

تقييم التكاليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف لقيمة  
المنشأة في ظل المعايير المتصلة "دراسة ميدانية"

بحث مقدمة من

مي أحمد صالح السيد العاصي

## ملخص.

تظهر أهمية الدراسة من خلال التعرف على ما وصلت إليه المراجعة الداخلية من تقدم لتحقيق قيمة مضافة لمنظمة الأعمال، خاصة فيما يتعلق بقيام المصدر الخارجي بأداء خدمات المراجعة الداخلية وما ينتج عنه من إيجابيات في الواقع التطبيقي وما توصل إليه الفكر المحاسبي في هذا الشأن وكذلك كيفية الممارسة الميدانية للتكليف الخارجي في ظل عدم وجود معيار صريح للتكليف الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلي أن التكليف الخارجي يحقق قيمة مضافة لمنظمات الأعمال، حيث أنه يحقق جودة الحوكمة من خلال تحقيقه لجودة عملية المراجعة الداخلية عن طريق تحقيقه لمؤشرات جودة المراجعة الداخلية المتمثلة في الموضوعية والكفاءة المهنية وجودة الأداء، بالإضافة إلى دوره في رفع كفاءة عملية الرقابة الداخلية من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة المتمثلة في أسلوب المراجعة المستمرة من خلال الحاسب الآلي، وأخيراً يزيد من كفاءة إدارة المخاطر عن طريق السيطرة على المخاطر الكامنة. ومن واقع الدراسة الميدانية نجد أن جميع المستقضي منهم لا يختلفوا علي أوجه القصور المطروحة عن أداء المراجعة الداخلية بشكلها التقليدي، وقد لاقى المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال التكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية وكذلك ما يمكن أن يضيفه ذلك من قيمة للمنظمة القبول من جميع الفئات المدروسة ولكنهم اختلفوا في درجة تحقق ذلك في مجالات عملهم المختلفة.

## **Abstract.**

**The importance of the study is shown through the Learn about the progress achieved by the internal audit to achieve added value to the business organizations, particularly with respect to perform the external source to internal audit services and the resulting benefits In practice and what reached accounting thought in this regard, as well as how to practice the outsourcing in the absence of an explicit standard For the outsourcing of internal auditing function.**

**The study concluded that the outsourcing of internal auditing achieves added value to business organizations, where it is achieves the quality of governance through achieving the quality of the internal audit process by achieving internal audit quality indicators that represented in the objectivity, professionalism and quality of performance, In addition to its role in raising the efficiency of internal control through the use of modern technology the actress in continuous audit through the computer, finally it is increases the efficiency of risk management by controlling inherent risks.**

**the study concluded that the outsourcing of internal auditing achieves added value to business organizations, where it is achieves the quality of governance through achieving the quality of the internal audit process by achieving internal audit quality indicators that represented in the objectivity, professionalism and quality of performance, In addition to its role in raising the efficiency of internal control through the use of modern technology the represented in continuous audit through the computer, finally it is increases the efficiency of risk management by controlling inherent risks.**

## ١ - مقدمة البحث

### ١/١ : طبيعة المشكلة موضوع البحث.

أن حدوث العديد من حالات فشل المراجعة في التحذير من إنهيار العديد من المنظمات أمثال Xerox , Enron, and WorldCom in USA والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوي المراجعة الداخلية، أدي إلى ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية كمساهم رئيسي لتحقيق الحوكمة الفعالة، وبالرغم من أن المراجعة الداخلية تقوم بدور حيوي في المنظمات لأنها تتم عادة أولاً بأول. إلا إنه يعاب عليها خضوع جهازها لعدة ضغوط مادية وأدبية، باعتبارهم من موظفي المنظمة، وبالتالي فهم لا يتمتعون بالقدر الواجب من الحيادية والاستقلال في إبداء الرأي الفني المحايد، نظراً لتبعية الوظيفة، في الوقت الذي يكون علي النقيض من ذلك عند الممارسة الخارجية للمراجعة وبعيداً عن تبعية المنظمة، الأمر الذي إنعكس علي الاهتمام بمصادر أداء هذه الخدمات، وبالتالي فتح المجال للبحث عن المصدر المناسب والكفاء للقيام بذلك، مما أتاح الفرصة للمراجعين الخارجيين للقيام بتقديم هذه الخدمات، خاصة بعد تعرض بعض إدارات المراجعة الداخلية إلي نقص في العاملين بها، وحاجتها إلي كفاءات ومهارات خاصة، علاوة علي عدم قدرتها علي تغطية فروع المنظمة المتعددة والمتباعدة عنها.

