



مجلة البحوث المالية

المجلد (22) - العدد الثاني - إبريل 2021



طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي
في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

The Nature of External Auditor Reliance on Internal Auditor's Activities in the Listed Companies in Egypt

د. أحمد بخيت محمد أحمد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي

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

ملخص

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في محاولة تحديد طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في منشآت المراجعة المصرية، وقد اعتمد البحث على ثلاثة محاور رئيسية لاعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي وتتمثل تلك المحاور في: الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، بالإضافة إلى الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة الميدانية للبحث على عينة مكونة من عدد (200) مفردة من المراجعين الخارجيين العاملين بمنشآت المراجعة المصرية، وقد أشارت نتائج البحث إلى عدم اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، وعدم اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.

الكلمات الدالة: المراجع الخارجي، المراجع الداخلي، اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي.



Abstract

The main objective of the research was to try to determine the nature of external auditor reliance on internal auditor's activities in the listed companies in Egypt, this is from perspective of the external auditors working in the Egyptian audit firms, and the research relied on three main axes of external auditor reliance on internal auditor's activities in the Listed companies in Egypt, these axes are: reliance on internal auditors as assistants during the audit process, reliance on the previous work of internal auditors regarding tests of internal control during the audit process, in addition to reliance on the previous work of internal auditors regarding substantive audit tests during the audit process. A field study was based on a sample of (200) individuals of the external auditors working in the Egyptian audit firms, this research finds that the external auditors did not rely on internal auditors as assistants during the audit process, the external auditors relied on the previous work of the internal auditors regarding tests of internal control during the audit process, and the external auditors did not rely on the previous work of the internal auditors regarding the substantive audit tests during the audit process.

Keywords: External Auditor, Internal Auditor, External Auditor Reliance on Internal Auditor.

(1) الإطار العام للبحث

1/1 مقدمة ومشكلة البحث:

يلاحظ الراصد لأدبيات المحاسبة والمراجعة خلال الفترة الماضية أن هناك حالة من الجدل حول أسباب انخفاض رضا وثقة أصحاب المصالح في أداء مراجعي الحسابات، وقد سببت تلك الحالة ضغوط كبيرة على قطبي عملية المراجعة وهما المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وقد ساعدت على تنامي تلك الضغوط متغيرات مثل تعقد بيئة الأعمال والتقلبات السريعة فيها، الأزمات المالية العالمية وحالات الفشل المالي بالشركات، بالإضافة إلى زيادة حاجة أصحاب المصالح للاعتماد على تقارير المراجعة كمدخلات رئيسة في نماذج قراراتهم الاستثمارية المختلفة، وبناءً عليه، بدأ العالم ينظر نظرة جديدة لأداء المراجعين، وقد أثمرت تلك النظرة عن توجه الأدب المحاسبي للاهتمام بدراسة طبيعة التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لتحسين القيمة المضافة من عملية المراجعة.

هذا وقد تزايدت خلال السنوات الأخيرة ضغوط أصحاب المصالح بالشركات تجاه تناسق بيئة العمل والأداء لتحسين الجودة (Yang, Y., et al., 2021)، وأصبح ذلك من الموضوعات الجوهرية التي يلزم التركيز عليها بشكل كبير في وقتنا الحالي (Xiong, H., et al., 2020)، ونتج عن ذلك ظهور قضية اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي كأحد القضايا محل اهتمام الفكر المحاسبي لأهميتها لأصحاب المصالح بغرض تحسين جودة المراجعة وأهمية ذلك لكل من مقدمي وطالبي خدمات المراجعة والتأكد (Gray, J., & Hunton., 2011)، حيث تعتمد قدرة المراجع في التأكيد السليم على العرض العادل للمعلومات الواردة بالقوائم المالية على جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة، حيث تسهم جودة المراجعة الداخلية في تقييد السلوك الانتهازي للإدارة (Brody, R., et al., 2010).

وتشير الأدبيات إلى تزايد الحاجة إلى التفاعل بين المراجعة الداخلية والخارجية وتقديم المراجعة الداخلية كمورد متاح للمراجع الخارجي للاستفادة منه كلما أمكن (Munro, L. & Stewart, 2017 - Desai, R., et al., 2009 - J.)، وقد أظهرت الدراسات الميدانية أن دور وظيفة المراجعة الداخلية قد تغير خلال السنوات الأخيرة الماضية، كما أن طبيعة ومدى استخدام المراجعين الخارجيين لأنشطة المراجع الداخلي قد زاد بشكل كبير (Asare, S., et al., 2013 - Grabmann, E., & Hofer, D., 2014)، وبناءً عليه، أصبح اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي من الموضوعات الرئيسية في البحوث الأكاديمية.



كما تشير الأدبيات المحاسبية إلى الحاجة المتزايدة لفحص طبيعة العلاقات المتداخلة فيما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كمكونات هامة لحوكمة الشركات وخاصةً في الدول النامية (Mihret, D., & Admassu, M., 2011)، وعلى الرغم من أهمية المراجعة في اضعاف ثقة أصحاب المصالح في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية إلا أن الواقع العملي يبرز لنا كثير من حالات فشل الشركات والتي ترجع إلى فشل المراجعة (Chen, Y., et al., 2016 - Liu, W., & Huang, H., 2020) وفي هذا السياق أشارت دراسة (Hegazy, M., & Kassem R., 2010) إلى أن حدوث الأزمات المالية والفشل المالي للشركات - نتيجة عوامل منها ضعف مستوى المراجعة - أدى إلى ضعف الاستثمار نتيجة فقدان ثقة أصحاب المصالح بها، مما أدى لحدوث تحولات جذرية أوجبت تركيز الأبحاث العملية والهيئات ذات الصلة على تحليل طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.

ويعد قرار اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي عند القيام بعملية المراجعة من القرارات الجوهرية والمعقدة بسبب تعدد مدخلاتها (Bame-Aldred, C., et al., 2013)، وتعد البيئة التنافسية التي يعمل بها المراجع الخارجي أحد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة اعتماده على المراجعة الداخلية بغرض زيادة كفاءة العمل وتخفيض تكاليفه (Badara, M., & Saidin, S., 2014)، حيث أنه من المتوقع أن يؤدي تحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي إلى تعزيز جودة عملية المراجعة، مما يدعم ثقة المستثمرين على المستوى الدولي ويسهم في تحسين كفاءة الأسواق المالية (Haron, H., et al., 2004 - Abbott, L., et al., 2012 - Dickins, D., et al., 2018)

وفي ذات السياق، أكدت معايير المراجعة الصادرة عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (Public Company Accounting over Sight Board (PCAOB)، 2007) بالولايات المتحدة الأمريكية على أهمية التركيز على فحص طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على الأنشطة التي يؤديها المراجع الداخلي، وذلك بغرض تخفيض تكرار العمل المرتبط بتقييم عناصر الرقابة الداخلية بالشركات. وقد أصبح ذلك الاعتماد الزامياً بعد إصدار قانون "ساربنز أوكسلي" (Sarbanes-Oxley Act, 2002) بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد انتهجت مصر ذلك النهج حيث ألزمت الهيئة العامة لسوق المال -الهيئة العامة للرقابة المالية حالياً- مدير إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالتنسيق وتحقيق الاعتمادية والتكامل بين جهود المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك بغرض تخفيض ازدواجية العمل (الهيئة العامة لسوق المال، 2007).

