



## دراسة تحليلية لإطار قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي مع دراسة ميدانية

د/ ربيع فتوح محمد عيد

مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة دمنهور

### ملخص البحث

يستهدف البحث دراسة وتحليل أبعاد جودة أنشطة المراجعة الداخلية والتي قد تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي في أعمال المراجعة الخارجية، وبعد دراسة وتحليل أدبيات المراجعة في هذا المجال، خلص البحث إلى العديد من النتائج أهمها:

فرضت تطورات بيئة الأعمال المعاصرة العديد من التحديات على مهنة المراجعة بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص، وتواكباً لتلك التحديات قام معهد المراجعين الداخليين (IIA) بإعادة النظر في صياغة مفهوم المراجعة الداخلية بما يتوافق مع دورها المحوري في بيئة الأعمال، وإعادة تحديث المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وفيما يتعلق بمدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، فقد سمحت وشجعت العديد من معايير المراجعة الخارجية عملية الاعتماد على عمل المراجع الداخلي. كما أكدت نتائج العديد من البحوث المحاسبية على أهمية تفعيل مجال التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

وفيما يتعلق بمحددات قرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، خلص البحث إلى وجود ثلاثة عوامل رئيسية تتمثل في أبعاد جودة عمل المراجع الداخلي وهي؛ كفاءة المراجع الداخلي، موضوعية

المراجع الداخلي، نطاق وطبيعة عمل المراجع الداخل، وبعد دراسة وتحليل الإصدارات المهنية ونتائج الدراسات المحاسبية في هذا المجال، وقف البحث على عدد ٤ مؤشر لكل بعد من الأبعاد الثلاثة (كفاءة، موضوعية، نطاق عمل المراجع الداخلي).

هذا وقد خلصت النتائج الوصفية لإستجابات رأي عدد ٣٣ مراجع خارجي بمصر على أهمية جميع المحددات بالنسبة للمراجع الخارجي عند إتخاذ قرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، كما أكدت النتائج أيضاً على وجود علاقة إيجابية بين جودة أبعاد أنشطة المراجعة الداخلية ونسبة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في عملية مراجعة القوائم المالية.

### مقدمة البحث:

نال موضوع اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي إهتمام العديد من الباحثين خلال العقود الثلاثة المنقضية (Munro and Stewart, 2009). وتزايد هذا الإهتمام بعد أن أصبح هذا الإعتقاد إلزامي منذ صدور قانون ال (SOX) The Sarbanes-Oxley Act سنة ٢٠٠٢ بالولايات المتحدة الأمريكية (Desai et al., 2017). وتنظيماً ترجع جزور العلاقة بين وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية إلى معايير المراجعة المقبولة قبول عام

جودة القوائم المالية المنشورة (Wang and Fargher, 2015).

ولذلك تسمح وتشجع معايير المراجعة المصرية والدولية للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، حيث تضمنت النسخة الحالية لمعايير المراجعة المصرية والصادرة بموجب قرار وزير الإستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ المعيار رقم ٦١٠ (دراسة عمل المراجعة الداخلية)، والذي يهدف إلى توفير إرشادات للمراجع الخارجي عند دراسة وتقييم أنشطة المراجعة الداخلية ذات العلاقة بمراجعة القوائم المالية، فأوجب على المراجع الخارجي دراسة أنشطة المراجعة الداخلية والتعرف على تأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية. أما على المستوى الدولي يشير المعيار (ISA, No. 265, 2009)<sup>3</sup> إلى أن معرفة وخبرة وظيفة المراجعة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في فهم طبيعة عمل الشركة والبيئة المحيطة بها، تحديد وتقدير الأخطاء الجوهرية، كما يوفر هذا المعيار الإرشادات التي تساعد المراجع الخارجي في فهم مسؤوليات المراجعين الداخليين ووضعهم التنظيمي والأنشطة التي يقومون بها.

وفي نفس السياق تلزم قائمة معايير المراجعة الأمريكية رقم (SAS, No. 65, 1991)<sup>4</sup> الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)<sup>5</sup> المراجع الخارجي للشركات الخاصة الأخذ في الاعتبار أعمال المراجعة الداخلية عند

ووصفة خاصة معيار العمل الميداني (GAAS)<sup>1</sup>، والذي يلزم المراجع الخارجي بفهم طبيعة نشاط الشركة محل التكليف والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية ومن ثم وظيفة المراجعة الداخلية<sup>2</sup>. وعلى الرغم من قدم هذه العلاقة إلا أن تحديات بيئة الأعمال المعاصرة توجب تفعيل وتكامل وتعميق هذه العلاقة بشكل مستمر، نتيجة الدور المفصلي Critical لقسم المراجعة الداخلية في منع حدوث أو إكتشاف الغش Fraud وكذلك الحد من إختلاس الأصول ومخططات الفساد (Halb-ouni, 2015; Goodwin and Seow 2002)

وعلى الرغم من أن قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي يعد من القرارات المعقدة نظراً لتعدد مدخلاته (Bame-Aldred et al., 2013). إلا أنه يعتبر من أهم القرارات التي يتخذها المراجع الخارجي في عملية المراجعة الخارجية (Brody, 2012). خاصة وأن فهم المراجع الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعده في وضع خطة فعالة للمراجعة الخارجية، كما تعتبر كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية من أهم أسباب تخفيض حجم الأدلة التي يخطط المراجع الخارجي لجمعها والإعتماد عليها، ومن ثم تقليل حجم العمل المؤدى في المراجعة الخارجية بشكل عام (Arens et al., 2015). وبالتالي فالتعاون بين كل من قطبي المراجعة يحد من المخاطر المرتفعة للتحريفات المتعمدة بالقوائم المالية ويدعم

<sup>3</sup> Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management.

<sup>4</sup> The Auditor's Consideration of the Internal Audit function in an Audit of Financial Statements.

<sup>5</sup> The American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>1</sup> *Generally Accepted Auditing Standards*

<sup>2</sup> The auditor must obtain a sufficient understanding of the entity and its environment, including its internal control, to assess the risk of material misstatement of the financial statements whether due to error or fraud, and to design the nature, timing, and extent of further audit procedures.

الداخلية، الكفاءة المهنية وممارسة العناية المهنية والإتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وأخيراً طبيعة ونطاق العمل المؤدى (Schneider, 2010). كما أن تفعيل التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي يساعد في الحد من إرتفاع أتعاب المراجعة الخارجية (Saidin, 2014).

ومع زيادة الحاجة لتفعيل آليات حوكمة الشركات نتيجة تعدد حالات إنهيار وإفلاس العديد من وحدات الأعمال على مستوى العالم<sup>٦</sup> إزداد الإهتمام بأهمية تفعيل العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي كأحد الحلول لتفادي تلك الكوارث. حيث تتجلى أهمية التعاون والتنسيق بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تخفيض درجة الإزدواجية والتداخل في الجهود أثناء عملية المراجعة، نظراً لما يتمتع به المراجع الداخلي من معرفة تفصيلية بسياسات الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية. ومن ثم يمكن أن تؤثر المراجعة الداخلية على طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم المخاطر وتجميع الأدلة الموضوعية (Church et al., 2004). ولهذا تطور دور أنشطة المراجعة الداخلية لتصبح أحد المفاتيح الهامة لآليات حوكمة الشركات (Gramling et al., 2004).

وعلى الرغم من الإهتمام الأكاديمي بموضوع تفعيل اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي خلال العقود الثلاثة المنقضية (Margheim, 1986; Whittington and Margheim, 1993; Gramling et al., 2004) إلا أن معظم

مراجعته للقوائم المالية. حيث توفر هذا القائمة الإرشادات التي يلزم أخذها في الإعتبار من قبل المراجع الخارجي لمعرفة التأثير المحتمل لأعمال المراجعة الداخلية على توقيت ومدى وطبيعة المراجعة الخارجية للقوائم المالية. ومؤخراً قدم معيار المراجعة رقمه (AS, No.5, 2007)<sup>٦</sup> الصادر عن الهيئة المشرفة على مكاتب المحاسبة للشركات العامة (PCAOB)<sup>٧</sup> الإرشادات التي تساعد المراجع الخارجي في تحديد أثر إعماده على عمل المراجع الداخلي ولجنة المراجعة. حيث توصي إرشادات هذا المعيار المراجع الخارجي بزيادة الإعتقاد على عمل الآخرين للحد من تضخم تكاليف إلتزام الشركة محل المراجعة بالقسم رقم ٤٠٤ من قانون (SOX). حيث إعتاد المراجع الخارجي بشكل ملائم على عمل الآخرين مثل المراجعين الداخليين يمكن أن يساعد في تعزيز كفاءة المراجعة الخارجية بدون التقليل من فعاليتها (Brody, 2012).

وبالتالي يجب على المراجع الخارجي زيادة دوافع التعاون والتنسيق مع المراجعين الداخليين، حتى يفي بالمسؤوليات الإضافية التي فرضتها عليه ظاهرة إنهيار العديد من شركات الأعمال حول العالم، والتي من أهمها زيادة عدد الإختبارات التأكيدية ذات العلاقة بدقة المعلومات المالية المنشورة (Wood, 2004). كما يجب أن يأخذ في إعتباره -عند اتخاذ قرار الإعتقاد على وظيفة المراجعة الداخلية- العوامل الرئيسية لمدخلات هذا القرار وهي؛ موضوعية المراجعة الداخلية في ضوء الوضع التنظيمي وخطط التقرير لوظيفة المراجعة

<sup>٦</sup> { إفلاس شركتي Enron, WorldCom بأمرىكا ٢٠٠١، وشركة Parmalat بإيطاليا 2003، بنك Northern Rock بإنجلترا 2008، وبنك Bankwest بأستراليا 2008، وشركة Schlecker بألمانيا 2012 }

<sup>6</sup> An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements

<sup>7</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

٣: أهم محددات قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

٤: الدراسة التطبيقية.

٥: نتائج وتوصيات البحث

## ١: أهم الأسباب التي دعت إلى تطور وظيفة المراجعة الداخلية.

قديمًا كان كل صاحب عمل قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظراً لقلّة الصفقات وصغر حجم العمليات التجارية التي كانت آنذاك وبالتالي لم يكن هناك حاجة لخدمات المراجع الداخلي، ونتيجة للتطور الفكري والاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمختلف مراحل حياة البشر ظهرت المراجعة الداخلية وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، وقد نتج عن توسع حجم الشركات وتعدد أنشطتها صعوبة أداء الإدارة لبعض مهامها، خاصة وظيفة الرقابة، وحتى تضمن إدارة شركات الأعمال التأكد من الوصول إلى أهدافها كان لابد لها من إنشاء قسم خاص لأداء هذه الوظيفة أطلق عليه " قسم المراجعة الداخلية" (لطي، ٢٠٠٤)

وقد نتج عن النمو المتزايد في أنشطة الأعمال، وكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود وظيفة المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للشركة وكفاءة العاملين فيها، إذ ترتب على ذلك الإعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية وغير المالية لأنشطة الشركة

هذه الدراسات تمت في ضوء النظرة الضيقة لدور المراجع الداخلي والتي كانت تعتمد على تقييم وتدعيم الأدوات الرقابية. ومع تطور دور المراجع الداخلي مؤخرًا، ليصبح أحد أهم آليات الحوكمة بمختلف أشكال وأنواع الوحدات الإقتصادية (Gra-ming et al., 2004)، خاصة بعد قيام معهد المراجعين الداخليين بإعادة تحديث صياغة مفهوم المراجعة الداخلية وإصدار معايير مهنية للمراجعة الداخلية ثم تحديثها (Munro and Stewart, 2009). وانطلاقاً من التطورات التنظيمية لمهنة المراجع الداخلي في الأونة الأخيرة والأثار المتوقعة لها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، فإن البحث ينشد الإجابة على الأسئلة التالية:

١. ما هي أهم الأسباب التي دعت إلى تطور وظيفة المراجعة الداخلية؟
  ٢. ما هي أحدث الإصدارات التنظيمية لوظيفة المراجعة الداخلية؟
  ٣. ما هي أهم الإصدارات المنظمة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية؟
  ٤. ما هي أهم المحددات التي تفعل قرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي؟
  ٥. ما مدى إدراك المراجع الخارجي لمدخلات قرار إعماله عمل المراجع الداخلي؟
- ولإجابة على الأسئلة السابقة، فإن البحث سيتناول النقاط التالية:

- ١: أهم الأسباب التي دعت إلى تطور وظيفة المراجعة الداخلية.
- ٢: أهم الإصدارات المنظمة لوظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.

British Standards Institution (BSI) المراجعين الداخليين الجدد بضرورة حضور دورات لتعلم أفضل الممارسات المهنية وكيفية تفسير وتطبيق متطلبات معيار الجودة رقم (٩٠٠١)'.<sup>10</sup> وبالتالي تحقيق أهداف مدخل إدارة الجودة الشاملة يتطلب أن يكون قسم المراجعة الداخلية قادر على أداء كافة أنشطته المهنية بكفاءة وفعالية (Haron et al., 2012).

