



## أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية دراسة تجريبية

د/ أسماء أحمد أحمد الصيرفي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة دمنهور

### ملخص البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار ما إذا كانت مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة لديه يؤثران علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، وكذا دراسة واختبار أثر كلا من خبرة مراقب الحسابات وحجم مكتبه علي العلاقات الرئيسيتين محل الدراسة. ولتحقيق هذا الهدف تم اجراء دراسة تجريبية علي عينة ١٠٤ من مراقبي الحسابات المرخص لهم بمراجعة الشركات المساهمة في جمهورية مصر العربية. وأشارت نتائج التحليل الأساسي إلي وجود تأثير معنوي لكل من مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه معاً، وكلا منهما علي حده، علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن قيد مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية وحجم مكتبه، كمتغيرين معدلين، لهما تأثير معنوي علي العلاقات محل الدراسة فيما عدا العلاقة مجال الفرض الأول. كما تم إجراء تحليل اضافي باضافة متغير معدل ثالث وهو مستوي تأهيل مراقب الحسابات. وأظهرت النتائج وجود تأثير لتأهيل مراقب الحسابات علي العلاقات محل الدراسة. كما تم اجراء تحليل حساسية من خلال تغيير طريقة قياس مستوي خبرة مراقب الحسابات بدلالة عدد سنوات عمله. وأظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لمستوي الخبرة مقاسا بعدد سنوات الممارسة علي العلاقات محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية- مخاطر أعمال عميل المراجعة- فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

E.mail: asmaelserafy@gmail.com

E.mail 2: aelserafy0384@com.dmy.edu.eg

---

---

## **The Impact of the Auditor Client Business Risk and the Effectiveness of his Internal Control Structure on the External Auditor's Decision to Rely on the Internal Audit Function –An Experimental Study**

### **Abstract**

The main objective of this research is to study whether client business risk and the effectiveness of control structure affect the decision of the external auditor to rely on the internal audit function, while examining the impact of both the experience and auditor firm size on previous relationships. **To achieve the research goal**, an experimental study conducted on a sample of external auditors in the Egyptian environment, and the sample was 104 external auditors. The results indicate that there is a significant effect of the business risk and the effectiveness of the internal control structure, both of them together, and each separately on the decision of the external auditor to rely on the internal audit function, and that the external auditor's registration in the Financial Supervision Authority and auditor firm size have a significant impact on previous relationships. **An additional analysis** was also conducted by adding a third modified variable, which is the qualification of the external auditor. The results showed an effect of the external auditor's qualification on the relationships. **A sensitivity analysis was** also conducted by changing the method of measuring the level of experience of the external auditor through the number of work years. The results showed a significant effect of the level of experience measured by the number of years on the relationships under study.

**Keywords:** The decision of the external auditor to rely on the internal audit function – Enterprise Business Risk - Internal Control Effectiveness

## ١ - مقدمة البحث

تتعرض الشركات للكثير من الضغوط لتحسين موثوقية المعلومات التي تصحح عنها ، لذلك زاد الاهتمام بدور كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات وكيفية التنسيق بينهما، وذلك نظرا لتشابه بعض أهداف ومجالات العمل بينهما ولوجود بعض التداخل بين المهام التي يقوم بها كلا منهما ، وخاصة فيما يتعلق بتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية ICS.

وفي هذا الصدد أشار معيار المراجعة الدولي (ISA,610) ، ومعيار المراجعة الانجليزي (SAS,500)، ومعيار المراجعة الاسترالي (ASA,610) إلي تشابه الوسائل المستخدمة من قبل كلا من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات لتحقيق أهدافهما، وبالتالي فهناك فرصة للتعاون بينهما لتجنب الازدواجية غير الضرورية في العمل. إلا أن تلك المعايير لم توفر ارشادات محددة لمراقبي الحسابات بشأن مدي اعتمادهم علي عمل المراجعين الداخليين ، وهو ما تسعي إليه الدراسة الحالية لتحديد أثر كل من مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي درجة الاعتماد هذه في شكل نسبة مئوية.

كما أشارت العديد من الدراسات (Desai et al, 2017; Wang&Fargher,2015; Bame-Saidin,2014; Al-sukker,2018; Aldred et al,2013; Alsmairat et al,2018; Paino et al.2010.) إلي أن اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي يترتب عليه العديد من المنافع مثل تقليل ازدواجية العمل، ومن ثم تقليل تكلفة المراجعة الخارجية. كما يترتب علي التنسيق بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات تجنب تكرار العمل واهدار والوقت. و يمكن أن يستخدم المراجع الداخلي نتائج عمل مراقب الحسابات في تقييم المخاطر وتحديد المجالات التي تحتاج اهتمامات مستقبلية. كما يساعد هذا التعاون مجلس الادارة في الحصول علي رؤية أكثر شمولاً للعمليات والمخاطر، والاستفادة منها في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وعلي عكس نتيجة الدراسات السابقة توصلت دراسة (Argento et al (2018) إلي أنه علي الرغم من أن اعتماد

<sup>١</sup> تستخدم الباحثة مصطلح الشركة أو المنشأة أو المشروع كترادفات لمصطلح الوحدة الاقتصادية لتعني بها التنظيم الاقتصادي الذي يستهدف تحقيق مستوي مرضي من الأرباح ، ولتحقيق الاتساق في البحث ستستخدم الباحثة لفظ الشركة للدلالة علي ذلك التنظيم.

<sup>٢</sup> تستخدم بعض البحوث الأجنبية وكذا العربية عدة مصطلحات في هذا الشأن مثل الاعتماد علي عمل المراجع الداخلي، الاعتماد علي المراجعة الداخلية ، الاعتماد علي أعمال المراجعة الداخلية. ويتفق الباحث مع البحوث التي استخدمت مصطلح الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية لأنه المصطلح الذي استخدمه IIA في تعريفه للمراجعة الداخلية حديثاً.

مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي يزيد من كفاءة عملية المراجعة الخارجية إلا أنه في الوقت ذاته يقلل من استقلالية مراقب الحسابات وكفاءته المهنية.

ويعتمد قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية علي بعض المعايير التي يجب أن تتوفر في المراجعة الداخلية من أجل زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية . فكلما زادت مخاطر التحريفات الجوهرية (RMM) في القوائم المالية يقل اعتماد مراقب الحسابات علي عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وتزداد حاجة مراقب الحسابات إلي جمع أدلة أكثر اقناعاً وبالتالي تزداد أعمال مراقب الحسابات وتزداد تكلفة المراجعة الخارجية.(Atwajry,2017) وفي هذا الصدد تناولت العديد من الدراسات (Malascu & Sutton,2015; Al Sukker,2018; Munro&Stewart, 2011; Saputra&Yusuf, 2019; Desai et al,2017 Paino et al 2010; Quick&Henrizi,2018;) وجود تأثير لمخاطر أعمال العميل علي قرار مراقب الحسابات باعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

كما تناول البعض (Malascu& Sutton.2015;Eulrichet al,2018;KOSTIKA,2019; Quick&Henrizi,2018; Cefaratti et al,2011 Alwajry.2017) أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية علي اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية. ويعتبر حكم مراقب الحسابات علي فعالية هيكل الرقابة الداخلية نقطة البداية لسلسلة من الأحكام المهنية، وعلي الرغم من زيادة اهتمام الدراسات السابقة بكل من أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه، كلا علي حده، علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية. إلا أنه في حدود علم الباحثة توجد ندرة ملموسة في الدراسات التي تناولت تلك العلاقات في البيئة المصرية، كما أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت أثر التفاعل بين تقييم مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه مع علي قرار الاعتماد هذا، وهو ما يسعي البحث الحالي لدراسته واختباره تجريبياً.

<sup>٣</sup> عرف معهد المراجعين الداخليين IIA المراجعة الداخلية علي انها نشاط موضوعي ومستقل يقدم الأدوار التوكيدية والاستشارية بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها فهي تساعد الشركة علي تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنهجي للتقييم والتحسين في ثلاث مجالات وهي الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة (IIA,2017)

<sup>٤</sup> يرتبط مفهوم الكفاءة **Efficiency** بصفة عامة بمدى تحقيق الأهداف المحققة مسبقاً بأقل تكلفة ممكنة ، وفي مجال المراجعة يعبر مفهوم الكفاءة عن تحقيق مراقب الحسابات لأهداف عملية المراجعة بأقل تكلفة ممكنة. بينما يرتبط مفهوم **الفاعلية Effectiveness** بمدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً ، وفي مجال المراجعة تعبر فعالية المراجعة عن تحقيق مراقب الحسابات للهدف من عملية المراجعة مع التزامه بالمعايير وقواعد السلوك المهني(علي،٢٠١٧)

## ٢ - مشكلة البحث

لقي موضوع اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية اهتمام العديد من الدراسات الأكاديمية (Alsmairat et al,2018; Wang & Fargher,2015; Al-Desai et al, 2017; sukker,2018) حيث تمثل وظيفة المراجعة الداخلية فرصة لمراقب الحسابات للاعتماد عليها خاصة لأغراض ترشيد اجراءات المراجعة التي يقوم بها وأدلة المراجعة التي يقوم بتجميعها، وعلي الرغم من ذلك يعتبر قرار الاعتماد سلاح ذو حدين. فمن ناحية أنه يقلل الازدواجية في العمل ويخفض من أعمال مراقب الحسابات ومن ثم يقلل ساعات المراجعة وأتعاب المراجعة، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن أن يؤثر بالسلب علي جودة المراجعة الخارجية نتيجة احتمال تأثره سلبا علي استقلال مراقب الحسابات. لذلك يجب علي مراقب الحسابات قبل اتخاذ قراره بالاعتماد مراعاة عدة اعتبارات منها تقييم مستوي مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه لتحديد درجة الاعتماد، وهو ما يسعى البحث الحالي إلي اختباره نظريا وتجريبيا من خلال الإجابة علي الأسئلة التالية؛ هل تؤثر مخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية؟ وهل تؤثر خبرة وحجم مكتب مراقب الحسابات علي تلك العلاقة؟ هل تؤثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة في مصر علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية؟ وهل تؤثر خبرة وحجم مكتب مراقب الحسابات علي تلك العلاقة؟ هل يوجد تأثير مشترك لكل من مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه معا علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية؟ وهل تؤثر خبرة وحجم مكتب مراقب الحسابات علي تلك العلاقة؟

## ٣ - هدف البحث

يهدف البحث الحالي إلي دراسة واختبار أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اجراء دراسة تجريبية ميدانية علي عينة من مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

## ٤ - أهمية ودوافع البحث

يكتسب البحث أهمية أكاديمية لكونه يتناول قضية محاسبية هامة لها مردود إيجابي، وهو محددات وجدوي التعاون بين المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات والعوامل المؤثرة علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية مسايرا بذلك البحوث التي تدرس وتختبر

أكثر من محدد لهذا القرار. كما يعتبر من الإضافات العلمية للبحث قياس هذا الاعتماد في شكل نسبة مئوية والتي تعد أكثر دقة وتعبيراً عن درجة الاعتماد علي خلاف معظم الدراسات السابقة التي كانت تعتبره متغيراً وهمياً يأخذ قيمه (١) حال الاعتماد وقيمته (٠) حال عدم الاعتماد.

كما يكتسب البحث أهمية عملية لكونه يختبر تجريبياً أثر كل من مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية لما له من العديد من المنافع لكليهما، ويقلل من جهد واتعاب مراقب الحسابات. ومن أهم دوافع البحث الحالي كونه من الدراسات القليلة- في حدود علم الباحثة- التي تجمع تأثير تفاعل متغيري مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه معا علي قرار الاعتماد، وذلك من خلال منهج التجريب الذي يتلافى عيوب منهجية الدراسات الميدانية باستخدام قوائم الاستقصاء وهي المنهجية التي استخدمتها معظم البحوث المصرية في هذا الشأن.

#### ٥- حدود البحث

يقتصر البحث الحالي علي دراسة و اختبار أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة من خلال اجراء تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث هذا القرار في حالة خدماته المهنية الأخرى ( مثل الفحص المحدود والتوكيد غير المالي)، و أي متغيرات أخرى يمكن أن تؤثر علي قرار الاعتماد هذا (مثل فعالية حوكمة الشركات لدي عميل المراجعة، واسناد وظيفة المراجعة الداخلية كليا أوجزئيا)، كما يخرج عن نطاق البحث استقصاء آراء المراجعين الداخليين بشأن أهمية التعاون بينهم وبين مراقبي الحسابات، وتقتصر عينة البحث علي مراقبي الحسابات المرخص لهم بمراجعة الشركات المساهمة ، كما يركز البحث علي اختبار أثر بعض المتغيرات المعدلة للعلاقتين محل الدراسة، وهي حجم مكتب المراجعة وقيده لدي هيئة الرقابة المالية في التحليل الأساسي ومستوي تأهيله في التحليل الإضافي. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث أي متغيرات أخرى (مثل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ونوعه نفسه ذكر أو أنثي). واخيرا فإن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة البحث.

## ٦- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه ، وفي ضوء حدوده، واختبار فروضه ، سوف يتم استكماله علي النحو التالي:

٦-١ تحليل مخاطر أعمال عميل المراجعة وأثرها علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعيته

٦-٢ تحليل فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة وأثرها علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيته

٦-٣ تحليل التأثير المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الثالث للبحث وفرعيته

٦-٤ منهجية البحث

٦-٥ نتيجة اختبار فروض البحث

٦-٦ التحليل الاضافي

٦-٧ تحليل الحساسية

٦-٨ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

٦-١ تحليل مخاطر أعمال عميل المراجعة وأثرها علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، واشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعيته

يسمح المعيار الدولي للمراجعة (ISA 610) بالتعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بطريقتين؛ الأولى من خلال الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول علي الأدلة، والثانية من خلال المساعدة المباشرة للمراجع الداخلي في عملية المراجعة (Argento et al, 2018) ويعتبر قرار مراقب الحسابات بشأن هذا الاعتماد قراراً معقداً يتطلب حكماً مهنيّاً ويتأثر بالعديد من المتغيرات سواء كانت داخلية (مثل طريقة العمل- خبرة فريق العمل) أو خارجية (مثل العوامل الموقفية). (Brody, 2012) كما أن اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد علي نظرية ترشيد التكلفة لانه يقلل الوقت والجهد الذي يقوم به مراقب الحسابات عند جمع الأدلة مما ينعكس سلباً علي أتعاب المراجعة.

وفي هذا الصدد تناول العديد من المعايير المهنية العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات (ISA:610;SAS:128;) فدوليا حدد معيار (ISA 610 Revised) مسؤوليات مراقب الحسابات عند استخدام عمل المراجع الداخلي، ولا ينطبق هذا المعيار في حالة عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية في الشركة، أو إذا كان في الشركة وظيفة للمراجعة الداخلية ولكن مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة، أو كان مراقب الحسابات لا يتوقع استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول علي أدلة المراجعة، وذلك استنادا إلي فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، كما لا تطبق متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بمساعدة مباشرة إذا لم يخطط مراقب الحسابات لذلك، وأيضا لا يطبق في حالة وجود لوائح أو قوانين تحظر، أو تقيّد إلي حد ما، من استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، أو تحظر الاستعانة بمراجعين داخليين لتقديم مساعدة مباشرة، وبشأن الاصدارات المهنية المناظرة ففي الولايات المتحدة الأمريكية ينظم معيار (SAS128) العلاقة بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، والذي يتفق مع المعيار الدولي في المحتوى ويختلف عنه في بعض الالفاظ بما يلائم بيئة الممارسة المهنية الأمريكية.

