

العوامل المؤثرة على جهد المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات منير محمد سرحان المخلافي

الملخص:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف إلى العوامل المؤثرة على جهد المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، ولتحقيق ذلك، واستخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي. واعتمد الباحث في التأصيل النظري على ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من بحوث ودوريات علمية ودراسات عربية وأجنبية.

وتوصل البحث إلى أن هناك عدد من العوامل المتعلقة بعمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات (خصائص الإسناد الخارجي، خصائص منشأة عميل المراجعة، خصائص مراجع منشأة الخدمة، وخصائص المنشأة الخدمية) تؤثر على جهد المراجع الخارجي.



Abstract:

The main objective of the research is to identify the factors influencing the external auditor's effort under of the Outsourcing of Information Technology Activities.

To achieve this, the research used descriptive analytical method. The researcher adopted theoretical theory on the literature of accounting thought from scientific researches and periodicals and Arab and foreign studies.

The research found that there are a number of factors related to the outsourcing of IT activities (Outsourcing of Information Technology Activities characteristics, Audit client characteristics, The service provider's auditor, and Service Company characteristics) that affect the external auditor's effort.



مقدمة:

يعتبر الإسناد الخارجي خياراً استراتيجياً تلجأ إليه المنشآت، للقيام بالأنشطة غير الحيوية للحفاظ على ميزاتها التنافسية من خلال تفرغها للتركيز على أنشطتها الأساسية. حيث أن إسناد بعض الأنشطة إلى جهات مختصة بتلك الأنشطة، يساهم في القيام بتلك الأنشطة بشكل أفضل وأرخص وأسرع. والإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات لا يحد من مسؤوليات الإدارة فيما يخص الأعمال المسندة، فعليها أيضاً الالتزام بالمحافظة على حق المنشأة في الرقابة على الأنشطة المسندة، وحق المراجع الخارجي في الاطلاع على البيانات الخاصة بعملية الإسناد الخارجي للتأكد من عدم وجود أي تعارض في المصالح أو أن يحد الإسناد من قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها تجاه عملائها أو تجاه السلطات الرقابية. حيث أن الخدمات التي يتم إسنادها خارجياً يمكن أن تؤثر على موثوقية التقارير المالية للشركات، وبالتالي ينبغي على إدارة المنشأة والمراجع تقييم فعالية الضوابط الداخلية للمزود والتقرير عنها كجزء من التقييم الشامل للرقابة الداخلية. وعلى ضوء ذلك تسعى الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على أداء عملية المراجعة الخارجية في ظل إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً.

مشكلة الدراسة:

لقد أصبح الإسناد الخارجي واقعاً ملموساً للحصول على خدمات معينة من جهات خارجية، وصاحب الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات بعض المشاكل والمخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية على تلك الأنشطة، والتي قد تنعكس على فعالية الرقابة الداخلية في تلك المنشآت. إضافة إلى ظهور مشاكل تتعلق بفهم واختبار المراجع الخارجي للرقابة الداخلية لعميل المراجعة والذي يقوم



بإسناد أنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً نظراً لأن تلك الأنشطة تتضمن معالجة بيانات مالية مهمة تؤثر في التقارير المالية (i).

هذا وتتطلب معايير المراجعة من المراجع الخارجي، دراسة كيفية تأثير الأنشطة التي يتم إسنادها لأطراف خارجية على الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة ولتصميم وتنفيذ أية إجراءات مراجعة إضافية. وخاصة إذا كانت الأنشطة التي يتم إسنادها تتضمن معالجة بيانات مالية مهمة (ii).

وفي ضوء ذلك يواجه المراجع صعوبة كبيرة عند تخطيط أعمال المراجعة في ظل اتباع عملاء المراجعة لاستراتيجية الإسناد الخارجي لتكنولوجيا المعلومات بسبب ارتفاع خطر المراجعة واتساع مفهومه ليشتمل على أنواع جديدة من المخاطر، مما قد يؤثر في أداء وجهد المراجع الخارجي (iii).

وأكد عدد من الباحثين إلى أن موضوع الربط بين عمل المراجع الخارجي والإسناد الخارجي لا يزال يكتنفه الكثير من الغموض والتعقيد (iv). وبالتالي تأتي هذه الدراسة بهدف التعرف إلى العوامل المؤثرة على جهد المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات.

وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة البحث في الاستفسارات التالية:

- 1- ما العوامل المؤثرة على أداء المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات؟
- 2- ما أثر العوامل المؤثرة على أداء المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على جهد المراجع الخارجي؟

أهداف الدراسة:

- في ضوء طبيعة المشكلة فإن البحث يهدف إلى:
 - تحديد أهم العوامل المؤثرة على أداء المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي.



- تحليل إثر تلك العوامل على جهد المراجعة في ظل إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً.

فروض الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة، فإنها تعتمد على الفروض الآتية:

- 1- يؤثر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على جهد المراجع الخارجي.

أهمية الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، تستمد الدراسة أهميتها من ناحيتين، فمن الناحية العلمية تهدف إلى:

- تقديم رؤية عن العوامل المؤثرة في درجة جهد المراجع الخارجي في ظل إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً، وماهية المشاكل التي يمكن أن تواجه المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات.
- سد الفجوة في الأبحاث التي تبحث فيما يتعلق بانعكاسات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجع الخارجي.
- ومن الناحية العملية في أنها تسعى إلى الإسهام فيما يلي:
- توفير التوجيه لمراجعي الحسابات حول القضايا التي يجب مراعاتها عندما يتبنى العميل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات.
- توجيه نظر المراجعين نحو مخاطر الإسناد الخارجي ، وإيضاح الآثار المتوقعة للإسناد الخارجي على أداء وجهد المراجع الخارجي.



خطة البحث:

في ضوء أهداف وفروض البحث، قام الباحث ببلورة محاور البحث كما

يلي:

- أولاً: طبيعة الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات
- ثانياً: انعكاسات الإسناد الخارجي على أداء عملية المراجعة الخارجية.
- ثالثاً: أثر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على مقاييس جهد المراجع الخارجي.
- رابعاً: نتائج البحث وتوصياته.

أولاً: طبيعة الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات:

١: المفهوم:

يُعرف الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات (Information Technology Outsourcing) ، بأنه نقل ملكية أو حقوق اتخاذ قرارات البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات بدرجاته المختلفة من قبل الشركة إلى شركة خارجية (v)

والإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات هو تعاقد الشركة مع شركة متخصصة في مجال تكنولوجيا المعلومات للحصول على خدمات تكنولوجيا المعلومات على نحو أفضل وأكثر كفاءة (vi).