ومنذ بدايات القرن الحالي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة تحدياً كبيراً، نتيجة تجدد ظاهرة إفلاس العديد من شركات الأعمال حول معظم دول العالم، الأمر الذي أدى إلى فقدان العديد من المساهمين أموال طائلة نتيجة فساد إدارة الشركات وإخفاق المراجعين الخارجيين في الكشف عن الفساد المالي والإداري للشركات المفلسة قبل وقوع الحدث، وفي هذا الشأن خلصت نتائج العديد من الدراسات إلى أن أهم أسباب إخفاق هذه الشركات يرجع إلى ضعف الأداء الرقابي، وبالتالي أوصوا بتفعيل دور المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية في شركات الأعمال. حيث أن قوة وفعالية وظيفية المراجعة الداخلية يعزز من اعتماد المراجع الخارجي على مخرجاتها في أعمال المراجعة الخارجية (Desai et al., 2017).

وتنظيماً وفي مجال تحديث مفهوم المراجعة الداخلية بما يتواءم مع تطور دورها بشركات الأعمال المعاصرة، قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بتحديد أول تعريف للمراجعة الداخلية بالنشرة الأولى-يوليو ١٩٤٧ ثم قام بتحديث هذا المفهوم أكثر من مرة أعوام ١٩٧٨ و ١٩٨١ وفي عام ١٩٩٩ عرفها على أنها " نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل يتم تصميمه لإضافة

وإتسع نطاق إستخدامها، حيث أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وأداة إتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، (Ahmed, 2007).

كما ترتب على ظهور الشركات المساهمة والمشروعات ذات العمليات المعقدة عدم قدرة الإدارة على إحكام حوكمة الشركة، مما إستوجب الإستعانة بمهنة المراجعة الداخلية للمساعدة في إحكام الرقابة والسيطرة على العملية الإدارية، ونتيجة الدور الهام للمراجع الداخلي في التأكد من سلامة نظم الرقابة وإلتزام العاملين بكافة إجراءات الضبط الداخلي، فقد أصبح وجود قسم المراجعة الداخلية بشركات الأعمال مطلب تنظيمي وقانوني خاصة للشركات المساهمة العامة (Desai et al., 2017).

وفي مجال التوافق مع متطلبات جودة المنتجات والخدمات (ISO)<sup>9</sup> والتي أصبحت مطلب أساسي لتداول العديد من المنتجات في الأسواق محلياً ودولياً، الأمر الذي يفرض على إدارة الشركات المعاصرة السعي المستمر في التوافق مع معايير الجودة العالمية، الأمر الذي أدى إلى إتساع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل التأكد من الإلتزام بمتطلبات ومواصفات الجودة العالمية، وإعداد تقارير بنتائج المتابعة، وإعطاء المقترحات حول كيفية التحسين المستمر للتوافق مع متطلبات شهادات الجودة المتجددة، وعلى الجانب الأخر والمتعلق بضرورة أداء المراجع الداخلي لعمله بكفاءة وفعالية وفق متطلبات معيار جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية رقم ٩٠٠١ الصادر سنة ٢٠٠٨، يوصي تقرير صادر عن المؤسسة البريطانية للمعايير

<sup>10</sup> <https://www.bsigroup.com/LocalFiles/en-AE/Performance/ISO%209001/ISO>

<sup>9</sup> The International Organization for Standardization (ISO)

الداخلي في شركات الأعمال المعاصرة والتي تتسم بكبر حجمها وتنوع أنشطتها وتعقد حجم وعدد عملياتها أصبح ضرورة لا غنى عنها لضمان تحقيق أهداف هذه الشركات، وبالتالي تفعيل مجال التعاون بين ركن أساسي بشركات الأعمال (المراجع الداخلي) مع المراجع الخارجي يجعل عملية المراجعة الخارجية تأتي بثمارها المنشودة على صعيد كل الأطراف ذات العلاقة بحوكمة الشركة، ولهذا تضمنت العديد من المعايير التنظيمية سواء المحلية أو الدولية أو الأمريكية الإرشادات التي تفعل مجال هذا التعاون، وهذا ما يهدف إليه البحث في الجزئية القادمة.

## ٢: أهم الإصدارات المنظمة لوظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

يساعد وجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية والتزام المراجع الداخلي بها على خلق قيمة مضافة للشركة من خلال العمل على تحسين عملياتها، وينعكس ذلك على أداء الأنشطة المختلفة في الشركة ككل مما يحقق فائدة للمستثمرين وغيرهم من ذوي المصالح، حيث تحدد المعايير المهنية للمراجعة الداخلية المتطلبات التي يجب الإلتزام بها عند إنشاء إدارة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، كما تحدد الإطار العام للمتطلبات التي يجب توافرها في من يمارسون مهنة المراجعة الداخلية والتي يجب الإلتزام بها في أداء المهام التي يكلفون بها، فالمراجعة الداخلية هي جزء أساسي من النظام الرقابي في وحدات الأعمال. والتي قد تختلف من حيث الحجم، الهدف، الهيكل التنظيمي، ودرجة التعقيد والشخص القائم بالمراجعة من داخل أو من خارج الشركة، وهذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة

قيمة ولتحسين عمليات المنظمة، حيث تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم مدخل منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة الشركات". ويتضح من هذا التعريف أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت تركز على إضافة القيمة للمنشأة من خلال أداء وظائفها الجديدة وهي الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة (Nagy and Cenker, 2002).

وأخيراً تم إعادة تعريفها (IIA, 2004) على أنها **تشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات وإبداء التوصيات التي تؤدي إلى تحسين عمليات منشآت الأعمال، وتحقيق قيمة مضافة لها، الأمر الذي يساعد تلك المنشآت على تحقيق أهدافها من خلال توفير مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات**". وقد ترتب على هذا التعريف تطور المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال الفترة الأخيرة، مما أدى إلى تغيير الأساسيات التي تقوم عليها سواء في مفهومها أو أهدافها أو من يقوم بها أو مجالات عملها، كما أن وجود نظام فعال وكفاء للمراجعة الداخلية لدى العميل يخدم المراجع الخارجي ويؤثر على طبيعة الإجراءات التي يعتمد عليها في أداء عمله، ويؤدي طبيعة الحال إلى رفع مستوى جودة المراجعة الخارجية (عمارة، ٢٠١٢). كما أصبح إستقلال وموضوعية المراجع الداخلي حجراً الزاوية في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Al-Akra et al., 2016).

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية يرجع إلى العديد من الظواهر البيئية والتنظيمية، وأن دور المراجع

يجب أن يكون الهدف والسلطة والمسئولية لنشاط المراجعة الداخلية محدد رسمياً في ميثاق charter المراجعة الداخلية والذي يتكون من تعريف المراجعة الداخلية والقواعد الأخلاقية والمعايير المنظمة لها، ويجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يفحص بشكل دوري هذا الميثاق ويقدمه للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة للموافقة عليه، ويجب أن يتم تحديد طبيعة الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي وما إذا كانت خدمات تأكيدية، أم خدمات استشارية.

### ب. معيار المراجعة الداخلية رقم ١١٠٠ (الموضوعية والاستقلالية):

يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلي مستقل، وأن يكون المراجع الداخلي موضوعي في أداء عمله، وإستقلال المراجعة الداخلية تعني التحرر من الظروف التي تهدد قدرتها على القيام بمسئوليتها بطريقة غير متحيزة، ولتحقيق الإستقلالية اللازمة للقيام بمسئوليات المراجعة فإنه يجب أن يكون هناك إتصال مباشر وغير مقيد بين المدير التنفيذي للمراجعة والإدارة العليا أو مجلس الإدارة ويمكن تحقيق ذلك من خلال علاقة التقرير الثنائية، ويفرق بين مفهوم الموضوعية والاستقلالية كما يلي:

- **الموضوعية** هي سلوك ذهني غير متحيز تسمح للمراجع الداخلي أن يؤدي التعاقدات (الإرتباطات) بأسلوب يعتقد من خلاله أنه يبذل العناية المهنية اللازمة ولا يقدم أي تنازلات.

- **الإستقلالية (إستقلال الكيان التنظيمي):** حيث يجب أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريره إلى مستوى معين داخل الشركة والذي يسمح لنشاط المراجعة الداخلية من القيام بوظائفها، كما يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يؤكد للمجلس أن نشاط المراجعة

الداخلية في كل بيئة، وأن التوافق مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين ضروري لمقابلة مسئوليات المراجع الداخلي ونشاط المراجعة الداخلية.

### ١/٢: أهم الإصدارات المهنية المنظمة لوظيفة المراجعة الداخلية.

صدرت أول نسخة من المعايير المنظمة لمهنة المراجعة الداخلية عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في أكتوبر ٢٠٠٨، ثم أعيد تنقيحها وإصدارها في صورتها الحالية في أكتوبر ٢٠١٢، ويشمل الغرض من إصدار هذه المعايير تحقيق الأهداف الأربعة التالية؛ تحديد المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة المراجعة الداخلية، توفير إطار لتنفيذ وتدعيم مجموعة واسعة من القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، وضع أساس لتقييم أداء المراجعة الداخلية، تحسين وتفعيل العمليات التنظيمية والتشغيلية، وبعد التفرقة بين مفهوم الخدمات التأكيدية للمراجعة الداخلية، والتي تعد خدمات ثلاثية الأطراف والخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية والتي تقتصر على تقديم مشورة لصاحب الخدمة فقط، قدم هذا الإصدار الدولي مجموعتين من المعايير لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية على النحو التالي:

### ١/١/٢: معايير الصفات (الخصائص):

#### Attribute Standards

وهي المعايير التي تتعلق بوصف النظام الأساسي لشركات الأعمال والأفراد الذين يؤدون خدمات المراجعة الداخلية بها، وتتضمن هذه المجموعة أربعة معايير يمكن إيجازها كما يلي:

أ. معيار المراجعة الداخلية رقم ١٠٠٠ (الهدف، السلطة، المسئولية):

عمليات الشركة، وتوفير تأكيد بأن نشاط المراجعة الداخلية ملتزم بالمعايير والقواعد الأخلاقية.

## ٢/١/٢: معايير الأداء: Performance Standards

وهي معايير تتعلق بوصف طبيعة خدمات المراجع الداخلي، وتحدد مفاهيم الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء، وتشمل هذه المجموعة ثلاثة معايير توجز كما يلي:

### أ. معيار المراجعة الداخلية رقم ٢٠٠٠ (إدارة نشاط المراجعة الداخلية)

يجب على المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، والتأكد أن هذه الأنشطة تضيف قيمة لشركات الأعمال، كما يجب أن تساهم نتائج عمل نشاط المراجعة الداخلية في تحقيق الهدف والمسئوليات التي يتضمنها ميثاق المراجعة الداخلية، ويجب أن يكون المراجعين الداخليين قدوة في الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير المراجعة الداخلية.

### ب. معيار المراجعة الداخلية رقم ٢١٠٠ (طبيعة خدمة المراجعة الداخلية):

يجب أن يقيم ويساهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة باستخدام أسلوب منهجي ومنضبط، ويشمل هذا المعيار على العديد من المتطلبات الأساسية أهمها:

- يجب أن يشير نشاط المراجعة الداخلية إلى أنه يتضمن تقييم وتقديم الإرشادات والتوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة.

- يجب أن يقيم نشاط المراجعة الداخلية عملية تصميم وتنفيذ وتفعيل الأهداف الأخلاقية ذات الصلة للشركة وبرامجها وأنشطتها، كما يجب أن يقيم ما إذا كان حوكمة تكنولوجيا المعلومات

الداخلية مستقل تنظيمياً (يتبع الإدارة العليا)، ولتفعيل إستقلالية المراجعة الداخلية؛ يجب الإلتزام بعدم التدخل في نشاط المراجع الداخلي من قبل أي جهة بالشركة، أن يكون المراجع الداخلي موضوعي، ليس لديه أي نوايا للتحيز، يتجنب التعارض في الإهتمام بالمصالح، لا يقوم المراجع الداخلي بتقييم الأنشطة التي سبق واشترك في تنفيذها.

### ج. معيار المراجعة الداخلية رقم ١٢٠٠ (الكفاءة وبذل العناية المهنية):

يجب أن يتم أداء نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وبعناية مهنية، وقد أكد المعيار على ضرورة توافر المعرفة، الخبرات، والكفاءة المهنية وذلك لأداء مسئوليات المراجع الداخلي، وأن يسعى المراجع الداخلي للحصول على الكفاءة المهنية، وأن يكون على معرفة تامة بمخاطر تكنولوجيا المعلومات والرقابة عليها، وأن يبذل العناية المهنية الكافية في التعرف على العديد من الأمور أهمها؛ طبيعة العمل، فعالية الحوكمة وإدارة الخطر...، وأخيراً يحسّن من معرفته ومهاراته الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.