بالإضافة إلى أن التكلفة الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية قد يترتب عليه في عديد من الحالات زيادة مرونة هيكل التكاليف للمنظمة من خلال التخلص من قدر كبير من التكاليف الثابتة المرتبطة بوظيفة المراجعة الداخلية وتحويلها إلي تكاليف متغيرة. ومع ذلك ظهرت بعض السلبيات نتيجة الاعتماد علي المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية منها: التأثير السلبي علي استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي خاصة إذا قام بتقديم كلا النوعين من خدمات المراجعة (الداخلية والخارجية) معاً، وتعرضه لمخاطر مراجعة النفس، وتعرض منظمة الأعمال لمخاطر كثيرة مثل: مخاطر تسرب المعلومات، ومخاطر عدم الابتكار وانعدام الثقة.

وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في دراسة تقييمه انتقاده للتكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية، وذلك بسبب وجود تعارض وتضارب فيما يتعلق بالتكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية نتيجة لعدم وجود معيار صريح ينظم هذا العمل، حيث لم يحظي تحديد دور التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية في إضافة القيمة بالاهتمام الكافي، خاصة بعد أن أصبحت أهداف وظيفة المراجعة الداخلية حديثاً هي تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة لأنشطة الوحدة الاقتصادية، من خلال تقييم وتحسين كل من إدارة المخاطر والرقابة والحكومة، وهو ما جعل الباحثة تخوض في دراسة هذا الجانب، لندرة الدراسات البحثية، ولأهمية دور المراجعة الداخلية في إضافة قيمة من ناحية، والتعرف على مردود التكلفة الخارجي من ناحية أخرى، كذلك التعرف على الأثر الايجابي الناتج عنه مع اختبار ذلك على بيئة المراجعة المصرية.

### ٢/١: أهمية البحث.

### ١/٢/١: من الناحية العلمية:

التعرف علي ما وصلت إليه المراجعة الداخلية من تقدم لتحقيق قيمة مضافة لمنظمة الأعمال وما يواجهها من مشاكل وصعوبات تحد من هذا التقدم، خاصة فيما يتعلق بقيام المصدر الخارجي بأداء خدماتها وما ينتج عنه من إيجابيات في الواقع التطبيقي وما توصل إليه

الفكر المحاسبي في هذا الشأن وكذلك كيفية الممارسة الميدانية للتكليف الخارجي في ظل عدم وجود معيار صريح للتكليف الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

٢/٢/١: من الناحية العملية والميدانية :

تتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة ميدانية بالإضافة إلى التحليل الانتقادي النظري، وذلك على عينة من المجتمع المستفيد بهذا الإجراء وهم القائمون بعملية المراجعة الخارجية من مزاولي مهنة المراجعة، وكذلك المديرين الماليين، ومانحي الانتماء، حول تقييم للتكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية باعتبارها نشاط مضيف للقيمة بناء على المعايير ذات الصلة.

٣/١: أهداف البحث.

في ضوء مشكلة موضوع الدراسة، وأهميته البحث، ترى الباحثة أن الهدف الرئيسي من البحث هو، تقييم التكليف الخارجي لأداء خدمات لمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، وينبثق منه الأهداف التالية:

- التعرف على أهمية تطوير الممارسة المهنية التقليدية للمراجعة الداخلية لمواجهة أوجه القصور بها.
- التعرف على التطوير المقترح لممارسة المراجعة الداخلية باعتبارها نشاط مضيف للقيمة، من خلال الوقوف على الأبعاد والدعائم والمزايا التي يحققها التكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية.
- تبيان القيمة المضافة عند الاتجاه نحو التكليف الخارجي لأداء خدمة المراجعة الداخلية.
- إختبار أثر التكليف الخارجي للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة لمنظمات الأعمال من خلال دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية.

٤/١: مفاهيم عنوان البحث.