ويرى د. شحاته السيد أن الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات يتمثل في الحصول على أنشطة تكنولوجيا المعلومات من وسيط متخصص تتوفر لديه القدرات والخبرات الفنية اللازمة للقيام بتلك الأنشطة (vii).

كما يُنظر إليه باعتباره القرار الذي تتخذه المنشأة في التعاقد أو بيع بعض أو كل أصول تكنولوجيا المعلومات الخاص بالمنشأة، بما في ذلك الأفراد و / أو الأنشطة لطرف ثالث، والذي بدوره يوفر ويدير هذه الأنشطة / الخدمات على النحو المنصوص عليه في اتفاقية العقد (viii).



وبعد عرض المفاهيم السابقة للإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، يمكن القول بأن الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات هو قرار استراتيجي تتبناه المنشآت للحصول على بعض أو كل وظائف تكنولوجيا المعلومات غير الرئيسة من طرف خارجي متخصص بموجب عقد ملزم، بهدف تحقيق مزايا استراتيجية فضلاً عن وفورات في التكاليف.

وتتمثل أنواع الإسناد الخارجي في الإسناد الخارجي المحلي " Onshore Outsourcing" حيث يكون العميل والمورد في نفس البلد. والإسناد الخارجي "Nearshore Outsourcing" عند ما يكون العميل والمورد في بلدان مجاورة. ومع تطور الاتصالات السلكية واللاسلكية فقد تعززت عملية الإسناد الخارجي العابر للقارات "التعهيد الخارجي"، "Offshore Outsourcing"، حيث يكون العميل والمورد في بلدان مختلفة ومتباعدة (ix).

وفي تناولها لأنواع الإسناد الخارجي لخدمات تكنولوجيا المعلومات، أشارت إحدى الدراسات إلى وجود نوعين من الإسناد الخارجي هما: (x)

- الإسناد الداخلي (Inourcing): يتم تنفيذ العمليات التجارية من قبل العميل نفسه أو منشأة تابعة للعميل (مثل شركة تابعة أو قسم داخلي).
- الإسناد الخارجي (Outsourcing): يتم تنفيذ العمليات التجارية من قبل منشأة غير منشأة العميل (مثل بائع / مورد).

٢. مخاطر الإسناد الخارجي :

يعرض الإسناد الخارجي المنشأة لمخاطر كثيرة مثل فقدان الكفاءات الداخلية؛ قدرات الابتكار؛ مهارات الوظائف المتعددة، و فقدان السيطرة على العملاء و/ أو المورد (xi).

وفي مقابقتها لفوائد الإسناد الخارجي ومخاطره أشارت إحدى الدراسات، إلى أنه حين ترغب منشأة في تحقيق المرونة من خلال الإسناد الخارجي، فإنها تصبح معتمدة على غيرها من المنشآت، وبالتالي قد تتعرض لنفس مخاطر منشأة



الخدمة ، كما يمكن أن تتعرض لمخاطر التبعية باعتمادها على جهات خارجية، وبالتالي قد تفقد قوتها في المجال التنظيمي.

ومن ناحية أخرى، عندما تهدف المنشأة إلى زيادة الجودة من خلال الإسناد الخارجي يمكن أن يسبب ذلك خسائر كبيرة في جودة الموظفين، وانخفاض في مؤهلاتهم^(xii). وتشير احد الدراسات إلى أن هناك مخاطر ترتبط بعقود الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، ولها تأثيرات مباشرة على جودة الخدمة والوقت اللازم للحصول على الخدمة، وأيضا على تكاليف الحصول على تلك الخدمات^(xiii).

وأشارت دراسة أخرى إلى فئة أخرى من مخاطر الإسناد الخارجي، فإضافة إلى مخاطر الأداء والمخاطر العلائقية، أشارت الدراسة إلى مخاطر الالتزام والمخاطر التنظيمية^(xiv).

وفي دراستهم لمخاطر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات صنف كلاً من (Samantra, Datta, & Mahapatra, 2014) مخاطر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات إلى المخاطر الاستراتيجية، مخاطر الأعمال والتعليم، المخاطر المالية ، المخاطر التشغيلية ، المخاطر البيئية، المخاطر التعاقدية^(xv).

ويعتقد الباحث أن نجاح عملية الإسناد الخارجي يعتمد عادة على الإدارة الفعالة لجميع أنواع المخاطر، وتبني المنشأة للاستراتيجيات المناسبة لتقييم والاستجابة لتلك المخاطر كشرط أساسي لزيادة قدرة المنشآت في التغلب عليها.

ثانياً: انعكاسات الإسناد الخارجي على أداء عملية المراجعة الخارجية:

لا شك أن الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات قد يؤثر على أداء عملية المراجعة الخارجية، فمراجعي الحسابات في حاجة إلى فهم الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، وخاصة فيما يتعلق بمزاياه ومخاطره



وانعكاساته على الرقابة الداخلية وتقديرات المخاطر؛ ليتمكن من تطوير عملية المراجعة وبشكل أكثر فعالية. وبالتالي سيتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

١- الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات في ضوء المعايير والإصدارات المهنية:

الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات باعتباره استراتيجية من استراتيجيات الأعمال يمكن أن يؤثر على نظم الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن المراجعة الخارجية للرقابة الداخلية والبيانات المالية والتقرير المالي (xvi).

ومن المهم دراسة تأثيرات الإسناد الخارجي على هيكل الرقابة الداخلية وانعكاساتها على عملية المراجعة لعدة أسباب (xvii).

- غياب تقارير المراجعة من طرف ثالث مثل SSAE-16: وبالتالي يحتاج المراجع الخارجي للمنشأة المسندة إلى زيارة موقع الشركة المسندة وأيضا منشأة الخدمة وتكرار تلك الزيارات من فترة لأخرى، وذلك من شأنه أن يدفع بالمراجع الخارجي إلى بذل مزيد من الجهد، ويمكن أن يتجنب ذلك بفعالية من خلال الاعتماد على تقارير الرقابة الداخلية لطرف ثالث، حيث أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد على تقرير الضوابط الرقابية في منشأة الخدمة SOC وفقاً لـ SSAE-16 والمقدم من قبل مراجع حسابات آخر "طرف ثالث".

- الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات ينطوي على مخاطر عالية يمكن أن تهدد أمن وسلامة التقارير المالية.

- من منظور الرقابة، أصبحت مراجعة عمليات الإسناد الخارجي عملية معقدة لمراجعي الحسابات حيث يجب أن ينظر في الضوابط الرقابية الإضافية في مجالات مختلفة مثل نقل البيانات والمعلومات ونقاط التسليم والاستلام بين منشأة المسند ومنشأة الخدمة.