### د. معيار المراجعة الداخلية رقم ١٣٠٠ (تأكيد الجودة وبرامج التحسين):

يجب على المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يطور ويحافظ على جودة التأكيد وبرامج التحسين والتي تشمل جميع الموضوعات الخاصة بنشاط المراجعة الداخلية والمتابعة المستمرة لفعاليتها، حيث تشمل هذه البرامج تقييم دوري للجودة، متابعة داخلية مستمرة، كما يجب أن يتم تصميم هذه البرامج لتسمح لنشاط المراجعة الداخلية بإضافة قيمة وتحسين



## ٢/٢: أهم الإصدارات المهنية المنظمة للعلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي

على الرغم من تعدد الإصدارات المهنية المنظمة للعلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، إلا أن الإصدارات الأمريكية تعد أقدمها على الإطلاق وأكثرها تنظيماً وتحديثاً، الأمر الذي يستدعي البدء في إيضاح أهم معالمها على النحو التالي:

### أ) أهم الإصدارات الأمريكية التي تحكم العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.

تعد قائمة معايير المراجعة رقم (9, No. SAS) والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1975)<sup>11</sup> بعنوان "تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق عمل المراجع الخارجي المستقل" أقدم هذه الإصدارات على الإطلاق، حيث ركزت هذه القائمة على العوامل والاعتبارات التي ينبغي على المراجع الخارجي أن يأخذها في اعتباره عند تقييم وظيفة وأعمال المراجعة الداخلية، لتحديد مدى الاعتماد على أعمالها، وفيما يلي أهم هذه الاعتبارات:

- **الكفاءة (Competence):** وتعني توفر المؤهلات والخبرات والمهارات المطلوبة في المراجعين الداخليين، والالتزام لأداء كافة عمليات المراجعة بما ينسجم مع معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأساليبها وإجراءاتها، والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين، وكذلك الإشراف عليهم بشكل مستمر بحيث يتم التخطيط لعملية

في الشركة تدعم إستراتيجيات وأهداف الشركة الأساسية.

- يجب أن يكون تقييم نشاط المراجعة الداخلية فعال ويساهم في تحسين عمليات إدارة المخاطر. للمستوى الملائم، وتمكين الموظفين، والإدارة، ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم.

### ج. معيار المراجعة الداخلية رقم ٢٢٠٠ تخطيط الارتباط (التعاقد):

يجب على المراجع الداخلي أن يطور ويوثق الخطة لكل ارتباط أو تعاقد، والتي تتضمن أهداف ومجال ووقت وتخصيص موارد الارتباط، كما يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ في اعتباره عند التخطيط لأداء أي ارتباط كل من؛ أهداف النشاط، المخاطر الجوهرية، كفاءة وفعالية إدارة الخطر.

ويرى الباحث أن توافر معايير تنظم مهنة المراجع الداخلي، يفعل ويثقل أهمية الدور الذي يؤديه في بيئة الأعمال المعاصرة، ويجعل عملية اعتماد المراجع الخارجي على نتائج أعماله من المسلمات التي لا غنى عنها في عملية المراجعة، ومن ثم فإن السؤال الذي يطرح نفسه، هل الإصدارات المهنية في مجال المراجعة الخارجية أخذت في اعتبارها مظاهر التطور في وظيفة المراجعة الداخلية أم لا؟، وللوصول إلى إجابة منهجية لهذا السؤال، يرى الباحث ضرورة التعرف على أهم إصدارات المنظمات المهنية للعلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، ومدى توافرها مع تطور دور المراجعة الداخلية وذلك كما يلي:

<sup>11</sup> the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

وفيما يتعلق بمحددات جودة إدارة المراجعة الداخلية ركز هذا المعيار على ثلاث محددات هي:

- **كفاءة المراجعين الداخليين:** ويتم قياسها بمتوسط سنوات الخبرة، ونسبة المراجعين الداخليين الخبراء في قسم المراجعة الداخلية.
- **استقلال وموضوعية قسم المراجعة الداخلية:** ويتم قياسها بموقع قسم المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للشركة، والجهة التي يقدم لها تقرير المراجعة الداخلية.
- **طبيعة العمل المؤدى:** ويقاس بالزمن الذي تقضيه المراجعة الداخلية في مساعدة المراجعة الخارجية، والوقت الذي يقضيه المراجع الداخلي في أداء المهام.

وأخيراً تمثل قائمة معايير المراجعة رقم ٥ (AS, No.5) -الصادرة عام ٢٠٠٧ عن الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة للشركات العامة (PCAOB) بعنوان "مراجعة هيكل الرقابة الداخلية عن التقارير المالية كمدخل تكاملي مع مراجعة القوائم المالية" التعليمات المرشدة للمراجع الخارجي عند مراجعته وتقييمه لهيكل الرقابة الداخلية للشركات العامة وما نتائج تأثير المراجعة الداخلية على كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجي (Schneider, 2010).

**ب) أهم الإصدارات الدولية المنظمة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية**

قامت اللجنة الدولية لمهنة المراجعة في يوليو 1982 بإصدار الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (10) بعنوان " الإستفادة من عمل المراجع الداخلي "والذي نص على أنه" يجب على المراجع الخارجي أن يقوم -كجزء من عملية المراجعة التي ينفذها- بتقييم مهمة المراجعة الداخلية بالقدر الذي يعتقد به أنها

المراجعة ووضع برنامج مراجعة سليم، ومتابعة تنفيذه بما يضمن ويؤكد أن أعمال المراجعة قد تم تنفيذها بإشراف سليم.

- **الموضوعية (Objectivity):** وتقاس بالمستوى التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة، والمستوى الذي ترفع إليه التقارير، وما تحتوي عليه التقارير من توصيات، والمقدرة على العمل المستقل المحايد، بحيث أن يتوفر للمراجع الداخلي إتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة، وبأسلوب يتضح معه أمانة وجدية المراجع من حيث عدم قبوله أي مساومات على عمله أو منهج أدائه وأنه قد كون رأيه وأحكامه عما قام بمراجعته بحرية وبدون تحيز.

- **نطاق عمل المراجعين الداخليين (Work Performed):** حيث ملائمة مجال العمل المراجع الداخلي لمؤهلاته وخبراته، وكفاية برامج المراجعة، وأوراق العمل، ومطابقة التقارير للنتائج التي تم التوصل إليها، ومدى ملائمة هذه النتائج من حيث تتبع المنطق المستخدم بواسطتهم في الوصول إلى استنتاجاتهم.

ونتيجة تطور بيئة الأعمال المعاصرة بشكل عام ومهنة المراجعة الداخلية بشكل خاص، وزيادة أهميتها، إقتضى الأمر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إعادة النظر في المعيار رقم 9 (SAS, No.9)، والذي تم إحلاله بالمعيار رقم 65 (SAS, No.65) عام ١٩٩١ بعنوان " إعتبرات المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية"، وذلك بهدف توفير إرشادات للمراجع الخارجي عن كيفية تأثير المراجعة الداخلية على طبيعية وتوقيت ونطاق المراجعة الخارجية،

الخارجية، حيث ألزمت المادة الثانية منه مراجع الحسابات الخارجي بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتحديد تأثيرها على عملية المراجعة الخارجية، حيث قد يستفيد المراجع الخارجي من بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية. أما المادة رقم ٥ أوضحت نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها، حيث يتنوع نطاق عملها وأهدافها وفق حجم وهيكل الشركة ومتطلبات الإدارة.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجع الحسابات الخارجي، فقد وضحت المادة السادسة من هذا المعيار بين دور كلاً منهما، حيث تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية والتي قد تختلف وتتنوع وفقاً لمتطلباتها، في حين يكون الإهتمام الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي بمدى خلو القوائم المالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة. أما المادة السابعة من هذا المعيار، أشارت إلى إمكانية تشابه سبل تحقيق أهدافهما، فقد تكون بعض جوانب المراجعة الداخلية مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، وأخيراً تؤكد المادة الثامنة، أن المراجعة الداخلية تعتبر جزء من المنشأة بغض النظر عن درجة استقلالها وموضوعيتها، وأن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تعتبر كاملة عن رأي المراجعة في القوائم المالية، وأن استخدامه لأي من أعمال المراجعة الداخلية لا يقلل من هذه المسئولية.

كما قدمت المواد من التاسعة وحتى الثالثة عشر إرشادات للمراجع الخارجي لتفهم أنشطة المراجعة الداخلية وتقييمها المبدئي وذلك على النحو التالي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي الحصول على تفهم كاف عن أنشطة المراجعة الداخلية

ستكون مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات الإلتزام والإجراءات الخاصة به، وقد أشار هذا الإصدار إلى أن الكثير من أعمال المراجع الداخلي قد تكون مفيدة للمراجع الخارجي في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءاته، وأن مهمة المراجعة الداخلية المناسبة والفعالة تبرر وجود تخفيض في الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي، ولكنها لا تستطيع إزالتها، وأن تقويم المراجع الخارجي لمهمة المراجعة الداخلية سيؤثر على تقديره للاستفادة، التي يرجح أن يحصل عليها من عمل المراجع الداخلي، كما يجب عليه أن يوثق تقييمه ونتائجه بهذا الخصوص، وحددت أهم المعايير التي ينبغي إعتبرها في؛ الوضع التنظيمي، نطاق العمل، الكفاءة المهنية، وأخيراً العناية المهنية الواجبة.

وبعد إعادة التصنيف والتبويب لمعايير المراجعة الدولية التي قامت بها اللجنة الدولية لمهنة المراجعة، أصبح دليل الإرشاد رقم (١٠) يحمل اسم ورقم "المعيار الدولي للمراجعة رقم ٦١٠، والذي يتعلق بالاستفادة من عمل المراجعين الداخليين في عملية المراجعة، ونتيجة للتطابق شبه التام بين متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ وبين متطلبات معيار المراجعة المصري والذي يحمل نفس الرقم ٦١٠ أيضاً، فإن الباحث يكتفي بعرض إرشادات معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠، وذلك كما يلي:

### **ج) متطلبات معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (دراسة عمل المراجعة الداخلية)**

يوفر معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ إرشادات لمراجع الحسابات الخارجي عن كيفية دراسة عمل المراجعة الداخلية والاستفادة منها في عملية المراجعة الخارجية، وبصفة خاصة أنشطة المراجعة الداخلية التي لها علاقة بالمراجعة

يتمتع المراجع الداخلي بحرية كاملة للاتصال بمراجع الحسابات الخارجي.

#### (ب) نطاق العمل: طبيعة ومدى المهام المكلفة

بها المراجعة الداخلية، ويكون مراجع الحسابات الخارجي أيضاً بحاجة لدراسة ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

#### (ج) الكفاءة الفنية: ما إذا كانت أعمال المراجعة

الداخلية يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين، ويمكن مراجع الحسابات الخارجي-على سبيل المثال- فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.

#### (د) العناية المهنية الواجبة: ما إذا كان

التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة يتم بصورة مناسبة ويجب دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل.

وفيما يتعلق بتوقيت عملية الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أشارت المادة رقم ٤ من المعيار إلى أنه، عند التخطيط لاستخدام أعمال المراجعة الداخلية، يكون مراجع الحسابات الخارجي بحاجة لدراسة الخطة الموضوعية لأعمال المراجعة الداخلية للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة قدر المستطاع، وعندما تلعب أعمال المراجعة الداخلية دوراً في تحديد طبيعية وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي يكون من المفضل الموافقة مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل، ومدى تغطية أعمال المراجعة، ومستويات الأهمية

لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.

- غالباً ما تؤدي أعمال المراجعة الداخلية الفعالة إلى إجراء تعديل في طبيعة وتوقيت عملية المراجعة والإقلال من مدى إجراءات المراجعة التي يقوم المراجع الخارجي بأدائها ولكنه لا يحذفها كلياً، ومع ذلك في بعض الحالات بعد دراسة أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن قرر أن هذه الأنشطة لن يكون لها تأثير على إجراءات المراجعة الخارجية.

- يجب على مراجع الحسابات الحصول على تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي.

- سيؤثر تقييم مراجع الحسابات الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على حكمه المتعلق باستخدام أنشطة المراجعة الداخلية عند عمل تقييم للخطر وبالتالي يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية الإضافية.

- ولفهم وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية يؤخذ في الاعتبار المعايير الهامة التالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي:

#### (أ) الوضع التنظيمي: موقع وأنشطة المراجعة

الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها، وفي الحالة المثالية، تقوم أنشطة المراجعة الداخلية برفع التقارير لأعلى مستوى من الإدارة ولا تقوم بأداء أية أعمال تنفيذية أخرى، ويجب دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية بعناية شديدة، وعلى وجه الخصوص يجب أن

تم تقييمها وكذلك إجراءات المراجعة التي تم أداؤها على عمل المراجع الداخلي.