كما أشار معيار المراجعة الأمريكي رقم (AS2605) الصادر عن ال PCAOB أنه يتعين علي مراقب الحسابات الحصول علي فهم لوظيفة المراجعة الداخلية والاستعانة بها في تخطيط أعمال المراجعة لتجنب الازدواج في العمل، فينبغي علي مراقب الحسابات تقييم موضوعية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية قبل تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة الخارجية. (PCAOB,2013)

وتعتبر المعايير ذات الصلة المطبقة في العديد من الدول ترجمة حرفية للمعيار الدولي (ISA 610 Revised) ، بما في ذلك المعيار المصري (٦١٠) بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، والذي يعتبر ترجمة غير دقيقة للمعيار الدولي (ISA 610) لسنة ٢٠٠٤، ولم يتم تطويعه ليلائم البيئة المصرية، كما لم يحدث عليه تغيير منذ صدوره عام ٢٠٠٨. وهو بالصورة الحالية لا يوفر لمراقب الحسابات ارشادات كافية تساعده من الاستفادة من عمل المراجعة الداخلية. مما يعتبر غير مناسب لتوفير الارشادات الكافية لمراقب الحسابات التي تساعده في الوصول لحكم سليم عند تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وبالتالي لا تتحقق الثمار المرجوة من التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي. ويرى محمد (٢٠١٩) أن هناك اختلافا كبيرا بين المعيار المصري والمعيار الدولي المعدل، ومن أهم صور الاختلاف، والتي تحتاج فورا إلي تغيير جذري، هو تعريف المراجعة الداخلية. حيث يعرفها المعيار



المصري بأنها نشاط تقييم يتم إجراؤه داخل منشأة كخدمة لها، ومن ثم فهو لم يتطرق إلي التغيير الكبير الذي حدث في تعريف المراجعة الداخلية، والذي أكد علي أنها نشاط تقييمي موضوعي ومستقل يقدم خدمات استشارية وتوكيدية في ثلاثة مجالات هي الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر. ويرجع ذلك لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر.

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الداخلية أصدر IIA معيار المراجعة الداخلية الدولي رقم (٢٠٥٠) بعنوان التنسيق والاعتماد ويتطلب هذا المعيار أن يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بمشاركة المعلومات وتنسيق العمل مع مقدمي الخدمات التوكيدية والاستشارية سواء أكانوا مراجعين داخليين أو مراقبي حسابات ، كما أن إدارة الشركة مسؤولة عن الاشراف علي، وتنسيق التعاون بين مراقب الحسابات والمراجعين الداخليين، وأشار إلي أهمية التعاون بينهما لتجنب تكرار الأعمال. (IIA,2017)

وفيما يتعلق بالدراسات الأكاديمية التي تناولت قرار الاعتماد أشارت العديد من الدراسات (Desai et al, 2017;Haron et al, 2004;Paino et al.2010;Wang&Fargher,2015 al-sukker,2018; Bame-Aldred ; Quick& Henrizi,2018; Alsmairat et al,2018 Saidin,2014; et al,2013) إلي أن اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي يترتب عليه العديد من المنافع فهو يقلل من ازدواجية العمل، ويقلل من تكلفة المراجعة الخارجية، ويُمكن مراقبي الحسابات من فهم هيكل الرقابة الداخلية للشركة والاعتماد عليه، مما يعمل علي زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية. علي الجانب الاخر يمكن للمراجع الداخلي الاستفادة من خبرة مراقب الحسابات في بعض الأمور نتيجة لمعرفته وخبراته، بدلا من الاستعانة بمصادر خارجية، والحاجة إلي إسناد بعض مهام المراجعة الداخلية لمصادر خارجية نتيجة نقص الخبرة في بعض المجالات بالنسبة للمراجع الداخلي. مما يترتب عليه تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية. كما يترتب علي التنسيق بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات تجنب تكرار العمل وهدار والوقت، كما يمكن أن يستخدم المراجع الداخلي نتائج عمل مراقب الحسابات في تقييم المخاطر وتحديد المجالات التي تحتاج اهتمامات مستقبلية. كما يساعد هذا التعاون مجلس الادارة في الحصول علي رؤية أكثر شمولاً للعمليات والمخاطر، والاستفادة منها في ادارة المخاطر والرقابة الداخلية.

° الاسناد Outsourcing هو قرار تتخذه إدارة الشركة (عميل المراجعة) بالتعاقد مع طرف ثالث علي أداء كل أو بعض نشاط أو خدمة أو وظيفة كان من المفروض أدائها داخل الشركة ومن المجدي اسنادها لطرف آخر قد يكون من داخل الشركة أو خارجها ، وذلك للحصول علي مزايا تنافسية بناء علي تحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة للقرار. (محمد، ٢٠١٩)

وعلي عكس نتيجة الدراسات السابقة توصلت دراسة (Argento et al, 2018) من خلال استقصاء علي عينة من مراقبي الحسابات في السويد إلي أنه علي الرغم من أن اعتماد مراقب الحسابات علي عمل المراجع الداخلي يزيد من كفاءة عملية المراجعة الخارجية إلا أنه في الوقت ذاته يقلل من استقلالية مراقب الحسابات وكفاءته المهنية. كما يري (Chen et al, 2017; Argento et al, 2018) أن هذا الاعتماد يمكن أن يؤثر سلبا علي جودة المراجعة الخارجية نظرا لمحدودية الموارد المتاحة للمراجعة الداخلية كما أن المراجعين الداخليين لا يتمتعون بالاستقلالية والكفاءة التي تسمح للمراجعين الخارجيين بالاعتماد علي عملهم.

وعلي الرغم من التأثير الإيجابي لهذا الاعتماد علي جودة المراجعة الخارجية، وأثره في مدي وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية، وما يترتب عليه من تقليل جهد المراجع ، ومن ثم تخفيض أتعاب المراجعة، إلا أن مراقب الحسابات يمكن أن يستخدم هذا الاعتماد لتحقيق مصالح ذاتية علي حساب جودة المراجعة وذلك يتمشي مع نظرية الوكالة، فالعنصر البشري يسعى دائما لتحقيق مصلحته الذاتية وتقليل جهده المبذول فيمكن لمراقب الحسابات استخدام اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية لتحقيق مصلحته الذاتية وتقليل جهده دون التأثير الايجابي علي جودة المراجعة أو تقليل أتعاب المراجعة، كما أن الاعتماد يقلل من استقلال مراقب الحسابات. (Argento et al, 2018)

وحتى لا يؤثر الاعتماد سلباً علي جودة المراجعة الخارجية حدد المعيار (ISA 610) بعض المتطلبات التي يجب علي مراقب الحسابات مراعاتها عند تحديد مجالات الاعتماد وإلي أي مدي يمكن الاعتماد علي عمل المراجعين الداخليين، فعلي الرغم من أن مراقب الحسابات يعتمد علي عمل المراجع الداخلي إلا أنه يتحمل المسؤولية الكاملة للمعلومات الواردة في تقريره. لذلك لابد من التخطيط قبل اتخاذ القرار بشأن ما إذا كان، وكيف، وإلي أي مدي يعتمد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بالعوامل التي تؤثر علي العلاقة بين المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات أشارت دراسة (Donza & Sarens, 2017) إلي وجود عاملين يعززا من جودة هذه العلاقة وهما؛ مشاركة المديرين في وضع خطة المراجعة، واستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كأساس للتدريب الإداري، وذلك من خلال اجراء استقصاء علي المراجعين الداخليين في الشركات الايطالية. كما أشارت دراسة (Bills et al, 2019) إلي وجود تأثير لتدوير مراقب الحسابات علي العلاقة بينهم وبين المراجعين

الداخليين، فمراقبو الحسابات يطلبون أتعاباً أكثر في العام الذي يحدث فيه تغيير في مدير إدارة المراجعة الداخلية.

كما أشار (Breger et al (2020) من خلال إجراء تجربة علي مراقبي حسابات ينتمون لمكاتب مراجعة من Big 4 إلي أن اعتماد مراقب الحسابات علي عمل وظيفة المراجعة الداخلية يزيد كلما زاد التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية وكلما قل أداء المراجعين الداخليين للخدمات الاستشارية. كما هدفت دراسة (Suh et al(2020) إلي اختبار أثر استخدام المراجع الداخلي كأداة للتدريب الإداري علي موضوعية المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، وتوصلت إلي أنه يقل اعتماد مراقبي الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات غير العائلية وعند استخدامها كأداة للتدريب الإداري.

كما اهتمت بعض الدراسات في البيئة العربية (Al-Twajiry et al,2004؛ مصطفى، ٢٠١٨، مبارك، ٢٠١٢؛ زيتون، ٢٠٢١؛ سلطان، ٢٠٢٠؛ علي ، ٢٠٢١؛ متولي ، ٢٠١٨؛ ابوجبل، ٢٠٢١؛ محمد، ٢٠١٩؛ الجوهرى، ٢٠١٩؛ السيد، ٢٠١٥) بهذه القضية البحثية، فقامت دراسة (Twajiry et al (2004 بإجراء استبيان علي عينتين من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية لدراسة التعاون بينهم. وتوصلت إلي وجود إجماع من مراقبي الحسابات من الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بسبب عدم ثقتهم في استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات. كما اختبرت دراسة مبارك (٢٠١٢) أثر مصدر وظيفة المراجعة الداخلية علي قرار الاعتماد وأشارت إلي زيادة اعتماد مراقبي الحسابات علي عمل المراجعة الداخلية المستقلة عن الشركة أكثر من اعتمادهم علي أعمال المراجعين الداخليين العاملين بالشركة، كما أشار إلي أنه لا يوجد تأثير للاسناد علي قرار الاعتماد في ظل ارتفاع الخطر المتلازم المقدر لعملية المراجعة. كما هدف السيد (٢٠١٥) إلي دراسة أثر أداء وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة لدورها الاستشاري والتوكيدي علي قيمة الشركة، وتوصل إلي أن وظيفة المراجعة الداخلية تعاني من وجود فجوة توقعات ترجع إلي عدم التزام الشركات بمعايير الممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية ، وعدم ادراك الإدارة العليا للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية، كما توصل عدم وجود تأثير معنوي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية لأدوارها علي قيمة الشركة وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية علي بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

كما أشار متولي(٢٠١٨) إلي أن اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية يزيد من احتمال اكتشافه للغش في القوائم المالية. كما توصلت دراسة مصطفى (٢٠١٨) إلي وجود تأثير

سلبى لاعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية علي تأخير تقريره وذلك من خلال اجراء تجربة علي عينة من مراقبي حسابات الشركات المصرية. كما هدفت دراسة محمد (٢٠١٩) إلي اختبار أثر كل من اسناد وتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اجراء تجربة علي مراقبي الحسابات في البيئة المصرية، وتوصلت إلي وجود تأثير مشترك لكل من إسناد وتوقيت المراجعة الداخلية علي قرار الاعتماد، كما يوجد تأثير مشترك لكل من اسناد او الوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية علي قرار الاعتماد، كما يوجد تأثير مشترك لكل من توقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية علي قرار الاعتماد، كما أنه لا يوجد تأثير مشترك لكل من إسناد وتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية معا علي قرار الاعتماد عند مراجعة القوائم المالية للشركات المصرية. وتوصلت دراسة الجوهري (٢٠١٩) إلي زيادة اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية في ظل فعالية المراجعة الداخلية، كما أن ذلك الاعتماد يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، وذلك من خلال اجراء استطلاع اراء عينة من مراقبي الحسابات والاكاديميين.

كما توصلت دراسة سلطان (٢٠٢٠) إلي وجود تأثير للالتزام الشركات الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح عنه علي قيمة الشركة وذلك من خلال اجراء دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال المصرية. كما هدفت دراسة زيتون (٢٠٢١) إلي البحث في تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب علي الإدارة ودورها الاستشاري في إدارة المخاطر علي قرار اعتماد مراقب الحسابات، ومن خلال تجربة علي مراقبي حسابات في البيئة المصرية توصل إلي وجود تأثير سلبي لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب علي الإدارة علي قرار اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن قرار الاعتماد لا يتأثر بأداء المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري والتوكيدي في كجال إدارة المخاطر.

كما هدفت دراسة علي (٢٠٢١) إلي دراسة أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدي الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها، وباستخدام تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات توصل إلي أن هناك تأثير معنوي لكل من الاسناد الكلي والاسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية. كما اتضح وجود تأثير معنوي لكل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدي الهيئة العامة للرقابة المالية كمتغيرات معدلة علي العلاقة محل الدراسة.

كما تناولت بعض الدراسات المصرية ( علي، ٢٠٢١؛ محمد، ٢٠١٩؛ عبد المجيد، ٢٠١٨) مجموعة من العوامل التي من شأنها التأثير علي قرار الاعتماد هذا في البيئة المصرية؛ ومن هذه العوامل ما يرتبط بمراقب الحسابات ومنشأته مثل قيده لدي هيئة الرقابة المالية وانتائمه لأحد مكاتب المراجعة ال Big 4 وخبرته وتخصصه الصناعي. ومنها ما يرتبط بخصائص الشركة عميل المراجعة مثل؛ هيكل الحوكمة، ومخاطر أعمال العميل، والخصائص التشغيلية للشركة، ووجود لجنة مراجعة، اسناد ووظيفة المراجعة الداخلية. كما أشار عيسي (2008) إلي وجود تأثير لخصائص وظيفة المراجعة الداخلية مثل كفاءتها وموضوعيتها وجودة عملها علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية.

وقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية منذ بداية القرن الحالي خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور مفهوم المراجعة الداخلية عن (IIA, 2003) الذي تضمن توسيعا لمهام الرقابة الداخلية بإضافة مهمة تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر. كما أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم الشركات إلي زيادة المخاطر التي يواجهها عميل المراجعة، وفي هذا الصدد أشار (Carcello 2019) إلي أن المراجعة الداخلية الفعالة يمكن أن تقلل من المخاطر التشغيلية والمالية في الشركات.

كما ينبغي علي المراجع الداخلي مواكبة الأحداث التي تواجه الشركة، ويجب عليه القيام باعمال من شأنها إضافة قيمة للشركة ومساعدتها في مواجهة الازمات والمشاكل من خلال ادارة المخاطر، فمن خلال استقصاء تم في ندوة لمعهد المراجعين الداخليين ٢٠٢٠ بعنوان ، "Coronavirus and Internal Audit: Preparing for the New Normal in 2020 and Beyond" طلب من المشاركين تحديد أي المسؤوليات التي تتحملها وظيفة المراجعة الداخلية كان لها الأثر علي شركتهم، وكانت الاستجابات تدور حول تحديث تقييم المخاطر، وتنفيذ مشروعات المراجعة وخلق وعي بالرقابة الأساسية، واجراء البحوث والمقارنة بالأفضل. (IIA, 2020).