كما جاء التأكيد على ذات النهج السابق ضمن سياق معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان: "استخدام عمل المراجعين الداخليين" (International Standard on Auditing ISA 610, 2013)، ومعيار المراجعة المصري رقم (610) بعنوان: "دراسة عمل المراجعة الداخلية" (المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحددة مهام التأكد الأخرى، 2008)، بالإضافة إلى التأكيدات المستمرة من قبل الهيئات المهنية على أهمية تحقيق التنسيق والتعاون الفعال بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومساهمته في تحسين أعمال المراجعة بشكل عام وخاصةً في الدول النامية (إبراهيم، 2013 - القليطي، 2014 - Endaya, K., 2018).

وقد اكتسبت الدراسات الموجهة إلى استكشاف طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعين الداخليين أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة (Argento, D., et al., 2018)، وفي هذا السياق، دعت دراسة (Burnaby, P., & Hass, S., 2009) إلى ضرورة تركيز الدراسة المستقبلية على تحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، وذلك بغرض تحسين مجالات المراجعة الداخلية محل عدم اعتماد المراجع الخارجي، كما أشارت دراسة (Chalmers, K., et al., 2019) إلى حاجة الفكر المحاسبي إلى مزيد من البحوث الأكاديمية الموجهة نحو فحص طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، كما أشارت دراسة (Bame-Aldred, C., et al., 2013) إلى أنه ما تزال هناك ندرة نسبية في البحوث الموجهة لدراسة طبيعة التكامل والتنسيق فيما بين المراجع الخارجي والداخلي، مما يدعم وجود فجوة بحثية تحت العمل على سدها، كما أشارت الدراسة إلى أنه مجال مفتوح على مصراعيه لمزيد من البحوث.

وبالنسبة للبيئة المصرية، اتجهت دراسة (Mohamed, S., 2019) إلى استخلاص انخفاض جودة عمليات المراجعة التي تتم في البيئة المصرية، وذلك على الرغم من توافر الكفاءات المادية والتكنولوجية والفنية في منشآت المراجعة العاملة في مصر، وبناءً عليه أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من البحوث المحاسبية في مجال التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في البيئة المصرية وزيادة اعتمادية المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي خلال عملية المراجعة.

وبناءً عليه، يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث في التساؤل حول: "طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟".



2/1 أهداف البحث:

- يمكن عرض الأهداف الرئيسية للبحث كما يلي:
- عرض وتحليل أهم نتائج الدراسات السابقة المتصلة بمجال البحث.
- عرض وتحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- اختبار طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

3/1 أهمية البحث:

يمكن عرض أهمية البحث الحالي في مستويين هما:

(1) المستوى النظري:

على الرغم من جوهرية موضوع اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي إلا أنه ما زال يمثل موضوعاً جدلياً بالفكر المحاسبي، وقد لاحظ الباحث أن تركيز الدراسات خلال الفترات الماضية انصب على تأثير قرار الاعتماد من جوانب أخرى مثل مصدر المراجعة وخصائص مكتب المراجعة ... إلخ، وبناءً عليه فإن هناك قصور نسبي في الدراسات التي تناولت تحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، وخاصةً في الدول النامية، وفي هذا السياق، دعت دراسة (Abbott, L., et al., 2012) إلى ضرورة اهتمام الباحثين بدراسة طبيعية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي بغرض تحسين التكامل بينهما لتحسين جودة عملية المراجعة، كما أشارت دراسة (Bame-Aldred, C., et al., 2013) إلى أنه ما تزال هناك ندرة نسبية في البحوث الموجهة نحو دراسة طبيعة التكامل والتنسيق فيما بين المراجع الخارجي والداخلي، كما أشارت الدراسة إلى أنه مجال مفتوح على مصراعيه لمزيد من البحوث، مما يدعم وجود فجوة بحثية يجب العمل على سدها، ويسعى البحث الحالي للمساهمة في ذلك.

(2) المستوى التطبيقي:

ظهرت قضية اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي كأحد القضايا محل اهتمام الفكر المحاسبي لأهميتها العملية لأصحاب المصالح من مقدمي وطلبي خدمات المراجعة والتأكد، بالإضافة إلى زيادة الحاجة إلى الاعتماد على تقارير المراجعة كمدخلات رئيسة في نماذج القرارات الاستثمارية المختلفة، وبناءً عليه:

- يسعى البحث الحالي إلى توفير دليل ميداني ملائم لمساعدة القائمين على وضع وتطوير معايير المراجعة وقواعد القيد والحوكمة بشأن مدى حاجتهم إلى القيام بالتعديلات تماشيًا مع العلاقات التبادلية بين قطبي عملية المراجعة وهما المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

- يسهم البحث الحالي في تقييم طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

- يسهم البحث الحالي في مساعدة صانعي ومتخذي القرارات في العمل على تطوير مجالات ومحاوَر عمل المراجع الداخلي محل عدم اعتماد المراجع الخارجي والعمل على تحسين جودة عملية المراجعة التي تتم في البيئة المصرية.

- يسهم البحث الحالي في مساعدة المراجعين الداخليين ذاتهم في التعرف على مجالات ومحاوَر عملهم محل عدم اعتماد المراجع الخارجي والعمل تحسينها.

4/1 حدود البحث:

يركز البحث الحالي على اختبار طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في منشآت المراجعة المصرية، ويخرج عن نطاق البحث ما عدا ذلك.

5/1 تنظيم البحث:

تم تنظيم البحث لتحقيق الأهداف المشار إليها سابقًا كما يلي:

- (1) الاطار العام للبحث.
- (2) الاطار النظري للبحث.
- (3) منهجية الدراسة الميدانية.
- (4) تحليل البيانات واختبار الفرضيات.



(2) الإطار النظري للبحث

1/2 الدراسات السابقة:

توصلت الدراسات المرتبطة بفحص طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي إلى نتائج متباينة، وقد ينشأ هذا التباين نتيجة تباين المتغيرات المتعلقة بالبيئة أو الفترة الزمنية للدراسة، وفي هذا السياق توصلت مجموعة من الدراسات إلى اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعين الداخليين بشكل عام خلال عملية المراجعة، وفي هذا السياق، قامت دراسة (Haron, H., et al., 2004) بتحليل طبيعة قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، وذلك باستقصاء عينة مكونة من (18) من المراجعين الخارجيين في ماليزيا، وقد استنتجت الدراسة زيادة اعتمادية المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بالطريقة المباشرة وغير المباشرة على حد سواء رغبةً في تخفيض تكاليف المراجعة بشكل رئيس، كما فحصت دراسة (Schneider, A., 2009) طبيعة وتأثير اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، وذلك باستقصاء عينة مكونة من (150) من المراجعين الخارجيين بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى زيادة اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين تدريجياً لتجنب ازدواجية العمل، كما استهدفت دراسة (McKenna, S., 2017) بيان مدى وطبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي وذلك باستقصاء عينة مكونة من عدد (72) من المراجعين الخارجيين للشركات المقيدة في البورصة الأيرلندية، وقد توصلت الدراسة إلى ميل المراجعين الخارجيين إلى الاعتماد على عمل المراجع الداخلي في ظل التأكيد على وجود عوامل الموضوعية والاستقلالية والجودة.

