدار رأس المال وحجم النشاط وطبيعة النشاط، كمغيرات مستقلة ومدى الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بإجراءات المراجعة الداخلية، أو القيام بها داخلياً، أو الاثنين معاً كمغيرات تابعة. (أنظر الجدول ١٤)

- معامل ارتباط بيرسون:

استخدم هذا الاختبار لتحديد مدى الارتباط بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة للدراسة في الفرضيتين الأولى والثانية، والثالثة، ومعرفة ما إذا كانت العلاقة بين تلك المتغيرات إيجابية أم سلبية ومدى قوة تلك العلاقة.

- اختبار (t) لعينة واحدة باستخدام فرضي:

استخدم هذا الاختبار بفرض معرفة مدى التأييد ومعنوية التأييد من عدمها. وقد استخدمت درجة معنوية ٥% في جميع الاختبارات. (أنظر الجدول ١٤)

١٢-٤ نتائج اختبار الفرضيات.

- نتائج اختبار لفرضية السادسة: درجة الاعتماد على المراجع الخارجي:

وتنص على "تستعين المنظمات والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية بمراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية بشكل كلي أو بشكل جزئي".

للجدول (٤)

العدد	%	مدى الاستعانة بمراقب الحسابات في القيام بأعمال المراجعة الداخلية
١٦٥	٤١.٢٥ %	لا يستعين
٥٢	١٣.٠٠ %	استعانه كلية
١٨٣	٤٥.٧٥ %	استعانة جزئية
٤٠٠	١٠٠ %	المجموع

- ومن الجدول (٤) يظهر أن هناك ١٣% من الشركات من أصل ٤٠٠ شركة تستعين كلياً بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية. في حين أن ٤٥,٧٥% من الشركات تستعين بمراقب الحسابات استعانة جزئية في المراجعة الداخلية.

الجدول (٥)

مستوى المعنوية	مربع كاي	العدد		الاستمارة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية
		النسبة		
0.000	12 25	41.3 %	165	لا توجد استعانة
		58.8 %	235	توجد استعانة
		100 %	400	المجموع

- ومن الجدول (٥) يتضح أن المنشآت والشركات التي تستعين بمراقب الحسابات سواء استعانة كلية أو جزئية للقيام بالمراجعة الداخلية أو التأكيد عليها بلغت ٢٣٥ شركة وبنسبة ٥٨,٨% من العينة التي شملتها الدراسة.
- وتظهر نتيجة الاختبار من الجدول (٥) أن الاختبار معنوي عند مستوى دلالة ٥%.

القرار

قبول فرضية الباحث السادسة القائلة بأن " المنظمات والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية تستعين بمراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية بشكل كلي أو بشكل جزئي". -

نتائج اختبار الفرضية الثانية:

وتتص الفرضية على أنه كلما كان حجم أنشطة الشركة أصغر كلما حفز ذلك إلى اللجوء إلى مراقب الحسابات لتقديم خدمات في مجال المراجعة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال:

أ. قياس الردود بالنسبة لحجم النشاط الفعلي (بعد استبعاد ١٤٦ استبيان)

ب. مؤشرات لاختبار اتجاه الرأي عند العاملين في الدوائر المالية للشركات.

ج. قياس الردود بالنسبة لرأس المال الفعلي. (بعد استبعاد ٢٢ استبيان)

وقد كانت نتائج الاختبار على النحو التالي:

أ. قياس الردود بالنسبة لحجم النشاط:

الجدول (٦) استجابة العينة بالنسبة لحجم النشاط الشهري

مستوى الدلالة	مربع كاي	المجموع		الاستمارة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية						حجم النشاط
				لا يستعين		استعانه كلية		استعانه جزئية		
		%	ن	%	ن	%	ن	%	ن	
.٠٤٤٩	٥.٧٧٤	١٠٠%	٢٠١	٣٨.٨%	٧٨	١٦.٤%	٣٣	٤٤.٨%	٩٠	أقل من ١٠٠ مليون
		١٠٠%	٣٢	٥٠.٠%	١٦	١٢.٥%	٤	٣٧.٥%	١٢	من ١٠٠-٤٩٩ مليون
		١٠٠%	١٠	٦٠.٠%	٦	١٠٠%	١	٣٠.٠%	٣	من ٥٠٠ - ١٠٠٠ مليون
		١٠٠%	١١	٣٦.٤%	٤	٠.٠%	٠	٦٣.٦%	٧	إكثر من ١٠٠٠ مليون
		١٠٠%	٢٥٤	٤٠.٩%	١٠٤	١٥.٠%	٣٨	٤٤.١%	١١٢	المجموع

- يظهر الجدول (٦) أن ٢٥٤ مفردة من أصل ٤٠٠ استجابات لمتغير حجم النشاط ويظهر أيضا أن مستوى معنوية الاختبار أعلى بكثير من مستوى المعنوية المستخدم من قبل الباحث ٥%.  
(٠.٤٤٩ < ٠.٠٥) ، وبذلك فإن الاختبار غير ذي دلالة إحصائية.
- ب. اختبار t لعينة واحدة باستخدام وسط فرضي لاتجاهات الرأي لمفردات العينة:

الجدول (٧) استجابة العينة لمؤشرات الفرضية الأولى في اختبار t لعينة واحدة

الفقرة	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التاليف	مستوى الدلالة	فارق التوسطين
حجم نشاط الشركة صغيرة	3	2.71	1.253	4.629*	0.000	-0.290
عدد الصفقات المالية التي تقوم بها الشركة محدودة	3	2.84	1.174	2.644*	0.000	-0.155
الأنشطة المالية للشركة البسيطة	3	2.74	1.148	4.575*	0.000	-0.263
أن عدد الصفقات والقيود المالية قليلة	3	2.73	1.118	4.787*	0.000	-0.268
أن نطاق المنظمة الجغرافي ضيق	3	2.76	1.097	4.329*	0.000	-0.238
الفرضية الرابعة : حجم النشاط يلعب دور في الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية	15	13.78	5.043	4.839*	0.000	1.205

- ومن الجدول (٧) فإن الوسط الحسابي للعينة أقل من الوسط الفرضي كما أن هناك معنوية نحو عدم التأيد بوجود علاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- ج. قياس الردود بالنسبة إلى رأس المال:

الجدول (٨) استجابات العينة بالنسبة إلى رأس المال

مستوى الدلالة	مربع كاي	المجموع		مدى الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية						رأس المال
				استعانته جزئية		استعانته كلية		لا يستعين		
		%	ن	%	ن	%	ن	%	ن	
0.002	20.746	100%	139	30.9%	43	18.7%	26	50.4%	70	أقل من ٥٠ مليون
		100%	58	58.6%	34	6.9%	4	34.5%	20	من ٥٠-١٠٠ مليون
		100%	39	51.3%	20	7.7%	3	41.0%	16	من ١٠٠ - ٢٠٠ مليون
		100%	142	52.1%	74	12.0%	17	35.9%	51	إكثر من ٢٠٠ مليون
		100%	378	45.2%	171	13.2%	50	41.5%	157	المجموع

- ومن الجدول (٨) يظهر اختبار كاي تربيع أن هناك علاقة بين حجم رأس المال والاستعانة بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية. كما أن الاختبار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٥%.