**وبشأن مخاطر أعمال عميل المراجعة كمحدد لقرار اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية** ففيما يتعلق بمفهوم هذه المخاطر كما يري (Carcello 2019) فهي المخاطر الناتجة عن فشل منشأة العميل في تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجيتها بشكل فعال، وتنشأ مخاطر الأعمال من الظروف والقوي الداخلية والخارجية؛ مثل الهيكل التنظيمي، ادارة الاعمال والبيئة الاقتصادية. ويعتمد مراقب الحسابات علي تقييمه لمخاطر أعمال عميل المراجعة عند وضع خطة المراجعة لتحديد مدي وطبيعة وتوقيت اجراءات المراجعة، لذلك يحتاج مراقب الحسابات إلي فهم

مخاطر عمل العميل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، وذلك لتحسين فعالية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة.

وتعرف مخاطر أعمال العميل بأنها احتمال تعرض الشركة إلي خسائر غير متوقعة وغير مخططة أو تذبذب العائد المتوقع من استثمار معين والاثار الناجمة عن احداث مستقبلية محتملة الوقوع ولها القدرة في التأثير علي تحقيق أهداف الشركة وتنفيذ استراتيجيتها بنجاح. وترتبط مخاطر أعمال العميل ارتباطا وثيقا بنموذج خطر المراجعة فتعتبر مناظرة للخطر المتلازم، كما ترتبط المراجعة الداخلية بالشركة ارتباطا وثيقا بإدارة المخاطر، فقد أشار محمد (٢٠١٩) أن المراجعة الداخلية تعتبر تقنية لإدارة المخاطر نظرا لأنها توفر خدمات استشارية مسبقة وخدمات توكيدية لاحقة من خلالها يمكن تحديد مناطق الخطر في الشركة التي يمكن أن تؤدي إلي الفشل في تحقيق الأهداف التنظيمية، ويرتكز تحقيق الأهداف المؤسسية علي قدرة الإدارة علي إدارة المخاطر، والتي تتضمن تحديد الأهداف وتحديد محددات الخطر، وتنفيذ الاستجابات المناسبة للمخاطر والعلاقات الاجتماعية التي يجب ممارستها.

وتعرف ادارة المخاطر بأنها الاعمال التي تقوم بها الادارة للحد من الأثار السلبية الناتجة عن المخاطر، وفي بعض الأحيان تقبل الإدارة مستوي معين من المخاطر ولا تتخذ أي اجراءات للحد من الأثار السلبية لهذه المخاطر. ولكي تتمكن الشركات من إدارة المخاطر بفعالية علي الإدارة التعرف علي هذه المخاطر وترتيبها وفقا للأولوية وذلك لكي تحدد مستوي المخاطر الذي ستقبل به لتعظيم النتائج عند مستوي معين من المخاطر. وتعتبر ادارة المخاطر جزءا من هيكل الرقابة الداخلية اللازم لاكتشاف المخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة مع محاولة تخفيضها أو تجنبها، كما تعد من الأساليب والعمليات التي تستخدمها الادارة للتخفيف من حدة المخاطر في سبيل حماية الشركة، أو الاستفادة من الفرص المتاحة وإضافة قيمة لأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة (ابوجبل، ٢٠٢١)

<sup>٦</sup> علي الرغم من أن المراجع الداخلي يمكن أن يضيف قيمة كبيرة في إدارة مخاطر الشركة إلا أن هناك مخاطرة في أن هذا الدور قد يضر باستقلاليته وموضوعيته. حيث أوضح (2009) IIA أن للمراجعة الداخلية ثلاث أدوار في إدارة المخاطر وهي؛ الأدوار الأساسية ( وهي تخص خدمات التوكيد، وتشمل مراجعة ادارة المخاطر الرئيسية، تقييم الاقصاد عن المخاطر، تقييم عملية إدارة المخاطر، توفير توكيد عن مدي صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها، الأدوار المشروعة ) وهي التي يمكن القيام بها وتشمل الحفاظ علي وتطوير عملية إدارة المخاطر، ودعم إنشاء إدارة المخاطر، وتدريب الادارة علي كيفية الاستجابة للمخاطر، والمساعدة في تيسير تحديد وتقييم المخاطر، أدوار لا ينبغي القيام بها) مثل تحديد قدرة الشركة علي تحمل المخاطر، واتخاذ القرارات بشأن الاستجابة للمخاطر نيابة عن أو بديلا عن الادارة والمساءلة عن إدارة المخاطر. (محمد، ٢٠١٩)

وفي هذا السياق أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA,2009) من خلال معيار إدارة المخاطر رقم ٢١٢٠ إلى ضرورة تقييم المراجعة الداخلية لمدي فعالية عملية إدارة المخاطر، وتحديد مدي المساهمة في تحسينها، حيث توفر المراجعة الداخلية توكيدا موضوعيا للإدارة عن فعالية إدارة المخاطر في ثلاثة مجالات، وهي: مدي تصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر، ومدي تقييم المخاطر التي تواجه الشركة، ومدي فعالية الاستجابة أو رد فعل الشركة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها، كما توفر المراجعة الداخلية خدمات استشارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر وستقوم المراجعة الداخلية هنا بالتركيز علي الدور التوكيدي لإدارة المخاطر إذا كانت الشركة تستعين بمصادر خارجية في تقديم خدمات إدارة المخاطر (السيد، ٢٠١٥)

ولتحسين فهم مخاطر أعمال عميل المراجعة، يقوم مراقب الحسابات بتحليل كلا من البيئة الداخلية والخارجية أو ما يطلق عليه مدخل مراجعة الأنظمة الاستراتيجية – The strategic systems auditing approach الذي يقوم فيه مراقب الحسابات بالتحليل علي المستوي الاستراتيجي ثم مستوي العمليات، وعقب هذا التحليل تتكون لدي المراجع معرفة وفهم أفضل لبيئة أعمال العميل ومخاطر أعماله، مما يؤدي بالتبعية إلى زيادة جودة وفعالية عملية المراجعة. (بسيوني، ٢٠١٥)

وفي هذا الصدد أشارت العديد من الدراسات (Malascu& Sutton,2015; Cular et al,2020 ;Munro Saputra&Yusuf,2019; Desai et al,2017 Al Sukker,2018; Paino et Quick&Henrizi ,2018; &Stewart,2011; al.2010; مبارك ٢٠١٢؛ Bame–Aldred et al,2013) إلى وجود تأثير لمخاطر أعمال العميل علي قرار مراقب الحسابات باعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

فأشارت دراسة (Paino et al (2010) إلى وجود تأثير لطبيعة عمل المراجعة علي قرار الاعتماد، و وجود تأثير مخاطر أعمال العميل علي تلك العلاقة. وأشارت دراسة (Munro& Stewart 2011) إلى وجود تأثير لخبرة مراقب الحسابات علي قرار الاعتماد. كما أشار مبارك (٢٠١٢) إلى أن علي الرغم من أن مصدر المراجعة الداخلية كان له تأثير ايجابي علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية إلا أن ارتفاع الخطر المتلازم لعملية المراجعة يقلل من اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدرها وذلك من خلال اجراء تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات . كما أضافت دراسة (Malascu& Sutton(2015) أنه في ظل ارتفاع مخاطر أعمال العميل تتجه الشركة إلى زيادة

وتحسين الرقابة من خلال المراجعة المستمرة، وأن مراقبي الحسابات يكونون أكثر استعدادا للاعتماد علي عمل المراجعة الداخلية في ظل المراجعة المستمرة. و أضاف (Desai et al (2017) إلي أن مراقبي الحسابات يكونون أكثر حساسية للأدلة السلبية عن الأدلة الايجابية. وأضاف (Quick&Henrizi(2018) أن تجربة المراجع السابقة في الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر علي قراره.

وأشارت دراسات (Al Sukker,2018; Desai et al,2017;Mubako,2019; Cular et al,2020) إلي أن قرار الاعتماد يعتمد علي موضوعية المراجع الداخلي وكفاءته واستقلاله. وأشارت دراسات (Saputra&Yusuf,2019; Petherbridge&Messier,2015) إلي أن زيادة مخاطر أعمال العميل تؤدي إلي زيادة ساعات عمل المراجعة وزيادة أتعاب المراجعة ومن ثم تقليل الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية. كما أشار (Cular et al(2020) إلي زيادة اعتماد مراقبي الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية عندما تقوم المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر في ظل وجود لجنة مراجعة قوية ويقل هذا الاعتماد في حالة وجود لجنة مراجعة ضعيفة.

وعلي الرغم من اتفاق الدراسات السابقة علي تأثير مخاطر أعمال العميل علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، إلا أنها اختلفت في منهجياتها وبيئات تطبيقها، فتم تطبيق دراسة (Paino et al(2010) من خلال استقصاء علي عينة من مراقبي الحسابات في ماليزيا، كما اجرت دراسة (Malascu& Sutton(2015) تجربة علي المراجعين في فلوريدا، كما طبق دراسة (Al Sukker (2018) تجربة علي مراقبي الحسابات في الأردن، وتم تطبيق دراسة (Desai et al (2017) من خلال تجربة علي مراقبي حسابات في الولايات المتحدة الامريكية. واجرت دراسة (Munro& Stewart (2011) تجربة علي مراقبي حسابات من استراليا. وتم اجراء دراسة (Quick&Henrizi(2018) من خلال تجربة علي عينة من مراقبي حسابات في المانيا. وتم اجراء دراسة (Cular et al(2020) من خلال تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات.

وعلي عكس نتيجة الدراسات السابقة التي اهتمت بقرار الاعتماد من خلال تجربة علي مراقبي الحسابات أجرت دراسة (Mubako(2019) تجربة علي المراجعين الداخليين في زيمبابوي، فيري المراجعين الداخليين عدم وجود تفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين لان إدارة الشركة تعيق التفاعل بين المراجعين الداخليين ومراقبو الحسابات.



ويلاحظ من تحليل الدراسات السابقة أن معظمها تم تطبيقها في دول متقدمة والقليل منها تم تطبيقه في دول نامية، كما يوجد ندرة في دراسة تلك العلاقة في البيئة المصرية، وبالتالي توجد حاجة لاختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية، وهو ما دعي الباحثة إلي اشتقاق الفرض التالي تمهيدا لاختباره تجريبيا.

**الفرض الأول H1 : تؤثر مخاطر أعمال عميل المراجعة سلبا ومعنويا علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة**

ونظرا لان الاحكام التي يصدرها مراقب الحسابات تعتمد علي سماته الشخصية والفنية، وبالتالي فإن صحة هذه الأحكام تتأثر بخبرته فكلما زادت خبرته كلما زادت قدرته علي اتخاذ قرارات أكثر دقة، وإصدار الأحكام المهنية المناسبة بصفة عامة، وعند تقدير مخاطر أعمال عميله خاصة. وفي هذا الصدد أشار (AUASB, 2009, علي, ٢٠١٧؛ بدوي, ٢٠١٨؛ محمد, ٢٠١٩) إلي أهمية الاحكام المهنية وأثرها الإيجابي علي كفاءة وفعالية المراجعة، ومن أهم المقومات الأساسية اللازمة لإصدار أحكام مهنية سليمة المعرفة والخبرة والكفاءة المهنية والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك الاخلاقي واليات وسياسات رقابة الجودة. كما أشارت بدوي (٢٠١٨) إلي أن خبرة مراقب الحسابات تعتبر من العوامل الجوهرية التي تؤثر علي تقييم مراقب الحسابات للمخاطر وقراراته المتعلقة بقبول عملية المراجعة، وذلك نظرا لان الخبرة التي يكتسبها مراقب الحسابات الناتجة عن التدريب ومراجعة حسابات عملاء مختلفين تنعكس علي مستوي معرفته والتي يمكن استخدامها في سياق تقييمه للخطر وتحسن من تقييمه للمخاطر.

مما سبق يتضح وجود دور لخبرة مراقب الحسابات في تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية. و في هذا الصدد أشارت بعض الدراسات (Munro&Stewart,2011) (Wang&Fargher,2015; Atwajiry,2017) التي تناولت قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بأثر خبرة مراقب الحسابات علي هذا القرار، فالخبرة تمكن مراقب الحسابات من استدعاء المعلومات الهامة والضرورية عند اصداره لحكمه المهني. فتوصلت دراسة (Munro&Stewart (2011) إلي أنه كلما زادت خبرة مراقب الحسابات كلما زادت جودة تقييمه

<sup>٧</sup> عرف معيار المراجعة الاسترالي (ASA 200) الصادر عن مجلس معايير التوكيد والمراجعة الحكومية الاسترالي عام ٢٠٠٩ (AUASB) الاحكام المهنية بأنها تطبيق المعرفة والتدريب والخبرة في اطار قواعد السلوك المهني ومعايير المحاسبة والمراجعة، بهدف التوصل إلي القرارات المتعلقة بإختيار البديل المناسب لظروف مهمة معينة.(علي, ٢٠١٧)

لمخاطر أعمال العميل وتزيد الأثار الإيجابية المترتبة علي قرار الاعتماد. وعلي عكس ما أشارت إليه الدراسة السابقة أشار (2012) Brody أن خبرة مراقب الحسابات لا تؤثر علي قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية. كما توصلت دراسة (2017) Atwairy إلي وجود تأثير للخبرة علي قرار الاعتماد. كما أشارت دراسة علي (٢٠١٧) إلي أن الخبرة تؤدي إلي تطوير قدرة مراقب الحسابات علي استيعاب المعلومات، وتساعد علي اجراء المقارنات المنطقية بين البدائل المختلفة، وفهم والتفاعل مع بيئة المراجعة، وتجعل مراقبي الحسابات أكثر قدرة علي الحصول علي الأدلة الكافية والملاءمة، كما أنهم يستغرقون وقتاً أقل في تفسير أحكامهم المهنية.