وعلى العكس مما سبق، توصلت مجموعة من الدراسات إلى عدم تفضيل المراجعين الخارجيين الاعتماد على أنشطة المراجع الداخلي خلال عملية المراجعة، وفي هذا السياق، فحصت دراسة (Gray, J., & Hunton, J., 2011) مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجع الداخلي في عينة مكونة من عدد (142) من المراجعين الخارجيين بمنشآت المراجعة الكبرى (Big 4) في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى عدم تفضيل الاعتماد على أنشطة المراجع الداخلي، كما هدفت دراسة (Azad, A., 2017) إلى فحص مدى اعتماد مراجعي الحسابات الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية في دولة الإمارات العربية المتحدة، وذلك باستقصاء عينة مكونة من (59) من المراجعين الخارجيين العاملين في الإمارات، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى انخفاض نسبة الاعتماد بشكل كبير، كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية هو المجال الأنسب للاعتماد.

ومن ناحية أخرى، اهتمت مجموعة من الدراسات بفحص طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي فيما بين الاعتماد المباشر وغير المباشر، وفي هذا السياق، ركزت دراسة (Mihret, D., & Admassu, M., 2011) على تحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات، وذلك باستقصاء عينة مكونة من عدد (119) من المراجعين الخارجيين في اثيوبيا، ووجدت الدراسة أن المراجعين الخارجيين يميلون إلى الاعتماد على الأعمال المنفذة سابقاً للمراجعين الداخليين وأيضاً كمساعدين في أداء عملية المراجعة على حد سواء، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يمكن من خلال التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي تعزيز فعالية حوكمة الشركات، بينما أشارت نتائج دراسة (Munro, L., & Stewart, J., 2011) إلى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشكل مباشر كمساعدين وخاصةً في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك باستقصاء عينة مكونة من عدد (66) من شركاء المراجعة والمديرين في أستراليا.

وفي ذات السياق السابق، اتجهت دراسة (Munro, L., & Stewart, J., 2009) لفحص طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في ظل مصدر المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية، وذلك باستخدام عينة مكونة من عدد (98) من الفئات المرتبطة بعملية المراجعة في أستراليا، وقد توصلت الدراسة إلى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين بشكل أكبر في اختبارات الرقابة الداخلية، واستهدفت دراسة (Paino, H., et al., 2015) طبيعة قرار اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في ظل أسلوب العمل ومخاطر المنشأة وحواجز الاتصال وذلك باستقصاء عدد (250) من منشآت المراجعة العاملة في ماليزيا، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لحواجز الاتصال وأسلوب عمل المراجع الخارجي على اعتماده على مساعدة المراجع الداخلي، كما حاولت دراسة (Farkas, M., & Hirsch, R., 2016) التعرف على تأثير تكرار اختبارات الرقابة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي على المراجعين الداخليين كمساعدين في عملية المراجعة، وذلك باستقصاء عدد (200) من المراجعين الخارجيين بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى أن تكرار اختبارات الرقابة الداخلية يعزز من اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي كمساعد أثناء عملية المراجعة.



ومن وجهة نظر أخرى، وبشأن الاعتماد غير المباشر على أنشطة المراجع الداخلي، اتجهت دراسة (Lin, S., et al., 2011) لتحليل دور وظيفة المراجعة الداخلية ومدى وطبيعة دمجها في العمل الميداني للمراجعة، وذلك باستخدام بيانات عينة مكونة من عدد (214) شركة أمريكية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى تفضيل المراجعين الخارجيين الاعتماد على أنشطة المراجعين الداخليين المنفذة سابقاً، وخاصة فيما يتعلق بالكشف عن نقاط القوة والضعف الموجودة بنظام الرقابة الداخلية بالشركة، كما هدفت دراسة (Argento, D., et al., 2018) إلى استكشاف طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال المنفذة سابقاً من قبل المراجعين الداخليين، وقد اعتمدت الدراسة على استقصاء ومقابلة عدد (2901) من المراجعين الخارجيين بمنشآت المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) في السويد، وقد أشارت الدراسة إلى الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين عندما تتوافر الكفاءة في أدائهم لعملهم.

واختبرت دراسة (Quick, R., & Henrizi, P., 2018) طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعة الداخلية في ألمانيا وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 610) وذلك باستقصاء عينة مكونة من (1500) من المراجعين الخارجيين عن طريق البريد الإلكتروني، وتوصلت الدراسة إلى اعتماد المراجعين الخارجيين بشكل نسبي على أنشطة المراجعين الداخليين المنفذة سابقاً والمرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وتعزيز فعالية حوكمة الشركات، واستهدفت دراسة (Al-Tarawneh, A., et al., 2020) التعرف على مدى وطبيعة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في ظل المراجعة المستمرة، وذلك عن طريق استقصاء موجة إلى المراجعين الداخليين لعدد (57) شركة أردنية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة المستمرة للمراجع الداخلي اعتماداً على معيار المراجعة الدولي (ISA 610)، وقد سبق أن توصلت دراسة (Malaescu, I., & Sutton, S., 2015) إلى نفس النتيجة السابقة وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من عدد (87) من المراجعين الخارجيين العاملين بالولايات المتحدة الأمريكية، كما اهتمت دراسة (Al-Sukker, A., et al., 2018) بتحديد العوامل المؤثرة على طبيعة ومدى اعتماد المراجعة الخارجية على أنشطة المراجعة الداخلية وذلك باستقصاء عينة وعدد (35) تجربة على الفئات المرتبطة بعملية المراجعة في الأردن، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أهمية الكفاءة والموضوعية وأداء العمل والتفاعل النسبي فيما بينها كعوامل محددة لقرار وطبيعة الاعتماد.

وبشكل عام، اهتمت دراسة (Bame-Aldred, C., et al., 2013) بعرض ملخص البحوث المرتبطة باعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي بالمنشآت، وهي دراسة نظرية أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه ما تزال هناك ندرة نسبية في البحوث المرتبطة بذلك المجال البحثي.

ومن العرض السابق، يمكن للباحث استخلاص ما يلي:

- هناك تباين واضح في نتائج الدراسات السابقة بشأن طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، وكمثال، توصلت دراسات (Schneider, A., 2009 - McKenna, S., 2017) إلى زيادة اعتماد المراجع الداخلي على أنشطة المراجع الداخلي، بينما توصلت دراسات (Gray, J., & Hunton, J., 2011 - Azad, A., 2017) إلى انخفاض اعتماد المراجع الداخلي على أنشطة المراجع الداخلي، في حين اختلفت دراسات (Farkas, M., & Hirsch, R., 2016 - Argento, D., et al., 2018) في تحديد طبيعة ومحاور ومجالات الاعتماد فيما بين الاعتماد المباشر وغير المباشر.