## القرار:

١. " رفض الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثانية والقاتلة بأنه كلما كان حجم نشاط الشركة أصغر كلما حفز ذلك على اللجوء إلى المراجع للقيام بإجراءات المراجعة الداخلية."
٢. " قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثانية والتي تقضي بوجود تأثير لحجم رأس المال على قرار الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية.

### وهذا بدوره يقودنا إلى القرار بقبول فرضية الباحث جزئياً.

#### - نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

وتنص الفرضية الأساسية " أن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية" وقد تم اشتقاق فرضيتين فرعيتين من هذه الفرضية:

#### - الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص على " أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في إعطاء خدمات في المراجعة الداخلية تعتمد على طبيعة نشاط الشركة أو المنظمة."

#### - الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص على أنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق قوية كلما زادت الحاجة للمراجع الخارجي في القيام بإجراءات المراجعة الداخلية".

لاختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على نوعين من الاختبارات هما:

أ. لاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار كاي تربيع القائم على قياس الفروق لدرجة الاستجابة مع البيانات الفعلية لطبيعة النشاط.

ب. لاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار  $t$  لعينة واحدة باستخدام وسط فرضي

لاتجاهات الرأي لعينة الدراسة.

وتظهر نتائج الاختبارات على النحو التالي:

أ- طبيعة النشاط ومدى الاعتماد على مراقب الحسابات.

الجدول (٩) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرابعة  
(درجة الاعتماد بحسب طبيعة النشاط)

مستوى الدلالة	مربع كاي	المجموع		مدى الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية						طبيعة نشاط الشركة
				استعانه جزئية		استعانه كلية		لا يستعين		
		%	ن	%	ن	%	ن	%	ن	
0,019	18.272	100%	41	61.0%	25	9.8%	4	29.3%	12	صناعي
		100%	165	36.4%	60	17.0%	28	46.7%	77	تجاري
		100%	40	52.5%	21	2.5%	1	45.0%	18	مالي
		100%	119	51.3%	61	14.3%	17	34.5%	41	خدمي
		100%	35	45.7%	16	5.7%	2	48.6%	17	أكثر من فط
		100%	400	45.8%	183	13.0%	52	41.3%	165	المجموع

ب. اختبار t لعينة واحدة باستخدام وسط فرضي لاتجاهات الرأي.

الجدول (١٠) الاستجابة لمؤشرات الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة  
(اختبار t لعينة واحدة)

الفقرة	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التالفة	مستوى الدلالة	فارق المتوسطين
الأنشطة الفنية للشركة معقدة	3	2.82	1.163	3.138*	0.002	-0.183
طبيعة نشاط شركة تخصصي	3	3.16	1.127	2.752*	0.006	0.155
توجد منافسة بين المنظمة والمنظمات الأخرى	3	3.34	1.150	5.913*	0.000	0.340
الفرضية الخامسة: طبيعة النشاط والمنافسة يلعب دور في الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية	9	9.31	2.682	2.330*	0.020	0.313

يتضح من التحليل الإحصائي الآتي:

- أظهر اختبار كاي تربيع أن هناك فروقاً في درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في القيام بإجراءات المراجعة الداخلية، وأن درجة الاعتماد على ما إذا كان المصدر داخلي أو خارجي تختلف باختلاف طبيعة النشاط.
- كما أن معنوية الاختبار (٠,٠٢٠) أقل من ٥% وبالتالي فإن الاختبار ذو دلالة إحصائية. إلا أنه يلاحظ من معنوية الاختبار أن الباحث يمكن أن يكون قد وقع في الخطأ من نوع ٢ أي قبول فرضية خاطئة. وقد أظهر اختبار الحساسية فعلاً وقوع ذلك الخطأ.
- أظهر اختبار t لعينة واحدة باستخدام وسط فرضي أن الوسط الحسابي المحتسب أكبر من الوسط الحسابي الفرضي، مما يعني أن هناك تأييداً متوسطاً لفرضية الباحث القائلة بأن درجة التعقيد والمنافسة عاملان محددان للاستعانة بمراقب الحسابات في خدمات المراجعة الداخلية، كما أن الاختبار معنوي عند مستوى معنوية ٥%.

- وبالنظر إلى المؤشرات الفرعية للفرضية أظهر المؤشر الأول المتعلق بتعدد الأنشطة الفنية ومدى تأثيرها على الاستعانة بمراقب الحسابات عدم تأييد لأن الوسط الحسابي لهذا المؤشر أقل من الوسط الفرضي، كما أن الاختبار معنوي نحو عدم التأييد.

القرار:

ولكل ما سبق فإنه يمكن القول:

- (1) يتم قبول فرضية الباحث الفرعية الأولى التي تنص على أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية تعتمد على طبيعة نشاط الشركة أو المنظمة.
- (2) قبول فرضية الباحث الفرعية الثانية جزئياً والقائلة بأنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق قوية كلما زادت الحاجة للمراجع الخارجي في القيام بإجراءات المراجعة الداخلية.
- (3) قبول فرضية الباحث الأساسية الثالثة التي تقضي بأن "طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية".

- نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية على أنه "تستعين المنظمات والمؤسسات بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية من أجل تحسين نوعية وجودة المراجعة الداخلية".

الجدول (11) تحسين نوعية وجودة المراجعة

الفقرة	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية	مستوى الدلالة	فارق المتوسطين
لتعزيز من مبدأ الحوكمة	3	3.74	1.095	13.661*	0.000	0.743
القدرة على تقييم مخاطر الشركة (أو المنظمة)	3	3.98	0.894	21.980*	0.000	0.983
لتقليل من المخاطر الإدارية	3	3.89	1.008	17.664*	0.000	0.890
إضافة قيمة جديدة للشركة (أو المنظمة)	3	3.47	1.119	8.312*	0.000	0.465
تحسين عمليات الشركة (أو المنظمة)	3	4.00	0.966	20.610*	0.000	0.995
الفرضية الأولى: إن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية يحسن من فاعلية المراجعة	15	19.08	3.428	23.777*	0.000	4.075

بالنظر إلى الجدول (11) يلاحظ الآتي:

- أن الوسط الحسابي بلغ (19.08) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (15)، وبذلك فإن هناك تأييداً قوياً لفرضية الباحث القائلة بأن تحسين نوعية وجودة المراجعة تعتبر مؤثراً أساسياً في استخدام مراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية.
- كما أن الجدول (11) يظهر أن الاختبار معنوي عندي مستوى معنوية 5%، سواء على مستوى كل مؤشر، أو على مستوى الفرضية الكلية.