**وبتحليل متطلبات قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية** يتضح وجود متطلبات لها دلالة مهنية حيث أن الشروط تستوجب علي مراقبي الحسابات الراغبين في القيد بسجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة والقدرة والملاءة المهنية والتي تتطلب الاهتمام المستمر بالتطوير ورفع الكفاءة والتعليم المستمر، وتري الباحثة أن توافر هذه المتطلبات من شأنها التأثير الإيجابي علي جودة حكم مراقب الحسابات بشأن قرار اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية. ونظرا لاختلاف نتائج الدراسات السابقة فتوجد حاجة لاختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية وبالتالي تتوقع الباحثة وجود تأثير لخبرة مراقب الحسابات، مقاسة بقيده لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة السابقة وهو ما يسعى البحث لاختباره من خلال اشتقاق الفرض التالي:

<sup>٨</sup> اشترطت الهيئة العامة للرقابة المالية، أن يتولى مراقبو الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات الهيئة مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة، وشركات الاكتتاب العام والشركات والجهات المرخصة لها بمزاولة الأنشطة المالية غير المصرفية، ولذلك يجب علي مراقبي الحسابات القيد بهذا السجل، وتمثل شروط طالب القيد بالسجل؛ أن يكون عضواً بشعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجار، مرور ٥ سنوات على الأقل على قيد مراقب الحسابات ضمن من لهم الحق في مراجعة واعتماد القوائم المالية لشركات المساهمة بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية "جداول المحاسبين والمراجعين"، القيام بمراجعة حسابات شركات المساهمة خلال الخمس سنوات السابقة على طلب القيد، ويشترط أن يكون قد قام بمراجعة حسابات ٣ شركات مساهمة على الأقل كل سنة بما يتفق مع المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى. أن يكون مقيداً بالسجل المعد لدى الجهاز المركزي للمحاسبة ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي، أن يتحقق على الأقل واحد مما يلي: عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحصول على إحدى الشهادات المهنية الأجنبية المعدلة لها أو الحصول على درجة الدكتوراة في المحاسبة من إحدى الجامعات المعترف بها في مصر، القيد في سجل مراقبي حسابات البنوك لدى البنك المركزي المصري، استيفاء شروط القدرة والملاءة المهنية من خلال تقديم ما يفيد وجود ما يلي: فريق عمل يضم ٣ على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لشركات المساهمة لمدة لا تقل عن ٥ سنوات، ملخص للنظام المطبق بالمكتب للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية.، النظام المطبق بالمكتب للالتزام بالتعليم المهني المستمر، عدم صدور أي أحكام جنائية نهائية ضده، عدم صدور أي أحكام تأديبية ضده. (الهيئة العامة للرقابة المالية- قرار رقم ٣ لسنة ٢٠٢١ باعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة)

**H1a:** يختلف التأثير السلبي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

كما يعتبر حجم مكتب المحاسبة من المتغيرات الهامة التي تؤثر علي أحكام مراقب الحسابات وقراراته ، كما يعتبر وفقا للعديد من الدراسات مقياسا ملائما لجودة المراجعة المدركة فكبر حجم المكتب وتوافر الامكانيات التي تسمح بالاستثمار في الموارد البشرية والمادية تمكن من تحسين القرارات التي يتخذها مراقب الحسابات فيما يتعلق بتقييمه لمخاطر أعمال العميل، وفي هذا الصدد تناولت العديد من الدراسات (Sranberg&Ohman,2013; Argento et al,2018; Wang&Fargher,2015; al,2018; Alsmairat et al,2018; محمد، ٢٠١٩) التي ركزت علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بأثر حجم مكتب المحاسبة علي قرار الاعتماد من خلال المقارنة بين قرار الاعتماد في المكاتب التي تنتمي إلي Big 4 والمكاتب التي لا تنتمي إلي Big 4 ، فأشار (Sranberg&Ohman(2013 إلي أن مراقبي الحسابات من الشركات Big 4 يتعرضون لضغوط عمل كبيرة لكسب ميزة تنافسية في سوق خدمة المراجعة، كما أن موازنة وقت عملية المراجعة يولد ضغطا ويجعلهم أكثر اقبالا علي الاعتماد لتقليل وقت عملية المراجعة وتقليل الضغط الذي تتعرض له تلك الشركات نتيجة زيادة عدد عملاءها. كما أشار (Atwaijry (2017 إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي قرار الاعتماد. وأشار (Alsmairat et al(2018 إلي وجود اختلاف في قرار الاعتماد باختلاف حجم المكتب فيزيد اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية في مكاتب المراجعة الصغيرة مقارنة بمكاتب المراجعة الكبيرة. كما أشار محمد (٢٠١٩) أن جودة الاحكام المهنية ترتبط بشكل كبير بحجم منشأة مراقب الحسابات، وأن الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم لا تتأثر بالأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة، وذلك علي عكس منشآت المحاسبة الأصغر حجما. كما أن مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة الأكبر حجما يكونون أكثر موضوعية في أحكامهم المهنية وأكثر قدرة علي مواجهة ضغوط إدارة عميل المراجعة مقارنة بقرنائهم في منشآت المراجعة الأصغر حجماً. وبالتالي فمن المتوقع وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة علي العلاقة السابقة وهو ما يسعى البحث لاختباره من خلال اشتقاق الفرض التالي:

<sup>٩</sup> يقصد بجودة المراجعة كفاءة مراقب الحسابات في إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية في ظل الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية ذات الصلة من جهة و قواعد وأداب السلوك المهني من جهة أخرى. وجودة المراجعة المدركة تعني جودة المراجعة من وجهة نظر اصحاب المصالح وليست جودة فعلية للمراجعة.

**H1b** : يختلف التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف حجم مكتبه

٦-٢ تحليل فعالية هيكل الرقابة الداخلية وأثرها علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيتيه

يعتبر هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الاقتصادية بمثابة خط الدفاع الأول لحماية أصحاب المصالح فيها، سواء أكانوا داخليين أو خارجيين نظرا لانه يعتبر الأداة الرئيسية لضمان إمكانية الاعتماد علي ما توصله القوائم المالية من معلومات (علي، ٢٠٢٠)

وزاد الاهتمام بفعالية هيكل الرقابة الداخلية خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية ٢٠٠٨ ونتيجة فشل العديد من الشركات في جميع أنحاء العالم زاد الشك في جودة خدمة المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية. ووجود إدارة المراجعة الداخلية في الشركة ليس كافي في حد ذاته لتدعيم حوكمة الشركات ولكنها تعتبر أحد آليات الرقابة الداخلية التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الرقابية وتعمل علي الحد من الأخطاء والغش ، لذلك فيجب أن تكون فعالة في أداء مهامها (Atwajiry,2017).

ويعتبر وجود هيكل رقابة داخلية فعال في الشركة أحد الأليات التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف الشركة وتقليل حالات الفشل. وتعتبر ادارة الشركة هي المسئولة عن سلامة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وتتحقق فعالية هيكل الرقابة الداخلية في حالة خلوه من أوجه الضعف

<sup>١</sup> هيكل الرقابة الداخلية **structure Internal Control** هي سلسلة من الاجراءات والعمليات، والتي يتم تصميمها لتوفير توكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي: كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وإمكانية الاعتماد علي التقارير المالية ، الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية. ووفقا لإطار (2013) COSO فان الرقابة الداخلية لم تعد تقتصر علي الرقابة المالية والمحاسبية فقط انما امتدت لتشمل جميع جوانب الشركة، وتجمع بين المستويات المختلفة من الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة. (سلطان، ٢٠٢٠)

<sup>١</sup> وفقا لمعيار (ISA NO.240,2009) يشير الغش **Fraud** إلي فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من الإدارة أو المسؤولين عن حوكمة الشركة أو الموظفين أو طرف ثالث باستخدام الخداع للحصول علي منفعة غير قانونية أو غير مستحقة . وقد يتم ذلك من خلال تحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول. أما الأخطاء **Errors** فتشير إلي تحريفات غير متعمدة في القوائم المالية مثل الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات وفي البيانات المحاسبية والسهو أو سوء تفسير الحقائق، والتطبيق الخاطيء للسياسات المحاسبية (سلطان، ٢٠٢٠)

والقصور الجوهرية ، ولأغراض تخطيط إجراءات المراجعة فإن مراقب الحسابات مسئول حسب معايير العمل الميداني عن تقييم هيكل الرقابة الداخلية بما في ذلك أدواتها والتي من بينها المراجعة الداخلية ، وعلي أساس نتيجة تقييمه يحدد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركات أشار Quick&Henrizi(2018) من خلال اجراء تجربة في المانيا إلي أنه يمكن لهيكل الرقابة القوي أن يعوض نقاط الضعف في الحوكمة فيما يتعلق بثقة مراقبي الحسابات في وظيفة المراجعة الداخلية.

ونظرا لأن الرقابة الداخلية الفعالة تكون مكلفة للشركة فقد تقبل الشركة مستوي من الرقابة يتجاوز عن بعض الانحرافات لتقليل تكاليف الرقابة (Alwajiry,2017)، وفي هذا الصدد أشارت العديد من المعايير التنظيمية إلي أن مراقب الحسابات يجب أن يفهم هيكل الرقابة الداخلية، من اجل تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية. فبيئة الرقابة الجيدة تسمح لمراقب الحسابات بالثقة في المعلومات التي توفرها الشركة والأدلة المرتبطة بها، مما يؤثر علي طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة، ويقلل من حجم إجراءات المراجعة. كما أشار Chang et al(2019) إلي أن جودة المراجعة الداخلية تنعكس ايجابا علي فعالية اجراءات الرقابة الداخلية وخاصة في فيما يتعلق بالالتزام ولا يوجد تأثير علي العمليات.

ونتيجة للمسئولية المهنية التي تقع علي عاتق مراقب الحسابات من خلال ضرورة التزامه بمتطلبات معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها GAAS والوفاء بمسئولياته وفقا للإصدارات المهنية التي منها (315. No ISA; 300. No ISA) ، فيجب علي مراقب الحسابات تقييم مدى إمكانية الاعتماد علي هيكل الرقابة الداخلية ، في سياق أدائه لعملية المراجعة الخارجية المالية التقليدية السنوية. ونظرا لإمكانية اعتبار عملية المراجعة الخارجية بمثابة سلسلة من الأحكام المهنية التي يجب أن تتسم بالجودة، فيمكن القول أن من أهم مجالات الأحكام المهنية هو الحكم علي أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، نظرا لانعكاسه علي تخطيط إجراءات المراجعة، وفقا لمدخل امراجعة الخارجية المهيكلة(علي، ٢٠٢٠)

<sup>١</sup> **الضعف الجوهرية A material weakness** هو القصور أو مجموعة من أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية مثل وجود احتمال معقول إن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لن يتم منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب ، أما القصور **الجوهرية Material Deficiencies** فهو عبارة عن المواقف التي يعتقد مراقب الحسابات بأن اجراءات هيكل الرقابة الداخلية أو مدى الالتزام بها لا تؤدي إلي تقليل مخاطر حدوث أو عدم اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتي تتم من بواسطة العاملين بالمنشأة خلال ادائهم وظائفهم في الوقت المناسب وهي اقل خطورة من الضعف الجوهرية. (SAS 115,2008)

وفي هذا الصدد أشار البعض (Malascu& Sutton,2015;Eulrich et al,2018; Quick&Henrizi,2018; Cefaratti et al,2011 ; Kostika, 2019 Alwajry.2017) إلى أنه في حالة وجود هيكل رقابة داخلية فعال تنخفض مخاطر الرقابة و يزيد التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، ويزيد اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية. مما ينعكس علي طبيعة ومدى اجراءات المراجعة وانخفاض ساعات عمل المراجعة. و أضاف (2017) Alwajry أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال ينعكس في زيادة نسبة الاعتماد في حالة جودة المراجعة الداخلية، كما أشار (Eulrich et al(2018) إلى أن مراقب الحسابات يكون أكثر عرضة لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية اذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لها دور توكيدي علي إدارة المخاطر أو هيكل الرقابة الداخلية. كما أشار (Kostika(2019) إلى أن فعالية هيكل الرقابة الداخلية تؤثر علي قرار الاعتماد، كما أشارت إلي وجود مجموعة من العوامل تؤثر علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من أهمها استقلال وظيفة المراجعة الداخلية وقدرات وكفاءة المراجعين الداخليين المهنية.

وعلي عكس الدراسات السابقة أشار (Cefaratti et al,(2011) إلي أنه يزيد احتمال اكتشاف مراقبي الحسابات لأوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية عندما يعتمدون علي عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

وعلي الرغم من اتفاق الدراسات السابقة علي وجود تأثير لفعالية هيكل الرقابة الداخلية علي قرار الاعتماد، كما أنها تتفق في فترة الدراسة فمعظمها دراسات حديثة، إلا أنها اختلفت في منهجياتها وبيئات تطبيقها فتم اجراء دراسة (Malascu& Sutton(2015) من خلال تجربة علي المراجعين في فلوريدا، وتمت دراسة (Alwajry(2017) من خلال استقصاء. بينما تمت دراسة (Quick&Henrizi(2018) من خلال تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات في المانيا. كما اجرت دراسة (Eulrich et al,2018) استقصاء علي المراجعين الداخليين والخارجيين. كما اجرت دراسة (Kostika (2019) استقصاء علي مراقبي الحسابات في اليونان.

ويلاحظ من تحليل الدراسات السابقة أن معظمها تم تطبيقها في دول متقدمة والقليل منها تم تطبيقه في دول نامية، كما يلاحظ علي منهجية الدراسات السابقة أنها كانت في معظمها من خلال استقصاء وهي منهجية يعترضها العديد من العيوب، وبذلك توجد حاجة لتطوير تلك المنهجيات من خلال اختبار تلك العلاقة باستخدام المدخل التجريبي، كما توجد ندرة في دراسة واختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية، وبالتالي توجد حاجة لاختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية باستخدام المنهج

التجريبي، وهو ما دعي الباحثة إلي اشتقاق الفرض التالي تمهيدا لاختباره تجريبيا في البيئة المصرية.

**الفرض الثاني H2: تؤثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة ايجابا ومعنويا علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة**

وبشأن أثر خبرة مراقب الحسابات علي العلاقة السابقة وكما سبق وتم الاشارة عند اشتقاق الفرض السابق أشارت بعض الدراسات (Wang&Fargher,2015; Atwajiry,2017; Munro&Stewart,2011) التي تناولت قرار مراقب الحسابات في الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بأثر خبرة مراقب الحسابات علي قرار الاعتماد. كما أشارت دراسة علي (٢٠١٧) إلي أن الخبرة تؤدي إلي تطوير قدرة مراقب الحسابات علي استيعاب المعلومات، وتساعده علي اجراء المقارنات المنطقية بين البدائل المختلفة، وفهم والتفاعل مع بيئة المراجعة، وتجعل مراقبي الحسابات أكثر قدرة علي الحصول علي الأدلة الكافية والملاءمة، كما أنهم يستغرقون وقتا أقل في تفسير أحكامهم المهنية. فعلي سبيل المثال إذا غالي مراقب الحسابات في تقييم خطر الرقابة، يؤدي إلي تقليل اعتماده علي هيكل الرقابة الداخلية، ومن ثم اجراء اختبارات اضافية أو زيادة حجم العينة بما يؤثر سلبا علي كفاءة المراجعة. كما أن تقييم خطر الرقابة باقل مما يجب يؤدي إلي زيادة الاعتماد علي هيكل الرقابة الداخلية، والتقليل من اجراءات المراجعة اللازمة وعدم جمع أدلة الاثبات الكافية بما يؤثر علي فعالية المراجعة. وبالتالي تزداد أهمية جودة دقة واحكام مراقب الحسابات في تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية لدي عميله.

كما تناولت دراسة محمد (٢٠١٩) أثر خبرة مراقب الحسابات علي العلاقة بين إسناد وتوقيت والوضع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها، وأشارت إلي أن الخبرة تؤثر بشكل إيجابي علي جودة تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الجوهرية واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية. كما أشارت دراسة علي (٢٠٢٠) إلي أن خبرة مراقب الحسابات تعتبر من محددات جودة حكم مراقب الحسابات علي أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.

