

**دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية
في تحقيق جودة المراجعة الخارجية
- دراسة تطبيقية -**

فاطمة جبر صالح عبد السلام
مدرس مساعد بقسم المحاسبة

أ.د/ سليمان محمد مصطفى **أ.د/ مصطفى راشد العبادي**

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ بالكلية أستاذ المحاسبة والمراجعة
نائب رئيس الجامعة الأسبق لشئون التعليم والطلاب عميد كلية التجارة - جامعة بنها

دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية

في تحقيق جودة المراجعة الخارجية

- دراسة تطبيقية -

فاطمة جبر صالح عبد السلام (*) & أ.د/ سليمان محمد مصطفى (**) & أ.د/ مصطفى راشد العبادي (***)

ملخص

الهدف: دراسة دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية مع اجراء دراسة تطبيقية لبحث اراء كلٍ من (المراجع الخارجي - المراجع الداخلي - المدير المالي - وأيضاً أعضاء هيئة التدريس الذين لديهم خبرة في قراءة القوائم المالية) عن موضوع الإسناد المشترك ودوره في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

التصميم والمنهجية: لجأت الباحثة إلى تصميم استمارة استقصاء لعينة من فئات مختلفة والتي لها صلة بإعداد القوائم والتقارير المالية ومراجعتها ونشرها (المراجع الداخلي، المدير المالي، المراجع الخارجي، أعضاء هيئة التدريس الذين لديهم الخبرة في قراءة القوائم المالية) وذلك لبحث دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

النتائج والتوصيات: تشير نتائج هذا البحث الى أنه يوجد تأثير معنوي للإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة عمل المراجع الداخلي، كما يوجد تأثير معنوي للإسناد المشترك

(*) مدرس مساعد بقسم المحاسبة

(**) أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ بالكلية - نائب رئيس الجامعة الأسبق لشئون التعليم والطلاب

(***) أستاذ المحاسبة والمراجعة - عميد كلية التجارة - جامعة بنها

على جودة المراجعة الخارجية، وأيضاً يوجد اتفاق بين مفردات عينة الدراسة على أهمية محاور الإطار المقترح لتطوير أداء أطراف الإسناد المشترك ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

واستناداً الى ذلك توصي الدراسة بضرورة النظر إلى المستقبل في وظيفة المراجعة الداخلية حيث يعد ذلك أفضل من الاكتفاء بالبحث في كيفية أدائها في الماضي، مما يستدعي الأمر إلى إجراء تغيير في عناصر نشاط المراجعة الداخلية ومنها الإستعانة بأداء جزء من خدمات المراجعة الداخلية من الخارج وهو الإسناد المشترك مما يعطي منتجات وعمليات أفضل ويضيف قيمة الى المنشآت المختلفة، وأيضاً تطبيق الإطار المقترح في الواقع العملي وذلك من خلال:

- تطوير أداء أطراف الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية وهم: المصدر الخارجي، المصدر الداخلي، حوكمة إدارة المراجعة الداخلية.
- دراسة انعكاس تطوير أداء أطراف الإسناد المشترك على جودة المراجعة الخارجية.

الأصالة والإضافة: تسهم هذه الدراسة في الأدب المحاسبي من خلال دراسة وتحليل دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الخارجية، مع تقديم إطار مقترح لتطوير أداء أطراف الإسناد المشترك وانعكاس ذلك على جودة المراجعة الخارجية. الكلمات الإفتتاحية: الإسناد الكلي، الإسناد المشترك، مقومات وعناصر المراجعة الخارجية.

The Rule of Co- Sourcing Internal Audit Activities in Achieving External Audit Quality (Applied Study)

Abstract

Objective: Study the role of co-sourcing internal audit services in achieving the quality of external audit with conducting an applied study to examine the opinions of (the external auditor - the internal auditor - the financial director - as well as faculty members who have experience in reading the financial statements) on the subject of co-sourcing and its role in achieving external audit quality.

Design and Methodology: The researcher resorted to designing a survey form for a sample of different categories that are related to preparing, reviewing and publishing financial statements and reports (internal auditor, financial manager, external auditor, faculty members who have experience reading financial statements) in order to examine the role of co-sourcing internal audit services in achieving The quality of the external audit.

Results and Recommendations: The results of this research indicate that there is a significant effect of co-sourcing of the internal audit on the quality of the work of the internal auditor, and there is a significant effect of co-sourcing on the quality of the external audit, and there is also agreement between the subjects of the study sample on the importance of the axes of the proposed framework for developing the performance of the parties of co-sourcing and its role in improving the quality of the external audit.

Based on this, the study recommends the need to look to the future in the internal audit function, as this is better than merely looking at how it was performed in the past, which calls for a change in the elements

of the internal audit activity, including the use of the performance of part of the internal audit services from abroad, which is co-sourcing , which gives better products and processes and adds value to the various establishments, as well as applying the proposed framework in practice, through:

- Developing the performance of the parties to co-sourcing internal audit services, namely: the external source, the internal source, the governance of the internal audit department.
- Studying the reflection of the performance development of the joint attribution parties on the quality of the external audit.