- لم ينل موضوع طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي اهتمام الباحثين في البيئة المصرية، وقد لاحظ الباحث وفقًا لتاريخ بداية العمل بهذا البحث - وفي حدود علمه - عدم وجود دراسات تناولت طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما لاحظ الباحث تركيز الدراسات العربية خلال الفترة الماضية على تأثير قرار الاعتماد من جوانب أخرى مثل مصدر المراجعة وخصائص مكتب المراجعة ... إلخ.

- دعت مجموعة من الدراسات إلى ضرورة اهتمام الباحثين بدراسة طبيعية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي والاستفادة من ذلك في مجالات متعددة، وفي هذا السياق، دعت دراسة (Abbott, L., et al., 2012) إلى ضرورة اهتمام الباحثين بدراسة طبيعية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي بغرض تحسين التكامل بينهما لتحسين جودة عملية المراجعة، كما أكدت دراسة (Mohamed, S., 2019) على ضرورة إجراء مزيد من البحوث المحاسبية في جمهورية مصر العربية في مجال التعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين، وذلك بغرض تلافى انخفاض جودة عمليات المراجعة التي تتم في البيئة المصرية.

- وأخيرًا، أشارت دراسة (Bame-Aldred, C., et al., 2013) إلى أنه ما تزال هناك ندرة نسبية في البحوث الموجهة لدراسة طبيعة التكامل فيما بين المراجع الخارجي والداخلي، مما يدعم وجود فجوة بحثية يجب العمل على سدها، كما أشارت الدراسة إلى أن ذلك المجال مفتوح على مصراعيه لإجراء مزيد من البحوث، ويسعى البحث الحالي للمساهمة في سد تلك الفجوة البحثية.

2/2 محاور اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي:



عرف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (Institute of Internal Auditors (IIA), 2000) المراجعة الداخلية بأنها ذلك النشاط الرقابي الموضوعي المستقل والذي يقدم استشارات وتوصيات لتحسين أداء المنشأة، وذلك عن طريق تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة. كما يعزز اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجع الداخلي بشكل مباشر وغير مباشر من فعالية حوكمة الشركات، كما أنه يعمل على تحسين جودة المراجعة (Mihret, D., & Admassu, M., 2011)، ويعد دافعاً للاعتماد من قبل المراجع الخارجي (Wan-Hussin, W. & Bamahros, H, 2013)، وسواء ارتبط ذلك الاعتماد بأعمالهم السابقة أو الاعتماد عليهم كمساعدين في عملية المراجعة (Munro, L., & Stewart, J., 2009)، حيث تمثل المراجعة الداخلية نافذة هامة على الشركة ككل.

وفي هذا السياق، أشارت نتائج دراسة (Felix, W., et al., 2001) إلى أن أنشطة المراجعة الداخلية تضمنت نسبة 26,57% من الأنشطة اللازمة لعملية المراجعة، أي أنه يمكن المراجع الخارجي الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بنسبة 26,57% فقط، كما أشارت دراسة (Pilcher, R., et al., 2011) إلى أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على المراجعة الداخلية كأشطة بديلة وليست مكملة لعملية المراجعة الخارجية، وإن ذلك يسهم إلى حد كبير في تحسين الكفاءة والفعالية.

ويسهم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي إلى حد كبير في الحد من فجوة التوقعات نتيجة عدم تلاقي تأكيدات المراجعين وتوقعات أصحاب المصالح من المستثمرين والدائنين وباقي مستخدمي البيانات المالية (Brody, R., et al., 2010)، كما تشير ممارسات مهنة المراجعة أن الهدف الرئيس من العلاقة بين المراجعين الخارجيين والداخليين هو تجنب ازدواجية العمل وتخفيض التكاليف (Saidin, S., 2014)، كما أن دور واستخدام وظائف المراجعة الداخلية قد لا يؤدي فقط إلى توفير تكاليف المراجعة، ولكن يسهم أيضاً في زيادة كفاءتها (Abbott, L., et al., 2012).

وبناءً عليه، أشارت دراسة (Chalmers, K., et al., 2019) إلى تأثير جودة عملية المراجعة بمدى تعاون المراجع الداخلي في الكشف عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، كما أشارت دراسة (Quick, R., & Henrizi, P., 2018) إلى أن اقرار الاعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية له آثار اقتصادية هامة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

وعلى العكس مما سبق، أشارت نتائج دراسة (Mao, J., et al., 2020) إلى أنه يجب الأخذ في الحسبان أن اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة مراجعين آخرين قد يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة.

ولعل من أهم الأسباب التي تؤدي إلى اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي ما يلي: (Arel, B., 2010 - Abbott, L., et al., 2012 - Mohamed, S., 2019)

- كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها المالية.
- رغبة المراجع الخارجي في تخفيض تكاليف عملية المراجعة.
- رغبة المراجع الخارجي في تخفيض خسائر المهنة مثل الدعاوى القضائية.
- الاستفادة من قيام المراجع الداخلي خلال العام المالي بأنشطة الفحص التفصيلية والمراجعة الشاملة.

هذا ويجد الرائد للفكر المحاسبي ثلاثة محددات رئيسة لفعالية المراجعة الداخلية ومدى الاعتماد عليها وهي الكفاءة المهنية والموضوعية وأداء عمل المراجعة الداخلية (Bame- Aldred, C., et al., 2013 - Al-Sukker, A., et al., 2018)، وعليه، أشارت دراسة (Lin, S., et al., 2011) إلى أن المراجعين الخارجيين يركزون على جودة أداء العمل أكثر من التركيز على الكفاءة أو الموضوعية عند تحديد طبيعة اعتمادهم على أنشطة المراجع الداخلي. كما يجد المراجع للفكر المحاسبي أيضًا أن المراجع الداخلي يعد من أهم الفئات التي تدعم حوكمة الشركات في الدول النامية، مما يدعو إلى مزيد من التركيز على التفاعل بينه وبين آليات الحوكمة الأخرى وخاصة المراجعين الخارجيين (Ferry, L., et al., 2017 - Boland, C., et al., 2020).

ويمكن للباحث عرض المحاور الرئيسة لاعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي كما يلي:

1/2/2 الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة:

حيث يطلب المراجع الخارجي من المراجع الداخلي تأدية بعض أعمال المراجعة بشكل مباشر، وتتضمن عملية اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين الاشتراك في عمليات كثيرة منها: الجرد الفعلي، زيارة الفروع، اختبارات التحقق، وتحليل هيكل الرقابة الداخلية (Schneider, A., 2009).



وفي ذات السياق، أكدت نتائج دراسة (Munro, L., & Stewart, J., 2011) على تفضيل المراجعين الخارجيين في أستراليا الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين أكثر من اعتمادهم على الأعمال المنفذة سابقاً وخاصة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات الأسترالية، كما أشارت دراسة (Farkas, M., & Hirsch, R., 2016) إلى ميل المراجعين الخارجيين إلى الاعتماد على أنشطة المراجعين الخارجيين كمساعدين في إجراء اختبارات الرقابة الداخلية للشركة وخاصةً في ظل تأكدهم من أجزائها بشكل آلي وتكرارها، كما أشارت دراسة (Abbott, L., et al., 2012) إلى أن المراجعين الخارجيين يميلون إلى الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين في عملية المراجعة لتحسين جودتها وتخفيض تكاليفها.