ومما سبق يرى الباحث أن التطور الذي شهدته مهنة المراجعة الداخلية خلال العقود القليلة المنقضية واكبتها تطور تنظيمي مماثل في مهنة المراجعة الخارجية سواء على الصعيد الأمريكي أو الدولي أو المحلي، حيث سمحت وشجعت هذه الإصدارات المراجع الخارجي بتوسيع الاعتماد على عمل المراجع الداخلي في تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، وبعد التعرف على الجانب التنظيمي لموضوع البحث فإن المبحث القادم يعرض أهم النتائج البحثية في هذا المجال.

### ٣: أهم محددات قرار اعتماد المراجع

#### الخارجي على عمل المراجع الداخلي

تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكاملتان ومجالان التعاون بينهما واسعة وأنما أن تستمر وتزيد، إذ تعتمد المراجعة الخارجية إلى حد كبير على المراجعة الداخلية، فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية بالشركة ومدى جدية وكفاءة المراجعين الداخليين الساهرين على تطبيق ذلك النظام، كما أن المراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية، لما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلالية وموضوعية، كل ذلك من شأنه تغطية أشمل لأعمال المراجعة، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية وتكرار العمل، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام، ويعود بالفائدة الكبيرة والنجاح لشركات الأعمال، وبالتالي فتفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يعود بالعديد من المنافع على كليهما ومن ثم على الشركة محل المراجعة، نتيجة زيادة كلاً من كفاءة وفعالية

النسبية، والطرق المقترحة لاختيار العينة، وتوثيق العمل الذي تم أداؤه وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

ويكون الإتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فعالية عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة، ويكون مراجع الحسابات الخارجي بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل مراجع الحسابات الخارجي، وبصورة مماثلة يخطر مراجع الحسابات الخارجي عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن يكتشفها.

وفيما يتعلق بأهم مقومات عملية تقييم عمل المراجعة الداخلية من قبل مراجع الحسابات الخارجي فقد أكد المعيار على الآتي:

- عندما ينوي مراجع الحسابات الخارجي استخدام عمل محدد من أعمال المراجع الداخلي ينبغي عليه تقييم إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.

وأخيراً، تعتمد طبيعية وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية التي يتم أدائها على أعمال المراجعة الداخلية، وقد تأثر حكم مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لخطر التحريف الهام والمؤثر في الجزء المعني بهذه الأعمال، وتقييم المراجعة الداخلية والأعمال المحددة التي تقوم بها، ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل المراجعة الداخلية وفحص بنود مماثلة وملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية. كما يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتسجيل الاستنتاجات المتعلقة بأعمال المراجعة الداخلية التي

حالة فشل عملية المراجعة الخارجية، فضلاً عن معايير المراجعة الداخلية، (Bame-Aldred et al., 2013)، وفيما يلي مزيد من الإيضاح لهذه المحددات.

### أ. تقييم المراجع الخارجي لمدى إلتزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية.

نال موضوع تقييم المراجع الخارجي لمدى إلتزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية إهتمام معهد المراجعين الداخليين، حيث قام بالعديد من الدراسات المسحية التي حاولت تحديد مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين عند قيام المراجع الخارجي بإتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، حيث يقوم معهد المراجعين الداخليين بعمل مسح شامل بصورة دورية لأخذ الآراء والتعرف على الممارسات الفعلية لنشاط المراجعة الداخلية، ويشمل هذا المسح الممارسين لنشاط المراجعة الداخلية، والشركات التي تقدم نشاط المراجعة الداخلية، وكذلك الأكاديميين، للتعرف على طبيعة ومجال الخدمات التأكيدية والإستشارية التي يوفرها مصدر نشاط المراجعة الداخلية، وذلك على أساس دولي (IIA, 2011).

حيث يعد الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية أحد الجوانب الهامة التي ينبغي على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند إتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، وفي هذا الشأن وجدت (Burnaby, et al., 2009) أن قاعدة البيانات التي وفرها الإطار العام للمعرفة لعام ٢٠٠٦، وجدت أن (٦٠%) يستخدمون المعايير والإرشادات المهنية للمراجعة الداخلية بصورة كافية،

المراجعة وتخفيض أتعاب المراجعة (Endaya, 2014).

وانطلاقاً من اشتراك مهنتي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في العديد من الأهداف العامة، فإن تفعيل التنسيق والتعاون بينهما يعود بالعديد من المنافع عليهما ومن ثم شركات الأعمال، حيث يعد هذا التفعيل أحد أهم مسببات تحقيق أهدافهما وتحقيق خدمة أفضل للشركة محل المراجعة، ولهذا تشجع المنظمات المهنية كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على تطوير مستوى التنسيق والتعاون بينهما، نتيجة المنافع التي تعود على جودة وأتعاب المراجعة (Endaya, 2014). ويرى الباحث أن تفعيل التعاون والتنسيق بين قطبي مهنة المراجعة تعتبر آلية حوكمية هامة في بيئة الأعمال المعاصرة، كما تساعد شركات الأعمال في الحد من أضرار التحديات والتغيرات البيئية المتلاحقة.

ويتطلب من المراجع الخارجي أن يأخذ في اعتباره العديد من العوامل بصورة متزامنة، وكذلك مراعاة العلاقات المترابطة والمتشابكة بين تلك العوامل والتي تؤثر في ذلك القرار، وتزداد أهمية هذا الأمر في الوقت الذي تسمح فيه معايير المراجعة في العديد من الدول على مستوى العالم بإمكانية الاعتماد على العمل الفعلي الذي تقوم به نشاط المراجعة الداخلية أو إستخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة الخارجية، إذا توافرت قناعات لدي المراجع الخارجي وتوافرت متطلبات في مصدر نشاط المراجعة الداخلية. ومن بين تلك العوامل، نجد العوامل البيئية المرتبطة بالمتطلبات التشريعية والتنظيمية ومنها معايير المراجعة التي تحكم عمل المراجع الخارجي في الاعتماد على المراجعة الداخلية، وتكون مبرراً لهذا الاعتماد، على الأقل في

الداخلية بين التكاليف والنقص في الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية كأسباب رئيسية لعدم الالتزام. ومما سبق يخلص الباحث إلى أن عامل القابلية للإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية يؤثر على تقدير المراجع الخارجي لأخطار المراجعة بصفة عامة، وبصفة خاصة تقدير خطر الرقابة، وبالتالي قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على مصدر نشاط المراجعة الداخلية، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما زاد إلتزام مصدر نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير والتعليمات المرتبطة بالمراجعة الداخلية، كلما زاد إتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها مصدر نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي أنه يتم تقدير خطر الرقابة عند مستويات منخفضة.

### ب. العوامل التنظيمية المؤثرة في مدى إتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية.

وأتساقاً مع مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية كأحد العوامل البيئية التي تؤثر في تقدير المراجع الخارجي للاعتماد على مخرجات قسم المراجعة الداخلية، يتضح وجود مسار آخر من الدراسات الأكاديمية حاولت التركيز على العوامل التنظيمية التي ترتبط بوحدة الأعمال وتؤثر في قرار إتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية. إلا أن الدراسات المحاسبية التي تناولت العوامل التنظيمية التي تؤثر في فاعلية نشاط المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت تؤثر على قرار الإتماد للمراجع الخارجي، مثل العناصر المحددة لهيكل حوكمة الشركات وعلاقتها بنشاط المراجعة الداخلية، تتسم بالندرة على المستوى العالمي بصفة

أما حوالي نسبة ٤٠% من الردود توضح عدم الإلتزام التام بكل معايير المراجعة الداخلية، وأرجع المستجوبين أسباب عدم الإلتزام بالمعايير إلى عدم كفاية الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية، إعتقاد إدارة الشركة أن أنشطة المراجعة الداخلية لا تضيف قيمة، عدم توافر الوقت اللازم للإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية، أو أن الإلتزام بالمعايير مستهلك للوقت، عدم تدعيم إدارة الشركة لأهمية الإلتزام بالمعايير، تطبيق التعليمات الحكومية أو المعايير المحلية في البلد المحلي للشركة.

كما قامت دراسة (Burnaby, et al., 2009) بفحص مدى إستخدام والإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية في كل من بلجيكا، إيطاليا، هولندا، إنجلترا، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ووجدت الدراسة اختلافات جوهرية بين تلك الدول في استخدامها للمعايير بصورة كلية أو جزئية، حيث تراوحت نسبة استخدام المعايير بين ٧٢.١% في هولندا، و ٨٧.١% في بلجيكا، أما فيما يتعلق بالإلتزام التام بالمعايير فتراوحت النسبة بين ٥٤.٧% في إيطاليا، و ٦٤.٣% في أمريكا، كذلك توجد اختلافات جوهرية بين تلك الدول فيما يتعلق بمستوى الرضا عن كفاية الإرشادات المتعلقة بمعايير المراجعة الداخلية، وأرجعت الدراسة أسباب عدم استخدام المعايير إلى معظم الأسباب السابق ذكرها.

وفي نفس السياق قامت دراسة (Leung, et al., 2004) بمراجعة مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية في خمس دول هي استراليا، الصين، اليابان، نيوزلندا و تايوان، ووجدت الدراسة أن هذه الدول تستخدم المعايير بدرجة مرتفعة، وكانت أكبر نسبة إلتزام بالمعايير في استراليا (60.8%)، وتتنوعت أسباب عدم الإلتزام بمعايير المراجعة

قوية بين زيادة الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وتقديرات المراجع الخارجي لجودة نشاط المراجعة الداخلية، والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

وتتفق العديد من الدراسات المحاسبية في مجال أثر العوامل المؤثرة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية، أنه توجد ثلاث عوامل رئيسية ترتبط بطبيعة وتؤثر في قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على المراجعة الداخلية، والتي تتمثل في طبيعة الحساب والخطر المتلازم المرتبط بهذا الحساب، نوعية المهمة التي يقوم المراجع الخارجي بجمع أدلة بصدها (موضوعية أو شخصية) وأخيراً طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم المراجع الخارجي بها، ولكل بعد من الأبعاد الثلاثة عدداً من المحددات التي يجب أخذها في الاعتبار من قبل المراجع الخارجي عند تقييمه لمدى اعتماده على عمل المراجعة الداخلية (Maletta, 1993; Schneider, 2009; Desai et al., 2010; Schneider, 2010; Suwaidan and Qasim, 2010; Bame-Aldred et al., 2013; Desai et al., 2017).

وفيما يتعلق بالخطر المتلازم، أكدت دراسة (Glover, et al., 2008) على أن ارتفاع الخطر الملازم يؤدي إلى تخفيض اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية، وأن هذا الأثر يتعاظم بالإنخفاض عندما يقوم المراجع الخارجي بجمع أدلة تتعلق بالأحكام الشخصية (وليست الموضوعية) للمراجعة الداخلية، وهو الأمر الذي نفته دراسة (Whittington and Margheim, 1993) حيث وجدوا أن الخطر الملازم لم يكن محدداً جوهرياً لقرار الإعتماد، في حين أن الأهمية النسبية كانت محدداً

عامة، وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة. وأحد هذه الدراسات، دراسة (Gramling et al., 2004) التي ركزت على العوامل التي ترتبط بالعميل والتي تؤثر في البيئة التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند اتخاذ قرار الإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، بصفة خاصة العوامل البيئية المرتبطة بنظام الحوكمة المطبق في الشركة ومنها فاعلية لجنة المراجعة، خصائص إدارة الشركة محل المراجعة، الحجم الفعال للهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية، الرسالة التي يتبناها قسم المراجعة الداخلية ورغبة إدارة الشركة في اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية من عدمه.

ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Wilkin et al., 2016) بأن وجود لجنة المراجعة ذات الخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة ونظم المعلومات، قد تترك أثراً على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، مقارنة بمحددات جودة المراجعة الداخلية، وهذا ما أكدت عليه النتيجة التي توصلت لها دراسة (Desai, et al., 2010) حيث قام بعمل نموذج تحليلي لتقييم المراجع الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية، ووجد أن هناك ارتباط بين العوامل المرتبطة بجودة لجنة المراجعة وقوة نشاط المراجعة الداخلية، وهذه النتائج تقترح بأنه حتى ولو قام المراجع الخارجي بتقدير المقدرة المهنية وموضوعية وجودة العمل الذي يقوم به مصدر نشاط المراجعة الداخلية بصورة إيجابية، ولا يمكن التأكد من قوة نشاط المراجعة الداخلية مع وجود أدلة على ضعف لجنة المراجعة، أو إذا لم يجد أدلة تتعلق بجودة لجنة المراجعة، وبالاتساق مع هذه النتائج، توصل كل من (Krishnamoorthy and Maletta, 2012) إلى وجود علاقة إيجابية



وذلك للمهام التي تتطلب تقدير شخصي من المراجع الداخلي ويرتبط بها مستوى مرتفع من المخاطر، ويمكن للمراجع الخارجي استخدام كلا المصدرين للمهام التي تتطلب تقدير شخصي من المراجع الداخلي ويرتبط بها مستوى منخفض من المخاطر.