Originality and contribution: This study contributes to the accounting literature by studying and analyzing the role of co-sourcing internal audit services in achieving the quality of external audit, while presenting a proposed framework for developing the performance of co-sourcing parties and its reflection on the quality of external audit.

Keywords: Total out-Sourcing , co-sourcing , components and elements of external audit.

المقدمة وطبيعة المشكلة:

يتمثل المصدر التقليدي المستخدم لدى منشآت الأعمال للحصول على خدمات المراجعة الداخلية في معظم دول العالم في المصدر الداخلي In-house، حيث يقوم المراجعون الداخليون الذين يعملون في هذه المنشآت بهذا الدور⁽¹⁾ ويحقق المصدر الداخلي في أداء خدمات المراجعة الداخلية مزايا متعددة أهمها المعرفة والخبرة العميقة للمراجعين الداخليين بأمر المنشأة، حيث أن المراجعين الداخليين أكثر إماما ومعرفة ومن ثم خبرة بمنشآت الأعمال التي يعملون فيها، فهم الأكثر فهما لعمليات المنشأة، حيث يعلمون جيدا سياسات المنشأة والممارسات التشغيلية بها مما يمكنهم من تحديد مواطن القوة والمحافظة عليها وتدعيمها، يعلمون مواطن الضعف والقصور التي تمكنهم من اقتراح الحلول الملائمة لها والتمشية مع ظروف المنشأة،⁽²⁾ كما أن المصدر الداخلي يحافظ إلى حد كبير على سرية نتائج عملية المراجعة، خاصة إذا كانت هذه النتائج سلبية، ويقلل من مخاطر احتمال إفشاء المعلومات السرية الخاصة لمنشآت الأعمال المنافسة والجهات الخارجية، كذلك يحافظ على سرية الخطط والخبرات والمهارات والإمكانات النادرة، وبالرغم من المزايا التي يحققها المصدر الداخلي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية، إلا أنه يواجه كثيرا من الإنتقادات خاصة تأثيره السلبي بعدم استقلال المراجع الداخلي وتدني جودة خدمات المراجعة الداخلية مما دعا كثيرا من المنشآت إلى التعاقد مع أطراف خارجية للحصول منها على خدمات المراجعة الداخلية، ويرجع ذلك إلى المزايا التي يتسم بها هذا الأسلوب والتي من أهمها تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة خدمات المراجعة الداخلية المتعاقد على أدائها وتحسينها.

- (1) Carey P. Nava Subramanian, and Karin Chuaweeching, "Internal Audit Outsourcing in Australia", Accounting and Finance, Vol. 46, 2006, PP. 11-30.
- (2) Richards, David A. , "Risk or Opportunity – The Choice is yours", Tone at the Top, Issue 11, Sep. 2001, PP. 1-5.

ويطلق على عملية اللجوء إلى مصدر خارجي للحصول على خدمة معينة مصطلح Out-Sourcing ، ويقصد بالمصدر الخارجي هو الإتفاق مع طرف خارجي متخصص - عادة ما يكون مراجع خارجي - على تقديم خدمات المراجعة الداخلية التي كان يتم تقديمها في الأساس من خلال المراجعين الداخليين بالمنشأة.⁽¹⁾ وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها الإسناد الخارجي Out-Sourcing للحصول على خدمات المراجعة الداخلية خاصة فيما يتعلق بتحسين جودة المراجعة الداخلية وتخفيض تكاليف أدائها، إلا أنه واجه كثيرًا من الانتقادات خاصة فيما يتعلق بعدم إلمام الجهة الخارجية المسند إليها القيام بتقديم خدمات المراجعة الداخلية بثقافة المنشأة واحتمالية مقاومة موظفي المنشأة لهذا المدخل.

وتجنبًا للانتقادات الموجهة لكل من المصدر الداخلي والخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية والإستفادة من المزايا الخاصة بكل مصدر منهما والمحافظة على الأصول العلمية للمراجعة الداخلية، ظهر من يناادي بإتباع أسلوب المصدر المشترك Co-Sourcing⁽²⁾ والذي يمثل عملية شراكة بين المنشأة وبين مصدر خارجي بمعنى تعاون طرفين أحدهما من داخل المنشأة والآخر من خارجها لأداء خدمة معينة كان يتم تأديتها أصلاً بواسطة المصدر الذاتي فقط أي مراجع داخلي بالمنشأة ومراجع من جهة خارجية.⁽³⁾

(1) د. أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٧، ص ٣٦٧.

(2) Ahlawat, Sunita, and D. Jordan, Iowe, "An Examination of Internal Auditor Objectivity: Inhouse Versus Outsourcing Auditing", A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 2, 2004, PP, 147-158.

(3) Aldhizer, G. R, and Cashell, I. D, and Martin, D. R, "Internal Audit Outsourcing", CPA Journal, Vol. 73, No.8, 2003, PP. 38-42.