2/2/2 الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية:

يؤثر عمل المراجع الداخلي على طبيعة إجراءات المراجعة الخارجية المتصلة بتحليل هيكل الرقابة الداخلية وإجراءات التحقق وتقييم المخاطر. ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لضمان كفاءة العمليات وإصدار التقارير المالية ذات الثقة والامتثال التنظيمي في العمليات التجارية داخل المنشأة (Liu, W., & Huang, H., 2020)، وبناءً عليه، أشارت دراسة (Eryk, G., 2015) أنه وبدون اعتماد المراجع الخارجي على الدعم المقدم من المراجع الداخلي بشأن معلومات نظام الرقابة الداخلية تصبح عملية المراجعة أكثر صعوبة وتصبح عملية تقييم استمرارية الشركة.

وعلى الرغم من أهمية اختبارات الرقابة الداخلية التي يمر بها المراجع إلا أنها لم تحظ بالاهتمام الكافي حتى انهيار شركة "انرون" عام 2001 م حيث ارتبطت الرقابة الداخلية غير الفعالة في شركة "انرون" بتحديد الإيرادات بشكل غير ملائم مما أثر سلباً وبشدة على موثوقية أصحاب المصالح في التقارير المالية (Liu, W., & Huang, H., 2020).

ويعتمد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي بشأن اختبارات الرقابة الداخلية وتنقسم تلك الاختبارات إلى الاستفسارات والتوثيق وملاحظة الأنشطة الرقابية وإعادة تنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة (Farkas, M., & Hirsch, R., 2016) (Chang, Y., et al., 2019) -، وفي هذا السياق، أشارت دراسة (Azad, A., 2017) إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية هو المجال الأنسب لاعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وخاصةً في الدول النامية.

كما أشارت دراسة (Lin, S., et al., 2011) إلى أهمية اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي فيما يتصل بإجراء اختبارات الرقابة الداخلية، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للشركة يرتبط إيجابياً بالتكامل والاعتماد فيما بينهما، وفي ذات السياق أشارت دراسات (Munro, L., & Stewart, J., 2009, 2011) إلى أن طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعين الداخليين يتمحور حول الاعتماد على أنشطة واختبارات الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، وذلك نتيجة الدقة النسبية التي تتمتع بها تلك الاختبارات.

3/2/2 الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية:

يشير المراجعين الخارجيين عادةً إلى أن الافتقار إلى الكفاءة وتضائل الموضوعية تعد عوائق مستمرة أمام عملية الاعتماد على أنشطة المراجع الداخلي، وخاصةً تلك المرتبطة بالأعمال المنفذة سابقاً بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية (Brody, R., 2012)، وقد أشارت نتائج دراسة (Munro, L., & Stewart, J., 2011) إلى عدم تفضيل المراجعين الخارجيين في أستراليا الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن الأعمال المنفذة سابقاً، وخاصةً عند إجراء اختبارات المراجعة الجوهرية.

وقد تتأثر استقلالية ومهنية المراجع الخارجي نتيجة اعتماده على الأعمال المنفذة سابقاً من قبل المراجع الداخلي للمنشأة محل المراجعة، ولذلك فإن اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة مرهون بمدى كفاءتهم في أداء عملهم (مبارك، 2012 - Argento, D., et al., 2018)، وفي هذا السياق أشارت دراسة (Lin, S., et al., 2011) إلى أن اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال المنفذة سابقاً من قبل المراجعين الداخليين والمرتبطة باختبارات المراجعة الجوهرية يسهم بشكل كبير في تحسين جودة المراجعة وتخفيض تأخيرها، وذلك في حالة كفاءة المراجعين الداخليين وجودة أعمالهم طوال العام المالي للمنشأة محل المراجعة والفحص.

ويرى الباحث أن اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي بالمنشأة محل المراجعة والفحص قرار معقد ويتوقف على الكثير من المحددات التي يجب أخذها في الحسبان، إلا أنه ضرورة حتمية في ظل تطورات بيئة الأعمال الحالية، وأن المجال الملائم بشكل نسبي للاعتماد هو اختبارات الرقابة الداخلية، وذلك نتيجة الموضوعية النسبية لتلك الاختبارات.



(3) منهجية الدراسة الميدانية

1/3 فرضيات الدراسة الميدانية:

من خلال المجالات الرئيسة لاعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعين الداخليين السابق الإشارة إليها، تم صياغة فرضيات الدراسة الميدانية في صورة فرضيات العدم القابلة للإثبات أو النفي، وبناءً عليه، قام الباحث بصياغة فرضيات الدراسة الميدانية كما يلي:

H₀₁: لا يعتمد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة.
H₀₂: لا يعتمد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة.

H₀₃: لا يعتمد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.

2/3 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة المراجعين الخارجيين العاملين بمنشآت المراجعة المصرية، وقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية قوامها (200) مفردة، وقد اتصفت العينة بخصائص ديموغرافية متنوعة من حيث حجم مكتب المراجعة، مستوى الخبرة، والتوزيع الجغرافي، ... إلخ، ويمكن بيان تفاصيل استجابة العينة كما بالجدول الآتي:

جدول رقم (1): "تفاصيل استجابة عينة الدراسة الميدانية".

الفئة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم التي لم تُرد	معدل الاستجابة	عدد القوائم المرفوضة	عدد القوائم المكتملة	النسبة المئوية للقوائم المكتملة
المراجعين الخارجيين بمنشآت المراجعة المصرية	200	48	76.00%	21	131	65.50%

3/3 أسلوب وأداة جمع البيانات:

تتعدد الأساليب التي يمكن أن تستخدم في جمع بيانات الدراسة الميدانية، وقد اختار الباحث أسلوب الاستقصاء بنظام استطلاع الرأي المختصر (POLL) لملائمته للتعرف على آراء المراجعين الخارجيين بطريقة فعالة، وبناءً عليه، قام الباحث بتصميم قائمة استطلاع الرأي المختصرة المدرجة بالملحق رقم (1) من ملاحق البحث، كما استخدم الباحث مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي كما هو مبين بالجدول الآتي:

جدول رقم (2): "مقياس ليكرت الخماسي لتوزيع مستوى الموافقة على الاعتماد".

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مستوى الموافقة على الاعتماد
1	2	3	4	5	الدرجة

ويوضح الجدول الآتي توزيع أسئلة قائمة استطلاع الرأي المختصرة الموضوعة لتحقيق أهدافها:

جدول رقم (3): "توزيع أسئلة قائمة استطلاع الرأي المختصرة".

م	الأهداف المتضمنة (المجالات الرئيسية للاعتماد)	أرقام الأسئلة
1	طبيعة الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة.	1
2	طبيعة الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة.	2
3	طبيعة الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.	3

4/3 تقنين أداء جمع البيانات:

بغرض تحديد مدى استقرار نتائج عملية الاستقصاء وعدم تغيرها بمستوى كبير في حالة إعادة توزيعها المفردات المدرجة في عينة الدراسة الميدانية أكثر من مرة خلال فترات زمنية محددة وبنفس الشروط تم الاعتماد على معامل الفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وقد جاءت نتائج الاختبار كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول رقم (4): "نتائج اختبار Cronbach's Alpha Coefficient".