القرار:

ولكل الأسباب السابقة فإن القرار يقضي بقبول فرضية الباحث التي تنص على تـسـتـعـين المنظمات والمؤسسات بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية من أجل تحسين نوعية وجودة المراجعة الداخلية".

- نتائج اختبار الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية على "أن ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية هي التي تحفز الشركات إلى اللجوء إلى مراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية".

جدول (١٢) ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة المراجعة الداخلية

الفرقة	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التالفة	مستوى الدلالة	تاريخ المتوسطين
المعالجة إلى تقنية مطومات وحاسوب	3	3.88	1.213	14.469*	0.000	0.878
ارتفاع تكاليف التدريب والتأهيل	3	3.30	1.122	5.349*	0.000	0.300
صعوبة توظيف ذوي الكفاءات والمؤهلات فعالية	3	3.26	1.255	4.066*	0.000	0.255
ارتفاع أجور المراجعين الداخليين	3	2.96	1.231	0.609	0.543	-0.038
الفرضية الثمانية: إن الاستماعة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية أوفر من حيث لتكلفة من إنشاء إدارة داخلية بسبب ارتفاع متطلبات الإنشاء	12	13.40	3.417	8.164*	0.000	1.395

من الجدول (١٢) يتضح الآتي:

- أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي مما يعني أن هناك تأييداً قوياً لفرضية الباحث.
- أن الاختبار معنوي عند ٥% مستوى معنوية.
- بالنظر إلى المؤشرات الفرعية للفرضية نجد أن هناك عدم تأييد للمؤشر الذي يقضي بأن ارتفاع أجور المراجع الداخلي يعتبر مؤثراً أساسياً في الاستعانة بمراقب الحسابات فقد كان متوسط هذا المؤشر (٢.٩٦) وهو أقل من المتوسط الفرضي (٣)، كما أن معنوية هذا المؤشر (٠,٥٤٣) وهي أعلى بكثير من مستوى معنوية الاختبار (٥%). ولا غرابة في أن تتفق آراء العينة حول عدم التأييد، فإن ذلك ينسجم مع واقع الحال في الجمهورية اليمنية التي تتخفف فيها أجور العمالة والتوظيف سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام أو في القطاع الحكومي الخدمي.

القرار:

ونظراً للأسباب السابقة فإن القرار يؤكد على قبول فرضية الباحث القائلة بأن "ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية هي التي تحفز الشركات إلى الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية".

- نتائج اختبار الفرضية السادسة:

تنص الفرضية على " أن الاعتقاد بأن مراقب الحسابات أكثر تأهيلاً من المراجع الداخلي من حيث المهارة والتقنية يعزز من التعاقد معه للقيام بالمراجعة الداخلية".  
وبفرض اختبار الفرضية الخامسة فقد قام الباحث باختبار  $t$  لعينة واحدة مستخدماً وسطاً فرضياً، وقد ظهرت نتائج الاختبار في الجدول (١٣).

الجدول (١٣) درجة كفاءة وتأهيل المراجع الخارجي

الفقرة	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التالية	مستوى الدلالة	تأرق الترسطين
لديه عاملين على درجة عالية من التأهيل والخبرة العملية	3	3.71	1.034	13.682*	0.000	0.708
وجود مهارات تخصصية في إدارة المخاطر وتصميم النظم	3	3.65	0.983	13.178*	0.000	0.648
التخصص في مراجعة صناعات معينة والخبرات التقنية	3	3.53	1.001	10.541*	0.000	0.528
يعمل وفقاً لمعايير عالمية عالية الجودة	3	3.86	1.045	16.366*	0.000	0.855
إن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية	3	4.05	0.965	21.669*	0.000	1.045
أنه تستخدم نظم تصمم معلومات متطورة	3	3.82	2.748	5.949*	0.000	0.818
أن لديه أدبيات عريقة متوارثة في مجال المهنة	3	3.55	1.119	9.745*	0.000	0.545
الفرضية الثالثة: يتم الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية لوجود مميزات	21	26.15	5.615	18.325*	0.000	5.145

من الجدول (١٣) المتعلق درجة كفاءة وتأهيل مراقب الحسابات يتضح الأتي:

- أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي للاختبار، مما يعني أن هناك تأييداً قوياً من قبل مفردات العينة بأن درجة تأهيل وكفاءة مراقب الحسابات تفوق كفاءة وتأهيل العاملين في مجال المراجعة الداخلية للشركات التي تم معاينتها، وأن ذلك يعتبر حافزاً رئيسياً للاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بأعمال المراجعة الداخلية أو التأكيد عليها.
- كما تظهر اختبارات اتجاه الرأي في الجدول (١٣) أن الاختبار ذو دلالة إحصائية عند مستوى مغنوية ٥% سواءً على مستوى مؤشرات الفرضية أو على مستوى الفرضية في مجملها.

القياس:

ونظراً للأسباب الواردة في الفقرتين (أ و ب) فإنه لا مناص من قبول فرضية الباحث الخامسة القائلة بأن " الاعتقاد بأن مراقب الحسابات أكثر تأهيلاً من المراجع الداخلي من حيث المهارة والتقنية يعزز من التعاقد معه للقيام بالمراجعة الداخلية".

- تحليل حساسية الاختبار:

لم تستجيب مفردات العينة بنفس القدر عند السؤال عن رأس المال، وحجم النشاط الشهري. فهناك ١٤٦ منشأة رفضت إعطاء حجم النشاط الشهري، كما أن هناك ٢٢ منشأة رفضت الإفصاح عن رساميلها. لذلك استبعد الباحث الاستثمارات التي لم يحدد فيها حجم النشاط ومقدار رأس المال

عند تحليل العلاقة بالمتغير التابع، ثم استخدمت جميع الاستبيانات وعددها ٤٠٠ عند تحليل بقية المتغيرات. وللتأكد من عدم تأثر استجابات العينة بتلك الاستبيانات قام الباحث مرة أخرى باختبار الحساسية واستبعد جميع الاستبيانات التي لم يذكر فيها حجم النشاط ورأس المال. ويظهر الجدول (١٤) نتائج الاختبار للفرضيات الثانية وحتى السادسة بعد الاستبعاد على النحو التالي:

الجدول (١٤) تحليل الحساسية للفرضيات بعد استبعاد غير المستجيبين لسؤال

حجم النشاط ورأس المال

Sig	DF	T	Mean Difference	STd Difference	Mean	CUT Point	الفرضية
0.001	248	-3.211	-1.052	5.171	13.95	15	الفرضية ٢/٢: حجم النشاط يلعب دور في الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية
0.022	248	0.842	0.10843	2.66706	9.1084	9	الفرضية ٢/٣: طبيعة نشاط والمناسبة يلعب دور في الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية
0.000	248	19.722	4.181	3.345	19.18	15	الفرضية الرابعة: إن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية يحسن من فاعلية المراجعة
0.000	248	7.767	1.651	3.353	13.65	12	الفرضية الخامسة: إن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية يوفر من حيث التكلفة من إنشاء إدارة داخلية بسبب ارتفاع متطلبات الإنشاء
0.000	248	16.181	5.040	4.915	26.04	21	الفرضية السادسة: يتم الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية لوجود مميزات

وبالنظر إلى الجدول (١٤) نجد أن جميع الفرضيات فيما عدا الفرضية الفرعية (٢/٣)، لم تظهر تحسناً من استبعاد المفردات التي لم رفضت إعطاء بيانات عن حجم النشاط ورأس المال. أما الفرضية الفرعية (٢/٣) والمتعلقة بطبيعة المناقشة وأثرها على قرار الإدارة في الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في مجال المراجعة الداخلية فقد تحسنت من الاستبعاد وأصبح الاختبار غير ذي دلالة إحصائية بعد أن كان هناك قبولاً جزئياً للفرضية.

ولمعرفة متغيرات الفرضية التي كانت أكثر تحسناً تم تصوير الجدول (١٥) والذي يظهر فيه أن المتوسط على المستوى الكلي للفرضية انخفض من (٩,٣١) إلى (٩,١٠٨٤). كما أصبحت معنوية الاختبار (٠,٥٢٢) بعد أن كانت (٠,٠٢٠). وبالرجوع إلى كل مؤشر نجد أن:

١. المؤشر الأول: مدى تعقيد الأنشطة الفنية للشركة لم يتحسن كثيراً إذ لم يكن هناك تأكيد

وتوجد معنوية نحو عدم التأييد.

٢. المؤشر الثاني: طبيعة النشاط التخصصي تحسن إلى حد ما فرغم أنه يظهر تأييداً ضعيفاً إلا أن ذلك التأييد الضعيف يرجع إلى أخطاء في المعاينة لأن المعنوية تغيرت ولم يعد هناك دلالة عند مستوى دلالة ٥%.

٣. المؤشر الثالث: يظهر أن هناك تأثيراً للمنافسة بين المنظمة والمنظمات الأخرى على درجة الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية، فالمتوسط انخفض قليلاً بسبب الاستبعاد إلا أنه لا يزال هناك تأييد من قبل مفردات العينة، ومستوى المعنوية يظهر قوياً وتوجد دلالة إحصائية.

الجدول (١٥) تحليل حساسية للفرضية الفرعية (٢/٣) على مستوى كل مؤشر.

المؤشر الفرعي	الوسط الفرضي	الوسط قبل الاستبعاد	الوسط بعد الاستبعاد	مستوى الدلالة قبل الحساسية	مستوى الدلالة بعد الحساسية
الأنشطة الفنية للشركة معقدة	3	2.82	2.70	0.002	0.000
طبيعة نشاط الشركة تخصصي	3	3.16	3.12	0.006	0.084
توجد منافسة بين المنظمة والمنظمات الأخرى	3	3.34	3.29	0.000	0.000
الفرضية الثالثة : طبيعة النشاط والمنافسة يلعب دور في الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية	9	9.31	9.1084	0.020	0.522

ثلاثة عشر: خلاصة النتائج والتوصيات:

١-١٣ خلاصة نتائج الدراسة:

خلصت نتائج هذه الدراسة إلى الأتي:

- أظهرت الدراسة أن هناك نمواً متزايداً في الطلب على خدمات مراجع الحسابات الخارجي من أجل القيام بتأكيدات وكذلك القيام بأعمال المراجعة الداخلية. وقد سعت الدراسة إلى تحديد مدى الاستعانة بمراقب الحسابات في القيام بأعمال تأكيد في المراجعة الداخلية، ودراسة العوامل المؤثرة على الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بتلك الأعمال. بأعمال في المراجعة الداخلية. وقد تم اختيار الشركات والمؤسسات العاملة في الجمهورية اليمنية كمجتمع للدراسة، وحصل الباحث على ردود من ٤٠٠ منشأة. وكانت نتيجة الاختبار على النحو الأتي:

• تظهر الدراسة أن المنشآت والشركات التي تستعين بمراقب الحسابات سواء استعانة كلية أو جزئية للقيام بالمراجعة الداخلية أو التأكيد عليها بلغت ٢٣٥ شركة وبنسبة ٥٨,٨% من العينة التي شملتها الدراسة.

• وبتحليل مدى الاستجابة الكلية والجزئية أتضح أن هناك ١٣% من الشركات من أصل ٤٠٠ شركة تستعين كلياً بمراقب الحسابات في المراجعة الداخلية. في حين أن ٤٥,٧٥% من الشركات تستعين بمراقب الحسابات استعانة جزئية في المراجعة الداخلية. كما تظهر نتيجة الاختبار من الجدول (٥) أن الاختبار معنوي عند مستوى دلالة ٥%.

- أظهرت الدراسة أن هناك عدم تأثير لحجم النشاط على درجة الاستعانة بالمراجع الخارجي. سواء على مستوى بيانات حجم النشاط أو على مستوى آراء مفردات العينة.
  - في حين تم قبول الفرضية الفرعية (٢/٢) والتي تقضي بوجود تأثير لحجم رأس المال على قرار الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية.
  - بسبب عدم إعطاء بيانات عن رأس المال، وحجم النشاط الشهري. فهناك ١٤٦ منشأة رفضت إعطاء حجم النشاط الشهري، كما أن هناك ٢٢ منشأة رفضت الإفصاح عن رساميلها. لذلك استبعد الباحث الاستمارات التي لم يحدد فيها حجم النشاط ومقدار رأس المال عند تحليل العلاقة بالمتغير التابع، ثم استخدمت جميع الاستبيانات وعددها ٤٠٠ عند تحليل بقية المتغيرات. وللتأكد من عدم تأثير استجابات العينة بتلك الاستبيانات قام الباحث مرة أخرى باختبار الحساسية واستبعد جميع الاستبيانات التي لم يذكر فيها حجم النشاط ورأس المال. ولذلك فقد اتضح أن الفرضية الفرعية (٢/٣) من الفرضية الثالثة تحسنت من الاستبعاد وتم رفض الفرضية. ويرجع سبب عدم الاستجابة إلى أن معظم الشركات تعتبر حجم النشاط من الأمور السرية.
  - وعلى الرغم من أن الاختبار اثبت عدم وجود علاقة لطبيعة النشاط على مستوى آراء العينة إلا أنه توجد علاقة على مستوى البيانات الفعلية من ناحية، ومن ناحية المؤشر الفرعي الثالث الذي أكد أن طبيعة المنافسة في السوق لها تأثير على درجة الاستعانة بالمراجع الخارجي.
  - والتفسير الوحيد للاختلاف بين استجابات العينة وما هو مؤكد من واقع البيانات الفعلية أن هناك فجوة في الرأي بين السياسات التي تطبقها الإدارات العليا للمؤسسات والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية، وبين آراء العاملين في الدوائر المالية لتلك المؤسسات والشركات. وقد كانت نتيجة اختبار الفرضية الثالثة على النحو التالي:
- أ. قبول فرضية الباحث الفرعية الأولى التي تنص على أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في تقديم خدمات في المراجعة الداخلية تعتمد على طبيعة نشاط الشركة أو المنظمة. وهذه اعتمدت على بيانات فعلية.
- ب. رفض فرضية الباحث الفرعية الثانية جزئياً والقائلة بأنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق قوية كلما زادت الحاجة للمراجع الخارجي في القيام بإجراءات المراجعة الداخلية. وهذه اعتمدت على آراء مفردات العينة من العاملين في الدوائر المالية.
- ج. قبول فرضية الباحث الأساسية الرابعة جزئياً والتي تقضي بأن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية" قبول فرضية الباحث الأساسية الثالثة التي تقضي بأن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية"