وفي ظل إسناد المنشأة محل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات إلى منشأة خارجية عاملة في مجال تكنولوجيا المعلومات لتسجيل معاملاتها ومعالجة المعلومات الخاصة بها والتي يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على عملية إعداد



التقارير المالية، ففي هذه الحالة فإن بعض إجراءات المراجعة ستختلف بحيث تتضمن ضرورة حصول المراجع على إرشادات من منشأة الخدمة المتخصصة بتكنولوجيا المعلومات، وأيضاً تحديد مدى إمكانية الاعتماد على تقرير مراجع منشأة الخدمة.

وقد تناولت الإصدارات المهنية الرقابة الداخلية في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات ومراجعتها، ومراجعة منشأة الخدمة من خلال، اطار (COSO, 2013)، (SSAE 16. SAS SAS 70 (AICPA,1992)، (AICPA 2001) 94، معيار المراجعة AS رقم ٢ ورقم ٥، (PCAOB)، ومعايير المراجعة الدولية والمصرية والأمريكية^(xviii)، وقد أكدت جميعها على أن الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، يؤثر على هيكل الرقابة الداخلية. وتتطلب هذه المعايير من المراجعين فهم الأنشطة والعمليات والرقابة الداخلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وكذلك تحديد أوجه القصور في عناصر الرقابة الداخلية^(xix).

فيتطلب معيار المراجعة الأمريكي (SAS. 70) والذي يهدف إلى تحديد خطر الرقابة لدى منشأة الخدمة، ضرورة إبداء المراجع الخارجي لمنشأة الخدمة لرأيه في كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية المتعلقة بالأنشطة المسندة إليها، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن الأهداف من الرقابة الداخلية قد تحققت^(xx).

وقد حل محل المعيار (SAS 70)، نشرة جديدة للخدمات التصديقية (SSAE. 16)، "التقرير عن الضوابط الرقابية في منشأة الخدمة"، والصادر عن مجلس معايير المراجعة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في يناير ٢٠١٠، دخل حيز التنفيذ في ١٥ يونيو، ٢٠١١، وتقدم هذه النشرة عدداً من الإرشادات تتعلق بتأثير عمليات الإسناد الخارجي على كل من هيكل الرقابة الداخلية للمسند وعلى تخطيط عملية المراجعة بواسطة مراجع حسابات المسند^(xxi).



وينظر معيار المراجعة الدولية (ISA, 402) إلى أن الأنشطة المقدمة من قبل منشأة الخدمة، تكون ذات علاقة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المسندة، عندما تكون تلك الأنشطة وأدوات الرقابة عليها جزء من نظام معلومات المنشأة المسندة، بما في ذلك، آليات العمل ذات العلاقة بالتقرير المالي. وبالرغم من أن معظم أدوات الرقابة في منشأة الخدمة من المحتمل أن تتعلق بالتقرير المالي، إلا أنه قد توجد أدوات رقابية أخرى، قد تكون أيضاً ذات علاقة بالمراجعة، مثل أدوات الرقابة على حماية الأصول. وتُعد الأنشطة التي توفرها منشأة الخدمة جزءاً من نظام معلومات المنشأة المسندة، إذا كانت تلك الأنشطة تؤثر على أي مما يلي: (xxii)

- فئات المعاملات التي تتضمنها عمليات المنشأة المسندة، والتي تعد مهمة للقوائم المالية للمنشأة المسندة.
- الإجراءات، ضمن كلاً من تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية التي تبدأ بها معاملات المنشأة المسندة، ويتم تسجيلها، ومعالجتها وتصحيحها – عند الضرورة - وتحويلها إلى الأستاذ العام، والتقرير عنها في القوائم المالية.
- السجلات المحاسبية ذات الصلة - سواء في شكلها الإلكتروني أو اليدوي - والمعلومات المؤيدة، وحسابات معينة في القوائم المالية للمنشأة المسندة، التي تستخدم للبدء في تسجيل، ومعالجة، والتقرير عن معاملات المنشأة المسندة، ويتضمن ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة، وكيفية نقل المعلومات إلى الأستاذ العام.
- كيفية استيعاب نظام معلومات المنشأة المسندة للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، التي تعد مهمة للقوائم المالية.
- آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة المسندة، بما في ذلك، التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة.
- أدوات الرقابة المحيطة بالقيود في دفتر اليومية، بما في ذلك، القيود غير المألوفة في دفتر اليومية المستخدمة في تسجيل المعاملات، أو التعديلات غير المتكررة وغير المألوفة.



وتبنى عميل المراجعة لاستراتيجية الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات يجعل أدلة المراجعة المتعلقة بالأنشطة محل الإسناد موجودة في منشأة الخدمة. وبالتالي يحتاج المراجع الخارجي لمنشأة المسند إلى فهم طبيعة الأنشطة المقدمة من قبل منشأة الخدمة، وتحديد مدى تأثيرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات المراجعة^(xxiii).

وفي هذه الحالة يجب على مراجع منشأة المسند (عميل المراجعة) مراعاة الأمور التالية: ^(xxiv)

- فهم طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة الخدمة.
 - شروط العقد والعلاقة بين منشأة المسند وبين منشأة الخدمة.
 - مدى تفاعل الرقابة الداخلية للمنشأة المسندة ومنشأة الخدمة.
 - الرقابة الداخلية في منشأة الخدمة والمتعلقة بالأنشطة المسندة خارجياً مثل:
 - الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقها في منشأة الخدمة على الأنشطة محل الإسناد.
 - كيف تحدد منشأة المسند وتدير المخاطر المتعلقة بإسناد أنشطتها خارجياً.
 - القدرة والقوة المالية لمنشأة الخدمة، بما في ذلك التأثير المحتمل لفشل منشأة الخدمة على منشأة المسند.
 - المعلومات في الكتيبات والمنشورات حول منشأة الخدمة والتي قد تنعكس على منشأة المسند.
 - المعلومات المتاحة عن الرقابة ذات العلاقة بنظم معلومات منشأة الخدمة مثل الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات والرقابة على التطبيقات.
- وفي حالة عدم اقتناع المراجع بالمعلومات التي يحصل عليها أو عدم كفايتها فعليه أن يطلب من الشركة المتخصصة في تكنولوجيا المعلومات والمرتبطة بعقد مع عميله بأن تزوده بالمعلومات الضرورية التي يحتاجها لإتمام عملية المراجعة في الوقت المناسب، وقد يري المراجع ضرورة زيارة هذه الشركة بعد الحصول علي أذن من عميله أو إحاطته بذلك على الأقل. وإذا ما اعتمد المراجع على



التقرير الوارد من منشأة الخدمة والمتعاقد معها العميل فعلى المراجع دراسة طبيعة ومحتوي هذا التقرير بحيث يتأكد من احتوائه ما يلي^(xxv).