- في ضوء مشكلة البحث، وأهميته، وأهدافه، فإن مفاهيم عنوان البحث تتبلور في الآتي :
- تقييم التكليف الخارجي : محاولة إيجاد ايجابيات وسلبيات عملية التكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية.
  - التكليف الخارجي ( الإسناد الخارجي ) : عملية تعاقدية بين المنظمة ومصدر خارجي يقوم بموجبها المصدر الخارجي بتقديم خدمات أو توفير منتجات للمنظمات كان يمكن توفيرها من خلال مصدر داخلي .
  - القيمة المضافة: هي الفائدة التي تعم على المنظمة وعلى كل المتعاملين معها والمستفيدين منها نتيجة قوة أداء أنشطة المراجعة الداخلية، ومساهمتها في التطور والتحسين لكافة أنشطة المنظمة .

٥/١: فروض البحث.

تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إثبات صحة أو عدم صحة الفروض التالية:  
الفرض الأول:

- فرض العدم (ف١٠): لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن وجود قصور في أداء خدمات المراجعة الداخلية بصورتها التقليدية في منظمات الأعمال .
- فرض البديل (ف١١): توجد فروق معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن وجود قصور في أداء خدمات المراجعة الداخلية بصورتها التقليدية في منظمات الأعمال .

الفرض الثاني:

- فرض العدم (ف٠٢): لا تُوجد فروق معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن المزايا التي يمكن أن يقدمها التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية لمنظمات الأعمال .
  - فرض البديل (ف١٢): تُوجد فروق معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن المزايا التي يمكن أن يقدمها التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية لمنظمات الأعمال .
- الفرض الثالث:

- فرض العدم (ف٠٣): لا تُوجد فروق معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن ما يمكن أن يضيفه التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية من قيمة لمنظمات الأعمال.
- فرض البديل (ف١٣): تُوجد فروق معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن ما يمكن أن يضيفه التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية من قيمة لمنظمات الأعمال.

#### ٦/١ : حدود البحث.

- في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهميته، وأهدافه، ومفاهيم عنوان البحث، وافترضاته فإن الباحثة سوف تقوم بدراسة التكليف الخارجي للمراجعة الداخلية ولن تتعرض الباحثة إلي:
- التكليف الخارجي لإجراءات المراجعة الإدارية.
  - أعادت توجيه القائمين بالمراجعة الداخلية من داخل منظمة العميل في وظائف أخرى.
  - أثر التكليف الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

#### ٧/١ : منهج البحث

اعتمدت الباحثة علي كلا من المنهجين الاستقرائي والاستنباطي كالتالي، حيث تعتمد على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على الاستدلال التجريبي من خلال استقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة، بهدف التوصل إلى حكم عام على موضوع البحث، بينما يكون اعتمادهما على المنهج الاستنباطي الذي يقوم على الاستدلال المنطقي من الفروض والدلائل في التوصل إلي ما تصبو إليه من بحثها، وذلك من خلال الأساليب والأدوات البحثية الملائمة.

#### ٨/١ : الدراسات السابقة.

وبناءً على ما تقدم تقوم الباحثة باستعراض بعض الدراسات السابقة في مجال التكليف الخارجي للمراجعة الداخلية ، وفيما يلي عرض موجز لأهم تلك الدراسات :

١/٨/١ : دراسة (Desai, et al., 2011) بعنوان:

"Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors".

تبحث هذه الدراسة أثر المصدر المشترك Co-sourcing لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل قيام المراجعين لهذا المدخل بمراجعة مجالات مرتفعة المخاطر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، مع مقارنتها بقيام موظفي قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة، أو قيام المصدر الخارجي بنفس المهام، كما استهدفت الدراسة بيان الأثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عند تقديم الخدمات الاستشارية في حالة تقديم المصدر المشترك والمصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات المراجع الخارجي للموضوعية والكفاءة وقرار الاعتماد بالنسبة لكل من المصدر المشترك والمصدر الخارجي

لوظيفة المراجعة الداخلية في المجالات ذات الخطر الملام المرتفع، كذلك زيادة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل كل من المصدر المشترك والمصدر الخارجي، والذي يربط بصورة جوهرية مع انخفاض جهود المراجع الخارجي مقارنة مع المصدر الداخلي لوظيفة المراجعة الداخلية، كذلك أكدت النتائج على عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة في ظل انخفاض الخطر الملازم. وترى الباحثة أن النتيجة الأبرز لهذه الدراسة هي أن جودة المراجعة الداخلية تؤثر فقط على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المجالات ذات الخطر المرتفع.