**وبتحليل متطلبات قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية يتضح وجود متطلبات لها دلالة مهنية حيث أن الشروط تستوجب علي مراقبي الحسابات الراغبين في القيد بسجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة والقدرة**

والملاءة المهنية والتي تتطلب الاهتمام المستمر بالتطوير ورفع الكفاءة والتعليم المستمر، وتري الباحثة أن توافر هذه المتطلبات من شأنها التأثير الإيجابي علي جودة حكم مراقب الحسابات بشأن قرار اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية. وتأسيسا علي ذلك فمن المتوقع وجود تأثير لخبرة مراقب الحسابات معبرا عنها بقيده لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة السابقة وهو ما يسعى البحث لاختباره من خلال اشتقاق الفرض التالي:

**H2a:** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

وفيما يتعلق بتأثير حجم مكتب المحاسبة كمتغير معدل علي العلاقة السابقة أشار Argento et al,(2018) إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي قرار الاعتماد. كما أشار Chang et al,(2019) إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية واثراها علي فاعلية هيكل الرقابة الداخلية. وبالتالي فمن المتوقع وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة معبرا عنها بكونه شريك لأحد مكاتب المراجعة الكبرى علي العلاقة السابقة وهو ما يسعى البحث لاختباره من خلال اشتقاق الفرض التالي:

**H2b:** يختلف التأثير الإيجابي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف حجم مكتبه.

### ٦-٣ تحليل التأثير المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الثالث للبحث وفرعيته

في هذا الصدد أشار Lee & Park,(2016) أنه يجب علي مراقب الحسابات أن يحدد ويقيم خطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم بيئة الشركة بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية ومخاطر أعمال العميل قبل اتخاذ قرار الاعتماد حتي يتسنى له تخفيض وقت ومدى المراجعة الخارجية. كما خلصت دراسة Atwajry (2017) إلي أنه في حالة انخفاض فعالية الرقابة الداخلية تزيد مخاطر أعمال العميل ويقل اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية. كما أشارت دراسة Quick&Henrizi(2018) من خلال تجربة علي عينة من مراقبي الحسابات في ألمانيا أن الجمع بين مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية من شأنه أن يؤثر علي قرار الاعتماد.



وأشارت دراسة Gal&Akisik,(2019) إلى أن التفاعل بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يحسن من قيمة الشركة ويزيد من ثقة مراقب الحسابات في وظيفة المراجعة الداخلية. وأضاف (Morais & Franco,2019) وجود تأثير لخصائص الشركة مثل حوكمة الشركات وهيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وجودة المراجعة الداخلية علي العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات.

**وبتحليل الدراسات السابقة** من الملاحظ وجود ندرة في الدراسات التي تناولت أثر الجمع بين متغيري تقييم مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات باعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن معظم الدراسات العربية التي تناولت قرار الاعتماد تم اجراءها من خلال دراسة حالة أو اسلوب الاستقصاء ويوجد حاجة إلي استخدام اسلوب التجريب لتجنب أوجه القصور في المنهجيات السابقة.

**وتري الباحثة** أنه يمكن من خلال التفاعل بين انخفاض مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية التأثير علي قرار الاعتماد فهيكّل الرقابة الداخلية الفعال يمكن أن يعوض الارتفاع في مخاطر أعمال العميل فيما يتعلق بثقة مراقب الحسابات في وظيفة المراجعة الداخلية. وبالتالي فمن المتوقع وجود تأثير للجمع بين متغيري مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، وهو ما يسعى البحث لاختباره من خلال اشتقاق الفرض التالي تمهيدا لاختباره تجريبيا:

**الفرض الثالث H3:** يوجد تأثير معنوي مشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة

وكما سبق الإشارة إليه عند اشتقاق الفروض الفرعية للفرضين الأول والثاني أشارت بعض الدراسات (Wang&Fargher,2015; Munro&Stewart,2011; Atwajiry,2017) التي تناولت قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية إلي وجود تأثير لخبرة مراقب الحسابات علي قرار الاعتماد. كما أشارت دراسة علي (٢٠١٧) إلي أن الخبرة تؤدي إلي تطوير قدرة مراقب الحسابات علي تشغيل المعلومات، وتساعد علي اجراء المقارنات المنطقية بين البدائل المختلفة، وفهم والتفاعل مع بيئة المراجعة، وتجعل مراقبي الحسابات أكثر قدرة علي الحصول علي الأدلة الكافية والملائمة، كما أنهم يستغرقون وقتا أقل في تفسير أحكامهم المهنية. لذلك فمن المتوقع وجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية كمقياس لخبرة مراقب الحسابات علي كلا

من العلاقة بين مخاطر أعمال العميل وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، و العلاقة بين قوة هيكل الرقابة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية. وهو ما دعي الباحثة لاختبار ما إذا كان يوجد تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة بين التفاعل مخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة و قرار مراقب الحسابات في مصر بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية.

**H3a:** يختلف التأثير المعنوي المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

وكما سبق الإشارة إليه تناولت بعض الدراسات (Sranberg&Ohman,2013; Atwajjiry,2017;Argento et al,2018; Alsmairat et al,2018; Wang&Fargher, 2015) التي ركزت علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بأثر حجم مكتب المحاسبة علي قرار الاعتماد إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي كلا من العلاقة بين مخاطر أعمال العميل وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، و العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من خلال المقارنة بين قرار الاعتماد في المكاتب التي تنتمي إلي Big 4 والمكاتب التي لا تنتمي إلي Big 4. لذلك فمن المتوقع وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين التفاعل مخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة و قرار مراقب الحسابات في مصر بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية التاريخية الكاملة، وهو ما سيتم اختباره من خلال الفرض التالي:

**H3b:** يختلف التأثير المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف حجم مكتبه.

## ٦-٤ منهجية الدراسة

تستهدف هذه الجزئية من البحث اختبار فروض البحث تجريبياً . وفي سبيل تحقيق هذا الهدف<sup>٣</sup> تتناول الباحثة كلا من؛ هدف الدراسة التجريبية، مجتمع وعينة الدراسة، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، نموذج البحث، أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، التصميم التجريبي المستخدم، والمعالجات والمقارنات التجريبية، وذلك علي النحو التالي:

## ٦-٤-١ هدف الدراسة

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار العلاقات التآثيريتين بين مخاطر أعمال عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه من جهة، وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، وكذا اختبار تأثير المتغيرات المعدلة علي هاتين العلاقتين الرئيسيتين محل الدراسة.

## ٦-٤-٢ مجتمع وعينة الدراسة

تم إجراء الدراسة التجريبية علي مجتمع واحد وهو مجتمع مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة في البيئة المصرية ؛ تم اختيار عينة منهم روعي عند اختيارهم أن يكونوا متفاوتي التأهيل والخبرة ، وأن يكون بعضهم مقيداً والبعض غير مقيد لدي هيئة الرقابة المالية، حيث تم سحب عينة منهم تتكون من ١٠٤ مفردة. ويوضح الجدول التالي عدد الحالات التجريبية الموزعة علي عينة الدراسة وعدد ونسبة الردود الصادقة التي خضعت للتحليل الاحصائي.

## جدول ١: بيان بالردود علي الحالات التجريبية الموزعة والمستلمة

عدد الحالات التجريبية الموزعة	عدد الحالات التجريبية المستلمة الصادقة <sup>١٥</sup>	نسبة الردود المستلمة الصادقة إلي اجمالي الحالات الموزعة
٤٠٠	١٠٤	%٢٦

<sup>١</sup> تتناسب التجارب الميدانية كطريقة للبحث العلمي طبيعة البحث الحالي، حيث يستهدف البحث دراسة علاقة سببية بين متغيرات مستقلة وتابعة ، وبصفة خاصة تأثير الاقصاد عن تقرير لجنة المراجعة والتوكيد عليه علي قرار الاستثمار في الاسهم ، فالتجارب تعتبر منهجا قويا يمكن الباحثين من الاستدلال علي العلاقات السببية ، كما تمكن التجارب من توضيح التأثيرات الفعلية لأنواع مختلفة من المعلومات علي عملية اتخاذ القرارات، وبما يسمح بتقديم دليل مفيد لتطوير المعرفة الحالية(موسي، ٢٠١٨)

<sup>١</sup> يمكن تعريف المتغيرات المعدلة بأنها المتغيرات التي تؤثر علي اتجاه و/أو قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة ، كما تختلف المتغيرات المعدلة عن المتغيرات الرقابية حيث تؤثر المتغيرات الرقابية علي المتغير التابع مباشرة (موسي ، ٢٠١٨)

<sup>١</sup> تضمنت الحالات التجريبية سؤالا يختبر العلاقة محل الدراسة والصدق في أن واحد حيث تم سؤال مفردات العينة عن تقييمه لخطر أعمال الشركة، وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديها ثم تم سؤاله عما إذا كان لديهم استعدادا للاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، ومن خلال تحليل اجابات المستجيبين تم استبعاد المشاهدات ذات الاجابات المتضاربة.

وبالنسبة لتوصيف عينة الدراسة كان المستوي الوظيفي لأغلبية المشاركين هو الحاصلين علي بكالوريوس فقط ويبلغ عددهم ٨٨ مشاركا ( ٨٥ % )، الحاصلين علي ماجستير ١٢ مشارك بنسبة (١١%) والحاصلين علي دكتوراه عددهم ٤ مشاركين فقط. والحاصلين علي شهادة مهنية واحدة ٤٤ بنسبة (٤٣%) والحاصلين علي شهادتين مهنتين ٦ مشاركين. وتتراوح سنوات الخبرة لمعظمهم (٥٤ مشاركا بنسبة ٥٢%) بين ٥ - ١٠ سنوات.

### ٦-٤-٣ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تشمل متغيرات الدراسة في التحليل الاساسي متغيرين مستقلين ومتغير تابع ومتغيرين معدلين. وتم توصيف المتغيرات وقياسها كما يتضح من الجدول التالي:

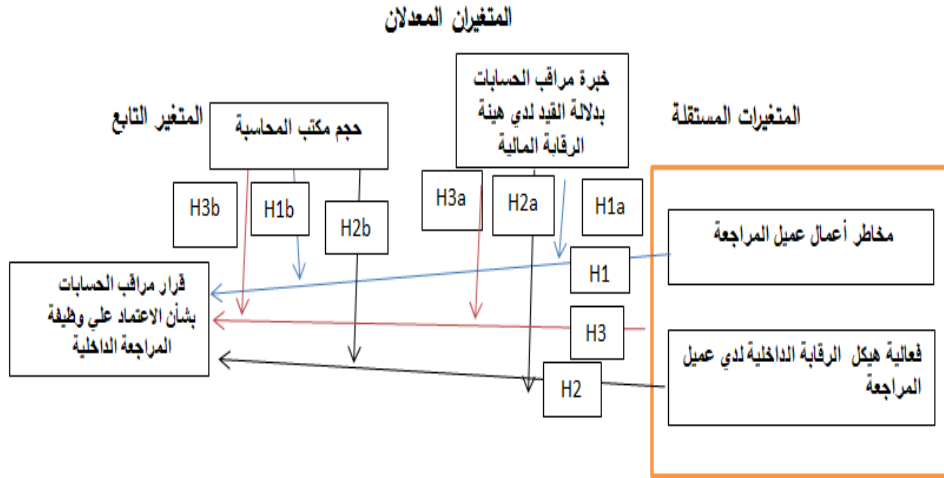
### جدول ٢: توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه	التأثير المتوقع
قرار اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية	تابع	اختيار مهني من جانب مراقب الحسابات بالاعتماد، من عدمه، علي وظيفة المراجعة الداخلية بناء علي حكمه المهني علي هذه الوظيفة وتحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة. (محمد، ٢٠١٩)	بسؤال أفراد العينة بشأن درجة الاعتماد علي العمل المؤدي من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، ويقوم مراقب الحسابات بتحديد درجة الاعتماد في شكل نسبة مئوية. (Quick&Henrizi,2018)؛ محمد، ٢٠١٩)	-----
مخاطر أعمال عميل المراجعة	مستقل	هي المخاطر الناتجة عن فشل منشأة العميل في تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجيتها بشكل فعال (Quick&Henrizi,2018)	من خلال امداد مفردات العينة بحالة لشركة لديها مخاطر مرتفعة وشركة اخري لديها مخاطر منخفضة والمقارنة بين الردود في الحالتين بشأن قرار الاعتماد (Quick&Henrizi,2018)	(-)
فعالية هيكل الرقابة الداخلية	مستقل	مجموعة من المقومات الواجب توافرها في الشركة لضمان رقابة داخلية فعالة من خلال توفير توكيد معقول بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية وامكانية الاعتماد علي عملية اعداد التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة. ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية فعالا متى تم تصميمه وتشغيله بما يمنع أو يكتشف ويصح فيالوقت المناسب أي خطأ أو غش قد ينتج عن تحريفات جوهرية في القوائم المالية. (علي، ٢٠٢٠)	تم قياس أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية علي قرار الاعتماد من خلال امداد مفردات العينة بحالة لشركة لديها فعالية في هيكل الرقابة الداخلية وشركة اخري لديها ضعف جوهري في هيكل الرقابة الداخلية والمقارنة بين الردود في الحالتين بشأن قرار الاعتماد (Quick&Henrizi,2018)	(+)
خبرة مراقب الحسابات	معدل (تحليل اساسي)	هي المخزون المعرفي العملي لمراقب الحسابات الناتج عن ممارسته للعمل المهني (محمد، ٢٠١٩)	أ- لأغراض التحليل الاساسي من خلال سؤال مراقب الحسابات عما إذا كان مفيد لدي هيئة الرقابة	(-) (+)

	المالية ام لا . ب- لأغراض تحليل الحساسية من خلال عدد سنوات عمل مراقب الحسابات (علي، ٢٠١٧)			
(-) (+)	من خلال سؤال مراقب الحسابات اذا ما كان ينتمي لمكتب لديه شراكة مع احدي المكاتب الكبرى Big4. (Argento et al,2018)	عبارة عن الطاقة والامكانيات المهنية المادية والبشرية التي تسمح لمنشأة مراقب الحسابات بأداء تشكيلة أوسع من الخدمات المهنية، ذات الجودة لعدد أكبر من العملاء يمثلون حصة كبيرة من السوق. (محمد، ٢٠١٩)	معدل (تحليل اساسي)	حجم مكتب المراجعة
(-) (+)	من خلال سؤال مراقب الحسابات عن المؤهلات الدراسية الحاصل عليها والشهادات الحاصل عليها (علي، ٢٠١٧)	هي التعليم والتطوير الذي يعمل علي تنمية ومتابعة الكفاءة المهنية التي تمكن المحاسبين المهنيين من الاستمرار في أداء أعمالهم بكفاءة. (IAESB ,2017)	معدل (تحليل اضافي)	التنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات

## ٦-٤-٤ نموذج البحث

يظهر نموذج البحث في حالة التحليل الأساسي كما يلي:



المصدر: من إعداد الباحثة

## ٦-٤-٥ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

بشأن أدوات الدراسة التجريبية فقد اشتملت علي؛ تصميم الحالات الافتراضية (ملحق رقم ١) وعرضها علي مفردات العينة، و اجراء المقابلات الشخصية مع بعض افراد العينة، واستخدام البريد الالكتروني لإرسال بعض الحالات التجريبية لأفراد العينة. واستخدام البرنامج الاحصائي SPSS لإجراء الاختبارات الاحصائية اللازمة لاختبار فروض البحث. وبشأن إجراءات الدراسة فبعد تحديد العلاقة المراد اختبارها تم صياغة الحالات التجريبية الملائمة لقياس متغيرات الدراسة واختبار

فروضها، كما تم إضافة شرح لبعض المصطلحات الفنية التي قد يصعب علي بعض مفردات العينة ادراك المقصود بها، ثم تم تحديد المتغيرات المعدلة الأكثر تأثيراً علي العلاقات محل الدراسة وفقاً للدراسات السابقة وتم حصرها في ؛ قيد مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية وحجم مكتبه. وتم اعداد حالات تجريبية لإجراء المعالجات التجريبية تمهيدا لعمل المقارنات بينها لأغراض اختبار فروض الدراسة. وبعد الانتهاء من اعداد الحالات التجريبية تم توزيعها علي العينة ( من خلال المقابلات الشخصية أو البريد الالكتروني) للحصول علي المشاهدات في صورة قرار الاعتماد لكل معالجة، وبعد استلام الردود ثم فحصها واستبعاد غير المكتمل منها. ثم تم اجراء الاختبارات الاحصائية اللازمة لاختبار فروض البحث.