- وصفاً تحليلياً وتفصيلياً للنظام المحاسبي الموجود بمنشأة العميل.
- وصفاً تحليلياً لنظام الرقابة الداخلية ومكوناته.
- رأي مراجع منشأة خدمة تكنولوجيا المعلومات في:
 - مدي تطبيق نظام الرقابة الداخلية لدي منشأة العميل وأنها تعمل بشكل فعال ومستمر.

- مدي الكفاءة في تشغيل النظام المحاسبي الموجود وأية تعديلات تمت عليه أثناء التشغيل.

وبالإضافة إلى تحديد مسؤوليات الإدارة المتعلقة بخدمات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، يحدد PCAOB أيضاً العديد من المجالات التي ينبغي ألا تعتمد الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي فيها على منشأة الخدمة:^(xxvi)

- مراجعة الضوابط التي تعد جزء من بيئة الرقابة، بما في ذلك الضوابط التي تم إنشائها خصيصاً لمنع وكشف الغش والحد من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.
- الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة، بما في ذلك الرقابة على الإجراءات المتبعة للقيود والتسجيل والترحيل والمقارنات والتعديلات في السجلات.
- الضوابط التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية، مثل بعض الضوابط العامة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات والتي ترتبط بفعالية تشغيل الضوابط الأخرى.

كما أن الاتجاه المتزايد للإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات يضع تحديات جديدة على الشركات، خاصة في ما يتعلق بالمحافظة على الرقابة الداخلية في مرحلة ما بعد ساربينز اوكسلي ٢٠٠٢ وعلى وجه التحديد، الأقسام



٣٠٢ و ٤٠٤ والتي تلزم جميع الشركات العامة بإنشاء والحفاظ على رقابة داخلية كفاءة وفاعلة على التقارير المالية^(xxvii).

وبعد تفعيل قانون SOX ، فرض مجلس الإشراف على شركات المحاسبية العامة (PCAOB) على المنشآت التي تسند بعض أنشطتها للخارج، الحصول على تأكيدات فيما يتعلق بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية لتلبية المتطلبات التنظيمية، والعميل هو المسؤول عن التأكد من أن العمليات التجارية المسندة يتوفر لها رقابة داخلية مناسبة. وبالتالي، فإن الإسناد الخارجي لا يعفي العميل ومراجع حساباته من مسؤولياتهما في الحفاظ على رقابة داخلية كفاءة وفاعلية^(xxviii).

كما أشار معيار المراجعة الموحدة AS رقم ٢ ورقم ٥، (PCAOB) إلى أن على إدارة الشركات المسندة تقييم الرقابة الداخلية لدى منشأة الخدمة، وخاصة أنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالأنشطة محل الإسناد، وذلك كجزء من تقييمها للرقابة الداخلية على التقارير المالية^(xxix). وهذا يؤكد أهمية دور المراجع الخارجي للعميل ومسؤوليته في الحفاظ على فعالية الرقابة الداخلية.

٢-العوامل المؤثرة على أداء المراجع الخارجي في ظل الإسناد الخارجي:

أن استراتيجيات أعمال العملاء قد تؤثر في الرقابة الداخلية، ويمكن أن تتسبب في ضعف عناصر الرقابة الداخلية^(xxx). وبالتالي تمثل استراتيجيات أعمال العملاء، عامل مهماً في تحديد مدى حدوث مخالفات ترتبط بالتقارير المالية، وعليه تعد احد المحددات الأساسية لمستوى جهد المراجع الخارجي^(xxxii)، وبالتالي يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار استراتيجية عمل العميل عند التخطيط لعملية المراجعة، باعتبار أن التركيز على استراتيجية عمل العميل مكوناً أساسياً في مخاطر أعمال العميل^(xxxii).

وتوصلت احدى الدراسات إلى أن هناك تأثير لتعقيد أعمال العملاء على جهد المراجعة، وتأخر المراجعة أو أتعاب المراجعة. وهناك أدلة على أن أتعاب



المراجعة هي أعلى بكثير في الشركات التي لديها نقاط ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية نتيجة لزيادة عدد ساعات المراجعة وارتفاع المخاطر، وتشير الأبحاث إلى أن تعقيد عمليات الإسناد الخارجي - فضلا عن زيادة خطر الرقابة - قد تؤثر على أتعاب المراجعة، والوقت، وبالتالي الجهد (xxxiii).

كما أن عمليات المراجعة الأكثر تعقيداً والتي يحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية تتطلب وقتاً وجهداً إضافياً خلال عملية المراجعة، وتعقيدات عمليات المراجعة قد تعزى في جزء منها للتعقيدات في المنشآت ذاتها، وما يتطلب ذلك من التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وبالتالي ينعكس على شكل زيادة في تكاليف أداء خدمات المراجعة. إضافة إلى أن تنوع الأنشطة والصناعات التي تشارك فيها المنشأة محل المراجعة، قد يتطلب خبرات وكفاءات متخصصة قد تؤثر على الأتعاب التي يطلبها المراجع (xxxiv).

فغالباً ما يواجه مراجعي حسابات المنشآت المسندة، الكثير من التحديات التي تحتاج من المراجع إلى بذل المزيد من الوقت والجهد في محاولة الحصول على الفهم الكافي وجمع الأدلة الكافية لإتمام عملية المراجعة، لأنه غالباً ما يفقر إلى إمكانية الوصول المباشر إلى الضوابط الرقابية للأنشطة محل الإسناد الخارجي، كما يجب أن ينظر في مجموعة متنوعة من العوامل ذات العلاقة بالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، مثل الكفاءة والموضوعية لكل من منشأة الخدمة ومراجع حساباتها (xxxv).

وكما هو موضح في معايير المراجعة، يجب على مراجع حسابات المسند أن ينظر في تأثير الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على مخاطر الأخطاء الجوهرية وأيضاً على المخاطر المتأصلة والتي قد تفشل الرقابة الداخلية في الكشف عنها (xxxvi).



ومع ذلك، فالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات يعرض المراجع الخارجي في المنشأة المسندة للعديد من المشاكل. على سبيل المثال، إمكانية الوصول المباشر إلى عمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية ذات العلاقة، الوصول إلى الأدلة المناسبة من منشأة الخدمة ومراجع خدماتها.