- أكدت الدراسة أن السعي وراء تحسين نوعية وجودة المراجعة الداخلية يعتبر مؤثراً في الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدماته في المراجعة الداخلية.
  - وأخيراً أكدت الدراسة أن ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية يعتبر حافزاً رئيسياً للشركات إلى الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية".
- وتظهر نتائج الاختبار بعد تحليل الحساسية في الجدول ( ١٦ )

جدول (١٦) نتائج اختبار الفرضيات (بعد تحليل الحساسية)

القرار	نتائج اختبار $\alpha$ لعمية وأحدة باستخدام وسط فرضي	نتائج اختبار كاي تربيع أو معامل بيرسون	المتغيرات الأساسية
قبول الفرضية الأساسية		وجود علاقة طردية قوية ومستوى دلالة إحصائية قوية	(١) تتم الاستعانة بمراقب الحسابات كلياً أو جزئياً لتنفيذ أعمال في المراجعة الداخلية.
قبول الفرضية الأساسية جزئياً			(٢) إن صغر حجم الشركة هو الذي يحفز الشركة إلى الاستعانة بمراقب للحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية.
رفض الفرضية الفرعية		عدم وجود علاقة وعدم وجود دلالة إحصائية	(١/٢) على أساس حجم النشاط.
رفض الفرضية الفرعية	عدم التأييد ووجود معنوية نحو عدم التأييد		(٢/٢) من وجهة نظر العاملين في الدوائر المالية لعينة الدراسة.
قبول الفرضية الفرعية		وجود علاقة قوية ومستوى دلالة إحصائية قوية	(٣/٢) على أساس حجم رأس المال
قبول الفرضية الأساسية			(٣) أن طبيعة النشاط ودرجة التعقيد والمنافسة في النشاط تعتبر عوامل محددة للاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدمات في المراجعة الداخلية
قبول الفرضية الفرعية جزئياً		وجود علاقة عكسية ضعيفة ووجود دلالة إحصائية	(١/٣) أن درجة الاعتماد على مراقب الحسابات في إعطاء خدمات في المراجعة الداخلية تتأثر بطبيعة نشاط الشركة أو المنظمة.
رفض الفرضية الفرعية جزئياً	عدم وجود تأييد جزئي وعدم وجود دلالة إحصائية		(٢/٣) أنه كلما كانت الأنشطة الرئيسية للمنشأة معقدة والمنافسة في السوق شديدة كلما زادت الحاجة للقيام بالمراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي.
قبول الفرضية الأساسية	وجود تأييد ودلالة إحصائية نحو التأييد		(٤) تستعين المنظمات والمؤسسات بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية من أجل تحسين نوعية وجودة المراجعة الداخلية
قبول الفرضية الأساسية	وجود تأييد ودلالة إحصائية نحو التأييد		(٥) إن ارتفاع تكاليف إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية هي التي تحفز الشركات إلى الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم خدماته في المراجعة الداخلية.
قبول الفرضية الأساسية	وجود تأييد ودلالة إحصائية نحو التأييد		(٦) إن الاعتقاد بأن مراقب الحسابات أكثر تأهيلاً من المراجع الداخلي من حيث المهارة والتقنية يعزز من التعاقب معه للقيام بالمراجعة الداخلية.

## ٢-١٣ التوصيات:

### - توصيات على مستوى التشريع المتعلق بتنظيم المهنة:

لا شك أن الاستعانة بمراقب الحسابات قد فتح آفاقاً جديدة أمام مراقب الحسابات ووسعت من سوق الأعمال في مجال المراجعة. إلا أن استعانة ما يقارب من ٦٠% من الشركات بمراقب الحسابات قد يشكل تهديداً على استقلالية المراجع الخارجي. ومن هنا نوصي:

• بضرورة وجود تشريع ينظم العلاقة-على ضوء المتغيرات الجديدة- بين مراقب الحسابات والشركات من أجل عدم التأثير على الاستقلالية.

• وضع قيود للمراجع الذي يقوم بمراجعة شركة معينة وتقديم خدمات في مجال المراجعة الداخلية، لأنه لا يصح أن يراجع ما قام بإنجازه.

• الحصر على مراقب الحسابات من المشاركة في إدارة الشركات التي يقدم لها خدمات في المراجعة الداخلية، أو في الأعمال الاستشارية لتلك الشركة.

• اضطلاع المنظمات المهنية بدورها نحو فرض قيود على الممارسات العشوائية للمهنة.

• فرض الالتزام بالمعايير الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمراجعين الداخليين وكذلك المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمراجعين حول الاستقلالية وآداب وسلوك المهنة.

### - توصيات على مستوى الشركات والمؤسسات:

• أن تعزز المنظمات والمؤسسات والشركات من فعالية وكفاءة نظام المراجعين الداخلية لديها.

• إعادة النظر في هيكل الأجور المخصصة للعاملين في مراجعة الإدارة الداخلية خصوصاً وأن مفردات العينة قد أجمعت على أن أجور العاملين منخفضة ولم تعتبر محفزاً.

• على الشركات أن تستفيد من المزايا التي تقدمها مكاتب المراجعة في تحقيق مستوى عالي من كفاءة وفاعلية أنظمتها الرقابية الداخلية خصوصاً وأن أكثر من ٤٠% من الشركات لا تستعين بمراقب الحسابات ولو جزئياً في التأكيد على المراجعة الداخلية. في حين تؤكد عينة الدراسة أن مراقب الحسابات يتمتع بمهارة عالية في تأدية خدماته.