### ٦-٤-٦ التصميم التجريبي والمعالجات التجريبية

اعتمدت الباحثة علي التصميم التجريبي التالي:

#### جدول ٣: التصميم التجريبي (٢×٢×٢×٢)

حجم مكتب المراجعة		الخبرة بدلالة القيد لدي هيئة الرقابة المالية		سمات مراقب الحسابات ومكتبه بينة عمل المراجعة الداخلية			
صغير	كبير	غير مقيد	مقيد				
قرار اعتماد(٤)	قرار اعتماد (٣)	قرار اعتماد (٢)	قرار اعتماد(١)	فعال	هيكل رقابة داخلية	مرتفع	مخاطر أعمال عميل المراجعة
قرار اعتماد(٨)	قرار اعتماد (٧)	قرار اعتماد (٦)	قرار اعتماد (٥)	غير فعال			
قرار اعتماد(١٢)	قرار اعتماد (١١)	قرار اعتماد(١٠)	قرار اعتماد (٩)	فعال	هيكل رقابة داخلية	منخفض	
قرار اعتماد (١٦)	قرار اعتماد (١٥)	قرار اعتماد(١٤)	قرار اعتماد(١٣)	غير فعال			

ويشمل التصميم التجريبي السابق ١٦ معالجة تجريبية علي النحو التالي:

- المعالجة رقم (١): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المقيد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

<sup>١</sup> درجة اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية

- المعالجة رقم (٢): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات غير المقيّد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٣): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة كبير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٤): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية فعال / ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة صغير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٥): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المقيّد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٦): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات غير المقيّد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٧): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة كبير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٨): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال مرتفعة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة صغير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (٩): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة الداخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المقيّد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٠): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات غير المقيّد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

- المعالجة رقم (١١): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل الرقابة الداخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة كبير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٢): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة صغير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٣): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المقيد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٤): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية غير فعال / ويطلب من مراقب الحسابات غير المقيد لدي هيئة الرقابة المالية تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٥): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية غير فعال/ ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة كبير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.
- المعالجة رقم (١٦): حالة شركة عميل مراجعة لديها مخاطر أعمال منخفضة وهيكل رقابة داخلية غير فعال / ويطلب من مراقب الحسابات المنتمى لمكتب مراجعة صغير تحديد درجة اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

ولاختبار فروض الدراسة: تم اجراء المقارنات التالية بين المعالجات:

- **المقارنة الأولى:** (من ١ إلي ٨) × (من ٩ إلي ١٦) وذلك لقياس أثر مخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بغض النظر عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية، ومن ثم اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1)
- **المقارنة الثانية:** {(١٣+٩)×(٥+١)} × {(٦+٢)} × {(١٤+١٠)} وذلك لقياس أثر خبرة مراقب الحسابات بدلالة قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه علي العلاقة بين مخاطر أعمال عميل المراجعة وقراره بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية ، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H1a)



- المقارنة الثالثة:  $\{(10+11) \times (7+3)\} \times \{(8+4) \times (16+12)\}$  وذلك لقياس أثر حجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين مخاطر أعمال عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H1b).
- المقارنة الرابعة:  $(16+10+14+13+8+7+6+5) \times (12+11+10+9+4+3+2+1)$  وذلك لقياس أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة بغض النظر عن مخاطر أعماله علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية ، ومن ثم اختبار الفرض الرئيسي (H2).
- المقارنة الخامسة:  $\{(13+5) \times (9+1)\} \times \{(14+6) \times (10+2)\}$  وذلك لقياس أثر خبرة مراقب الحسابات بدلالة قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه علي العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميله و قراره بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بغض النظر عن مخاطر أعمال عميله ، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H2a).
- المقارنة السادسة:  $\{(10+7) \times (11+3)\} \times \{(16+8) \times (12+4)\}$  وذلك لقياس أثر حجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية بغض النظر عن مخاطر أعمال عميله ، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H2b).
- المقارنة السابعة:  $(12+11+10+9) \times (8+7+6+5)$  وذلك لقياس الأثر المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه المرتفعة علي قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة ، ومن ثم اختبار الفرض الرئيسي (H3) .
- المقارنة الثامنة:  $\{(9) \times (5)\} \times \{(10) \times (6)\}$  وذلك لقياس أثر خبرة مراقب الحسابات بدلالة قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه علي العلاقة السابقة ، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H3a).
- المقارنة التاسعة:  $\{(7) \times (11)\} \times \{(8) \times (12)\}$  وذلك لقياس أثر حجم مكتب المحاسبة علي العلاقة السابقة، ومن ثم اختبار الفرض الفرعي (H3b) .

ولأغراض اختبار تأثير خبرة مراقب الحسابات بدلالة قيده لدي الهيئة من عدمه وحجم مكتب المراجعة علي العلاقة محل الدراسة روعي تقسيم عينة مراقبي الحسابات إلي مجموعتين مراقبي حسابات مقيدين لدي هيئة الرقابة المالية ومراقبي حسابات غير مقيدين لدي هيئة الرقابة المالية ، كما تم تقسيم عينة المكاتب إلي مكاتب كبيرة وصغيرة. (محمد، ٢٠١٩)

## ٦-٥ نتيجة اختبار فروض البحث

تستهدف هذه الجزئية تحليل نتائج الدراسة التجريبية، واختبار فروض البحث. وفي سبيل تحقيق هذا اعتمدت الباحثة علي برنامج مايكروسوفت اكسل لتفريغ الردود علي الحالات التجريبية ثم تم اجراء الاختبارات الاحصائية باستخدام برنامج التحليل الاحصائي IBM SPSS 20، كما استخدمت الباحثة الاختبارات الإحصائية لاختبار فروض البحث، ففي البداية لتحديد نوع توزيع المجتمع الذي سحبت منه العينة منه، ومن ثم لتحديد ما إذا كان سيتم استخدام الاختبارات المعلمية Parametric tests أو الاختبارات اللامعلمية Non parametric tests، تم اجراء اختبار كلوموجروف - سيمرنوف Kolomgrov-Smirrnov<sup>١</sup> لمعرفة ما إذا كان هذا المجتمع التوزيع الطبيعي أم لا. وأظهرت نتائج هذا الاختبار كما يظهر من الجدول التالي أن قيمة P-Value مساوية (0.00) لجميع المتغيرات محل الدراسة أي أقل من مستوي المعنوية ٥% مما يعني رفض فرض العدم (القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي) وقبول الفرض البديل (القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة لا يتبع التوزيع الطبيعي). وبناءً علي ذلك تم الاعتماد علي الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض البحث.

## جدول ٤: نتيجة اختبار كلوموجروف - سيمرنوف Kolomgrov-Smirrnov

## Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
التأهيل	.501	104	.000	.443	104	.000
الخبرة	.322	104	.000	.774	104	.000
القيود	.528	104	.000	.353	104	.000
حجم المكتب	.390	104	.000	.623	104	.000
الحالة ١ مخاطر منخفضة رقابة قوية	.225	104	.000	.819	104	.000
الحالة ٢ مخاطر منخفضة رقابة ضعيفة	.453	104	.000	.535	104	.000
الحالة ٣ مخاطر مرتفعة رقابة قوية	.210	104	.000	.841	104	.000
الحالة ٤ مخاطر مرتفعة رقابة منخفضة	.433	104	.000	.578	104	.000

<sup>١</sup> اختبار كلوموجروف - سيمرنوف Kolomgrov-Smirrnov اختبار يحدد ما إذا كان التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت منه العينة يتبع التوزيع المعتدل الطبيعي أم لا. فإذا كانت قيمة P- Value أكبر من ٥% يتم قبول فرض العدم، بينما في حال كانت القيمة أقل من ٥% يتم رفض فرض العدم وبالتالي يتم قبول الفرض البديل.

وتحقيقاً لهدف البحث ، ولإختبار فروضه ، تم الاعتماد علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test . وتم احتساب قيمة P-Value حيث يتم رفض الفرض البديل إذا كانت قيمة P-Value أكبر من أو تساوي ٥% . في حين يتم قبول الفرض البديل إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥% . ويمكن عرض نتيجة اختبار فروض الدراسة كل علي حده ، علي النحو التالي:

### ٦-٥-١ نتيجة اختبار الفرض الأول وفرعيته

استهدف الفرض الأول اختبار ما إذا كان يوجد تأثير سلبي معنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة. ولإختبار هذا الفرض تم اعادة صياغته كفرض عدم  $H_0$ ، وذلك علي النحو التالي:

$H_0$ : لا تؤثر مخاطر أعمال عميل المراجعة سلباً ومعنوياً علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة

وتم اختبار هذا الفرض احصائياً اعتماداً علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ٥: نتيجة اختبار الفرض الاول الرئيسي ( $H_1$ )

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between the two groups is equal to 0. الحالة 1 مخاطر منخفضة رقابية الحالة 3 مخاطر مرتفعة رقابية	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.002	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

<sup>١</sup> اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test يعتبر أحد الاختبارات الالعملية الذي يستخدم في حال البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي ، و يستخدم في حالة وجود عينة واحدة او عينتين غير مستقلتين ، ويتم في هذا الاختبار حساب الوسيط المتوقع Expected Median لكل معالجة.

<sup>١</sup> وتم تطبيق نفس القاعدة علي كافة فروض البحث الرئيسية والفرعية.

يتضح من هذا الجدول أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.002) أقل من مستوى المعنوية 5%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل (H1) القائل بوجود تأثير سلبي معنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسات (Saputra&Yusuf,2019; Desai Malascu& Sutton,2015; Al Sukker,2018; Paino et al.2010; Quick&Henrizi,2018; Munro&Stewart,2011; et al, 2017) التي اتفقت علي وجود تأثير سلبي لمخاطر أعمال العميل علي قرار مراقب الحسابات باعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

وترى الباحثة أنه علي الرغم من أن معظم الدراسات التي تناولت العلاقة السابقة تم تطبيقها في الدول المتقدمة إلا أن إجراء التجربة علي مراقبي الحسابات في البيئة المصرية اثمرت عن نفس النتائج مما يشير إلي زيادة وعي مراقبي الحسابات في مصر، واعتمادهم علي تقييم مخاطر اعمال عميل المراجعة قبل الشروع في اتخاذ القرار بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية من عدمه.

#### أ- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1a)

استهدف الفرض الفرعي (H1a) اختبار ما إذا كان التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة يختلف بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه. واختبار هذا الفرض تم إعادة صياغة الفرض الأول كفرض عدم  $H_{1a} 0$  علي النحو التالي: **H1a0**: لا يختلف التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test

وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

## جدول ٦: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1a)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between $\mu_1$ and $\mu_2$ equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.465	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من نتيجة الاختبار الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.465) أكبر من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل H1a القائل بوجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة السلبية بين مخاطر أعمال عميله وقراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

وتختلف النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Atwajiry,2017; Munro&Stewart,2011; Wang&Fargher,2015) التي أشارت إلي أنه كلما زادت خبرة مراقب الحسابات كلما زادت جودة تقييمه لمخاطر أعمال العميل وتزيد الآثار الايجابية المترتبة علي قرار الاعتماد. ويمكن تبرير النتيجة السابقة إلي أن القيد في هيئة الرقابة المالية لا يعتبر قياسا ملائما ولا يعكس زيادة خبرة مراقب الحسابات كما كان مفترضا، فكلما زادت خبرة مراقب الحسابات كلما زادت قدرته علي اتخاذ قرارات أكثر دقة وإصدار احكام مهنية مناسبة. وتري الباحثة أن هذه النتيجة ترجع إلي قصور في الاشتراطات التي علي أساسها يتم قيد المراجعين لدي الهيئة، وعليه، فيجب تعديل الاشتراطات التي يتم علي أساسها قيد مراقبي الحسابات في الهيئة لكي يعكس القيد مستوي الخبرة الفعلي لمراقب الحسابات.

## ب- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1b)

استهدف الفرض الفرعي (H1b) اختبار ما اختار ما إذا كان التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة

المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية يختلف باختلاف حجم مكتبه. وتم إعادة صياغة الفرض الكفرض عدم  $H_1b$  0 ، وذلك علي النحو التالي:  
**H1b0:** لا يختلف التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية باختلاف حجم مكتبه

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ٧: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1b)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between حجم 1 and حجم 2 equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.046	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من نتيجة الاختبار الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.046) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل **H1b** القائل بوجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين مخاطر أعمال عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Sranberg&Ohman,2013;Atwajjiry,2017; Wang&Fargher,2015; Argento et al,2018; Alsmairat et al,2018;) التي أشارت إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين مخاطر أعمال عميل المراجعة وقرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة. ويمكن تبرير النتيجة السابقة بأن مكاتب المحاسبة الكبرى يتوافر فيها الإمكانيات التي تسمح باستقطاب كوادر بشرية قادرة علي اتخاذ قرارات أكثر دقة واصدار أحكام أكثر ملاءمة.

## ٦-٥-١-٢ نتيجة اختبار الفرض الثاني وفرعياته

استهدف الفرض الثاني للبحث (H2) اختبار ما إذا كان يوجد تأثير إيجابي معنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة . وتم إعادة صياغته كفرض عدم H0، علي النحو التالي:

H0: لا تؤثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة إيجابا ومعنويا علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

## جدول ٨: نتيجة اختبار الفرض الثاني الرئيسي (H2)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between samples and the population median is equal to 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من نتيجة الاختبار الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.00) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل (H2) القائل بوجود تأثير إيجابي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Eulrich et al,2018; Malascu&Sutton,2015; Quick&Henrizi, KOSTIKA, 2019, 2019; Cefaratti et al,2011; Alwajiry,2017; 2018) التي أشارت إلي أنه في حالة فعالية هيكل الرقابة الداخلية، تتخفض مخاطر الرقابة و يزيد التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، ويزيد اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة

الداخلية. ويمكن تبرير تلك النتيجة بان فعالية هيكل الرقابة الداخلية تجعل مراقب الحسابات أكثر ثقة في وظيفة المراجعة الداخلية لعميله ويزيد اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية لديه.