Cronbach's Alpha Coefficient–Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha (X1:X3)	N of Items
0.943	3

وقد اتضح للباحث من خلال النتائج السابقة أن قيمة معامل الفا كرونباخ لأسئلة الاستقصاء أكبر من (0.6) ويعد ذلك دلالة ملائمة على استقرار نتائج الاستقصاء وإمكانية تعميمها.



5/3 المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في المعالجة الإحصائية للبيانات على نوعين من الإحصاءات:

1/5/3 الإحصاءات الوصفية:

تم استخدام مجموعة من الإحصاءات الوصفية مثل النسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية على مستوى العينة، وقد يتم تحديد فئات المتوسط ودرجات الموافقة على الاعتماد المقابلة لها كما بالجدول الآتي:

جدول رقم (5): "فئات المتوسط ودرجات الموافقة على الاعتماد المقابلة لها".

درجات الموافقة على الاعتماد	فئات المتوسط
غير موافق بشدة	من 1.00 إلى أقل من 1.80
غير موافق	من 1.80 إلى أقل من 2.60
محايد	من 2.60 إلى أقل من 3.40
موافق	من 3.40 إلى أقل من 4.20
موافق بشدة	من 4.20 إلى أقل من 5.00

2/5/3 الإحصاءات التحليلية:

بغرض إجراء التحليل الإحصائي لعينة الدراسة الميدانية، ولاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية أو جوهرية بين مستويات الموافقة على أهمية اعتمادهم على المراجعين الداخليين خلال عملية المراجعة، تم تطبيق اختبار One-Sample T Test على مستوى العينة ككل.

(4) تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1/4 طبيعة الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة:

قام الباحث باختبار طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة كما يلي:

1/1/4 نتائج الإحصاءات الوصفية:

ويوضح الجدول رقم (6) نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة:

جدول رقم (6): "نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة".

مستوى الاعتماد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية لمستويات الموافقة على الاعتماد					محور الاعتماد الرئيس
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
محايد	1.41	2.92	21.7	19.5	31.2	15.1	12.5	الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

تتباين آراء المراجعين الخارجيين بشأن قيامهم بالاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، وقد تركزت غالبية الآراء بين مستويات (محايد، غير موافق بشدة)، بالإضافة إلى انخفاض متوسط التأثير إلى مستوى (محايد) وبقيمة (2.92) وهي أقل من المتوسط الفرضي وهو (3.40)، كما يلاحظ ارتفاع قيمة الانحراف المعياري حيث بلغ (1.41)، مما يعني ارتفاع التفاوت النسبي لآراء عينة الدراسة الميدانية فيما يتعلق بمستويات الموافقة على الاعتماد.

2/1/4 نتائج الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرضية الأولى:

لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية أو جوهرية في توزيع آراء المراجعين الخارجيين بين مستويات الموافقة على أهمية اعتمادهم على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، تم تطبيق اختبار One-Sample T Test على مستوى العينة ككل، وقد جاءت نتائج الاختبار كما بالجدول الآتي:



لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين One-Sample T Test جدول رقم (7): "نتائج اختبار على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة".

محور الاعتماد الرئيس	قيمة T	درجات الحرية (df)	مستوى المعنوية / الدلالة الإحصائية (Asymp. Sig.)
الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة	-2.94	4	0.000

ويتضح من خلال نتائج الاختبار أن مستوى المعنوية أقل من (0.05)، مما يعد دلالة على عدم موافقة المراجعين الخارجيين على الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين. 2/4 طبيعة الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة:

قام الباحث باختبار طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة كما يلي:
1/2/4 نتائج الإحصاءات الوصفية:

ويوضح الجدول رقم (8) نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة:
جدول رقم (8): "نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة".

مستوى الاعتماد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية لمستويات الموافقة على الاعتماد					محور الاعتماد الرئيس
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
موافق	0.68	3.53	7.1	13.8	16.6	30.3	32.2	الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

تتباين آراء المراجعين الخارجيين بشأن قيامهم بالاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، وقد تركزت غالبية الآراء بين مستويات (موافق، موافق بشدة)، بالإضافة إلى ارتفاع متوسط التأثير إلى مستوى (موافق) وبقيمة (3.53) وهي أكبر من المتوسط الفرضي وهو (3.40)، كما يلاحظ الانخفاض النسبي لقيمة الانحراف المعياري مقارنةً بالمتوسط حيث بلغ (0.68)، مما يعني انخفاض التفاوت النسبي لآراء عينة الدراسة الميدانية فيما يتعلق بمستويات الموافقة على الاعتماد.

2/2/4 نتائج الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرضية الثانية:

لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية أو جوهرية في توزيع آراء المراجعين الخارجيين بين مستويات الموافقة على أهمية اعتمادهم على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، تم تطبيق اختبار One-Sample T Test على مستوى العينة ككل، وقد جاءت نتائج الاختبار كما بالجدول الآتي:

جدول رقم (9): "نتائج اختبار One-Sample T Test لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة".



محور الاعتماد الرئيس	قيمة T	درجات الحرية (df)	مستوى المعنوية / الدلالة الإحصائية (Asymp. Sig.)
الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة	1.14	4	0.163

ويتضح من خلال نتائج الاختبار أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05)، مما يعد دلالة على موافقة المراجعين الخارجيين على الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، ويفسر الباحث ذلك بوجود قدر من الموضوعية النسبية لتلك الاختبارات تجعلها مؤهلة نسبياً لاعتماد المراجعين الخارجيين خلال عملية المراجعة.

3/4 طبيعة الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة:

قام الباحث باختبار طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة كما يلي:

1/3/4 نتائج الإحصاءات الوصفية:

ويوضح الجدول رقم (10) نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة:

جدول رقم (10): "نتائج الإحصاءات الوصفية لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة".

مستوى الاعتماد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية لمستويات الموافقة على الاعتماد					محور الاعتماد الرئيس
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
محايد	1.38	3.12	22.9	21.0	24.1	17.3	14.7	الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

تتباين آراء المراجعين الخارجيين بشأن قيامهم بالاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة، وقد تركزت غالبية الآراء بين مستويات (محايد، غير موافق بشدة)، بالإضافة إلى انخفاض متوسط التأثير إلى مستوى (محايد) وبقيمة (3.12) وهي أقل من المتوسط الفرضي وهو (3.40)، كما يلاحظ ارتفاع قيمة الانحراف المعياري حيث بلغ (1.38)، مما يعني ارتفاع التفاوت النسبي لآراء عينة الدراسة الميدانية فيما يتعلق بمستويات الموافقة على الاعتماد.

2/3/4 نتائج الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرضية الثالثة:

لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية أو جوهرية في توزيع آراء المراجعين الخارجيين بين مستويات الموافقة على أهمية اعتمادهم على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة، تم تطبيق اختبار One-Sample T Test على مستوى العينة ككل، وقد جاءت نتائج الاختبار كما معروض بالجدول رقم (11)، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (11): "نتائج اختبار One-Sample T Test لطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة".