• يبدو أن بعض الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية لا تعتمد على معيار التكلفة العائد كمحدد أساسي للقيام بالمراجعة الداخلية. خصوصاً وأن مفردات العينة أجمعت أن التكلفة محدداً أساسياً وأن الاستعانة بمراقب الحسابات أقل تكلفة. ولذلك نوصي باعتماد معيار التكلفة العائد عند اختيار مصدر الخدمة.

• نوصي بأن تعتمد الشركات الأنشطة التخصصية والمعقدة في الأعمال محدداً أساسياً للاستعانة بالمراجع الخارجي، فعدم اعتماد ذلك يجعل هذه الشركات أقل تركيزاً في تأدية أعمالها المعقدة والانشغال في إدارة المراجعة الداخلية. فهي تعتبر الأنشطة التنافسية محدداً فكيف لها أن تنافس وهي تدير أعمال معقدة وتراجعها داخلياً دون طلب تأكيد من المراجع الخارجي. ومما لا شك فيه أن مبدأ حوكمة الشركة ومبدأ تقييم المخاطر يفرض عليها ذلك.



- توصيات على مستوى مكاتب المراجعة:

- على المراجعين الخارجيين اليمنيين تطوير مهاراتهم وقدراتهم في تأدية أعمال المراجعة الداخلية وإعادة تأهيل مكاتبتهم للقيام بدور أكبر في هذا المجال.
- على المراجعين مراعاة المحافظة على الاستقلالية ورفض أي أعمال تتعارض أو تخل بمبدأ الاستقلالية مهما كانت العوائد مغرية.
- على الرغم من المزايا التي يتمتع بها مراقب الحسابات إلا أن معظم الشركات والمؤسسات لا تستعين بالمراجعين الخارجيين في مراجعة الأداء. ولذلك نوصي المراجعين اليمنيين بإيراز مزاياهم التنافسية في هذا المجال.
- التزام شركات ومكاتب المراجعة الكبرى بضرورة المساعدة في تدريب كوادر يمنية في مجال المراجعة الداخلية خصوصاً تلك التي تقوم بمراجعة المنشآت النفطية والغاز.

- توصيات على مستوى المراجعين الداخليين:

- نوصي بزيادة الاهتمام بالمراجعين الداخليين بأنفسهم أولاً واهتمام الشركات بهم ثانياً يعملون وتطوير مهاراتهم وقدراتهم وإعادة تأهيل أنفسهم للاضطلاع بالدور الريادي المناط بالمراجع الداخلي في ضوء المتغيرات الدولية الجديدة.
- إن خصائص المراجع الداخلي قد تطورت وبقي المراجع الداخلي اليمني غير قادر على مواجهة تلك التطورات. ولذلك نوصي بأن يكون هناك إلزاماً على الشركات بتدريب المراجعين الداخليين وتطوير قدراتهم وعقد دورات تدريبية لهم في هذا المجال.

- دراسات مستقبلية:

نوصي بالاهتمام بموضوعات المراجعة الداخلية نظراً لأهميتها وحيويتها، ويمكن أن يكون هناك إسهاماً جديداً في التعرض للموضوعات التالية:

- عمل دراسة تحليلية حول لماذا لا ستعين بقية الشركات بخدمات المراجع الخارجي.
- على الرغم من أن هذه الدراسة بينت أهمية التكلفة كمحدد لطلب الاستعانة بمراقب الحسابات إلا أن وجود دراسة حول التكلفة العائد للمصدرية الخارجية تعتبر من أهم وألزم الأمور.
- دراسة مدى العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
- دراسات حول تكلفة الخدمات ونوعية الخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي.
- عند اختبار حجم النشاط كعامل مؤثر على درجة الاستعانة لم يلقى قبولاً في اليمن مع أنه محدداً أساسياً في الدول التي أجرت دراسة لهذا العامل. ولذلك لابد من معرفة الأسباب الحقيقية لمن وراء ذلك.
- لا بد من وجود دراسة في البيئة اليمنية حول موضوع خدمات مراقب الحسابات في المراجعة الداخلية والاستقلالية.

## References

- Aldhizer, G. R. III, and J. D. Cashell, 1996, A tale of two companies: the decision to outsource internal auditing, *Internal Auditing* 11, 10–15.
- Allott, A., 1996, The emerging role of internal audit, *Management Accounting - London* 74,60–61.
- Anderson, D., J. R. Francis, and D. J. Stokes, 1993, Auditing, directorships and the demand for monitoring, *Journal of Accounting and Public Policy* 12, 353–375.
- Anderson, R., 1996, Internal audit taps new sources, *Journal of Business Strategy* 17, 22–24.
- ASX Corporate Governance Council, 2003, *Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations* (Australian Stock Exchange, Sydney).
- Barr, R. H. Jr, and S. Y. Chang, 1993, Outsourcing internal audits: a boon or bane? *Managerial Auditing Journal* 8, 14–17.
- Bernstein, P.L., *Against the Gods — The Remarkable Story of Risk* (New York: John Wiley & Sons, 1996).
- Beaumont, N., and C. Costa, 2002, Information technology outsourcing in Australia, *Information Resources Management Journal* 15, 14–31.
- Birkett, W.P., M.R. Barbera, B.S. Leithhead, M. Lower, and P.J. Roebuck, *Competency Framework for Internal Auditing* (CFIA). Three volumes. (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1999).
- Brink, V.Z., and J.A. Cashin, *Internal Auditing* (New York: Ronald Press, 1958).
- Brink, V.Z., and H.N. Witt, *Modern Internal Auditing* (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1982).
- Carey, J.L., *The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional* (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1969).
- Chapman, C., and U. Anderson, *Implementing the Professional Practices Framework* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).
- Caplan, D. H., and M. Kirschenheiter, 2000, Outsourcing and audit risk for internal audit services, *Contemporary Accounting Research* 17, 387–428.
- Cardillo, R. C., 1994, Internal auditing, *Financial Executive* 10, 7.

Carey, Peter, Subramaniam, Nava, and Ching, K. C. W., "Internal Audit Outsourcing in Australia," *Accounting Finance* 46(2006), pp11-30.

Chanticleer, 2004, Opportunity knocks for auditors, *The Australian Financial Review* 28 July, 56.

Corbett, M. F., 1998, Outsourcing: beyond buying services, *Facilities Design and Management* 17, 40-43.

Del Vecchio, S. C., and B. D. Clinton, 2003, Cosourcing and other alternatives in acquiring internal audit services, *Internal auditing* 18, 33-39.

DeLoach, J.W., *Enterprise-wide Risk Management: Strategies for Linking Risk and Opportunity* (London, UK: *Financial Times*, 2000).