إن تفعيل الإسناد المشترك لأداء المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار المنشأة مراجع خارجي معين يعمل مع - وليس بدلاً من - المراجعين الداخليين، ويلاحظ أن اختيار المصدر الخارجي يعتمد على المهارات والخبرات التي تحتاجها الوظيفة أو العمل المطلوب، وعند انتهاء الخدمة المطلوبة تنتهي الشراكة ومن ثم ينتهي العقد المبرم مع المصدر الخارجي.^(١)

يقوم الإسناد المشترك على مفهوم الفريق Teaming Concept الذي من خلاله يمكن لمدير المراجعة أن يوظف الموارد المتاحة والخبرات المتوافرة لديه سواء من الداخل أو الخارج بما يحقق الأهداف المنشودة دون التضحية باستقلال المراجع الخارجي، وتتمثل مزايا الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية فيما يلي:

- المحافظة على القائمين بأعمال المراجعة الداخلية عن طريق أدائها من خلال موظفين من داخل المنشأة مع الحصول على خبرات متخصصة من خارجها أي المشاركة بين إدارة المراجعة الداخلية ومقدم الخدمة الخارجي.
- يتيح الإسناد المشترك الفرصة للحصول على المهارات والخبرات الملائمة للخطط الموضوعية من مصادر متعددة بدلاً من قبول مهارات من مصدر واحد فقط، فالإسناد الخارجي قد لا يتوافر لديه الخبرات في جميع القضايا والموضوعات الخاصة بالمنشأة، في حين أن الإسناد المشترك يتيح الاختيار المناسب لكل مهمة حيث يتم اختيار المصدر المتخصص والأكثر ملاءمة والأقل تكلفة.

(١) د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، "التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة - دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٠، ص ص ٢٣٤-٢٣٥.

▪ تساعد على الأخذ بمزايا المصدر الخارجي والمصدر الداخلي وتجنب العيوب والانتقادات الموجهة إليهما إلى حد كبير.

ومن تناول الباحثة لأهم مزايا الإسناد المشترك، ترى أنه يوجد بعض محددات الحصول على الإسناد المشترك والتي تعتبر المحور الأول في مشكلة هذا البحث وهو دراسة العلاقة بين محددات اختيار خدمات الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة الداخلية .

ويتمثل المحور الثاني من مشكلة هذا البحث في دراسة أثر جودة المراجعة الداخلية في ضوء الإسناد المشترك على جودة المراجعة الخارجية للتقارير المالية التي تعدها إدارة المنشأة السنوية أو الفترية.

ومن أهم التحديات المواجهة لمهنة المحاسبة والمراجعة هي الوصول الى درجة عالية من جودة عملية المراجعة الخارجية وكيفية البحث عن سبل وآليات لمحاولة تحقيقها وذلك بهدف تحقيق الإستقرار في الاسواق المالية والحفاظ على أموال المستثمرين في المنشآت المختلفة.

وترى الباحثة أنه لتناول اعتماد المراجع الخارجي على الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية فإن ذلك يتطلب تناول مجموعة من العوامل التي تؤثر في قرار ومدى الإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، والتي تتمثل في العوامل البيئية (مثل التنظيمات والتشريعات وإطار حوكمة الشركات)، العوامل التي ترتبط بالإسناد المشترك للمراجعة الداخلية وتؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليه (مثل الموضوعية والمقدرة المهنية للإسناد المشترك للمراجعة الداخلية)، طبيعة ومدى الإعتماد على الإسناد المشترك وأخيرًا النتائج القابلة للملاحظة لقرارات الإعتماد مثل كفاءة وجودة المراجعة الخارجية.

مما سبق يمكن للباحثة تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات البحثية الآتية:

١- هل التطور في مفهوم المراجعة الداخلية يتطلب البحث عن مصدر خارجي

يشارك مع المصدر الداخلي للقيام بها؟

٢- ما هي محددات الحصول على إسناد مشترك للمراجعة الداخلية؟ وما تأثير

ذلك على جودة المراجعة الداخلية؟

٣- ما هو انعكاس الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على عناصر ومقومات جودة

عملية المراجعة الخارجية؟

الدراسات السابقة:

شهدت الفترة الأخيرة العديد من الدراسات التي اهتمت بتقييم المصادر المختلفة

للمراجعة الداخلية ومن بينها الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية ، إلا أنه لم تتوافر

بالقدر الكافي - على حد علم الباحثة - الدراسات التي اهتمت بالربط بين كل من:

الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية من ناحية، ومدى تأثير الإسناد المشترك

على عملية المراجعة الخارجية من ناحية أخرى؛ لذا يمكن عرض لبعض أهم هذه

الدراسات - من وجهة نظر الباحثة - والتي يمكن تقسيمها من خلال المحورين

التاليين:

■ المحور الأول: دراسات اهتمت بالإسناد المشترك ودوره في إطار عمل المراجعة

الداخلية.