مستوى المعنوية / الدلالة الإحصائية (Asymp. Sig.)	درجات الحرية (df)	قيمة T	محور الاعتماد الرئيس
0.009	4	1.78-	الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة

ويتضح من خلال نتائج الاختبار أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية أقل من (0.05)، مما يعد دلالة على عدم موافقة المراجعين الخارجيين على الاعتماد على المراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات ومقترحات دراسات مستقبلية

تمثل الهدف الرئيس للبحث في محاولة تحديد طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في منشآت المراجعة المصرية، وقد اعتمد البحث على ثلاثة محاور رئيسة لاعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي وتتمثل تلك المحاور في: الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة، بالإضافة إلى الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة، وقد اتبع البحث منهجية بدأت بعرض وتحليل النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة، ثم عرض وتحليل طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، وقد انتهى البحث بعرض المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على استقصاء عينة تتكون من (200) مفردة من المراجعين الخارجيين العاملين بمنشآت المراجعة المصرية، ثم قام البحث بعرض وتحليل النتائج الخاصة بالإحصاءات الوصفية مع نتائج اختبار الفرضيات.

ويتمثل أهم ما توصل إليه البحث فيما يلي:

(1) المستوى النظري:

- اكتسبت الدراسات الموجهة إلى استكشاف طبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على أنشطة المراجعين الداخليين أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة، وخاصةً في ظل تعقد بيئة الأعمال والتقلبات السريعة فيها، الأزمات المالية العالمية وحالات الفشل المالي بالشركات، بالإضافة إلى زيادة حاجة أصحاب المصالح للاعتماد على تقارير المراجعة كمدخلات رئيسة في نماذج قراراتهم الاستثمارية المختلفة، وبناءً عليه، أصبح اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي من الموضوعات الرئيسة في البحوث الأكاديمية.

- توصل البحث إلى وجود تباين نظري بين الدراسات السابقة بشأن طبيعة ومجالات اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي، حيث تبنت بعض الدراسات وجهة نظر داعمة لوجود اعتماد مباشر، بينما تبنت دراسات أخرى وجهة نظر داعمة لوجود اعتماد غير مباشر، كما أن هناك عدم اتفاق فيما بين الدراسات السابقة بشأن الطبيعة التفصيلية لذلك الاعتماد فيما



بين الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة، اختبارات الرقابة الداخلية، واختبارات المراجعة الجوهرية.

(2) المستوى التطبيقي:

- أشارت النتائج الإحصائية للدراسة الميدانية للبحث إلى ما يلي:
 - هناك تباين نسبي في آراء المراجعين الخارجيين بشأن قيامهم بالاعتماد على أنشطة المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - عدم اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة.
 - اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة.
 - عدم اعتماد المراجعين الخارجيين على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.
- وبناءً عليه، يوصي الباحث بما يلي:

- قيام الجهات المسؤولة عن التنظيم المحاسبي في مصر بتعديل وتطوير معايير المراجعة وقواعد القيد والحوكمة تماشيًا مع العلاقات التبادلية بين قطبي عملية المراجعة وهما المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
- قيام الهيئات المعنية، باتخاذ ما يلزم لتطوير محاور ومجالات عمل المراجع الداخلي محل عدم اعتماد المراجعين الخارجيين.
- تكثيف البحوث المحاسبية المرتبطة باعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي مثل:
- (1) اطار مقترح لاعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- (2) تطوير المراجعة الداخلية لزيادة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطتها خلال مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- (3) تقييم جودة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنشآت المراجعة المصرية.
- (4) مدى حاجة المراجعين الخارجيين للاعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة في مصر.

(5) طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي فيما بين الملكية المركزة والملكية المشتتة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، آمال محمد كمال، (2013)، أثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (3)، ص ص 73-114.

- القليطي، إبراهيم عبدالمجيد علي، (2014)، تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (18)، العدد (1)، ص ص 401-486.

- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، (2008)، قرار وزير الاستثمار رقم (166) لسنة 2008 م بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، الهيئة العامة لسوق المال، المجلد (1)، ص ص 1-770، متاح على:

www.fra.gov.eg/

- الهيئة العامة لسوق المال، (2007)، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (27) لسنة 2007 م بشأن قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المقيدین بسجل الهيئة، ص ص 1 - 31، متاح على:

www.fra.gov.eg/

- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2012)، تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (1)، ص ص 1-43.



ثانيًا: المراجع الأجنبية:

- Abbott, L., Parker, S., & Peters, G., (2012), Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (31), No. (4), PP. 3-20.
- Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W., & Al-Akra, M., (2018), External Auditor Reliance on the Work of the Internal Audit Function in Jordanian Listed Companies, *International Journal of Auditing*, Vol. (22), No. (2), PP. 317-328.
- Al-Tarawneh, A., Weshah, S., Humeedat, M., (2020), The Extent of External Auditor Relaying on Internal Auditor Work Under ERP Continuous Auditing: The Case of Jordan, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. (24), No. (2), PP. 1-9.
- Arel, B., (2010), The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions, *Advances in Accounting*, Vol. (26), No. (2), PP. 170-176.
- Argento, D., Umans, T., Hakansson, P., & Johansson, A., (2018), Reliance on the Internal Auditors' Work: Experiences of Swedish External Auditors, *Journal of Management Control*, Vol. (29), PP. 295-325.
- Asare, S., Fitzgerald, B., Graham, L., Joe, J., Negangard, E., & Wolfe, C., (2013), Auditors' Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (32), PP. 131-166.
- Azad, A., (2017), The Extent of External Auditors' Reliance on Internal Audit Function: Case of the UAE, *International Journal of Economics: Commerce and Management*, Vol. (5), No. (4), PP. 451-464.
- Badara, M., & Saidin, S., (2014), Empirical Evidence of Antecedents of Internal Audit Effectiveness from Nigerian Perspective, *Middle-East Journal of Scientific Research*, Vol. (19). PP. 460-471.
- Bame-Aldred, C., Brandon, D., Messier, W., Rittenberg, L., & Stefaniak, C., (2013), A Summary of Research on External Auditor

Reliance on the Internal Audit Function. SSRN Electronic Journal, PP. 1-57, Available at: doi:10.2139/ssrn.2035087.