Dunbar, A. E., and J. D. Phillips, 2001, The outsourcing of corporate tax function activities, Working paper (University of Connecticut, USA).

Elmuti, D., 2003, The perceived impact of outsourcing on organizational performance, *Mid-American Journal of Business* 18, 33-41.

FELIX JR W. L., GRAMLIN A. A.G., MALETTA M. J., "The Influence of Nonaudit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit", *Contemporary Accounting Research* Vol. 22 No. 1 (Spring 2005) pp. 31-53.

Flesher, D.L., *Internal Auditing: Standards and Practices* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996).

Flesher, D.L., and E.R. McIntosh, *60 Years of Progress Through Sharing. 10-Year Supplement to 50 Years of Progress Through Sharing, 1991-2001* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).

GAO, *Government Auditing Standards Amendment No. 3: Independence*, Comptroller General of the United States, GAO, January 2002.

Geiger, M., J. Lowe, and K. Pany, "Outsourced Internal Audit Services and the Perception of Auditor Independence," *CPA Journal*, April 2002, pp. 22-24.

Hunt, S. D., 1995, The resource-advantage theory of competition - toward explaining productivity and economic growth, *Journal of Management Inquiry* 4, 317-332.

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, 2005, IFAC

Johnson, D., 2003, Focus: more firms seek outside CPAs for internal audits, *New Orleans City Business* 23, 30.

- Klass, B. S., J. A. McClendon, and T. W. Gainey, 2001, Outsourcing HR: the impact of organizational characteristics, *Human Resource Management* 40, 125-138.
- Kralovetz, R. G., 1996, A guide to successful outsourcing, *Management Accounting* 78, 32-38.
- Kusel, J., R. Schull, and T. H. Oxner, 1996, What audit directors disclose about outsourcing, Unpublished report (The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, USA).
- Krogstad, J., A.J. Ridley, and L.E. Rittenberg, "Where We're Going," *Internal Auditor*, Oct. 1999, pp. 28-33.
- Lee, J., M. Q. Huynh, K. R. Chi-wai, and S. Pi, 2002, The evolution of outsourcing research: what is the next issue?, paper presented at the 33rd Hawaii International Conference on System Sciences, Maui, Hawaii, 4-7 January.
- Lever, S., 1997, An analysis of managerial motivations behind outsourcing practices in human resources, *Human Resource Planning* 20, 37-47.
- Loh, L., and N. Venkataraman, 1992, Determinants of information technology outsourcing, *Journal of Management Information Systems* 9, 7-24.
- Lowe, D. J., M. A. Geiger, and K. Pany, 1999, The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 18 (Suppl), 7-26.
- Maltz, A., 1994, Outsourcing the warehouse function: economic and strategic considerations, *Logistics and Transportation Review* 30, 245-265.
- Mathews, C., B. Cooper, and P. Leung, 1995, A profile of internal audit in Australia 1995 - a complete study, *RMIT Accountancy* (Deloitte
- Mautz, R.K., *Fundamentals of Auditing*, 2nd Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1964).
- Mautz, R.K., and H.A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing* (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961).
- McNamee, D., and G.M. Selim, *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998).
- Mitchell, D., 1999, Auditing and outsourcing: an issue of ethics, *Australian CPA* 69, 46-48.
- Moeller, R., and H.N. Witt, *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999).

- Niles, L., 1997, Non-traditional growth for the IIA, *The Internal Auditor* 54, 96.
- Nunnally, J. C., 1978, *Psychometric Theory*, 2nd edn (McGraw-Hill, New York).
- O'Reilly, V.M., P. McDonnell, B.N. Winograd, J.S. Gerson, and H.R. Jaenicke, *Montgomery's Auditing*, 12th Ed. (New York: John Wiley & Sons, 1998).
- Peter Careya, Nava Subramaniamb, Karin Chua Wee Chingc, *Internal audit outsourcing in Australia*, *Accounting and Finance* 46 (2006) 11-30
- Petravick, S, *Internal auditor outsourcing: who and why?* *Internal Auditing*, 1997 12, 16-21.
- Powell, S., 1997, Inside outsourcing, *Management Accounting – London* 75, 52.
- Prahalad, C. K., and G. Hamel, 1990, The core competence of the corporation, *Harvard Business Review* 68, 79-91.
- Porter, M.E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* (New York: Free Press, 1985).
- Porter, M.E., *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors: With a New Introduction* (New York: Free Press, 1998).
- Previts, G.J., and B.D. Merino, *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting* (Columbus, OH: The Ohio State University Press, 1998).
- The Professional Practices Framework* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002a).
- Ramamoorti, S., and R.O. Traver, *Using Neural Networks for Risk Assessment in Internal Auditing: A Feasibility Study* (Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998).
- Ratliff, R.L., and K.F. Reding, *Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).
- Reeve, John T., *Internal Auditing*, pp. 8-1 to 8-39. In Cashin, J.A., Neuwirth, P.D., and Levy, J.F. (eds.), *Cashin's Handbook for Auditors*, 2nd Ed. (Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1986).
- Report of the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission: *Internal Control – Integrated Framework* (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1992).
- Report of the Guidance Task Force to The IIA's Board of Directors — *A Vision for the*

*Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1999).

Rittenberg, L.E., and M. Covaleski, *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1997).

Rittenberg, L.E., and B.J. Schwieger, *Auditing Concepts for a Changing Environment*, 2nd Ed. (Fort Worth, TX: The Dryden Press, 1997).

Rittenberg, L. E., and M. A. Covaleski, Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives, *Accounting, Organizations and Society* 26, 2001, 617–641.

Roebuck, 1999, Internal auditing: the global landscape, in: *Competency Framework for Internal Auditing* (The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida).

Roth, James, *Best Practices: Value-Added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*. (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2000).

Shapoff, S. H., 1999, Inside out: why did Time Warner ask outsiders to do its internal audit? *Financial Executive* 15, 28–32.

Smith, G., 2002, Enron's lesson: rebuild internal auditing now!, *The Journal of Corporate Accounting and Finance* 13, 13–15.

Stalk, G., P. Evans, and L. E. Shulman, 1992, Competing on capabilities: the new rules of corporate strategy, *Harvard Business Review* 70, 57–69.

Sawyer, L.B., and M.A. Dittenhofer, *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 4th Ed. (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996).

Smith, C.A., *Internal Audit Control* (Austin, TX: University Cooperative Society, 1933).

*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002b) [Online] [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

Sridhar Ramamoort, Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2006. pp1-24

Susan L. Swanger and Eugene G. Chewning, Jr. The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* Vol. 20, No. 2 September, 2001

Teng, J. T. C., M. J. Cheon, and V. Grover, Decisions to outsource information systems functions: testing a strategy-theoretic discrepancy model, *Decision Sciences* 26, 75–103.