### أ- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2a)

**استهدف الفرض الفرعي (H2a)** اختبار ما إذا كان يوجد تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة الداخلية علي العلاقة الإيجابية المعنوية بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة، و قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، ولاختبار الفرض تم إعادة صياغة H2a كفرض عدم H0 ، وذلك علي النحو التالي:

**H0:** لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ٩: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2a)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between 2 and 1 equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.006	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من التحليل الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.00) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل H2a القائل بوجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة الداخلية علي العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة و قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية. وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Atwaijiry,2017; Argento et al, 2018;Wang & Fargher, 2015;) التي أشارت إلي وجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية .



## ب- نتيجة اختبار الفرض الفرعي H2b

استهدف الفرض الفرعي (H2b) اختبار ما إذا كان يوجد تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة الايجابية بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة و قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، ولاختبار هذا الفرض تم إعادة صياغة الفرض H2b كفرض عدم H0 ، وذلك علي النحو التالي:

H0: لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة باختلاف حجم مكتبه

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ١٠: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2b)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between حجم 0 and حجم 1 equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من التحليل الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.00) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل H2b القائل بوجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة الإيجابية بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة و قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Chang et al, 2019) التي اشارت إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية واثرها علي فاعلية هيكل الرقابة الداخلية. ودراسة (Argento et al, 2018) التي اشارت إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي قرار الاعتماد. وهو ما تؤيده الباحثة وتراه منطقيا.

## ٦-٥-١-٣ نتيجة اختبار الفرض الثالث وفرعياته

استهدف الفرض الثالث للبحث (H3) اختبار تأثير التفاعل بين متغيري مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية ، ولاختبار هذا الفرض تم إعادة صياغة الفرض الثالث كفرض عدم H0 ، علي النحو التالي:

**H30:** لا يوجد تأثير معنوي مشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

## جدول ١١ : نتيجة اختبار الفرض الثالث الرئيسي (H3)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between samples and the population median is equal to 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من نتيجة الاختبار الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.00) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل (H3) القائل بوجود تأثير معنوي مشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية

وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Gal&Akisik, 2019 Quick&Henrizi,2018; Atwajiry,2017; Lee &Park, 2016) التي أشارت إلي أن التفاعل بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يؤثر علي العديد من الأبعاد داخل الشركة ويحسن من قيمة الشركة. والذي من شأنه أن يؤثر علي قرار الاعتماد. ويمكن تبرير هذه النتيجة بأنه يمكن من خلال التفاعل بين

انخفاض مخاطر الاعمال وقوة هيكل الرقابة الداخلية زيادة درجة اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك لان فعالية هيكل الرقابة الداخلية من شأنها أن تحد أو تقلل من أثر ارتفاع مخاطر اعمال عميل المراجعة.

### أ- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H3a)

استهدف الفرض الفرعي (H3a) اختبار ما إذا كان يوجد تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة بين التفاعل بين مخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة، من جهة، و قرار مراقب الحسابات في مصر بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، من جهة أخرى. ولاختبار هذا الفرض تم إعادة صياغة الفرض H3a كفرض عدم H0 ، وذلك علي النحو التالي:

**H3a0:** لا يختلف التأثير المعنوي المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية بحسب قيده لدي هيئة الرقابة المالية من عدمه

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ١٢: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H3a)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between equals 0.2 and 1.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.020	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من التحليل الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.02) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل H3a القائل بوجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقة بين التفاعل بين مخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة من جهة، و قرار مراقب

الحسابات في مصر بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية من جهة أخرى. وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Atwajiry,2017;Argento et al,2018; Wang&Fargher,2015) التي أشارت إلي وجود تأثير لقيود مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية علي العلاقات السابقة. ويمكن تبرير تلك النتيجة بان زيادة خبرة مراقب الحسابات من شأنها أن تحسن من دقة حكمه المهني بشأن قرار اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

### ب- نتيجة اختبار الفرض الفرعي H3b

استهدف الفرض الفرعي (H3b) اختبار ما إذا كان يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين التفاعل بين مخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة من جهة، و قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية. ولاختبار هذا الفرض تم إعادة صياغة الفرض H3b كفرض عدم H0 ، وذلك علي النحو التالي:

**H3b0:** لا يختلف التأثير المعنوي المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية باختلاف حجم مكتبه.

وتم اختبار هذا الفرض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالي:

### جدول ١٣: نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H3b)

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between حجم 1 and حجم 2 equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويتضح من التحليل الاحصائي في الجدول السابق أن قيمة P-value لهذا الاختبار (0.00) أقل من مستوي المعنوية ٥%، مما يعني رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل H3b القائل بوجود تأثير لحجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل

المراجعة من جهة و قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، من جهة أخرى. وتتفق النتيجة السابقة مع نتيجة دراسات (Sranberg&Ohman, 2013; Wang& Fargher, ;Atwajiry,2017;Argento et al,2018; Alsmairat et al,2018; 2015) التي أشارت إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين مخاطر أعمال عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية، ودراسة (Chang et al, (2019 التي اشارت إلي وجود تأثير لحجم مكتب المحاسبة علي العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية واثرها علي فاعلية هيكل الرقابة الداخلية.

## ٦-٦ التحليل الإضافي

أشار البعض ( الرميلى ، ٢٠١٩؛ Quick& Henrizi, 2019) إلي أن التحليل الإضافي هو أحد المنهجيات المتبعة لإضفاء المزيد من الوضوح والفهم علي العلاقات محل الدراسة بالتحليل الاساسي من خلال الاعتماد علي متغيرات لم يسبق التحقق من أثرها. كما يعتبر التحليل الاضافي احد المنهجيات المتبعة لمعالجة أي خلل بنموذج البحث الأساسي إن وجد من خلال إعادة تشغيل النموذج بالإعتماد علي متغيرات لم يسبق التحقق من أثرها أو تغيير طريقة معالجة أثر المتغيرات المستخدمة سلفا علي العلاقات محل الدراسة مما قد يؤدي إلي تغيير النتائج أو اثباتها.

ومن هذا المنطلق تم اجراء اختبار اضافي من خلال ادخال متغير معدل اخر بخلاف المتغيرين المستخدمين في التحليل الاساسي، فتم ادخال متغير التنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات كمتغير معدل، وفيما يتعلق بتعريف بالتنمية المهنية المستمرة عرف (IAESB 2017) التنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات بأنها التعليم والتطوير الذي يعمل علي تنمية ومتابعة الكفاءة المهنية التي تمكن المحاسبين المهنيين من الاستمرار في أداء أعمالهم بكفاءة. وفي هذا الصدد أشار البعض؛ (GCPA<sup>٢</sup> , 2003; IAESB<sup>٢</sup>, 2010 IAASB, 2010) محمد ٢٠١٩؛ علي، ٢٠١٧) إلي أهمية التدريب والتنمية المهنية لمراقبي الحسابات وذلك للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة. كما أكدت معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS علي ضرورة توافر

<sup>٢</sup> مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) International Accounting Education Standards Board

هو كيان مستقل يعمل علي تطوير معايير التعليم وتقديم ارشادات لكي يستخدمها أصحاب المصالح مثل مقدمي خدمات التعليم والجامعات والمنظمون والمحاسبون والموظفون والجهات الحكومية.(علي، ٢٠١٧)

<sup>٢</sup> هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization (GCPA)

هي هيئة تهتم بشكل أساسي بقيادة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس

التعاون لدول الخليج العربي

الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، الذي يقوم بممارسة المهنة، من خلال الخبرة العملية والمعرفة العلمية والتي يمكن اكتسابها من خلال التعليم والتدريب المستمرين، كما اهتم معيار الرقابة علي جودة المراجعة (ISQC 1) بالتنمية المهنية لمراقب الحسابات في سياق اهتمامه بالرقابة علي جودة المراجعة من خلال الزام مكاتب المراجعة بوضع الاليات والسياسات والاجراءات اللازمة للارتقاء بالكفاءة المهنية للعاملين بها لتحقيق جودة المراجعة. أما في بيئة الممارسة المهنية المصرية فلا يوجد تنظيم مهني يحتوي علي هيكل محدد للمعرفة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لدخول المهنة قبل السماح لهم بمزاولة المهنة، مما يؤثر علي الأداء الحالي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية.

وقد أشارت دراسة علي (2017) إلي وجود علاقة بين التنمية المهنية لمراقب الحسابات وقدرته علي إصدار الأحكام المهنية واتخاذ القرارات، كما أن التنمية المهنية المستمرة تمكن مراقب الحسابات من تطوير خبراته العملية ومعرفته العلمية، وزيادة قدرته علي ممارسة الشك المهني، واستخدام أساليب التفكير التي تساعد علي أداء الاجراءات التحليلية بفعالية، والفهم الكافي لاختفاء القوائم المالية، والقدرة علي تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء، بما ينعكس ايجابا علي كفاءته المهنية ومن ثم تحسين جودة أحكامه المهنية. كما أشارت دراسة محمد (2019) إلي أن التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات يساهم في المحافظة علي كفاءتهم المهنية وزيادة معرفتهم المهنية، كما أن مراقبي الحسابات الحاصلين علي المزيد من التعليم المحاسبي قادرين علي اتمام عمليات المراجعة في الوقت المحدد والحد من تأخير تقرير المراجعة.

**تخلص الباحثة** مما سبق إلي وجود تأثير للتنمية المهنية لمراقب الحسابات في ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات وتطوير أدائهم ومهاراتهم وتأهيلهم بما ينعكس في سلامة احكامهم وقراراتهم بشأن مدى الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية لدي عميل المراجعة. ولكن نظرا لعدم وجود اهتمام في بيئة الممارسة المهنية المصرية بتحقيق التنمية المهنية لمراقب الحسابات فيمكن أن يؤثر ذلك علي هذه العلاقة التأثيرية لذلك توجد حاجة لاختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية واختبار تلك العلاقة تم ادخال متغير التنمية المهنية كمتغير معدل علي الفروض الثلاث الاساسية السابقة كما يلي:

**H1c:** يختلف التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

**H2c:** يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

**H3c:** يختلف التأثير المعنوي المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

ولاختبار الفروض السابقة احصائيا تم إعادة صياغتها كفروض عدم  $H_0$  ، علي النحو التالي:  
**H1c0:** لا يختلف التأثير السلبي المعنوي لمخاطر أعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

**H2c0:** لا يختلف التأثير الإيجابي المعنوي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

**H3c0:** لا يختلف التأثير المعنوي المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة باختلاف درجة تنميته المهنية.

وتم اختبار هذه الفروض احصائيا اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالية:

## جدول ١٦ : نتيجة أثر التنمية المهنية لمراقب الحسابات علي الفرض الأول

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between $\mu_1$ and $\mu_2$ equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.003	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

## جدول ١٧ : نتيجة أثر التنمية المهنية لمراقب الحسابات علي الفرض الثاني

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between $\mu_1$ and $\mu_2$ equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

## جدول ١٨ : نتيجة أثر التنمية المهنية لمراقب الحسابات علي الفرض ال

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between $\mu_1$ and $\mu_2$ equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

يتضح من النتائج السابقة وجود تأثير للتنمية المهنية لمراقب الحسابات، كمتغير معدل، علي العلاقة بين كلا من مخاطر أعمال عميل المراجعة و قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية ، وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية ، كلا حدا وعلي التأثير المشترك لمخاطر أعمال عميل المراجعة المنخفضة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المرتفعة لديه علي قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما



ينفق مع دراستي (محمد، ٢٠١٩ ؛ علي، ٢٠١٧) اللتين أشارتا إلي وجود علاقة بين التنمية المهنية لمراقب الحسابات وقدرته علي اصدار الاحكام المهنية واتخاذ القرارات. وتري الباحثة أنه يمكن ارجاع النتيجة السابقة إلي أن التنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات تزيد من خبرته ومهاراته والتي من شأنها أن تحسن قدرته علي تحسين أحكامه المهنية والتي من بينها حكمه بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، كما تعكس النتائج السابقة زيادة اهتمام مراقبي الحسابات بتنمية مهاراتهم المهنية وتعليمهم المستمر وسعيهم للحصول علي الشهادات المهنية التي تمكنهم من تطوير وتنمية مهاراتهم وتحسن قدرتهم علي اتخاذ القرارات الصائبة.

## ٦-٧ تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يعتبر تحليل الحساسية أحد المنهجيات التي تستخدم لتقييم مدي قوة ومثانة النتائج التي تم التوصل إليها في التحليل الاساسي عن طريق التحقق من أثر اختلاف افتراضاته علي ما تم التوصل إليه من نتائج. فنظرا لأن قيم المعلمات والافتراضات لأي نموذج عرضة للتغيير والخطأ، فمن ثم يجب القيام بعمل تحليل الحساسية الذي يهدف إلي فحص والتحقق من هذه التغييرات والاطفاء المحتملة وتأثيراتها علي الاستنتاجات التي يمكن استخلاصها من النموذج، فتحليل الحساسية يحاول معرفة أثر القيم المختلفة للمدخلات علي المخرجات. وهو أداة تستخدم في النمذجة المالية لتحليل كيفية تأثير القيم المختلفة لمجموعة من المتغيرات المستقلة علي متغير تابع معين في ظل ظروف محددة.(محمد، ٢٠١٩)

ويمكن اجراء تحليل الحساسية من خلال ثلاث طرق بديلة، فيمكن القيام به من خلال تغيير طريقة قياس كل أو بعض متغيرات الدراسة الأساسية ، أو من خلال تغيير حجم العينة أو تقسيم العينة، أو من خلال تغيير الفترة الزمنية محل الدراسة. وبشأن هذا البحث تري الباحثة أنه يمكن اجراء تحليل حساسية من خلال تغيير طريقة قياس متغير خبرة مراقب الحسابات والسبب في ذلك أن نتيجة اختبار الفروض كانت متضاربة فمتغير الخبرة مقياسا بالقيود في هيئة الرقابة المالية كان له تأثير معنوي عند إدخاله كمتغير معدل علي الفرضين الثاني والثالث بينما لم يكن له تأثير معدل علي الفرض الأول. لذلك تري الباحثة ملاءمة اجراء تحليل حساسية من خلال تغيير طريقة قياس متغير خبرة مراقب الحسابات فتم استخدام مقياس قيده في الهيئة العامة للرقابة المالية في التحليل الاساسي وتم استخدام مقياس عدد سنوات الخبرة في تحليل الحساسية، وتم اعادة اختبار الفروض إحصائيا باستخدام المقياس الجديد اعتمادا علي اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test وظهرت نتيجته بالجدول التالية:

## جدول ١٩: نتيجة أثر عدد سنوات الخبرة علي العلاقة مجال الفرض الأول

Hypothesis Test Summary			
Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1 The median of differences between 0 خبرة and 2 خبرة equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

## جدول ٢٠: نتيجة أثر عدد سنوات الخبرة علي العلاقة مجال الفرض الثاني

Hypothesis Test Summary			
Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1 The median of differences between 0 خبرة and 1 خبرة equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.004	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

## جدول ٢١: نتيجة أثر عدد سنوات الخبرة علي العلاقة مجال الفرض الثالث

Hypothesis Test Summary			
Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1 The median of differences between 0 خبرة and 1 خبرة equals 0	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ويمكن تلخيص نتائج اختبار الفروض في تحليل الحساسية مقارنة بالتحليل الأساسي من خلال الجدول التالي:

## جدول ٢٢: مقارنة بين نتائج أثر الخبرة علي العلاقات محل الدراسة في التحليل الأساسي وتحليل الحساسية

تحليل الحساسية		التحليل الأساسي		الفرض
النتيجة	P-value	النتيجة	P-value	
قبول الفرض	0.00	رفض الفرض	٠.465	H1a
قبول الفرض	0.04	قبول الفرض	0.00	H2a
قبول الفرض	0.00	قبول الفرض	0.00	H3a

**يتضح من النتائج** أن متغير الخبرة عند اختبار أثره في التحليل الاساسي من خلال قيد مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية كان له تأثير علي العلاقات محل الفرضين الثاني والثالث، ولم يكن له تأثير علي العلاقة محل الفرض الأول. بينما عند استخدام مقياس سنوات الخبرة كان له تأثير علي العلاقات الثلاثة محل فروض الدراسة.