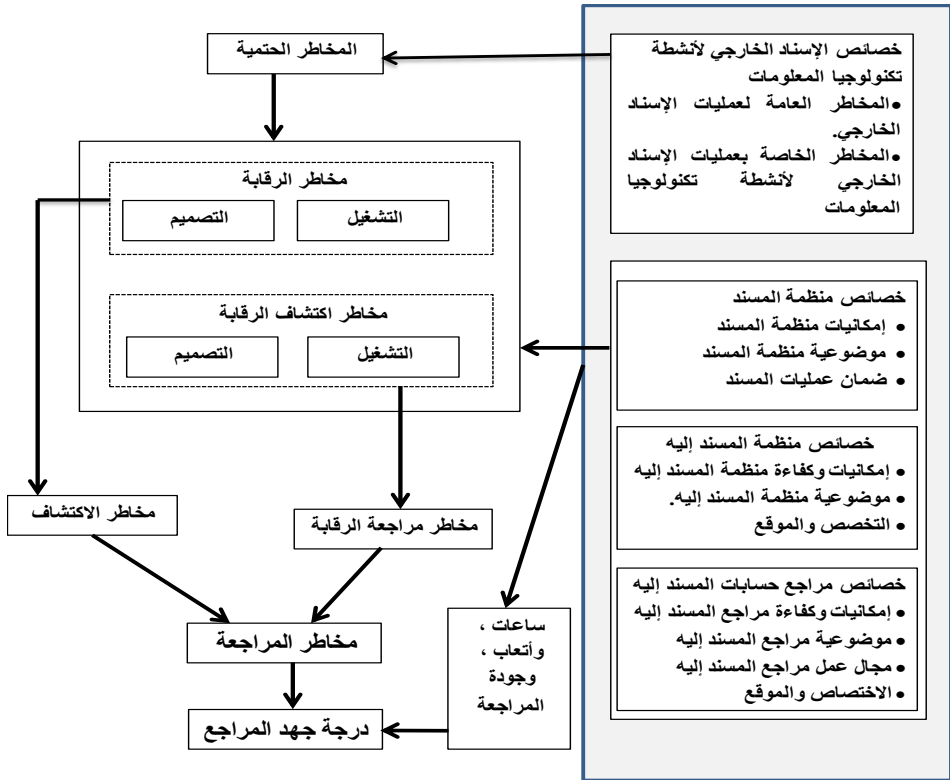
وبالتالي فالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات يتطلب تغييرات كبيرة في عملية المراجعة لتحقيق مستوى مقبول من مخاطر المراجعة^(xxxvii).

وعلى ضوء ما سبق، يطرح الباحث في ما يلي تصور يوضح كيف يمكن أن تؤثر خصائص الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، وخصائص العميل، وخصائص منشأة الخدمة، وخصائص مراجع منشأة الخدمة، على عملية المراجعة وبالتالي على مقاييس جهد المراجعة الخارجية (مخاطر المراجعة، أتعاب، ساعات المراجعة، جودة عملية المراجعة)، عند مراجعة المنشآت التي تقوم بإسناد أنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً.



شكل رقم (١)

أثر خصائص الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على مقاييس جهد المراجع



- ١- المخاطر الكامنة: خطر حدوث الأخطاء قبل النظر في أي من إجراءات الرقابة ذات العلاقة.
 - ٢- مخاطر الرقابة: خطر حدوث الأخطاء التي لا يمكن منعها أو الكشف عنها في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية للشركة.
 - ٣- مخاطر الاكتشاف: مخاطر أن الإجراءات التي يقوم بها المراجع لن تكون كافية لاكتشاف الأخطاء.
 - ٤- مخاطر اكتشاف الرقابة : خطر أن الإجراءات التي يقوم بها المراجع لن تكشف أوجه الضعف المادي في عناصر الرقابة سوى كان الضعف في تشغيل الرقابة الداخلية أو في تصميم إجراءات الرقابة.
 - ٥- مخاطر مراجعة الرقابة : خطر وجود عناصر ضعف في الرقابة الداخلية.
 - ٦- التصميم : المخاطر المتعلقة بتصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية؛
 - ٧- التشغيل : المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية؛
- ويلاحظ من الشكل السابق (٤) أن هناك اربع مجموعات من الخصائص ذات علاقة بالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، قد تؤثر على مقاييس جهد المراجع الخارجي، وتتمثل فيما يلي:
- خصائص المنشأة المسندة.
 - خصائص المنشأة الخدمية.
 - خصائص مراجع المنشأة الخدمية.
 - خصائص الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات.

ثالثاً: أثر الإسناد الخارجي على مقاييس جهد المراجع الخارجي:

أشارت الدراسات إلى أن الوقت المستنفذ في عملية المراجعة، وأتعاب المراجعة، مخاطر المراجعة، وجودة المراجعة، تعد مؤشرات مهمة تعكس درجة جهد مراجع الحسابات (xxxviii). وعليه سيتناول الباحث بالتحليل أثر الخصائص المتعلقة بالإسناد الخارجي على مؤشرات جهد المراجع كما يلي:



أ. أثر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على مخاطر المراجعة:

هناك إجماع عام على أن مخاطر المراجعة على مستوى القوائم المالية تكتمل بمفهومها عندما يحدث تفاعل بين المخاطر الكامنة أو المتأصلة والمخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بفاعلية إجراءات المراجعة ومخاطر الاكتشاف.

تنشأ المخاطر الكامنة في ظل إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات نتيجة زيادة التعقيدات المرتبطة بالتفاعل بين أطراف متعددة (أي منشأة المسند ومنشأة الخدمة)، وصعوبة التواصل الفعال بين تلك الأطراف، والاختلافات في الفلسفة ووجهات النظر (xxxix).

وتؤثر العوامل ذات العلاقة بإسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على تقييم مراجعها الخارجي لمخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف تأثيراً عميقاً، حيث ينظر مراجع المنشأة المسندة في أدلة مختلفة (على سبيل المثال، تقرير مراجع منشأة الخدمة (SOC))، وهو شيء مختلف عما كان في حالة عدم تبني عميل المراجعة للإسناد الخارجي. وعلاوة على ذلك، يجب على مراجع المنشأة المسندة أن ينظر في الأدلة المتعلقة بعملية انشأ منظمة المسند إليه لنظام رقابة داخلية قوي وأنه يتم الحفاظ عليه بشكل جيد، وخاصة عندما يرى المراجع أن التقرير (SOC) غير واضح أو غير كافي للاعتماد عليه.

وفي ما يلي ثلاث عوامل هامة يجب أن يأخذها مراجع حسابات المنشأة المسندة في الاعتبار عند تقييم مخاطر الرقابة وتحديد إلى أي مدى يمكن الاعتماد عليها:

- الأدلة التي تقدمها المنشأة المسندة.
- الإجراءات والضوابط الرقابية التي تتبناها منشأة الخدمة.
- الأدلة المقدمة من قبل مراجع حسابات منشأة الخدمة، بما في ذلك محتوى التقرير SOC.