وفيما يتعلق ببعض إجراءات ومهام المراجعة التي يمكن أن يعتمد فيها المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية، حدد المسح الذي أجراه (Ward and Robertson, 1980) إحدى عشر مهمة من مهام المراجعة التي يمكن أن يعتمد فيها أكثر من 50% من المراجعين الخارجيين الذين شملهم المسح على عمل نشاط المراجعة الداخلية وهي إعداد الجداول/العمل الكتابي، تحليل الحسابات، حصر المخزون بالفروع، جرد النقدية، مراجعة الفروع، تسعير المخزون، فحص الرقابة الداخلية المحاسبية، التصديق على أرصدة العملاء، مراجعة أرصدة الحسابات، حصر المخزون في المواقع الرئيسية و مراجعة تراكم التكلفة على الأصول المصنعة داخلياً. بالإضافة إلى طبيعة الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فإنه على المراجع الخارجي أن يحدد مدى الاعتماد على مصدر المراجعة الداخلية، والذي قد يأخذ شكلين إما الاعتماد على العمل الفعلي الذي قام به المصدر، أو استخدام مصدر المراجعة الداخلية كمساعد للمراجع الخارجي في أنشطة المراجعة الخارجية، حيث تسمح معايير المراجعة بإمكانية الاعتماد أو استخدام فريق عمل المراجعة الداخلية.

ويتأثر مدى استخدام المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي بالعديد من العوامل التنظيمية وغيرها، فقد يتأثر بالضغط الذي يتعرض له المراجع الخارجي من جانب عميل المراجعة، كذلك العوامل

جوهرياً لقرار الاعتماد عند اختبار إجراءات الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بطبيعة عمل نشاط المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجعون الخارجيون، أشارت بعض هذه الدراسات إلى أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على عمل نشاط المراجعة الداخلية في كل من إختبار الرقابة الداخلية والإختبارات التفصيلية (Whittington and Mar- 1999; Gramling, 1999) بالإضافة إلى اعتمادهم على عمل نشاط المراجعة الداخلية عند التخطيط للمراجعة الخارجية. أما دراسة (Munro and Stewart, 2011) التي تمت بعد صدور قانون (SOX) لبحث طبيعة عمل المراجع الخارجي وإعتماده على المراجعة الداخلية خاصة في مجال إختبارات الرقابة أو الإختبارات التفصيلية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يرجح الاعتماد على المراجعة الداخلية في مجال إختبارات الرقابة مقارنة بالاختبارات التفصيلية.

وفيما يتعلق بأثر نوعية المهمة التي يقوم المراجع الخارجي بجمع أدلة بصدها على قرار المراجع بالاعتماد على المراجعة الداخلية، حيث قد يجمع المراجع الخارجي أدلة تتعلق بأحكام شخصية أو موضوعية للمراجعة الداخلية، رجح العديد منها اعتماد المراجع الخارجي بصورة أكبر على المصدر الخارجي فيما يتعلق بجمع أدلة ترتبط بالمهام الشخصية والموضوعية مقارنةً بالمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية، كما أن المراجع الخارجي يعتمد على كلا المصدرين في المهام الموضوعية مقارنةً بالمهام الشخصية. بينما خلصت دراسة (Glover, et al., 2008) إلى أن المراجع الخارجي يتردد في الاعتماد على كلا المصدرين للمراجعة الداخلية

والتنظيمية مثل علاقة المراجع الخارجي بإدارة الشركة، مخاطر الأعمال، فعلى سبيل المثال، وجدت دراسة (Munro and Stewart, 2011) أن علاقة المراجع الخارجي بإدارة الشركة وكذلك مخاطر الأعمال يمكن أن تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على العمل الذي أنجز فعلاً للمراجعة الداخلية، كما أن علاقات التقرير لنشاط المراجعة الداخلية ومخاطر الأعمال يمكن أن تؤثر في اعتماد المراجع الخارجي على العمل الفعلي أو استخدام المراجعة الداخلية كمساعدين له في المراجعة الخارجية.

وفيما يتعلق برغبة الإدارة بإعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية، وجدت دراسة (Felix, et al., 2005) بصورة عامة أن ضغط عميل المراجعة لا يؤثر بصورة جوهرية في قرار الإعتماد، ومع ذلك، عندما يقوم المراجع الخارجي بتوفير الخدمات التي لا ترتبط بالمراجعة لنفس العميل، فإن قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية يتأثر بصورة إيجابية بالضغط عليه من قبل العميل ومثل هذه الخدمات التي لا ترتبط بالمراجعة حرمها قانون (SOX) والتي ترتب عليها تخفيض ضغط العميل على المراجع الخارجي، ومع ذلك ما زال هناك فرص تقديم خدمات لا ترتبط بالمراجعة مثل الخدمات الضريبية، ولكن هل ما زالت مثل هذه الخدمات تؤثر على الضغط الذي يتعرض له المراجع الخارجي من قبل الإدارة للإعتماد على المراجعة الداخلية. ومن ثم فإن إدارة الشركات التي ترغب في تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية ينبغي أن تعمل على تعظيم اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية (Desai et al., 2010)

وفي اتجاه آخر للدراسات المحاسبية التي تناولت العوامل التنظيمية التي تؤثر في قرار الاعتماد، ركز البعض على أهمية الحجم الفعال للهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية في علاقته بلجنة المراجعة، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Anderson, et al., 2010) حيث حاولت الربط بين حجم نشاط المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وتوصلت إلى أن حجم نشاط المراجعة الداخلية يرتبط بصورة إيجابية بكل من وجود لجنة مراجعة فعالة، الخبرة التنظيمية للمدير التنفيذي للمراجعة الداخلية، استخدام تكنولوجيا معقدة في عملية المراجعة، التدريب المستمر للعاملين بقسم المراجعة الداخلية، حجم الشركة، عدد الفروع الأجنبية للشركة، وأن حجم نشاط المراجعة الداخلية يرتبط بصورة عكسية مع كل من ارتفاع الكفاءة المهنية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية، وإسناد نشاط المراجعة الداخلية لطرف خارجي، حيث أن ارتفاع مستوى الكفاءة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية أن تقوم بمهام أكبر مع تخفيض حجم العمالة في القسم، كما أن المصدر الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية أكثر كفاءة من المصدر الداخلي لنشاط المراجعة الداخلية.

وفي تقييم لرغبة المراجع الخارجي للإعتماد على عمل المراجعين الداخليين، وأثر ذلك على أسلوب العمل ومعوقات تحقيق هذا التعاون، خلصت دراسة (Brody, 2012) إلى أنه على الرغم من تركيز هيئة ال (PCAOB) على زيادة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال الأخرين كمدخل تكاملي للمراجعة ومن ثم تخفيض التكاليف المتوقع تحملها نتيجة التوافق مع متطلبات القسم 404 من قانون ال (SOX)، إلا إنه يوجد حاجة لفهم أثر هذا الإعتماد، خاصة مع وجود معوقات تقلل من تفعيل هذا

(Gramling et al., 2004)، فإن ضعف لجنة المراجعة ومدير الشركة قد يرجعها المراجع الخارجي ولا يعتمد على نشاط المراجعة الداخلية حتى ولو اتسم قسم المراجعة الداخلية بزيادة الجودة (Desai et al., 2010) وذلك بسبب إتصاف عمل المراجعة الداخلية بعدم مساهمته في زيادة فاعلية الرقابة والحوكمة التنظيمية، كذلك إذا كان الضغط الإداري على المراجع الخارجي للإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية أظهر عدم فعاليته، فإن الإشارات الايجابية التي ترسلها إدارة الشركة عن جودة قسم المراجعة الداخلية، قد ينتج عنها زيادة في الإعتماد على المراجعة الداخلية (Felix, et al., 2005; Gray and Hunton, 2011).

وفي سبيل التكامل بين الوضع التنظيمي والأكاديمي في مجال العلاقة بين وجهي المراجعة، فقد هدفت دراسة (Schneider, 2010) الربط بين المعايير المنظمة للعلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من جهة، وأهم العوامل التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية حسبما جاءت بالدراسات المحاسبية السابقة من جهة أخرى، هذا وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: تركيز المعايير المنظمة لهذه العلاقة على ثلاث أبعاد أساسية في المراجعة الداخلية تؤثر في مدى إعتماد المراجع الداخلي عليها هي؛ كفاءة المراجعين الداخليين، موضوعية المراجعين الداخليين، وأخيراً طبيعة عمل المراجعة الداخلية، وبعد تحليل نظري نتائج العديد من الدراسات في هذا المجال حددت الدراسة عشرة محددات لكل بعد من الأبعاد الثلاثة السابقة، حيث تفعيل هذه المحددات يمكن من تعظيم إعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

التعاون مثل؛ التعارض بين المراجع الخارجي وأساليب الإدارة، الرغبة في تحقيق الكفاءة والموضوعية في المراجعة الداخلية والموازنة اللازمة لذلك (ضغوط موازنة العميل)، وقد أسفرت النتائج التجريبية للدراسة عن وجود تأثير معنوي على أساليب المراجع الخارجي (إختبارات المراجعة، مدى الخطأ) نتيجة أحكامه بالإعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بأهمية الجهة الموجه لها تقرير نشاط المراجعة الداخلية كأحد المتغيرات التنظيمية التي تؤثر في قرار الإعتماد، تقترح دراسة (Gray and Hunton, 2011) أنه في بعض الحالات، يقل إعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية عندما يتم التقرير إلى رئيس مجلس إدارة الشركة مقارنة بالتقرير للجنة المراجعة، بسبب الإختلافات في تقدير المراجع الخارجي لكفاءة وموضوعية قسم المراجعة الداخلية في ظل علاقات تقرير مختلفة، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، قام (Felix et al., 2005) بدراسة أثر رغبة إدارة الشركة على إعتماد المراجع الخارجي للإعتماد على المهام التي قام بها قسم المراجعة الداخلية، ووجد أن ضغط العميل (تم قياسه بالتقدير الذاتي للمراجع الخارجي لمدى تشجيع المستويات العليا للإعتماد على عمل المراجعة الداخلية) لا يؤثر بصورة جوهرية في قرار الإعتماد للمراجع الخارجي، ومع ذلك عندما يقوم المراجع الخارجي بأداء خدمات أخرى لا ترتبط بعملية المراجعة، فإن قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على نشاط المراجعة الداخلية يتأثر بصورة إيجابية بضغط العميل.

وعلى الرغم من أن الجهة الموجه لها تقرير المراجعة الداخلية على درجة من الأهمية

#### ٤: الدراسة التطبيقية.

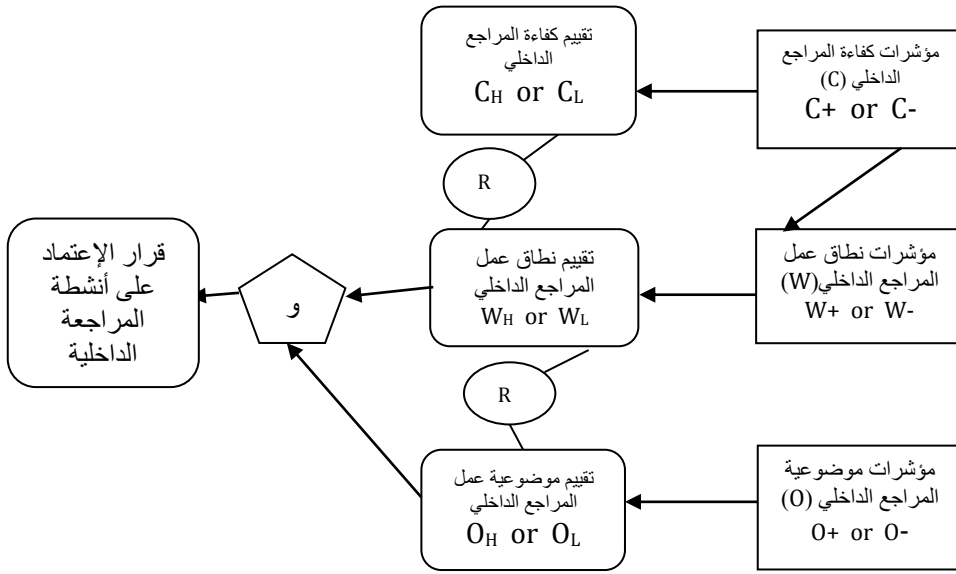
تستهدف الدراسة في هذا المبحث وصف وإستكشاف مدى أهمية محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي عند إتخاذ قرار الإعتماد على عمل المراجع الداخلي في أعمال المراجعة الخارجية. وكذلك العلاقة بين جودة هذه المتغيرات ونسبة الإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية، وذلك كما يلي:

#### ٤/١ - نموذج الدراسة:

اتساقاً مع نموذج إتخاذ قرار الإعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية الذي إعتمدت عليه دراسة كل من (Schneider, 2010; Desai et al., 2017) قام الباحث بتصميم قائمة إستقصاء وحالات إفتراضية لإستكشاف مدى إدراك مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر للعوامل والمؤشرات المحددة لجودة أعمال المراجعة الداخلية (كفاءة وموضوعية ونطاق عمل المراجع الداخلي)، وكذلك الوقوف على مدى إعتماد مراجع الحسابات على عمل المراجع الداخلي في أعمال المراجعة التقليدية، بعد تقييمه لجودتها (مرتفعة (H) أو منخفضة (L)) { والعلاقة بينهم (R1, R2) في إتخاذ قرار الإعتماد كما هو موضح بالشكل التالي:

وبالتالي تحقيق رغبة إدارة الشركات في تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية.