- Boland, C., Brown, V., & Dickins, D., (2020), Standard-Setting in Auditing: Insights from PCAOB Inspections, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. (39), No. (4), PP. 1-17.**
- Brody, R., (2012), External Auditors' Willingness to Rely on the Work of internal auditors: The influence of work style and barriers to Cooperation, Advances in Accounting, Vol. (28), No. (1), PP. 11-21.**
- Brody, R., Golen, S., & Reckers, P., (2010), An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors, Accounting and Business Research, Vol. (28), No. (3), PP. 160-171.**
- Burnaby, P., & Hass, S., (2009), A Summary of the global Common Body of Knowledge 2006 Study in Internal Auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. (24), No. (9), PP. 813-834.**
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H., (2019), Internal Control in Accounting Research: A review and Future Research Agenda, Journal of Accounting Literature, Vol. (42), PP. 80-103.**
- Chang, Y., Chen, H., Cheng, R., & Chi, W., (2019), The Impact of Internal Audit Attributes on the Effectiveness of Internal Control over Operations and Compliance, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol. (15), No. (1), PP. 1-19.**
- Chen, Y., Gul, F., Truong, C., & Veeraraghavan, M., (2016), Auditor Client Specific Knowledge and Internal Control Weakness: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and geographic distance, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol. (12), No. (2), PP. 121-140.**
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R., (2017), External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. (24), PP. 1-14.**
- Dickins, D., Johnson-Snyder, A., & Reisch, J., (2018), Selecting an Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality, Journal of Accounting Education, Vol. (45), PP. 32-44.**



- Endaya, K., (2018), Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. (5), No. (9), PP. 76-80.
- Eryk, G., (2015), External Financial Audit in Project-Based Companies. Support of Internal Control System in the Assessment of Entity's Going Concern, International Scientific Conference on Project Management in the Baltic Countries, Faculty of Economics and Management, University of Latvia, PP. 106-116.
- Farkas, M., Hirsch, R., (2016), The Effect of Frequency and Automation of Internal Control Testing on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function, Journal of Information Systems, Vol. (30), No. (1), PP. 21-40.
- Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M., (2001), The Contribution of Internal Audit as A Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution, Journal of Accounting Research, Vol. (39), No. (3), PP. 513-534.
- Ferry, L., Zakaria, Z., & Slack, R., (2017), Watchdogs, Helpers or Protectors? - Internal Auditing in Malaysian Local Government. Accounting Forum, Vol. (41), No. (4), PP. 375-389.
- Grabmann, E., Hofer, D., (2014), Impact Factors on the Development of Internal Auditing in the 21ST Century, ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives, Vol. (3), No. (3), PP. 67-80.
- Gray, J., & Hunton, J., (2011), External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function: The Role of Second-order Belief Attribution, Bentley University Publications, PP. 1-49.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I., (2004), The Reliance of External Auditors on Internal Auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. (19), No. (9), PP. 1148-1159.
- Hegazy, M., & Kassem, R., (2010), Fraudulent Financial Reporting: Do Red Flags Really Help?, International Journal of Academic Research: Economics and Engineering, Vol. (4), PP. 69-79.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2000), Internal Auditing: Adding Value across the Board, A look at the profession & corporate governance, Corporate Brochure, ILL, PP. 1-8.

- International Standard on Auditing (ISA), (2013), ISA 610: Using the Work of Internal Auditors, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), PP. 1-24.**
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I., (2011), The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, The Accounting Review, Vol. (86), No. (1), PP. 287-323.**
- Liu, W., & Huang, H., (2020), Auditor Realignment, Voluntary SOX 404 Adoption, and Internal Control Material Weakness Remediation: Further Evidence from U.S. Listed Foreign Firms, International Business Review, Vol. (29), No. (5), PP. 1-11.**
- Malaescu, I., Sutton, S., (2015), The Reliance of External Auditors on Internal Audit's use of Continuous Audit, The journal of information systems: JIS, Vol. (29), No. (1), PP. 95-114.**
- Mao, J., Ettredge, M., & Stone, M., (2020), Group Audits: Are Audit Quality and Price Associated with the Lead Auditor's Decision to Accept Responsibility?, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. (39), No. (2), PP. 1-25.**
- McKenna, S., (2017), An Investigation into the Nature and Extent of External Auditor Reliance on the Internal Audit Function of Companies Listed on the Irish Stock Exchange, Letter Kenny Institute of Technology Publications, PP. 1-87.**
- Mihret, D., & Admassu, M., (2011), Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. International Business Research, Vol. (4), No. (2), PP. 67-79.**
- Mohamed, S., (2019), The Effect of Internal Audit Function Sourcing on the External Auditor's Reliance Decision: An Experimental Study in Egypt, International Journal of Social Science and Economic Research, Vol. (4), No. (2), PP. 1538-1557.**
- Munro, L., & Stewart, J., (2009), External Auditors' Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities, Accounting & Finance, Vol. (50), No. (2), PP. 371-387.**
- Munro, L., & Stewart, J., (2011), External Auditors' Reliance on Internal Auditing: Further Evidence, Managerial Auditing Journal, Vol. (26), No. (6), PP. 464-481.**



- Paino, H., Razali, F., & Jabar, F., (2015), The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work, *Procedia Economics and Finance*, Vol. (28), No. 151-155.
- Pilcher, R., Gilchrist, D., & Singh, I., (2011), The Relationship between Internal and External Audit in the Public Sector: A Case Study, Paper submitted to the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference (AFAANZ), Darwin, 3-5 July, PP. 1-9.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2007), Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements, PCAOB, PP. 1-118.
- Quick, R., & Henrizi, P., (2018), Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit, *Review of Managerial Science*, Vol. (13), PP. 1143-1176.
- Saidin, S., (2014), Does Reliance on Internal Auditors' Work Reduced the External Audit Cost and External Audit Work?, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. (164), PP. 641-646.
- Sarbanes-Oxley Act, (2002), One Hundred Seventh Congress of the United States of America: At the Second Session, PUBLIC LAW 107-204, Washington DC, Jul. 30, PP. 745-810.
- Schneider, A. (2009). The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. (13), PP. 41-54.
- Wan-Hussin, W., & Bamahros, H., (2013), Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay?, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. (9), No. (1), PP. 19-32.
- Xiong, H., Hou, F., Li, H., & Wang, H., (2020), Does Rice Farming Shape Audit Quality: Evidence from Signing Auditors Level Analysis, *Economic Modelling*, Vol. (91), PP. 403-420.
- Yang, Y., Fu, J., Lujie, C., Yichuan, W., and Yu, X., (2021), Adoption Timing of OHSAS 18001 and Firm Performance: An Institutional Theory Perspective, *International Journal of Production*

**Economics, Vol. (231), PP. 1-13, Accepted Manuscript, Available
at:
<https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107870>.**



ملحق رقم (1)

"قائمة الاستقصاء بنظام استطلاع الرأي المختصر POLL"

السادة المراجعين الخارجيين العاملين بمنشآت المراجعة المصرية الأفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة تحت عنوان: "طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

وفي هذا السياق، تمثل اختيارات حضراتكم - كخبراء ومتخصصين - قرين مجالات الاعتماد المتضمنة في قائمة الاستقصاء بنظام استطلاع الرأي المختصر POLL المرفقة معلومات قيمة يمكن للباحث استخدامها فقط في التعرف على طبيعة اعتمادكم على أنشطة المراجع الداخلي خلال عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

مع خالص الاحترام والتقدير لحضراتكم ،،،

الباحث

د. أحمد بخيت محمد أحمد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي

فيما يلي المجالات الرئيسية المتضمنة في البحث محل استطلاع الرأي الحالي، برجااء تحديد مستوى موافقتكم على الاعتماد عليها خلال عملية المراجعة، وذلك بوضع علامة (√) أسفل مستوى الاعتماد الملائم من وجهة نظر حضراتكم:

درجة الموافقة على اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي					م
غير موافق بشدة (1)	غير موافق (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق بشدة (5)	
					1 الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين خلال عملية المراجعة.
					2 الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات الرقابة الداخلية خلال عملية المراجعة.
					3 الاعتماد على الأعمال السابقة للمراجعين الداخليين بشأن اختبارات المراجعة الجوهرية خلال عملية المراجعة.