وأشارت دراسة سابقة إلى أن المراجع الخارجي يزيد من درجة جهده في عملية المراجعة لمواجهة الارتفاع في المخاطر (مخاطر الأعمال التجارية، مخاطر التقاضي، ومخاطر المراجعة)^(xi).

وبناء على ما سبق، يخلص الباحث إلى أن المراجع الخارجي يزيد من مستوى جهده استجابة للارتفاع في مخاطر المراجعة والنتيجة عن مخاطر إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً.

ب. أثر الإسناد الخارجي على ساعات وأتعاب وجودة المراجعة :

يجب على مراجع المنشأة المسندة أن يأخذ في اعتباره المخاطر العامة للإسناد الخارجي، والمخاطر الخاصة بعمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، ويشير معيار المراجعة الدولي (٤٠٢) (الفقرة ٩) إلى أنه يجب على مراجع المنشأة المسندة - عند الحصول على فهم لطبيعة المنشأة، طبقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) فإنه يجب أن يحصل على فهم لكيفية استخدام تلك المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها^(xii). حيث يجب أن يحصل المراجع الخارجي لمنشأة المسند، على معلومات هامة، عن ما هي الأنشطة التي يتم إسنادها خارجياً، وطبيعة المخاطر المصاحبة وإلى أي مدى تؤثر تلك الأنشطة على الرقابة الداخلية على التقارير المالية. وإذا كانت المنشأة الخاضعة للمراجعة غير قادرة على توفير الوثائق المناسبة، يسعى المراجع للحصول على تلك المعلومات من خلال المقابلات. وبالتالي يشكل الحصول على تلك المعلومات مهمة شاقة للمراجعين، ويكلف الكثير من الوقت والجهد^(xiii).

ويمكن للمراجع الحصول على تلك المعلومات من خلال مجموعة من المصادر، مثل أدلة المنشأة المسندة، كتيبات النظام ونظم المعلومات، وعقد عملية الإسناد الخارجي والمبرم بين المنشأة المسندة ومنشأة الخدمة، وتقارير مراجعي حسابات منشأة الخدمة، والمراجعين الداخليين، أو السلطات المسؤولة عن الرقابة الداخلية في منشأة الخدمة، إضافة إلى المعلومات التي حصل عليها مراجع



المنشأة المسندة من خلال تجاربه السابقة مع المنشآت الخدمية، استنتاجاته السابقة حول تطابق الرقابة على الأنشطة محل الإسناد والرقابة الداخلية في منشأة الخدمة، كل ذلك يفيد المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة (xliii).

وتعد هذه المعلومات مفيدة لمراجع المنشأة المسندة في فهم الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية المراجعة، وأيضا يمكن أن توفر أساساً لمراجع المنشأة المسندة في تقييم مخاطر الرقابة، بالتالي تحديد درجة الجهد المطلوب في عملية المراجعة.

ويعتقد الباحث أيضاً أن الأدب السابق المتعلق بمخاطر الأعمال ومخاطر رقابة أنشطة تكنولوجيا المعلومات وخاصة في ظل الإسناد الخارجي يمكن أن يوفر دليلاً على تأثير الخصائص المتعلقة بالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على ساعات وأتعاب وجودة المراجعة.

يتطلب مدخل مخاطر العميل كأحد مداخل المراجعة، ضرورة معرفة المراجع بطبيعة أنشطة العميل والعمليات الأساسية والمساندة واستراتيجيات الأداء، ومؤشرات الأداء في الصناعة، والتي يعمل بها عميل المراجعة، فضلاً عن البيئة القانونية والتشريعية والسياسية، لتحديد مخاطر نشاط العميل، مما يتطلب من المراجع مهام ومهارات جديدة وتطوير أدواته وأساليبه خلال عملية المراجعة، مما يؤثر على جهد وأتعاب وجودة عملية المراجعة (xliv).

وحول علاقة مخاطر استراتيجيات الأعمال بجهد المراجعة، أشار معيار المراجعة الأمريكي SAS. 99 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) إلى أن استراتيجية أعمال العميل قد تكون أحد العوامل الأساسية لحدوث مخالفات في التقارير المالية، مما يتطلب من المراجع بذل جهد إضافية في عملية مراجعة التقارير المالية (xlv). وأكد معيار المراجعة الدولي (ISA) رقم ٣١٥، على ضرورة تقييم المراجع الخارجي لمخاطر الأعمال في مرحلة التخطيط من خلال فهم طبيعة المنشأة محل المراجعة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، ويؤكد



المعيار على ضرورة "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها"^(xlvii).

وعلاوة على ذلك، فإن تعقد أعمال العميل واتساعها، تحتاج إلى خبرة أكبر من مراجع الحسابات لضمان دقة البيانات المالية، والمراجعة في ظل تعقد أعمال العملاء، تعرض المراجعين الخارجيين للمسؤولية المهنية أكثر من أعمال العملاء غير المعقدة، ويمكن أن ينعكس ذلك على جهد المراجع الخارجي^(xlvii). كما يرى الباحث بأن وجود التشريعات والإصدارات المهنية التي تنظم عمليات الإسناد الخارجي وتحدد المسؤوليات والعلاقات والواجبات في بيئة الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، يمكن أن تشكل عبء إضافي للمراجع الخارجي الذي يراجع عميل يتبنى استراتيجية الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات. حيث تعد تلك التشريعات المهنية عوامل أساسية مؤثرة في ساعات وأتعاب وجودة المراجعة في بيئة الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات.

وخلصت دراسة إلى أن تقييم مخاطر الرقابة في ظل أنشطة تكنولوجيا المعلومات يرتبط مباشرة بكل من ساعات المراجعة الفعلية والأتعاب (جهد المراجع)، وأن قوة الأنشطة الرقابية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات ترتبط عكسياً مع كل من ساعات وأتعاب المراجعة الفعلية (جهد المراجع)^(xlviii). وبالتالي يمكن القول أن جودة وقوة الأنشطة الرقابية في ظل الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات ترتبط عكسياً مع كل من ساعات وأتعاب المراجعة الفعلية (جهد المراجع)، وبالتالي، فإن استنتاج المراجع الخارجي للمنشأة المسندة، قوة الأنشطة الرقابية لمنشأة الخدمة، سوف يدفعه إلى تخفيض ساعات المراجعة وبالتالي درجة الجهد.