The Institute of Internal Auditors, 1998, *The Competency Framework for Internal Auditing* (Altamonte Springs, 1995, FL).

The Institute of Internal Auditors, 2001, *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Altamonte Springs, FL).

The Institute of Internal Auditors, (IIA), The IIA's perspective on outsourcing internal auditing – a professional briefing for chief audit executives. *Professional Issues Pamphlet 94-1* (Altamonte Springs, 1994, FL).

Thomas, C.W., and J. T. Parish, 1999, Co-sourcing: what's in it forme? *Journal of Accountancy* 188, 85–88.

Touche Tohmatsu, Melbourne). Martin, C. L., and M. K. Lavine, 2000, Outsourcing the internal audit function, *The CPA Journal* 70, 58–59.

Tillinghast-Towers Perrin Study. *Enterprise Risk Management: Trends and Emerging Practices* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2001).

Urton Anderson, ASSURANCE AND CONSULTING SERVICES, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2006. pp109-110

Wholey, D. R., R. Padman, R. Hamer, and S. Schwartz, 2001, Determinants of information technology outsourcing among health maintenance organizations, *Health Care Management Science* 4, 229–239.

Widener, S. K., and F. H. Selto, 1999, Management control systems and boundaries of the firm: why do firms outsource internal audit activities? *Journal of Management Accounting Research* 11, 45–73.

Williamson, O. E., 1981, The economics of organization: the transaction cost approach, *The American Journal of Sociology* 87, 548–577.

Walker, P.L., W.G. Shenkir, and T.L. Barton, *Enterprise Risk Management: Pulling it All Together* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2002).

Walsh, Jr., F.J., *Internal Auditing: Business Policy Study No. 111* (New York: National Industrial Conference Board, 1963).

Whittington, O.R., and K. Pany, *Principles of Auditing*, 12th Ed. (Boston, MA: Irwin McGraw Hill, 1998).

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة استبيان

الأخ العزيز /

يقوم الباحث بعمل دراسة على المرجعة الداخلية في الشركات والمؤسسات والوحدات العاملة في الجمهورية اليمنية. ومما لا شك فيه أن إجاباتكم على استمارة الاستبيان سوف يكون لها عظيم الأثر في إنجاز هذا البحث المتواضع ، كما سوف يكون لها الفضل في الخروج بنتائج وتوصيات قيمة عن مدى تطبيق نظام المراجعة الداخلية.

شاكرين تعاونكم،،،،،

ويتكون الاستبيان من الآتي:

أولاً: البيانات الديموجرافية:

١. الاسم ..... (اختياري)
٢. العمر بالسنوات: ٢٥-٢٠  ٢٠-٢٦  ٢٦-٣١
٣. المؤهل العلمي: دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه
٤. الوظيفة الحالية: المدير التنفيذي  مدير المراجعة الداخلية  صاحب المنشأة  رئيس الحسابات  أخرى
٥. عدد سنوات الخبرة: أقل من ٣  ٣-٦  أكثر من ٦
٦. طبيعة نشاط الشركة: صناعي  تجاري  مالي  خدمي
٧. رأس المال: أقل من ٥٠ مليون  من ٥٠-١٠٠ مليون  من ١٠٠-٢٠٠ مليون  أكثر من ٢٠٠ مليون
٨. حجم النشاط الشهري: ..... (مليون ريال)
٩. عدد الفروع (في اليمن)..... في الخارج.....



ثانياً: مؤشرات الفرضيات:

الفرضية الأولى: درجة الاستعانة بمراقب الحسابات والأسباب:

١. هل تتم عملية المراجعة الداخلية عن طريق؟

- إدارة داخلية  مراقبة الحسابات   
الائتين معاً  لا تتم مطلقاً

٢. إذا كنتم تستعينون بمراقب الحسابات فهل تتم الاستعانة لمراجعة؟

- كل العمليات  بعض العمليات

الفرضية الثانية والثالثة: حجم نشاط الشركة والطبيعة التنافسية:

٣. يظهر الجدول التالي مجموعة من العوامل إذا توافرت فإنه من الأفضل اللجوء للمراجع

الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية. إلى أي مدى تتفق؟

٢	العوامل	أوافق جداً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
	<b>أولاً: حجم الشركة وصغر عملياتها:</b>					
١	حجم نشاط الشركة صغير					
٢	عدد الصفقات المالية التي تقوم بها الشركة محدودة.					
٣	الأنشطة المالية للشركة بسيطة.					
٤	أن عدد الصفقات والقيود المالية قليلة					
٥	أن نطاق المنظمة الجغرافي ضيق					
	<b>ثانياً: طبيعة النشاط والمنافسة في السوق:</b>					
٤	الأنشطة الفنية للشركة غير معقدة.					
٥	طبيعة نشاط الشركة غير تخصصي					
٦	لا توجد منافسة بين المنظمة والمنظمات الأخرى.					

الفرضية الرابعة:

٤. إن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالمراجعة الداخلية يحسن من فاعلية المراجعة من حيث:

(إلى أي مدى تتفق.)

٢	مجالات التحسين	أوافق جداً	أوافق	محايد	أوافق غير	لا أوافق مطلقاً
١	التعزيز من مبدأ الحوكمة					
٢	القدرة على تقييم مخاطر الشركة (أو المنظمة)					
٣	التقليل من المخاطر الإدارية					
٤	إضافة قيمة جديدة للشركة (أو المنظمة)					
٥	تحسين عمليات الشركة (أو المنظمة)					

الفرضية الخامسة:

٥. إن الاستعانة بمراقب الحسابات للقيام بالدراسة الداخلية أوفر من حيث التكلفة من إنشاء إدارة داخلية بسبب ارتفاع متطلبات الإنشاء. إلى أي مدى تتفق مع كل عبارة؟.

لا أوافق على الإطلاق	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق جدا	متطلبات جهاز رقابة داخلية
					الحاجة إلى إدخال تقنية معلومات وحاسوب
					ارتفاع تكاليف التدريب والتأهيل
					صعوبة توظيف ذوي الكفاءات والمؤهلات العالية
					ارتفاع أجور المراجعين الداخليين

الفرضية السادسة:

٦. يتم الاستعانة بمراقب الحسابات لتنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية بسبب العوامل التالية:

لا أوافق مطلقا	غير أوافق	محايد	أوافق	أوافق جدا	مؤشرات التأهيل	م
					لديه عاملين على درجة عالية من التأهيل والخبرة العملية	١
					وجود مهارات تخصصية في إدارة المخاطر وتصميم النظم	٢
					التخصص في مراجعة صناعات معينة ، والخبرات التقنية	٣
					يعمل وفقا لمعايير عالمية عالية الجودة	٤
					أن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية .	٥
					أنه تستخدم نظم تصميم معلومات متطورة	٦
					أن لديه أدبيات عريقة متوارثة في مجال المهنة	٧

الباحث