٢/٨/١ : دراسة (Abdolmohmmadi,2013) بعنوان :

"correlates of co sourcing outsourcing of internal audit activities".

أوضحت هذه الدراسة العلاقة بين المصدر الخارجي وأداء أنشطة المراجعة الداخلية في المنظمات المختلفة، وذلك من خلال استقصاء علي عدد من المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية في عدد من المنظمات المختلفة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلي أن نسبة ٨٥.٧% من المنظمات محل الدراسة تستعين بمصدر خارجي لممارسة خدمات المراجعة الداخلية، وأن ذلك يتوقف علي مجموعة من العوامل منها: استقلال لجنة المراجعة، حجم المنظمة، ثقافة المنظمة، كفاءة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، عدد الاجتماعات المشتركة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، كما أشارت الدراسة إلي أن الدافع نحو الاستعانة بالمصدر الخارجي هو وتخفيض التكاليف والكفاءة أو تحسين وضع المنظمة، كما أن المصدر الداخلي يتميز بفهم سياسات وإجراءات المنظمة ويندمج معها، وخلصت الدراسة إلي أن هناك علاقة موجبة بين الاستعانة بمصدر خارجي وفقد المهارات المتخصصة في المراجعة الداخلية، وعدم وجود موظفين متخصصين في المراجعة الداخلية، كما توصلت الدراسة إلي أن المنظمات الهادفة للربح تعتمد أكثر علي المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية، من المنظمات غير الهادفة للربح. وترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت متغيرات جديدة مثل : استقلال لجنة المراجعة، وثقافة المنظمة، وعدد إجتماعات لجنة المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية.

٩/١ : خطة البحث.

تتكون الخطة لهذا البحث بناء على الهدف منه وأهميته وحدوده وما تسعى إليه الباحثة من التوصل لنتائج من خلال ثلاثة فصول متكاملة وهي ما يلي:

- ١- مقدمة البحث.
- ٢- الفصل الأول: أهمية تطوير الممارسة المهنية التقليدية للمراجعة الداخلية لمواجهة أوجه قصورها.
- ٣- الفصل الثاني: التطوير المقترح لممارسة المراجعة الداخلية باعتبارها نشاط مضيف للقيمة.
- ٤- الفصل الثالث: القيمة المضافة عند الاتجاه نحو التكلفة الخارجي لأداء خدمة المراجعة الداخلية (مع دراسة ميدانية).
- ٥- النتائج و التوصيات.
- ٦- قائمة مراجع البحث.

## ٢- الفصل الأول

### أهمية تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لمواكبة متطلبات العصر

١/٢ : تقديم:

لقد ارتقت المراجعة الداخلية إلى أنها أصبحت مهنة أكثر من كونها وظيفة، وبمرور الوقت تطورت المراجعة الداخلية لتصبح نشاطاً مهنيّاً مستقلاً يتطلب خبرة مهنية عالية، إلا أن صارت أداة إتصال بين المستويات الإدارية لتقديم خدماتها الاستشارية في التقييم وتحسين الجودة والالتزام بالحوكمة والشفافية وتقييم المخاطر وأساليب إدارتها وغيرها من الآليات التي تساعد على إضافة قيمة حقيقية للمنظمة.

٢/٢ : المبحث الأول

### الطبيعة التقليدية لنشاط المراجعة الداخلية

١/٢/٢ : تطور مفهوم المراجعة الداخلية :

ساهم المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين The Institute of Internal Auditors (IIA) بمساهمة فعالة في تطوير المراجعة الداخلية مهنيّاً وتطبيقاً حيث يسعى منذ إنشائه عام (١٩٤١) إلى تكوين الإطار النظري للمراجعة الداخلية وذلك من خلال مجهوداته المختلفة وإصداراته المهنية المتعددة، فمنذ أن أصدر تعريفه الأول للمراجعة الداخلية عام (١٩٤٧) تعرض هذا التعريف للتعديل عدة مرات وكان ذلك في أعوام (١٩٥٧—١٩٧١—١٩٨١—١٩٩١—٢٠٠١)، حيث شمل تعريف ٢٠٠١ تعديلاً جديداً لتصبح المراجعة الداخلية: " تأكيد مستقل وموضوعي، وهي نشاط استشاري يصمم لإضافة قيمة لعمليات المنظمة، فهي تساعد المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم ومنضبط، لتقييم وتحسين كفاءة إدارة المخاطر والرقابة والتحكم في العمليات، وتؤدي أنشطة المراجعة الداخلية من خلال بيئة المنظمات، التي قد تختلف في أغراضها وحجمها وهيكلها وبواسطة أفراد من داخل أو خارج المنظمة".