وتتطلب معايير المراجعة من المراجعين الحصول على معلومات حول تأكيدات الإدارة من أطراف ثالثة مستقلة، والسماح للمراجعين بالاعتماد على الأدلة التي جمعها المراجعين الداخليين وغيرهم من المتخصصين في تكوين



آرائهم حول تلك التأكيدات (PCAOB 2007، القسم ١٦) (xlix). وحول ذلك تشير العديد من الدراسات إلى أن الاعتماد على عمل الآخرين ممكن أن يؤثر في جودة / أتعاب/ جهد المراجعة (i).

وفي دراسة حققت في مدى ارتباط الموارد والخبرات المتعلقة بالمراجعة الداخلية مع عدد ساعات المراجعة الخارجية، كشفت الدراسة عن وجود علاقة بين كل من عدد الموظفين في المراجعة الداخلية وخبرتهم في مجال المحاسبة والقانون، وبين عدد ساعات المراجعة الخارجية. وبالتالي زيادة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة (ii).

وللتعرف على تأثير جودة عمل الآخرين على أتعاب مراجع منشأة المسند بدلالة جودة المراجعة الداخلية كمؤشر على جودة عمل الآخرين وتأثيره على أتعاب المراجع الخارجي، أشارت احد الدراسات إلى أن ارتفاع جودة وظيفة المراجعة الداخلية تزيد من إمكانية اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، وبالتالي تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية، نتيجة لانخفاض الجهد المبذول في عملية المراجعة (iii).

وبالتالي فإن زيادة كفاءة وموضوعية مراجع منشأة الخدمة سوف تؤثر في عدد ساعات المراجعة الخارجية للمنشأة المسندة، حيث ستزداد ثقة المراجع الخارجي للمنشأة المسندة في محتوى التقرير SOC الصادر عن مراجع منشأة الخدمة.

رابعاً: النتائج والتوصيات

أ. النتائج:

- وجود عد من العوامل المتعلقة بعمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات (خصائص الإسناد الخارجي، خصائص مراجع منشأة الخدمة، و خصائص المنشأة الخدمية، خصائص منشأة عميل المراجعة) تؤثر في أداء عملية المراجعة الخارجية.



- تؤثر العوامل المتعلقة بعمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات (خصائص الإسناد الخارجي، خصائص مراجع منشأة الخدمة، وخصائص المنشأة الخدمية، خصائص منشأة عميل المراجعة) على جهد المراجع الخارجي.

ب. التوصيات:

في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

- 1- ضرورة أن يقيم المراجع الخارجي، مدى تأثير إسناد عميل المراجعة لأنشطة تكنولوجيا المعلومات خارجياً على عملية إعداد التقارير المالية والرقابة عليها كجزء من عملية فهم الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة.
- 2- ضرورة أن يقيم المراجع الخارجي، مدى تأثير خصائص ومخاطر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، موضوعية وكفاءة منشأة الخدمة ومراجعتها، ومخاطر الرقابة على عملية المراجعة وبالتالي اثرها الإجمالي على مقاييس جهد المراجع، لتحديد درجة الجهد المطلوب خلال عملية المراجعة.
- 3- ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين لتنمية قدراتهم ومعارفهم بالإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات ومخاطره على المنشأة والرقابة الداخلية وبالتالي على عملية المراجعة.



قائمة المراجع:-

- 1- Christ, Margaret H., et al., " Outsourcing the Information System: Determinants, Risks, and Implications for Management Control Systems ", **Journal of Management Accounting Research**, 27.2 , 2014, p 78.
- 2- Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., "**Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach**", 14th Edition, Prentice Hall, Pearson Education Ltd., New York, USA,2014, ,p.387.
- 3- Bentley-Goode, Kathleen A., Nathan J. Newton, and Anne M. Thompson. "Business Strategy, Internal Control Over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality.", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 2017, p.786.
- 4- Mohapatra Partha, El-Mahdy Dina F. and Li Xu., " Auditing and internal controls for offshored accounting processes: a research agenda", **International Journal of Accounting and Information Management**, Vol. 23 No. 4, 2015, p. 310.
- 5- Barthelemy Jérôme, Geyer Dominique, " An empirical investigation of IT outsourcing versus quasi-outsourcing in France and Germany", **Information & Management**, Vol 42, Issue 4, May 2005, p535.
- 6- Paparwekorn T., et al, "Factors That Motivate the Use of IT Outsourcing in Thailand", **Journal of Economics, Business and Management**, Vol. 2, No. 3, August 2014, p173.
- ٧- د. شحاته السيد شحاته، "مراجعة أنظمة المحاسبة الإلكترونية في بيئة الأعمال المعاصرة"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، جمهورية مصر، ٢٠١٤، ص٢٧٩.



- 8- Samantra Chitrasen, Datta Saurav, and Mahapatra Siba Shankar, "Risk assessment in IT outsourcing using fuzzy decision-making approach: An Indian perspective", **Expert Systems with Applications**, Volume 41, Issue 8, 15 June 2014., P. 410.
- 9- Daisy Mathur Jain , Reema Khurana , "Impact of pricing and outsourcing models on Indian information technology service outsourcing", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 22 Iss: 4, 2015, pp.611.
- 10- Chakrabarty, S. , "**Strategies for Business Process Outsourcing: An Analysis of Alternatives ,Opportunities, and Risks**", Hershey, PA: Idea Group Publishing, 2007, p. 206.
- 11- Ravi Kumar Jain, Ramachandran Natarajan, "Factors influencing the outsourcing decisions: a study of the banking sector in India", **Strategic Outsourcing: An International Journal**, Vol. 4 Iss: 3, 2011, p.298.
- 12- Yildiza Sebahattin, and Demirel Zümür Hatun, " The benefits, risks and effects on performance of the outsourcing: A comparative study of seasonal and permanent hotels", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Volume 109, 8 January, 2014., p.515.
- 13- Bezerra, Tarcio R., Seth Bullock, and Antão Moura. "A simulation model for risk management support in IT outsourcing." **Simulation and Modeling Methodologies, Technologies and Applications (SIMULTECH), 2014 International Conference on. IEEE**, 2014., pp 339-351.



- 14- Shannon W. Anderson, Margaret H. Christ, Henri C. Dekker, and Karen L. Sedatole, " The Use of Management Controls to Mitigate Risk in Strategic Alliances: Field and Survey Evidence", **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 26, No. 1,2014, pp. 1-32.
- 15- Samantra Chitrasen, Datta Saurav, and Mahapatra Siba Shankar, " **Op cit**", 2014, p.414 - 415..
- 16- 72. Bierstaker, J., L. Chen, M.H. Christ, M. Ege, and N. Mintchik. "Obtaining assurance for financial statement audits and control audits when aspects of the financial reporting process are outsourced", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. 1,2013, p. 210.
- 17- Mohapatra, Partha, Dina F. El-Mahdy, and Li Xu, " **Op cit** ", 2015, P. 310.