■ المحور الثاني: دراسات اهتمت بتأثير الإسناد المشترك على جودة المراجعة

الخارجية.

ويمكن للباحثة عرض لأهم هذه الدراسات لكل من المحورين السابقين كما يلي:

المحور الأول: دراسات اهتمت بالإسناد المشترك ودوره في إطار عمل المراجعة الداخلية

دراسة غريب جبر (٢٠١٢)^(١)

هدفت الدراسة إلى:

- تقييم المصادر المختلفة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية.
- التعرف على محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثير هذه المحددات على جودة المراجعة الداخلية.
- محاولة اقتراح إطار نظري لإيجاد العلاقة بين محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية وقد أوضحت نتائج هذه الدراسة ما يلي:
- يفضل الحصول على خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية من خلال المصدر المشترك عند الرغبة في خفض تكاليف المراجعة الداخلية وزيادة جودتها، بالإضافة إلى مشاركة المصدر الخارجي المشارك في تحمل مسئولية دقة التقارير المالية للمنشأة نظرًا لتأثير هذه المحددات على جودة المراجعة الداخلية.

(١) د. غريب جبر غنام، "محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الرابع، ٢٠١٢، ص ص

▪ يفضل استخدام أسلوب المصدر المشترك للحصول على خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية عندما يكون هناك نوع من الشراكة الفعلية والدعم الفعلي لأداء المهام حيث يترتب على ذلك رفع مستوى أداء المراجعين الداخليين بالمنشأة بما يمكنهم من القيام بأعمال ربما كانت خبراتهم فيها قليلة إلى حد ما.

دراسة Abdol Mohammadi (٢٠١٣) (١)

تناولت هذه الدراسة: العلاقة بين المصدر الخارجي (كلي أو مشترك) وأداء أنشطة المراجعة الداخلية في المنظمات المختلفة وذلك من خلال استقصاء عدد من المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية في عدد من المنظمات المختلفة.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى الآتي:

- نسبة ٥٨,٧% من المنشآت محل الدراسة تستعين بمصدر خارجي لممارسة خدمات المراجعة الداخلية، وأن ذلك يتوقف على مجموعة من العوامل منها: استقلال لجنة المراجعة، حجم وثقافة المنظمة، كفاءة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، عدد الاجتماعات المشتركة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.
- أن الدافع وراء الإستعانة بالمصدر الخارجي هو وفورات التكلفة والكفاءة الفنية أو تحسين وضع المنظمة في ضوء المنافسة مع المنظمات الأخرى كما أن المصدر الداخلي يتميز بفهم سياسات وإجراءات المنشأة ويندمج معها.

(1) Abdol Mohammadi, Mohammed, "Correlates of Co-Sourcing out Sourcing of Internal Audit Activities, "Auditing: A Journal of practice and theory, Vol. 32, No.3, Aug. 2013, PP. 69-85.

دراسة محمد أحمد إبراهيم (٢٠١٤)^(١)

تهدف هذه الدراسة إلى: تحديد المصدر الملائم والفعال لأداء الخدمات المتطورة للمراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة بما يحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي وبما يؤثر بالإيجاب على اتخاذ قرارات منح الإلتزام لمنظمات الأعمال.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن الإهتمام بمصادر أداء خدمات المراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الرئيسية الآتية:

- الإتجاه الأول: تفضيل المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية.
- الإتجاه الثاني: تفضيل المصدر الخارجي لأداء المراجعة الداخلية.
- الإتجاه الثالث: تفضيل المصدر المشترك والذي يجمع بين الإتجاهين السابقين للاستفادة من مزايا الإثنين معًا.

وأكدت الدراسة النظرية أن الإتجاه الثالث والذي يجمع بين المصدر الداخلي والمصدر الخارجي هو أفضل هذه الإتجاهات، على الرغم من أنه لم يحظ بالإهتمام الكافي من قبل الباحثين لإظهار ما يحققه من مزايا تجمع بين كلا المصدرين معًا علاوة على أنه أقل المصادر من حيث السلبيات مقارنة بكل مصدر على حدة.

- ضرورة أن تظل مسئولية الرقابة على - وإدارة - أنشطة المراجعة الداخلية لدى إدارة منظمة الأعمال، ويقتصر دور المصدر الخارجي - سواء كان كليًا أو

(١) د. محمد أحمد إبراهيم خليل، "فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الإلتزام لمنظمات الأعمال - دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ديسمبر ٢٠١٤، ص ٣٣٩-٣٨٨.

مشاركًا - على أداء خدمات المراجعة الداخلية فقط وبالشكل المتفق عليه في التعاقد المبرم بين الطرفين.

■ ضرورة وجود تنسيق تام ومستمر بين إدارة منظمة الأعمال ولجنة المراجعة من جانب، وبين المصدر الخارجي المشارك والمسئول عن تقديم بعض خدمات المراجعة الداخلية من جانب آخر، وذلك لضمان المحافظة على جودة وكفاءة هذه الخدمات والحد من السلبيات التي قد تتجم عن الإعتماد على هذا المصدر.