## ٦-٨ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

يستهدف البحث في هذا الجزء عرض أهم النتائج التي توصل إليها البحث بشقيه النظري والتجريبي، والاجابة علي أسئلته، بالإضافة إلي اقتراح بعض التوصيات ومجالات البحث كما يلي:

### ٦-٨-١ نتائج البحث

**استهدف البحث** دراسة واختبار أثر كلا من مخاطر أعمال العميل وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه علي قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اجراء دراسة تجريبية. و أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لكلا من مخاطر أعمال العميل وفعالية الرقابة الداخلية، كلا منهما علي حده وتفاعلهما معا علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية، كما يوجد تأثير لكلا من الخبرة بدلالة قيد مراقب الحسابات لدي هيئة الرقابة الداخلية و حجم مكتبه علي العلاقات السابقة فيما عدا العلاقة محل الفرض الاول.

**كما استهدف التحليل الاضافي** ادخال متغير معدل آخر بخلاف المتغيرين المستخدمين في التحليل الاساسي، فتم ادخال متغير التنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات كمتغير معدل. وتوصلت النتائج إلي وجود تأثير للتنمية المهنية المستمرة لمراقب الحسابات كمتغير معدل علي العلاقات الثلاثة محل الدراسة.

**كما استهدف تحليل الحساسية** اعادة اختبار العلاقات محل الدراسة من خلال تغيير طريقة قياس متغير خبرة مراقب الحسابات فتم استخدام مقياس قيده في الهيئة العامة للرقابة المالية في التحليل الأساسي وتم استخدام مقياس عدد سنوات الخبرة في تحليل الحساسية، وتوصلت النتائج إلي وجود تأثير للخبرة مقاسة بعدد السنوات علي العلاقات الثلاثة محل الدراسة.

### ٦-٨-٢ توصيات البحث

في ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج في شقيه النظري والتطبيقي، **توصي الباحثة:** بضرورة قيام الجهات المصرية المعنية بالرقابة علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتوفير إرشادات كافية وضوابط تساعد في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، ضرورة قيام مكاتب

المحاسبة في مصر بتوعية مراقبي الحسابات علي أهمية ودور التعاون بينهم وبين المراجعين الداخليين لما له من العديد من الآثار الايجابية علي كلا الطرفين، ضرورة قيام الشركات المصرية بتفعيل أدوار المراجع الداخلي في تحسين أداء الشركة من خلال تحفيز المراجعين الداخليين بمعايير تأهيلهم التأهيل المناسب وعقد دورات وبرامج تدريبية وندوات علمية تساهم في اكتساب المعرفة والمهارات التي تمكنهم من أداء عملهم، ضرورة قيام الشركات بتوعية القائمين علي الرقابة الداخلية فيها علي أهمية ودور التعاون بينهم وبين مراقبي الحسابات لما له من العديد من الآثار الايجابية علي كلا الطرفين. ضرورة قيام الجهات التشريعية بصياغة قانون او لائحة عمل للمراجعين الداخليين مع تحديد سبل التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، كما يجب تطوير مقررات المراجعة الداخلية والخارجية التي يتم تدريسها في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا بما يعكس التطور في هذه الوظيفة. ضرورة قيام الجهات المعنية بوضع المعايير المصرية بتحديث معيار (٦١٠) المصري بما يحدد ضوابط اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية. كما يجب أن يتم اجراء المزيد من الابحاث المحاسبية في مجال التعاون بينهما.

### ٦-٨-٣ مجالات البحوث المستقبلية

**تعتقد الباحثة بأن المجالات التالية تحتاج إلي مزيد من البحوث المستقبلية:**

مدي ادراك المراجع الداخلي لأهمية التعاون بينه وبين مراقب الحسابات من خلال اجراء دراسة تجريبية علي المراجعين الداخليين، أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي قراره بشأن الاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة تجريبية، أثر قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات استشارية لعميل المراجعة علي قراره بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية لديه، أثر الخصائص التشغيلية للشركة علي تصور المراجع الداخلي لفعالية هيكل الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، محددات اعتماد مراقب الحسابات علي وظيفة المراجعة الداخلية. أثر استخدام المراجعة الداخلية للوسائل التكنولوجية الحديثة علي قرار مراقب الحسابات بالاعتماد علي وظيفة المراجعة الداخلية. وأثر البيانات الضخمة لدي عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو جبل، نجوي محمود أبو جبل (٢٠٢١). دراسة تحليلية لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة- جامعة طنطا - أثر أزمة كورونا علي الاقتصاد القومي المقترحات والحلول.
- الجوهري، نورا خيرى عبد الغني (٢٠١٩). تحليل العوامل المؤثرة علي قرار المراجع الخارجي بالاعتماد علي عمل المراجع الداخلي عند مراجعة القوائم المالية مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الرميلي، سناء محمد (٢٠٢٠) أثر إفصاح الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية وتوكيد مراقب الحسابات عليه علي قرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة -دراسة تجريبية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية. ١:١-٦٧.
- السيد، محمد فوزي محمد (٢٠١٥). أثر اختلاف بدائل والافصاح عن اسناد وظيفة المراجعة الداخلية للاستدامة علي قيمة الشركة (دراسة ميدانية وتجريبية). رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.
- بدوي، هبة الله عبد السلام (٢٠١٨). أثر خطري المراجعة وأعمال عميل المراجعة علي قرار مراقب الحسابات بشأن قبول التكليف بمراجعة الحسابات: دراسة تجريبية. تجريبية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية. ١(٢) ٣١١-٣٧٢.
- بسيوني، رحاب سيد محمد (٢٠١٥). دور مدخل مراجعة الأنظمة الاستراتيجية للعميل في تقدير مخاطر المراجعة وانعكاساته علي فعالية وجودة عملية المراجعة (دراسة نظرية وتطبيقية) ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
- خليل، محمد أحمد ابراهيم (٢٠١٥) الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في الحد من فجوة التوقعات: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة - جامعة عين شمس، ١٩(٣): ٤٦٠-٥٢١.

زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (٢٠٢١). أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب علي الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر علي قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها : دراسة تجريبية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية - جامعة دمياط* ٢(١):٢-٦٨.

سلطان، ميادة محمود (٢٠٢٠). أثر افصاح الشركات عن التزامها القياسي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي القيمة السوقية لحقوق الملكية -دراسة ميدانية وتجريبية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة دمنهور .

عبد المجيد، محمود محمد السيد.(٢٠١٨) أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات علي جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد - دراسة تجريبية ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

علي، عبد الوهاب نصر. (٢٠٢٠) محددات جودة حكم مراقب الحسابات علي أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع لكلية التجارة- جامعة طنطا - أثر أزمة كورونا علي الاقتصاد القومي المقترحات والحلول.

علي، محمود أحمد أحمد (٢٠٢١). حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدي الهيئة العامة للرقابة المالية كمحددين للعلاقة بين بدائل اسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها - دراسة تجريبية .*مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية*. ١(٥):١-٥٧.

علي، هبه الله محمود خليل (٢٠١٧). أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة علي سلامة أحكامه المهنية وحكم فاحص الرقابة علي جودة التكاليف -دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة اسكندرية.

عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨) العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية*، ٥٤(١):٤٩-٩١.

مبارك، الرفاعي إبراهيم(٢٠١٢). تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية علي مدي اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجعة الداخلية-دراسة تجريبية. *مجلة التجارة والتمويل - جامعة طنطا* ١:١-٤٣.

متولي، رنا أحمد سعيد(٢٠١٨). قياس أثر اعتماد مراقب الحسابات علي أعمال المراجعة الداخلية في اكتشاف مخاطر الغش في القوائم المالية-دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

محمد، سحر سعيد حامد(٢٠١٩) أثر الاسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية علي قرار مراقب الحسابات بشأن مدي اعتماده علي وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

مصطفي، محمد مصطفى محمد(٢٠١٨) أثر استعانة مراقب الحسابات بوظيفة المراجعة الداخلية علي تأخر إصدار تقريره، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية*. ٢(٢):١-٤٢.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Alsmairat, Y.Y., Yusoff, W.S. and Salleh, M.F., 2018. The Effect of the Reliance on Internal Audit Work and Ethical Rules on Perceived Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Economics & Management*, 12(2).

Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W. and Al-Akra, M., 2018. External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies. *International Journal of Auditing*, 22 (2), pp.317-328.

Al-Thuneibat, A.A., Al-Rehaily, A.S. and Basodan, Y.A., 2015. The impact of internal control requirements on profitability of Saudi shareholding companies. *International Journal of Commerce and Management*.

- Al-Twajjry, A., 2017. Internal Audit Quality Evaluation and Reliance Decision: External Auditors' Perception. *International Journal of Economics & Management Sciences*, 6(5).
- Al-Twajjry, A.A., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R., 2004. An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*.
- Argento, D., Umans, T., Håkansson, P., and Johansson, A. 2018. Reliance on the Internal Auditors' Work: Experiences of Swedish External Auditors. *Journal of Management Control*, 29(3):295-325.
- AUASB. 2009. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards*. Australian Auditing and Assurance Standards Board. Auditing Standards, (ASA 200). Available at: <https://www.legislation.gov.au/Details/F2009L04064>
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier Jr, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 251-286.
- Breger, D., Edmonds, M. and Ortegren, M., 2020. Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), pp.112-124.
- Brody, R.G., 2012. External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in Accounting*, 28(1), pp.11-21.
- Carcello, J.V, Reid, L.C, Li, C., Neal, T.L. and Francis, J.R., 2019. Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), pp.1501-1539.



- Cefaratti, M.A., Lin, H. and Wallace, L., 2011. The information security control environment: chief audit executives responding to a survey identify the most and least common controls their organizations deploy to protect IT resources. *Internal Auditor*, 68 (2), pp.55-59.
- Chen, L.H., Chung, H.H., Peters, G.F. and Wynn, J.P., 2017. Does incentive-based compensation for chief internal auditor's impact objectivity? An external audit risk perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36 (2), pp.21-43.
- Čular, M., Slapničar, S., & Vuko, T. (2020). The effect of internal auditors' engagement in risk management consulting on external auditors' reliance decision. *European Accounting Review*, 29(5), 999-1020.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. and Srivastava, R.P., 2017. External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, pp.1-14.
- D'Onza, G. and Sarens, G., 2018. Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies. *International Journal of Auditing*, 22 (1), pp.1-12.
- Eulerich, M. and Ratzinger-Sakel, N.V., 2018. How assurance-and advisory-related purposes of internal auditing influence the cooperation with the external auditor Empirical evidence from two perspectives: Internal and external auditors. *Available at SSRN 3150063*.
- Gal, G. and Akisik, O., 2019. The impact of internal control, external assurance, and integrated reports on market value. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
- Guides, Industry. "Communicating internal control related matters in an audit-Understanding SAS no. 115-2008; Audit risk alerts."

- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. and Ismail, I., 2004. The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*.
- Institute of Internal Auditing (IIA) 2017. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at: <https://na.theiia.org/standardsguidance/>
- Institute Singapore Chartered Accountants. (2013). *Using the Work of Internal Auditors: SSA 610*. Availabe at: <https://isca.org.sg/media/3562/ssa-610-revised-2013>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Using the Work of Internal Auditors: ISA 610 (Revised). Available at: <https://www.ifac.org>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009. *ISA 320 Materiality in Planning and Performing an Audit*. Ne-w York, NY: IFAC
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2018. International Standards of Auditing (ISA) No. 610. *Using the Work of Internal Auditors* (Revised). New York, NY: IFAC.
- KOSTIKA, C., 2019. Contribution of Internal Auditor to the work of External Auditor, A thesis submitted for the degree of Master of Science in International Accounting Auditing and Financial Management. *School of Economics, Business Administration & Legal Studies. International Hellenic University*.
- Lee, H.Y. and Park, H.Y., 2016. Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea. *Managerial Auditing Journal*.
- Malaescu, I. and Sutton, S.G., 2015. The reliance of external auditors on internal audit's use of continuous audit. *Journal of Information Systems*, 29(1), pp.95-114.

- Mihret, D.G. and Admassu, M.A., 2011. Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International business research*, 4(2), pp.67-79.
- Morais, G. and Franco, M., 2019. Deciding factors in cooperation and trust between internal and external auditors in organizations: An exploratory analysis. *International Journal of Auditing*, 23 (2), pp.263-278.
- Mubako, G. and Muzorewa, S.C., 2019. Interaction between internal and external auditors—insights from a developing country. *Meditari Accountancy Research*.
- Munro, L. and Stewart, J., 2011. External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*.
- New Zealand Auditing and Assurance Standards Board (NZAUASB). (2013). Using the Work of Internal Auditors: ISA (NZ) 610. Available at: [https://www.xrb.govt.nz/assurance\\_standards/auditing-standards/isa-nz-610-revised/](https://www.xrb.govt.nz/assurance_standards/auditing-standards/isa-nz-610-revised/)
- Paino, H., Razali, F.M. and Jabar, F.A., 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*, 28, pp.151-155.
- Petherbridge, J. and Messier Jr, W.F., 2016. The impact of PCAOB regulatory actions and engagement risk on auditors' internal audit reliance decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35 (1), pp.3-18.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). AS (2605) 2015. *Consideration of the Internal Audit Function*. Washington, DC: PCAOB

- Quick, R. and Henrizi, P., 2019. Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. *Review of Managerial Science*, 13 (5), pp.1143-1176.
- Saidin, S.Z., 2014. Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, pp.641-646.
- Saputra, I.G. and Yusuf, A., 2019. The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance*, 7(1), pp.1-5. v
- Suh, I., Masli, A., & Sweeney, J. T. (2020). Do Management Training Grounds Reduce Internal Auditor Objectivity and External Auditor Reliance? The Influence of Family Firms. *Journal of Business Ethics*, 1-23.
- Svanberg, J. and Öhman, P., 2013. Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: A social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33 (7), 633-654.
- The Financial Reporting Council. (2013). Using the Work of Internal Auditors: ISA (UK and Ireland) 610. Availabe at: <https://www.frc.org.uk/getattachment/0248099f->
- Wang, I.Z. and Fargher, N., 2017. The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. *Accounting & Finance*, 57(4), pp.1177-1202.