ومما سبق يمكن القول أن العوامل المؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على المراجعة الداخلية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين من المؤشرات؛ الأولى تتمثل العوامل البيئية والتنظيمية وتتسم هذه المؤشرات بالتعدد والتعقيد نتيجة تشابك العلاقات فيما بينها، أما المجموعة الثانية تتمثل في العوامل التي ترتبط بالشركة ككل مثل خصائص الإدارة ولجنة المراجعة وفعالية الحوكمة، وبالتالي فإن هذا القرار بالغ التعقيد خاصة إذا تم الأخذ في الإعتبار العديد من العوامل بصورة مترامنة، والتعقيد ناتج عن تعدد هذه العوامل وتعدد العلاقات التشابكية بينها، فإذا كانت جودة نشاط المراجعة الداخلية محددة ومؤثرة بصورة جوهرية في قرار إعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية، فإن هذا الأثر قد يتأثر سلباً إذا تولد لدى إدراك المراجع الخارجي بضعف أحد أو بعض العوامل الأخرى ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية مثل لجنة المراجعة أو ضعف حوكمة الشركة، وعدم إتفاق الباحثين على أهمية العوامل المؤثرة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على أعمالها، يزيد من فضول الباحث في الوقوف على مدى أهمية العوامل المؤثرة في قرار إعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي في بيئة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، وذلك بالمبحث بعد القادم الذي يشمل الدراسة التطبيقية.



### الإطار النظري لقرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي (Desai et al., 2017)

#### ١/١/٤- أبعاد إطار قرار الإعتماد

انطلاقاً من تحليل أدبيات المراجعة في مجال مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل الداخلي، وقف البحث على تحديد أبعاد هذا القرار في كل من: (١) كفاءة المراجع الداخلي، (٢) موضوعية المراجع الداخلي، (٣) طبيعة ونطاق عمل المراجع الداخلي، حيث تفعيل جودة كل متغير منها تعتمد على مجموعة من المؤشرات التفصيلية (محددات جزئية) كما هو مبين بالجدول التالي:

#### جدول رقم (١) مجموعات المتغيرات المستقلة والرمز المعادل لها في التحليل الإحصائي

الرمز المعادل	أبعاد تقييم قسم المراجعة الداخلية (المراجعين الداخليين)
X1	١. كفاءة المراجع الداخلي:
X1.1	١.١ مدى ملائمة مؤهلات المراجع الداخلي
X1.2	١.٢ مدى كفاية خبرة المراجع الداخلي
X1.3	١.٣ مدى امتلاك المراجع الداخلي لمهارات كافية
X1.4	١.٤ مدى حصول المراجع الداخلي على دورات تدريبية ملائمة
X1.5	١.٥ مدى استمرار المراجع الداخلي في الحصول على درجات علمية إضافية
X1.6	١.٦ متوسط سنوات خبرة المراجع الداخلي
X1.7	١.٧ نسبة وجود خبراء بقسم المراجعة الداخلية
X 1.8	١.٨ مدى ملائمة سياسة توظيف وتدريب المراجع الداخلي
X 1.9	١.٩ مدى بذل العناية المهنية من قبل المراجع الداخلي
X1.10	١.١٠ مدى التزام المراجع الداخلي لمعايير المراجعة الداخلية
X1.11	١.١١ مدى التزام المراجع الداخلي لسياسات واجراءات وتعليمات الشركة
X1.12	١.١٢ مدى أداء المراجع الداخلي للمهام بكفاءة وفعالية

X1.13	١.١٣ مدى معرفة وإلمام المراجع الداخلي لطبيعة وعمليات الشركة
X1.14	١.١٤ مستوى التقييم الذي يحصل عليه المراجع الداخلي من قبل الغير
X2	<b>٢. موضوعية المراجع الداخلي:</b>
X 2.1	٢.١ موقع قسم المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي (تبعيتها لأعلى مستوى إداري)
X 2.2	٢.٢ الجهة التي يقدم لها تقرير المراجعة الداخلية (الإدارة العليا)
X 2.3	٢.٣ مدى وجود رقابة إدارية على تقرير المراجع الداخلي
X 2.4	٢.٤ مدى وجود خطة فعالة لأنشطة المراجعة الداخلية
X 2.5	٢.٥ مدى استقلال وحيادية المراجع الداخلي
X 2.6	٢.٦ مدى امتلاك المراجع الداخلي لقيم أخلاقية إيجابية (صدق، أمانة، نزاهة.....)
X 2.7	٢.٧ مدى امتناع المراجع الداخلي عن تقييم أعمال شارك في تنفيذها
X 2.8	٢.٨ مدى التزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية
X 2.9	٢.٩ الحرية الكاملة في الوصول للمعلومات والمستندات اللازمة لتنفيذ مهمته
X 2.10	٢.١٠ مدى دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية
X2.11	٢.١١ مدى خضوع أعضاء قسم المراجعة الداخلية للتدوير الوظيفي كل فترة
X2.12	٢.١٢ دور لجنة المراجعة أو الإدارة العليا في تعيين وعزل ومكافأة المراجع الداخلي
X2.13	٢.١٣ مدى وجود سياسة أجور كافية للمراجع الداخلي بما لا يؤثر سلباً على موضوعيته
X2.14	٢.١٤ حجم وأهمية أنشطة قسم المراجعة الداخلية بالشركة
X3	<b>٣. طبيعة ونطاق عمل المراجع الداخلي:</b>
X3.1	٣.١ ملائمة المؤهلات والخبرات لطبيعة عمل المراجع الداخلي
X3.2	٣.٢ كفاية وملائمة اختبارات المراجعة الداخلية للمهام
X3.3	٣.٣ مدى كفاية التخطيط والإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية
X3.4	٣.٤ مطابقة تقارير المراجعة الداخلية مع النتائج التي سبق التوصل لها
X3.5	٣.٥ الوقت الذي يقضيه المراجع الداخلي في أداء المهام
X3.6	٣.٦ الزمن الذي تقضيه المراجعة الداخلية في مساعدة المراجعة الخارجية
X3.7	٣.٧ مدى كفاية أوراق عمل المراجعة الداخلية
X3.8	٣.٨ مدى توثيق أعمال المراجعة الداخلية
X3.9	٣.٩ مدى كفاية الأدلة التي يستند عليها المراجع الداخلي في صياغة النتائج
X3.10	٣.١٠ مدى ملائمة طرق علاج المشاكل المكتشفة
X3.11	٣.١١ علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة والإدارة العليا
X3.12	٣.١٢ مدى وجود إشراف كافي على المراجعين الداخليين
X3.13	٣.١٣ مدى كفاية الإختبارات التي يؤديها المراجع الداخلي
X3.14	٣.١٤ مدى جودة تقارير المراجع الداخلي

٢/١/٤ - تقييم المراجع الخارجي لأبعاد جودة ٤/١/٤ - قرار اعتماد المراجع الخارجي على

عمل المراجع الداخلي (Reliance)

المراجعة الداخلية (وتتراوح بين منخفض L

وعالي الجودة H).

٢/٤. عينة الدراسة وأداة جمع البيانات

تم إختيار عينة الدراسة من مجموعة من المراجعين الخارجيين بمنشآت المحاسبة والمراجعة في مصر، والتي تتميز بكون حجمها وتتمتع بشهرة

٣/١/٤ - العلاقات فيما بين أبعاد جودة

المراجعة الداخلية (R)

### ٣/٤. الأداة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام حزمة البرامج الإحصائية المخصصة للعلوم الإجتماعية (SPSS) - الإصدار رقم ٢٢- في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية. كما اعتمد الباحث على مقياس ليكرت Likert الخماسي (١ إلى ٥) وذلك لتحديد مدى الموافقة أو عدم الموافقة على كل محدد من محددات جودة عمل المراجع الداخلي. وبالتالي فإن المتوسط العام لتفضيل المستجوبين للمفردة محل البحث يكون الرقم (٣) ومن ثم فأى مفردة يكون المتوسط الإحصائي لها أكثر ٣ فإنها محل إعتبار في قرار المراجع الخارجي. ويمكن توضيح مستويات هذا المقياس من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (٢)

##### توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة على محددات جودة عمل المراجع الداخلي

مستوى القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

### ٤/٤. نتائج التحليل الإحصائي

تجاوز معامل ألفا كرنباخ نسبة ٨٠% يعد مؤشر على جودة الأداة المستخدمة، ويوضح الجدول التالي أن معامل ألفا لكل مفردات القائمة (البالغة ٤٢ سؤال) بلغ نسبة ٩٦% مما يدل على صدق وثبات الأداة المستخدمة.

أ. إختبار صدق وثبات أسئلة البحث: تم الإعتماد على إختبار ألفا كرنباخ لإختبار مدى وضوح وصدق وثبات أسئلة قائمة الإستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، ووفق هذا الإختبار فإن

#### جدول رقم (٣) نتائج اختبار ألفا كرنباخ لصدق وثبات أداة جمع البيانات

	(حجم عينة الدراسة) N	(نسبة الصلاحية) %	Cronbach's Alpha (م.ألفا)	N of Items
Valid	33	100.0		
Excluded <sup>a</sup>	0.0	0.0	.957	42
Total	33	100.0		

إلى ثلاثة متغيرات (أبعاد) أساسية، وفيما يلي النتائج التي تم التوصل إليها:

بالنسبة لمحددات المتغير الأول (كفاءة المراجع الداخلي في أداء عمله). والتي تم حصرها في عدد ١٤ محدد وفق ما أشارت به المعايير المهنية السابق عرضها وكذلك نتائج الدراسات المحاسبية في هذا المجال، وبعد تفرغ آراء المراجعين الخارجيين عن مدى أهمية هذه المحددات عند تقييم الاعتماد على عمل المراجع الداخلي. يمكن عرض نتائج الإحصاء الوصفي بالجدول التالي:

## ب. نتائج الإحصائي الوصفي لإجابات السؤال الأول

لتحديد مدى إدراك المراجعين الخارجيين في مصر لمحددات جودة عمل المراجعة الداخلية بوحداث الأعمال محل المراجعة. فقد تم استقصاء آرائهم حول مدى أهمية هذه المحددات عند تقييمهم لمدى اعتماد على عمل المراجع الداخلي. حيث تم تحديد هذه المحددات وفق ما جاء بالإصدارات المهنية أو الدراسات السابقة وبصفة خاصة (Desai et al., 2017; Schneider, 2010) في هذا المجال

### جدول رقم (٤) أهمية محددات كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي

Sub_Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x1.1 (المؤهلات)	2	5	4.42	.751
x1.2 (الخبرة)	2	5	4.18	.769
x1.3 (المهارات)	3	5	4.03	.637
x1.4 (التدريب)	2	5	4.12	.893
x1.5 (التعليم المستمر)	1	5	3.88	1.219
x1.6 (متوسط الخبرة)	1	5	3.94	.899
x1.7 (وجود خبراء بالقسم)	2	5	4.00	.901
x1.8 (ملائمة التوظيف)	2	5	3.91	.947
x1.9 (بذل العناية)	2	5	4.30	.770
x1.10 (الالتزام بالمعايير)	2	5	4.48	.755
x1.11 (الالتزام بالسياسات)	2	5	4.36	.783
x1.12 (فعالية الأداء)	3	5	4.36	.742
x1.13 (فهم طبيعة العمل)	3	5	4.27	.719
x1.14 (تقييم النظير)	1	5	3.67	.854
Valid N (33)				

الأقصى (٥) للمقياس المستخدم. ثم محدد مؤهلات المراجع الداخلي (x1.1)، أما المرتبة الثالثة فقد تساوى كل من فعالية الأداء والالتزام بسياسات الشركة فيها.....بينما يعد أقل هذه المحددات أهمية هو خضوع عمل المراجع الداخلي للتقييم من الغير (تقييم النظير)، حيث حصل على متوسط أهمية ٣.٦٧ فقط. كما يعكس الجدول أيضاً الحد

يتضح من الجدول السابق أهمية كل محددات كفاءة المراجع الداخلي بالنسبة للمراجع الخارجي عند إتخاذ قرار الاعتماد على عمله، حيث نالت كل هذه المحددات على أهمية أعلى من المتوسط (٣). ويعد أكثر هذه المحددات أهمية على الإطلاق مدى إلتزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية (x1.10) حيث حصل على متوسط أهمية قدرها ٤.٤٨ من الحد



الأقصى والحد الأدنى الذي ناله كل محدد، وأخيراً ويوضح العمود الأخير بالجدول مدى تشتت الإستجابات عن متوسط المقياس المستخدم (3)، وفي المجمل كان تشتت الإستجابات في المستويات المقبولة.