دراسة Khan Sajjad and et.al. (٢٠٢٠) (١)

هدفت الدراسة إلى: معرفة تأثير الإستعانة بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على المنشأة ومدى أهميتها والحاجة إليها، وكذلك المميزات والعيوب والتحديات المرتبطة بها.

توصلت الدراسة إلى:

- إن الاستعانة بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سيساعد المنشأة في الحصول على بعض المميزات التنافسية عن طريق تخطيط عملية المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر بها، وذلك عن طريق قدرة المصدر الخارجي على تطبيق التقنيات والعمليات المناسبة لإيجاد نقاط الضعف والمخاطر ومحاولة حلها.
- يجب على المنشأة أن تقيم الخدمة المؤداة من المصدر الخارجي، مما يقلل من حجم العيوب الكبيرة والمخاطر المستقبلية التي يمكن أن تؤثر عليها.

(1) Khan Sajjad , Asad Muzaffar, and et .al, "Outsourcing Internal Audit Services- A Review", International Journal Management (IJM), Vol. 11, Iss. 8, August 2020, pp. 503- 517.

المحور الثاني: دراسات اهتمت بتأثير الإسناد المشترك على عملية المراجعة الخارجية.

دراسة محمد رزق عبد الغفار (٢٠١٢)^(١)

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في القيام بدراسة العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية وبحث أثره على جودة المراجعة الخارجية. ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- يحد الأداء المشترك للمراجعة الداخلية Co-Sourcing من الإنتقادات الموجهة للتعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية ويعتبر البديل الأكثر قبولا.
- عدم جمع نفس المصدر الخارجي أو نفس فريق المراجعة لكلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لنفس المنشأة.
- التعاقد خارجياً لأداء المراجعة الداخلية لا يعد القرار الأمثل لكل المنشآت إنما يخضع لمعايير الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

دراسة Davidson et. al., (٢٠١٣)^(٢)

توضح أهداف هذه الدراسة أن: فكر المراجعة دلل على زيادة رغبة المراجع الخارجي بالإعتماد على المصدر المشترك للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي

(١) محمد رزق عبد الغفار عمارة، "أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية -

دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢، ص ص ١-١٧٢.

(2) Davidson, Bruce I. , Desai, Naman K. and Gerard, Gregory I. , "The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and external auditor's reliance on the internal audit function", Journal of information system, Vol.27, No.1, 2013, PP. 41-59.

لها، ولكن هذه الدراسة تتناول مدى تأثير العلاقة بين مصادر المراجعة الداخلية المختلفة وقرار المراجع الخارجي بالإعتماد عليها في ضوء مدخل المراجعة المستمرة Continuous Auditing، فهل يؤدي استخدام مصدر معين من مصادر المراجعة الداخلية لمدخل المراجعة المستمرة إلى التأثير في قرار الإعتماد للمراجع الخارجي على هذا المصدر مقارنة بالإعتماد على مدخل المراجعة التقليدية؟.

توضح نتائج هذه الدراسة أن : المراجع الخارجي يعتمد بصورة أكبر على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي لها عند اعتماد مصدري المراجعة الداخلية على مدخل المراجعة الدورية Periodic Auditing ومع ذلك، عندما يتبنى نشاط المراجعة الداخلية مدخل المراجعة المستمرة، فإنه لا يوجد اختلافات ترتبط بمصادر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية.

دراسة يحيى محمد أبو طالب (٢٠١٨) (١)

هدفت هذه الدراسة إلى: الكشف عن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية من خلال دراسة ما يلي:

- مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي.
- أشكال الإسناد الخارجي المختلفة وذلك في ضوء زيادة شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية لتقديم خدمات المراجعة الداخلية.

(١) يحيى محمد أبو طالب، "أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة"، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٥٨، ٢٠١٨، ص ٤ - ٦.

توصلت هذه الدراسة إلى: أن جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع الخارجي باكتشاف الأخطاء المادية والغش المتضمن للقوائم المالية محل المراجعة، وأن يقلل عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وبالتالي يساعد على حماية مصالحهم. وقد تم تعريف جودة المراجعة على أن المفهوم العكسي لمخاطر المراجعة وهو ما تعني تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى درجة يمكن قبولها في ضوء معيار بذل العناية المهنية الملائمة.

دراسة (Mustapha & Lee) (٢٠٢٠) (١)

هدفت الدراسة إلى: فحص آلية الإستعانة بمصدر خارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ومدى اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإسناد.

توصلت الدراسة إلى:

- يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي من مصدر خارجي أكثر من اعتماده على المراجع الداخلي للمنشأة وخاصة في حالة ارتفاع المخاطر الكامنة.
- مستوى امتثال المراجعين الداخليين للمعايير المهنية ذات الصلة هو أمر حاسم يؤثر على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عملهم.
- وفرت هذه الدراسة معلومات هامة للجهات التنظيمية وصانعي السياسات في ماليزيا حول العوامل التي تهم المراجعين الخارجيين في عمليات المراجعة.