١٨- يمكن الرجوع إلى:

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). "An Audit of Internal Control Over Financial reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements", Auditing Standard No. 5, Washington, DC, Government Printing Office, 2007.
- AICPA. SAS No. 77 "IT Service Organizations", The American Institute of Certified Public Accountants. New York, 2001.
- AICPA., SSAE 16 "Service Organizations: New Reporting Options Alert, Strengthening Engagement Integrity Safeguarding Reporting". New York, N, 2011.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " معيار المراجعة (٤٠٢) اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية"، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠١٠.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، " معيار المراجعة ٤٠٢ اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية"، جمهورية مصر العربية.



- 19- Alali, Fatima A., and Chia-Lun Yeh., "Cloud computing: Overview and risk analysis.", **Journal of Information Systems**, 26.2 , 2012, p 18.
 - 20- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Service Organizations SAS No. 70", 1992. <http://www.aicpa.org>. On: 20\6\2015.
 - 21- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Reporting on Controls at a Service organization (16 SSAE) ", Available at: <https://www.isaca.org/>. On: 26\8\2015
 - 22- International Standard on Auditing (ISA) No. 402, " Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 529 5th Avenue, NY, 2016.
 - 23- Auditing and Assurance Standards Board, " Explanatory Statement Auditing Standard ASA 402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organisations ", Australia, 2006. <http://www.auasb.gov.au/> . On: 5\4\2015.
 - 24- Auditing and Assurance Standards Board, " Auditing Standard ASA 402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organisations", Australian Government, 2006.
- ٢٥- د. بشير عبد العظيم البناء، " تطوير أداء مراجع الحسابات الخارجي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر الدولي الخامس والعشرون، إدارة المعرفة : الاستراتيجيات والتحديات، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، بورسعيد، مصر، مج ٣٦، ع ٣، ٢٠١٢، ص ٤٤٤.



- 26- Nick Benvenuto and David Brand , "Managing the Risks of Outsourcing in a Post-Sarbanes World", **Skip Navigation Links ISACA Journal**, Volume 5, 2004. <http://www.isaca.org/>. on: 12\4\2016 .
- 27- Mohapatra, Partha, Dina F. El-Mahdy, and Li Xu, " **Op cit**", P. 310.
- 28- **Ibid.**, P. 310.
- 29- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). "An Audit of Internal Control Over Financial reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements", Auditing Standard No. 5, Washington, DC, Government Printing Office, 2007. <http://pcaobus.org/> .
- 30- Bentley-Goode, Kathleen A. and Omer, Thomas C. and Sharp, Nathan Y., " **Op cit**", 2017, pp.780–817,
- 31- **Ibid.** , **p.786**.
- 32- **Ibid**, **p.786**.
- 33- Mohapatra, Partha, Dina F. El-Mahdy, and Li Xu, " **Op cit**" , P. 310.
- 34- Hoitash, Rani, Udi Hoitash, and Jean C. Bedard., "Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act.", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 27.1 , 2008, p. 113-114.
- 35- Bierstaker, et al., " **Op cit**", p. 213.
- 36- Auditing and Assurance Standards Board, " **Auditing Standard ASA 402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organisations**", Australian Government, 2006.
- 37- Bierstaker, et al, " **Op cit**", p. 215.



٣٨- يمكن الرجوع إلى :

Koh, Yunsung, Hyunjung Choi, and Sohee Woo. , "The Relationship Between An Auditing Firm's Characteristics And The Incidence Rate Of Its Clients Subject To AAER's." **Journal of Applied Business Research (JABR)** , 30.5 ,2014, p. 1314.

د. أحمد زكي حسين متولي ، "مرجع سابق"، ٢٠١٢، ص ٨١٩.

39- Bierstaker, et al, " **Op cit**", p. 217.

٤٠- يمكن الرجوع إلى:

Aronmwan, E. J., & Okafor, C. A., "Auditee characteristics and audit fees: An analysis of Nigerian quoted companies", **Journal of Social and Management Sciences**, 10 , (2), 2015, p 73.

van Opijnen, Martijn. "When Audit Firms are Their Clients' Clients: Business Relationships and Auditor Independence.", 2015, p. 15, Available at: <http://wp.unil.ch/>. In 16\ 8\2016.

41- International Standard on Auditing (ISA) No. 402, "**Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization**", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 529 5th Avenue, NY, 2016.

42- Bachlechner, Daniel, Stefan Thalmann, and Markus Manhart., "Auditing service providers: supporting auditors in cross-organizational settings.", **Managerial Auditing Journal**, 29.4, 2014, p 292.

43- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), "**AS 2601: Consideration of an Entity's Use of a Service Organization**", 2002. Available at: <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2601.aspx>. In 18\ 8\2016.



- ٤٤-د. ياسر محمد السيد عبدالعزيز سمرة، " نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال و زيادة المسؤولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، مج ٣٧، ع ٢، ٢٠١٦، ص ص ٤٦٨-٤٦٩.
- 45- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), " **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit SAS No. 99**", 2002. <http://www.aicpa.org>. On: 20\8\2015.
- 46- International Standard on Auditing (ISA) No. 315, "**Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment**", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 529 5th Avenue, NY, 2016.
- 47- Hassan, Yousef Mohammad, and Kamal Naser, "Determinants of audit fees: Evidence from an emerging economy", **International Business Research**, 6.8 , 2013, p15.
- 48- Daigle Ronald J. , Kizirian Tim, L. Dwight Sneathen Jr, ..," The Influence Of Information Technology Control Activities On The Financial Statement Audit", **Review of Business Information Systems** ,Volume 12, Number 3, – Third Quarter 2008, pp71-88.
- 49- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. **An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of the Financial Statements. Auditing Standard No. 5**. Available at:
http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx



٥٠- يمكن الرجوع إلى:

- Said Suwaidan, Mishiel, and Amer Qasim. "External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation." **Managerial Auditing Journal**, 25.6 , 2010, pp. 509-525.
- Munro, Lois, and Jenny Stewart. "External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities.", **Accounting & Finance**, 50.2 , 2010, pp. 371-387.
- د. إبراهيم عبد المجيد علي القليطي، "مرجع سابق"، ٢٠١٤، ص ص ٤٠١ – ٤٨٦.
- 51- Lee, Ho-Young, and Hyun-Young Park., "Characteristics of the Internal Audit and External Audit Hours: Evidence from S. Korea.", **Managerial Auditing Journal**, 1 31.6/7 , 2016, pp.629 - 654.
- 52- Mat Zain, Mazlina, Mahbub Zaman, and Zulkifflee Mohamed., "The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees" **International Journal of Auditing**, 19.3 ,, pp.134-147.