#### جدول رقم (5) أهمية محددات موضوعية المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي

Sub_Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x2.1 (تبعية المراجعة الداخلية)	2	5	4.24	.792
x2.2 (جهة تقديم التقرير)	2	5	4.18	.769
x2.3 (الخضوع للرقابة الإدارية)	1	5	3.61	1.059
x2.4 (فعالة) خطة المراجع	1	5	4.12	1.023
x2.5 (الاستقلال والحيادية)	1	5	4.30	.918
x2.6 (قيم أخلاقية إيجابية)	2	5	4.42	.751
x2.7 (المشاركة في تقييم أعماله)	2	5	3.94	1.059
x2.8 (الالتزام بالمعايير)	2	5	4.42	.708
x2.9 (حرية المراجعة)	1	5	4.36	.895
x2.10 (دعم الإدارة العليا)	1	5	4.36	.859
x2.11 (التدوير الوظيفي)	2	5	3.88	.857
x2.12 (العلاقة مع لجنة المراجعة)	2	5	4.00	.901
x2.13 (سياسة أجور كافية)	1	5	3.97	.883
x2.14 (حجم وأهمية القسم)	2	5	4.15	.795
Valid N (33)				

الداخلي في أداء عمله (x2.9) ومدى دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي (x2.10) في المرتبة الثانية، حيث حصل كلاهما على متوسط أهمية قدرها (٤.٣٦).... بينما يعد أقل هذه المحددات أهمية هو خضوع عمل المراجع الداخلي للرقابة الإدارية، حيث حصل على متوسط أهمية ٣.٦١ فقط. بالنسبة لمحددات المتغير الثالث (نطاق عمل المراجع الداخلي)، يمكن عرض نتائج الإحصاء الوصفي بالجدول التالي:

يتضح من الجدول السابق أهمية كل محددات موضوعية المراجع الداخلي بالنسبة للمراجع الخارجي عند إتخاذ قرار الاعتماد على عمله، ويعد أكثر هذه المحددات أهمية كل من مدى تمتع المراجع الداخلي بقيم أخلاقية إيجابية (صدق، أمانة، نزاهة..)(x2.6) ومدى التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية (x2.8)، حيث حصل كلاهما على متوسط أهمية قدرها ٤.٤٢ من مدى القياس الذي حده الأقصى (٥). ثم تساوى أيضاً بمدى حرية المراجع

## جدول رقم (٦) أهمية محددات نطاق عمل المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي

Sub_Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x3.1 (ملائمة المؤهلات)	3	5	4.48	.619
x3.2 (ملائمة الاختبارات)	2	5	4.15	.667
x3.3 (كفاية التخطيط)	2	5	4.09	.843
x3.4 (اتساق التقرير مع النتائج)	3	5	4.30	.728
x3.5 (الوقت المنقضي في المراجعة)	1	5	3.88	1.083
x3.6 (التعاون مع المراجع الخارجي)	1	5	3.73	1.126
x3.7 (كفاية أوراق العمل المستخدمة)	3	5	4.27	.761
x3.8 (كفاية التوثيق)	3	5	4.24	.663
x3.9 (كفاية الأدلة)	3	5	4.42	.614
x3.10 (ملائمة طرق العلاج)	1	5	4.00	.901
x3.11 (العلاقة مع لجنة المراجعة)	2	5	3.97	.883
x3.12 (كفاية الإشراف)	2	5	4.00	.750
x3.13 (كفاية الاختبارات)	1	5	4.00	.866
x3.14 (جودة تقرير المراجعة)	3	5	4.18	.727
Valid N (33)				

متوسط أهمية قدرها ٤.٤٢ من مدى القياس. ثم محدد مدى مطابقة تقرير المراجع الداخلي مع النتائج التي تم التوصل إليها (x3.4) في المرتبة الثالثة، حيث حصل على متوسط أهمية قدرها (٤.٣٠)..... بينما يعد أقل هذه المحددات أهمية على الإطلاق محدد الوقت المنقضي في عملية المراجعة (x3.5)، حيث حصل على متوسط أهمية ٣.٨٨ فقط. وفي المجمل كان تشتت الإستجابات في المستويات المقبولة.

يتضح من الجدول السابق أهمية كل محددات نطاق عمل المراجع الداخلي بالنسبة للمراجع الخارجي عند إتخاذ قرار الإعتماد على عمله، ويعد أكثر هذه المحددات أهمية على الإطلاق مدى ملائمة مؤهلات وخبرات المراجع الداخلي مع طبيعة ونطاق عمل المراجع الداخلي (x3.1)، حيث حصل على متوسط أهمية قدرها ٤.٤٨ من مدى القياس الذي حده الأقصى (٥). ثم جاء في المرتبة الثانية محدد مدى كفاية الأدلة التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في أداء عمله (x3.9)، حيث حصل على

## جدول رقم (٧)

المتوسط العام لأهمية أبعاد جودة عمل المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي

Variables	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x1 (كفاءة المراجع الداخلي)	3	5	4.14	.545
x2 (موضوعية المراجع الداخلي)	2	5	4.14	.598
x3 (نطاق عمل المراجع الداخلي)	2	5	4.12	.550
Valid N (33)				

مصر يدرك أهمية محددات أبعاد جودة عمل المراجع الداخلي عند إتخاذها لقرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

وفيما يتعلق بعلاقة الارتباط بين متغيرات قرار الاعتماد يعرض الجدول التالي نتائج هذا الإختبار، تم الاعتماد على إختبار سبيرمان لتحديد مدى الارتباط بين متغيرات قرار الاعتماد، وذلك كما هو محدد بالجدول التالي:

وبناءً على بيانات الجداول أرقام (٤، ٥، ٦، ٧) السابق عرضها، إتضح أهمية جميع محددات جودة أعمال المراجع الداخلي بالنسبة للمراجع الخارجي عند تقييمه لعمل المراجع الداخلي في مهمة المراجعة الخارجية سواء تفصيلياً وفقاً للمؤشرات أو تجميعياً وفقاً للأبعاد الثلاثة كما هو بجدول رقم ٧، حيث نالت كل هذه المحددات على متوسط أهمية تجاوز المتوسط العام للإختبار المستخدم (٣)، وبالتالي يمكن القول بأن مراجع الحسابات الخارجي في

## جدول رقم (٨) قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة لقرار الاعتماد

		x2	x3
Spearman's rho	x1 Correlation Coefficient	.686**	.457**
	Sig. (2-tailed)	.000	.007
	N	33	33
	x2 Correlation Coefficient	1.000	.433*
	Sig. (2-tailed)	.	.012
	N	33	33

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ج. نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات السؤال الثاني لتحديد مدى تأثير قرار المراجعين الخارجيين في مصر بالعوامل المحددة لجودة عمل المراجعة الداخلية بوحدة الأعمال محل المراجعة. فقد قام البحث بتصميم حالة إفتراضية تتضمن مؤشرات

ويتضح من الجدول السابق وجود ارتباط معنوي بين متغيرات الثلاثة، وتعتبر العلاقة موجبة وقوية بين كل من كفاءة المراجع (x1) وموضوعيته (x2) وكذلك نطاق عمله (x3)، حيث لم تتجاوز قيمة الإختبار ٥% بين كل المتغيرات.

أبعاد جودة عمل المراجع الداخلي الثلاثة، وتم إعتمدت على سيادة الجودة المرتفعة في متغيرات إشتقاق منها ثمان فرضيات (وفق ما إذا كانت جودة الدراسة، وتم مسح آراء المراجعين الخارجيين في مدى كل متغير مرتفعة أو منخفضة)، حيث إعتمدت الأربعة الأولى منها على سيادة الجودة المنخفضة بين متغيرات الدراسة الثلاثة، أما باقي الفرضيات فقد

**جدول رقم (٩) نسبة الإعتتماد على عمل المراجع الداخلي في الظروف المختلفة لأبعاد القرار**

نسبة الإعتتماد	قرار الإعتتماد سلبي	قرار الإعتتماد إيجابي	نتائج التقييم/ قرار الإعتتماد على عمل المراجع الداخلي
			<b>حالات: سيادة الدليل السلبي</b>
٠%	٣٣	-	١. إنخفاض جودة (الكفاءة / الموضوعية / نطاق العمل)
٣٦.٣%	٢١	١٢	٢. إنخفاض جودة (الكفاءة / الموضوعية) إرتفاع جودة نطاق العمل
٢٧.٣%	٢٤	٩	٣. إنخفاض جودة (الكفاءة / نطاق العمل) إرتفاع جودة (الموضوعية)
٣٣.٣%	٢٣	١٠	٤. إرتفاع جودة (الكفاءة) إنخفاض جودة (الموضوعية) / نطاق العمل
٢٤%	متوسط قرار الإعتتماد حالة توافر الدليل <b>السلبي</b> بشكل عام $\frac{4}{(0\% + 36.3\% + 27.3\% + 33.3\%)}$		
			<b>حالات: سيادة الدليل الإيجابي</b>
١٠٠%	-	٣٣	١. إرتفاع جودة (الكفاءة / الموضوعية / نطاق العمل)
٥٧.٦%	١٤	١٩	٢. إرتفاع جودة (الكفاءة / الموضوعية) إنخفاض جودة نطاق العمل
٦٣.٦%	١٢	٢١	٣. إرتفاع جودة (الكفاءة / نطاق العمل) إنخفاض جودة (الموضوعية)
٥٤.٥%	١٥	١٨	٤. إنخفاض جودة (الكفاءة) إرتفاع جودة (الموضوعية) / نطاق العمل
٦٨.٩%	متوسط قرار الإعتتماد حالة توافر الدليل <b>الإيجابي</b> بشكل عام $\frac{4}{(100\% + 57.6\% + 63.6\% + 54.5\%)}$		

يساعد وجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية والتزام المراجع الداخلي بها على خلق قيمة مضافة للشركة ويحسن من عملياتها، الأمر الذي شجع المعهد الدولي للمراجعة الداخلية (IIA) على إعادة تحديث النسخة الأولى لمعايير المراجعة الداخلية بالنسخة الحالية عام ٢٠١٢. ونتيجة أهمية تفعيل التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي خاصة بعد تطور دور المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المعاصرة، فقد سمحت وشجعت المنظمات المهنية هذا الإتجاه من خلال إصدار معايير مهنية حديثة في هذا الشأن أو تحديث الإصدارات القديمة منها.

أكدت العديد من الدراسات المحاسبية على تعدد محددات قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، حيث يركز هذا القرار على ثلاث أبعاد (عوامل) رئيسية تفعل جودة عمل المراجع الداخلي وهي؛ كفاءة المراجع الداخلي، موضوعية المراجع الداخلي، نطاق وطبيعة عمل المراجعة الداخلية، كما أن كل بعد من هذه الأبعاد ينبثق من العديد من المؤشرات، وقد حدد البحث عدد ١٤ مؤشر لكل بعد من الأبعاد الثلاثة، وذلك بعد دراسة وتحليل الإصدارات المهنية ونتائج الدراسات المحاسبية في هذا الشأن.

ولتوفير دليل عملي فقط هدف البحث في شقه العملي إستكشاف آراء عدد ٣٣ من مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، وذلك للوقوف على مدى إدارتهم لأمية محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية في إتخاذ قرار الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، حيث أكدت النتائج الوصفية على أهمية كل محددات جودة البعد الأول (كفاءة المراجع الداخلي)، ويعتبر إتزام المراجع الداخلي بمعايير

ينضح من الجدول السابق زيادة نسبة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي كلما زادت نسبة جودة أبعاد أنشطة المراجعة الداخلية، ووفق البيانات الموضحة أعلاه بلغت نسبة الاعتماد ٦٨.٩%<sup>١٢</sup> عندما إتسمت أنشطة المراجعة الداخلية بجودة مرتفعة بشكل عام، وعلى العكس إنخفضت هذه النسبة إلى ٢٤% عندما إتسمت أنشطة المراجعة الداخلية بجودة منخفضة بشكل عام. **وبالتالي يمكن القول بأن الأبعاد المحددة لجودة عمل المراجع الداخلي تؤثر إيجابياً في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.**

### ٥: نتائج وتوصيات البحث

بعد دراسة وتحليل أدبيات المراجعة في مجال محددات قرار اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، خلص البحث في الشق النظري إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

تطور دور المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المعاصرة نتيجة العديد من الأسباب أهمها؛ كبر حجم شركات الأعمال وتعدد عملياتها، التحول من المراجعة الشاملة إلى المراجعة الإختبارية، انفصال إدارة شركات الأعمال عن ملاكها، ظهور الشركات متعددة الجنسيات، التوافق مع مواصفات الجودة العالمية، التوسع في الاعتماد على مدخل الجودة الشاملة، تغيير أنماط ملكية شركات الأعمال، تزايد حالات فشل شركات الأعمال حول العالم، التغييرات في البيئة التنظيمية لشركات الأعمال، وأخيراً تطور تعريف مفهوم المراجعة الداخلية.