(1) Mustapha Mazlina, Lee Yipkwan, "Sourcing Arrangement of Internal Audit Services: Does it Matter to the External Auditors?", International Journal of Business Continuity and Risk Management, Vol. 10, Iss.3, July 2020, PP. 99- 111.

تقييم عام على الدراسات السابقة:

- في ضوء حدود المسح الذي قامت به الباحثة للدراسات السابقة اتضح لها ما يلي:
- ١- تؤكد بعض الدراسات على ان اتساع نطاق المراجعة الداخلية، أهم أسباب اللجوء للتعاقد الخارجي والمشارك لأداء المراجعة الداخلية.
 - ٢- أشارت معظم الدراسات إلى أن الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية يحقق لمنشآت الأعمال عدة فوائد أهمها تخفيض تكاليف المراجعة، تحسين جودة المراجعة، والإستفادة من الإمكانيات الفنية للمراجع الخارجي.
 - ٣- يكون تقييم المراجعين الداخليين للقدرة المهنية أفضل في حالة التعاقد الخارجي والأداء المشترك مقارنة بالأداء الداخلي للمراجعة الداخلية ومن ثم تزداد اعتمادية المراجعين الخارجيين على المراجعة الداخلية في حالة التعاقد الخارجي أو المصدر المشترك.
 - ٤- لم تتناول الدراسات السابقة دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي وأيضاً، أثر الإسناد المشترك على مقومات وعناصر جودة المراجعة الخارجية للقوائم المالية، وهذا ما سنتناوله الباحثة في هذا البحث.
- في ضوء الدراسات السابقة، يمكن للباحثة عرض الفجوة البحثية كما يلي:

الدراسات السابقة

- 1- اتساع نطاق المراجعة الداخلية من أهم اسباب اللجوء للإسناد الخارجي والمشارك للمراجعة الداخلية.
- 2- التركيز على مزايا اللجوء للإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية والتي من أهمها تخفيض تكاليف المراجعة، تحسين جودة المراجعة الداخلية، والاستفادة من الإمكانيات الفنية.
- 3- تناولت مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية.

الفجوة البحثية للدراسة

لم تتناول الدراسات السابقة أهم جوانب ومجالات المراجعة الداخلية التي تتطلب تطبيق الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية.

لم تقدم الدراسات السابقة أثر الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية.

ندرة الأبحاث المتعلقة بإنعكاس دور الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

عدم تناول الدراسات السابقة لأثر الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية على عناصر ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

الدراسة الحالية

- 1- تحديد أهم جوانب ومجالات المراجعة الداخلية التي تتطلب تطبيق الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية.
- 2- دراسة أثر الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية.
- 3- دراسة أثر الإسناد المشترك على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- 4- دراسة أثر الإسناد المشترك على عناصر ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

الفجوة البحثية للدراسة

أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في: "تحديد أثر الإسناد المشترك لأداء خدمات المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة".
- ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- تحديد أهم جوانب ومجالات المراجعة الداخلية التي تتطلب تطبيق الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية.
 - تحقيق دور الإسناد المشترك في تحقيق جودة المراجعة الداخلية.
 - تحديد دور الإسناد المشترك في اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
 - تحديد أثر الإسناد المشترك على عناصر ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة :

- ١- محاولة إلقاء الضوء بشكل واضح لموضوع هام وهو الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية ، حيث يعد أحد أهم الإتجاهات المعاصرة في المراجعة الداخلية .
- ٢- التعرف على أهم محددات الإسناد المشترك وأثرها على جودة عملية المراجعة الداخلية وإيجاد العلاقة بينهما.
- ٣- تحديد دور الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية.
- ٤- تحديد دور الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه والأهمية التي يمثلها فإنه يمكن صياغة الفروض التالية:

الفرض الأول: يوجد تأثير معنوي للإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة عمل المراجع الداخلي.

الفرض الثاني: يوجد تأثير معنوي للإسناد المشترك على جودة المراجعة الخارجية.
الفرض الثالث: يوجد اتفاق بين مفردات عينة الدراسة على أهمية محاور الإطار المقترح لتطوير أداء أطراف الإسناد المشترك ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

حدود الدراسة:

١- لن تتناول الباحثة العناصر الأخرى المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية بخلاف الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية.

٢- لن تتناول الباحثة العناصر الأخرى المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية بخلاف الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية.

٣- لم تقم الباحثة بعمل دراسة تطبيقية على أحد أو بعض شركات المساهمة المصرية المسجلة بالبورصة المصرية حيث أن الشركات لا تفصح بقوائمها المالية عن الإسناد المشترك ولذلك لجأت الباحثة إلى تصميم استمارة استقصاء لعينة من فئات مختلفة والتي لها صلة بإعداد القوائم والتقارير المالية ومراجعتها ونشرها (المراجع الداخلي، المدير المالي، المراجع الخارجي، أعضاء هيئة التدريس الذين لديهم الخبرة في قراءة القوائم المالية).

منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف البحث، تعتمد الباحثة على المناهج الآتية:

(أ) المنهج الاستقرائي: يبدأ من الجزئيات للوصول إلى العموميات، ويمر بأربعة مراحل هي الملاحظة ووضع الفروض واختبار الفروض من خلال الدراسة الميدانية وصياغة النتائج العامة.

(ب) المنهج الاستنباطي: يبدأ بالأحكام العامة للوصول إلى الجزئيات والذي يعتمد على التفكير المنطقي الإستنتاجي في محاولة لتوضيح محددات الحصول على الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية وعلاقته بالمراجعة الداخلية ومدى تأثير ذلك على جودة عملية المراجعة واستنباط الحلول المناسبة لها.

خطة الدراسة:

لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية تم تقسيم البحث

إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: دور الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية في تحقيق جودتها:

المبحث الأول: محددات الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: موقف المنظمات المهنية والأطراف المهتمة بالمنشأة من الإسناد

المشترك لخدمات المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: انعكاسات الإسناد المشترك للمراجعة على تحقيق جودة المراجعة

الداخلية.

الفصل الثاني: أثر الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية:

المبحث الأول: أثر الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

المبحث الثاني: عناصر ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: أثر الاسناد المشترك للمراجعة الداخلية على عناصر ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية:

يهدف هذا الفصل إلى تحقيق اختبار الفروض ميدانياً بهدف تحديد أثر

الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: عناصر ومقومات الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: نتائج التحليل الاحصائي للبيانات واختبار فروض الدراسة.

النتائج والتوصيات

نتائج البحث

تتضمن نتائج البحث على المستويين النظري والتطبيقي:

أظهر الجانب النظري من البحث مستنداً إلى استقراء وتحليل الدراسات

السابقة ذات الصلة عدداً من النتائج أهمها:

توصلت الباحثة إلى وضع مفهوم للإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية

كالآتي: "هو اعتماد المراجعين الداخليين على المتخصصين الخارجيين عند

مراجعة ما يخرج عن نطاق الخبرة المتاحة لهم بموجب عقد ارتباط ، هذا العقد من الممكن أن يكون بصفة مستمرة أو لفترات معينة من خلال الاشتراك في أداء مهام المراجعة الداخلية بين كل من المراجعين الداخليين بالمنشأة والمصدر الخارجي، مما يوفر للمنشأة الاحتفاظ بالرقابة مع تخفيض التكاليف وتوفير مزيد من الكفاءة والفعالية لخدمات المراجعة عن طريق تدعيم إدارات المراجعة الداخلية بالكوادر المؤهلة علمياً وعملياً من خارج المنشأة مما يؤدي إلى كسب احترام الإدارة لجهود فريق العمل علاوة على إدراكها مدى تأثير تلك الجهود على القيمة التي تسعى المنشأة لتحقيقها".

- تعدد البدائل المتاحة للقيام بالإسناد المشترك يعكس التحدي الواجب مواجهته لفريق العمل المشترك ويتطلب منهم دراسة أنواعه ومدى تأثير ذلك في تحقيق جودة المراجعة الداخلية وكذلك التأثير ذلك على جودة المراجعة الخارجية وبما يحقق الأهداف المنشودة ودون التضحية باستقلال المراجع الخارجي.
- للمراجعة الداخلية دور كبير في التصدي للمخاطر الكبيرة والتي تتعرض لها المنشآت وذلك عن طريق تحسين مهارات المراجع الداخلي حتى يستطيع الإلمام والفهم الكامل للقضايا البيئية بجانب الاستعانة بمراجعين داخليين متخصصين من مصدر خارجي في مجال الهندسة البيئية والعلوم وذلك للقيام بتنفيذ عمليات المراجعة البيئية على أكمل وجه.
- الخدمات التأكيدية والتوكيدية و أيضاً الأنشطة الاستشارية بما تقدمه من التقليل أو الحد من الخسائر يمكن للمراجع الداخلي الخاص بالمنشأة القيام به، أما الدور الإستشاري والذي يعمل على تعظيم الفوائد عن طريق مرونتها وعدم

تقيدها بالوقت مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات فيمكن للمصدر الخارجي من المراجعة الداخلية القيام به مما ينعكس ايجابياً على كل من إدارة المنشأة والتي تسعى الى تنفيذ هذه الأنشطة الرقابية حتى لا تظهر بدور المقصر أمام المساهمين بجانب الحد من فجوة التوقع في مجال المراجعة الداخلية.