<sup>١٢</sup> وفقاً لدراسة (Schneider, 2010) يعتبر قرار الاعتماد Heavily عندما تكون نسبة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي تتراوح ما بين ٥٤% و ٦٠%، ومتوسط Moderate عندما تتراوح ما بين ٣٦% و ٥٣%، ولا يوجد اعتماد no reliance عندما تقل عن ٣٥%.

أهمية عام تجاوز رقم ٤ (٤.١٤، ٤.١٤، ٤.١٢) أهمية على التوالي) من الحد الأقصى للأهمية (٥)، ومن ثم تعد هذه الأبعاد الثلاثة ذات أهمية جوهرية النسبة للمراجع الخارجي عند تقييمه للإعتماد عمل المراجع الداخلي، وتتفق نتائج البحث مع ما توصلت إليه البحوث التالية في هذا المجال (Schneider, 2010; Bame-Aldred et al., 2013; Desai et al., 2017).

وأخيراً، أكدت النتائج الوصفية لآراء المراجعين الخارجيين على وجود علاقة إيجابية بين جودة أبعاد أنشطة المراجعة الداخلية ونسبة إعتادهم على عمل المراجع الداخلي في عملية مراجعة القوائم المالية. حيث تزايدت هذه النسبة مع تزايد جودة أبعاد أنشطة المراجعة الداخلية بشكل عام.

### ثالثاً: توصيات البحث

في ضوء نتائج البحث النظرية والعملية، وأهمية مهنتي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في أي اقتصاد، حيث الدور البالغ في إضفاء الثقة على المعلومات المتاحة من وحدات الأعمال للمجتمع، ومن ثم ترشيد العديد من القرارات الاقتصادية المعتمدة على هذه المعلومات، فإن البحث يوصي بالآتي:

١- الإهتمام بتفعيل العلاقة بين الآليات الحوكمية المختلفة بشركات الأعمال، يساعد في تحقيق الهدف النهائي لحوكمة الشركات. حيث تفعيل التعاون والتنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي من جهة، وبين لجنة المراجعة وكلاهما من جهة أخرى. سيعود بالنفع على وحدات الأعمال بشكل خاص والمجتمع بشكل عام.

المراجعة الداخلية أكثر المحددات ال ٤ أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي، ثم مدى ملائمة مؤهلاته. ثم إشتراك في المرتبة الثالثة كل من مدى إلتزامه بسياسات الشركة ومدى أدائه لعمله بكفاءة وفعالية. بينما نال محدد خضوع المراجع الداخلي للتقييم من الغير أقل درجة من الأهمية.

وبالنسبة لمدى أهمية محددات البعد الثاني من جودة عمل المراجع الداخلي (موضوعية المراجع الداخلي)، يعد مدى إمتلاك المراجع الداخلي لقيم أخلاقية إيجابية ومدى التزم المراجع الداخلي بالمعايير المهنية أكثر المحددات الأربعة عشر أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي، ثم إشتراك أيضاً في المرتبة الثانية كل من مدى حرية المراجع الداخلي في أداء عمله ومدى دعم الإدارة العليا له، بينما نال محدد مدى خضوع عمل المراجع الداخلي للرقابة الإدارية أقل درجة من الأهمية.

وفيما يتعلق بمدى أهمية محددات البعد الثالث من جودة عمل المراجع الداخلي (نطاق عمل المراجع الداخلي)، يعد محدد مدى ملائمة مؤهلات وخبرات المراجع الداخلي مع طبيعة ونطاق عمل المراجع الداخلي أكثر المحددات الأربعة عشر أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي، ثم جاء في المرتبة الثانية محدد كفاية الأدلة التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في أداء عمله. ثم مدى مطابقة تقرير المراجع الداخلي مع النتائج التي تم التوصل إليها في المرتبة الثالثة، بينما نال محدد الوقت المنقضي في عملية المراجعة أقل درجة من الأهمية.

وبعد الوقوف على المتوسط العام لأهمية أبعاد تقييم عمل المراجعة الداخلية الثلاثة (كفاءة، موضوعية، نطاق عمل المراجع الداخلي) بالنسبة للمراجع الخارجي، حيث نالت جميعاً على متوسط

رسالة ماجستير غير منشورة- كلية التجارة  
- جامعة القاهرة.

٢. لطفي، شعباني (٢٠٠٤) "المراجعة الداخلية  
مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير  
المؤسسة: مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز  
التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناپارك الدورة  
"مبيعات- مقبوضات" رسالة ماجستير غير  
منشورة - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير  
-جامعة الجزائر .

٣. معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (٢٠٠٨) "  
دراسة عمل المراجعة الداخلية" الصادر وفق قرار  
وزير الإستثمار رقم ١٦٦ .

## 2-Journals and Periodicals:

1. Ahmed, H. B., (2007), "Information Systems Development and the Changing Role of Internal audit", available at: ssn. Com, abstract = 1324159, pp; 1-55.
2. Al-Akra, M.; Abdel-Qader, W. and Billah, M., (2016), "Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 26, pp:13-27.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1991) "The Auditor's Consideration of the Internal Audit function in an Audit of Financial Statements", ISA, No. 65, AICPA, New York, NY.
4. Anderson, U.; Christ, M.; Johnstone, K. and Rittenberg, L., (2010), "Effective sizing of internal audit departments", Altamonte Springs, FL, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

٢- ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في  
مصر وتفعيل دورها من خلال إنشاء معهد  
للمراجعين الداخليين على غرار الدول المتقدمة،  
يعمل على النهوض بأعضاء المهنة وإرساء  
قواعد وسلوكيات ومعايير منظمة للمهنة بمصر .  
٣- ضرورة رفع كفاءة المراجعين الداخليين من  
خلال برامج التدريب والتعليم المستمر لمواكبة  
كل ما يمكنهم من أداء وظيفتهم بشكل كفاء  
وفعال، لأن المراجعة الداخلية هي خط الدفاع  
الأول وهي الحارس الأمين بوحدة الأعمال .

## رابعاً: مجالات البحوث المقترحة: يمكن

### إقتراح النقاط البحثية التالية:

١. دراسة أثر قرار اعتماد المراجع الخارجي على  
أنشطة المراجعة الداخلية على مخاطر المراجعة.
٢. دراسة أثر قرار اعتماد المراجع الخارجي على  
أنشطة المراجعة الداخلية على حدود الأهمية  
النسبية.
٣. دراسة أثر قرار اعتماد المراجع الخارجي على  
أنشطة المراجعة الداخلية على أتعاب المراجعة.
٤. دراسة أثر قرار اعتماد المراجع الخارجي على  
أنشطة المراجعة الداخلية على نوع تقرير  
المراجعة.
٥. دراسة أثر قرار اعتماد المراجع الخارجي على  
أنشطة المراجعة الداخلية على جودة المراجعة.

## مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربية:

١. عمارة، محمد رزق عبد الغفار (٢٠١٢) "  
أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية  
على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية"

5. Arens, A. A.; Elder, R. J. and Beasley, M. S., (2015), "**Auditing and Assurance services: An integrated approach**", 15th (Global )Edition, Pearson Education Limited, British Library.
6. Bailey, J.A. (2010), "**Core competencies for today's internal auditor**", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
7. Bame-Aldred, C.W.; Brandon, D.M.; Messier, W. F.; Rittenberg, J. L. E. and M. Stefaniak, C. M., (2013), "A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function", **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. Supplement 1, pp: 251-286.
8. 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 International Accounting**, Vol. 28, pp: 11-21.
9. Burnaby, P.A and Hass, S., (2009), "A Summary of the global Common Body of Knowledge 2006 study in internal auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol.24, No.9,pp: 813-834.
10. Church, B. K.; Gramling, A.A.; Maletta, M. J., and Schneider, A., (2004), " The Role Of The Internal Audit Function In Corporate Governance: A Synthesis Of The Extant Internal Auditing Literature And Directions For Future Research", **Journal of Accounting Literature**, Vol. 23, pp: 194 - 245.
11. 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**, Vol. 24, pp:1-14.
12. Desai, V.; Roberts, R. W. and Srivastava, R. P.,(2010), "An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions ",**Contemporary Accounting Research**, Vo. 27, No. 2, pp: 537-575.
13. Endaya, K. A., (2014), "Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.9, PP: 76-81.
14. Felix, W.; Gramling, A. and Maletta, M., (2005), "The influence of non-audit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit", **Contemporary Accounting Research**, Vol.22, No.1, pp: 31-53
15. Glover, S. M.; Prawitt, D. F.; and Wood, D. A., (2008), " Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision", **Contemporary Accounting Research**, Vol.25, No.1, pp: 193-213.
16. Goodwin, J. and Seow, L.S., (2002), "The influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing: Perceptions of auditors and directors in Singapore", **Journal of Accounting & Finance**, Vol. 42, Iss. 3, pp: 195-223.
17. Gramling, A. A., (1999), " External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, pp: 117-135.
18. Gramling, A. A.; Maletta, M. J.; Schneider A., and Church, B. K., (2004), " The role of the internal



- audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research", **Journal of Accounting Literature**, Vol. 23, pp:194-244.
- 19.Gray, J. and Hunton, J. E., (2011), " **External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution**", Working Paper. Bentley University.
  - 20.Halbouni, S.S., (2015), "The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE)", **International Journal of Auditing**, Vol. 19, pp: 117-130
  - 21.Haron, M. S. B; Idiab, A. I.M. and Ahmad, S. B. H.,(2012), "Total Quality Management and Its Relationship with the Internal Audit" **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, Vol. 6, No. 9, pp: 660-668.
  - 22.Institute of Internal Auditors (IIA), (2009) "**THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN ENTERPRISE-WIDE RISK MANAGEMENT** ", available from: <https://na.theiia.org>
  - 23.Institute of Internal Auditors (IIA), (2012) "**International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**" available from: <https://na.theiia.org>
  - 24.International Federation of Accountant (IFAC), (2007) "**The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function**" ISA, No. 610", <http://www.ifac.org>
  - 25.International Federation of Accountant (IFAC), (2009), "**Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management**", ISA, No. 265, <http://www.ifac.org>
  - 26.Krishnamoorthy, G. and Maletta, M., (2012), " **The role of internal audit in the financial statement audit: The contingent effects of board independence and audit committee effectiveness**", Working Paper. Northeastern University.
  - 27.Leung, P.; Cooper, B. and Robertson, P. (2004), "**The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management**", RMIT University and the Institute of Internal Auditors, Melbourne.
  - 28.Maletta, M. J., (1993), "An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk", **Contemporary Accounting Research**, (spring), pp: 508-525.
  - 29.Munro, L., and Stewart, J., (2009), "**External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**", discussion paper, Giffith University.
  - 30.Munro, L., and Stewart, J.,(2011), " External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No.6, pp: 464-481.
  - 31.Nagy, I., and Cenker, W., (2002), "An assessment of the newly defined internal audit function ", **Managerial auditing journal**, Bradford, Vol.17, Iss.3, pp:130-138-
  - 32.Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007) "**An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements**", Standard No. 5; Release No. 2007-005 (May 24).

33. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) “**Report on the second year implementation of auditing standard No. 2. An Audit of Internal Control**”, Release No. 2007-004 (April 18).
34. Saidin, S. Z., (2014), “Does reliance on internal auditors’ work reduced the external audit cost and external audit work?”, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Vol.164, pp: 641 – 646.
35. Schneider, A., (2009), “The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing”, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 13, No.4, pp: 41-54.
36. Schneider, A., (2010), “Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing”, **Research in Accounting Regulation**, Vol. 22, No.2, pp: 96-106.
37. Suwaidan, M. S., and Qasim, A., (2010), “External auditors’ reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation “, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 06, No.25 (June), pp: 509-525.
38. Wang, I. Z., and Fargher, N., (2015), “The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors’ fraud risk assessments”, **Accounting and Finance**, under press.
39. Ward, D. D. and Robertson, J. C., (1980), "Reliance on internal auditors", **Journal of Accountancy** (October), pp: 62-72.
40. Whittington, R. and L. Margheim (1993), "The effects of risk, materiality, and assertion subjectivity on external auditors’ reliance on internal auditors", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 12, No.1, pp: 50-64.
41. Wilkin, C. L.; Couchman, P. K.; Sohal, A. and Zutshi, A., (September-2016), “Exploring differences between smaller and large organizations’ corporate Governance of information technology “, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 22, pp: 6-25.
42. Wood, D. A. (2004), “**Increasing Value through Internal and External Auditor Coordination**”, Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award, pp:1-14.
43. Margheim, L., (1986), “Further evidence on external auditors’ reliance on internal audit”, **Journal of Accounting Research**, Vol.17, pp:130-137.