وفي ضوء الإسناد المشترك، توصلت الباحثة الى الآتي:

- تؤثر المراجعة الداخلية بطرفيها المصدر الداخلي والمصدر الخارجي بعلاقتها بكل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، والمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.
- أصبح هناك دور هام لكل من المراجع الداخلي والخارجي في تفعيل الرقابة وادارة المخاطر وتطبيق حوكمة الشركات بما يعمل على تلبية احتياجات مستخدمي مخرجات عملية المراجعة وزيادة كفاءتها.
- بيان كيفية تفعيل دور المراجعة الداخلية للحد من المخاطر عن طريق الإجراءات بحيث تتضمن الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم.

أظهر الجانب التطبيقي من البحث مستنداً إلى التحليل الإحصائي لإختبارات صحة الفروض النتائج الآتية:

- ثبوت صحة الفرض الأول للدراسة، والذي ينص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية وفعالية دور المراجعة الداخلية.

- ثبوت صحة الفرض الثاني للدراسة، والذي ينص على : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية وتحقيق جودة المراجعة الخارجية".
- في ضوء التحليل الوصفي للبيانات المرتبطة بالفرض الثالث للدراسة إلى أنه يوجد اتفاق بين مفردات عينة الدراسة على أهمية محاور الإطار المقترح في تطوير أداء أطراف الإسناد المشترك ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وهو ما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة.

توصيات البحث

- بناءً على نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية، توصي الباحثة بالآتي:
 - ضرورة النظر إلى المستقبل في وظيفة المراجعة الداخلية حيث يعد ذلك أفضل من الاكتفاء بالبحث في كيفية أدائها في الماضي، مما يستدعي الأمر إلى إجراء تغيير في عناصر نشاط المراجعة الداخلية ومنها الإستعانة بأداء جزء من خدمات المراجعة الداخلية من الخارج وهو الإسناد المشترك مما يعطي منتجات وعمليات أفضل وبضيف قيمة الى المنشآت المختلفة.
 - للمراجع الداخلي في صورة الإسناد المشترك دور في مساعدة المراجع الخارجي في فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يقلل من إجراءات المراجعة المراد تنفيذها ، لذا توصي الباحثة بالآتي:
 - وجود نظام سليم وقوي للمراجعة الداخلية وذلك في ضوء الإسناد المشترك لخدمات المراجعة الداخلية مما يزيد من درجة ثقة المراجع الخارجي في درجة المتانة لنظام الرقابة الداخلية المطبق وبالتالي يتم تضيق نظام

الفحص لهذا النظام بعد اجراء اختبارات الإلتزام ويزيد من درجة الإعتماد عليه في تحديد حجم العينة، وأيضاً يقلل من إجراءات المراجعة المخطط لتنفيذها.

• يمكن لإدارة المراجعة الداخلية في ضوء الإسناد المشترك بما تتميز به من خبرة ودراية بالمراجعة المالية، والتشغيلية، إدارة المخاطر، وأيضاً المراجعة البيئية وما تقدمه من خدمات تأكيدية واستشارية تقديم إيضاح كامل للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية.

■ تطبيق الإطار المقترح من قبل الباحثة في تطوير أداء أطراف الإسناد المشترك ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية مع وضع آلية تتضمن التوعية لدى الشركات بأهمية الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية وأثر ذلك علي جودة المراجعة الداخلية والخارجية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٧.
- غريب جبر غنام، "محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الرابع، ٢٠١٢.
- محمد أحمد إبراهيم خليل، "فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الإئتمان لمنظمات الأعمال - دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ديسمبر ٢٠١٤.
- محمد حسني عبد الجليل صبيحي، "التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة - دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٠.
- محمد رزق عبد الغفار عمارة، "أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.
- يحيى محمد أبو طالب، "أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة"، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٥٨، ٢٠١٨.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abdol Mohammadi, Mohammed, "Correlates of Co-Sourcing out Sourcing of Internal Audit Activities, "Auditing: A Journal of practice and theory, Vol. 32, No.3, Aug. 2013.
- Aldhizer, G. R, and Cashell, I. D, and Martin, D. R, "Internal Audit Outsourcing", CPA Journal, Vol. 73, No.8, 2003.
- Carey P. Nava Subramanian, and Karin Chuaweeching, "Internal Audit Outsourcing in Australia", Accounting and Finance, Vol. 46, 2006.
- Davidson, Bruce I. , Desai, Naman K. and Gerard, Gregory I. , "The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and external auditor's reliance on the internal audit function", Journal of information system, Vol.27, No.1, 2013.
- Khan Sajjad, Asad Muzaffar, and et .al, "Outsourcing Internal Audit Services- A Review", International Journal Management (IIM), Vol. 11, Iss. 8, August 2020.

- Mustapha Mazlina, Lee Yipkwan, "Sourcing Arrangement of Internal Audit Services: Does it Matter to the External Auditors?", International Journal of Business Continuity and Risk Management, Vol. 10, Iss.3, July 2020.
- Richards, David A. , "Risk or Opportunity – The Choice is yours", Tone at the Top, Issue 11, Sep. 2001.
- Schneider, A. , "Outsourcing internal auditing", Internal auditing. Vol.23, ISS.6, 2008.