ويرى المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA)، أن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية يتماشى مع التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية سواء في مجالها أو أساليبها أو القائمين بها ويتضح من ذلك الآتي:

أ- إقرار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) أن نشاط المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي بواسطة أفراد من خارج المنظمة ولكن بشرط الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .

ب- وفقاً لهذا التعريف فأصبح هناك نوعان من خدمات المراجعة الداخلية هما:

- خدمات تأكيدية : وهي خدمات تهدف إلى إجراء اختبار موضوعي للأدلة بهدف تقديم تأكيد مستقل عن الرقابة، وإدارة الرقابة، وإدارة الخطر، وحوكمة العمليات بالمنظمة.

- خدمات استشارية : وهي خدمات تتم من خلال قيام المراجع بمناقشة المخاطر المتصلة بأهداف المنظمة، واستخدام المعرفة والخبرة في تحديد وتقييم مدى التعرض للمخاطر الجوهرية التي تقف أمام تحقيق المنظمة لأهدافها.

ج- وفقاً للمفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية فإن استقلالية المراجع الداخلي يمكن تحقيقها من خلال الوضع التنظيمي بينما توسع هذا النطاق تبعاً للمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية حيث شدد على ضرورة توافر الموضوعية لكافة الأنشطة التي يقوم بأدائها المراجع الداخلي.



## ٢/٢/٢: تطور مستويات الأداء المهني ونطاق المراجعة الداخلية.

أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) في عام ١٩٤١م ، حيث قام المعهد من خلال مجلس معايير المراجعة الداخلية الدولية (IIASB) بإجراء محاولات جديّة منذ عام ١٩٥٧ لصياغة المعايير، وبالفعل شكلت لجنة عام ١٩٧٤ سميت "لجنة معايير ومسئوليات المراجع الداخلي" وتم إصدار المعايير الواجب الالتزام بها عند ممارسة المهنة في عام ١٩٨٧، حيث تضمنت المعايير خمسة معايير رئيسية لتكون مستويات الأداء الخاص بالمراجعة الداخلية وفقاً لما يلي : (المعيار الأول: ويتناول الحياد، المعيار الثاني: ويتناول الكفاءة المهنية، المعيار الثالث: ويتناول مجال عمل المراجعة الداخلية، المعيار الرابع: ويتناول أسس أداء عملية المراجعة الداخلية، المعيار الخامس: ويتناول أسس إدارة نشاط المراجعة الداخلية).

وقام المعهد بتعديلها في عام (١٩٩٣) من خمس معايير عامة إلى (٢٥) معياراً فرعياً تم تبويبها في مجموعات، وقد دفعت المستجدات في طبيعة ونطاق نشاط المراجعة الداخلية إلى إعادة النظر في معايير المراجعة الداخلية، وإصدار إطاراً جديداً في عام (٢٠٠٠) والمصادقة عليها في (أكتوبر ٢٠٠١)، ثم بادر المعهد مرة أخرى وقام بتعديل وتطوير معايير المراجعة الداخلية وذلك بموجب المذكرة التوضيحية الصادرة في (يناير ٢٠٠٣) لمواجهة المتغيرات البيئية الجديدة المتمثلة في ( الحوكمة — تكنولوجيا المعلومات — إدارة المخاطر)، وقد تم إصدارها بصياغتها في (ديسمبر ٢٠٠٣) ودخلت مجال التنفيذ ابتداءً من (يناير ٢٠٠٤)، كما قام المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين) في ١٨ ديسمبر ٢٠٠٧ بإجراء تعديل للمعايير، وفي يناير ٢٠١٧ قام المعهد بتعديل مجموعة من هذه المعايير تصبح كما يلي: معايير وصفية Attribute Standards : والتي تتناول خصائص المنظمات وإنجاز الأطراف لأنشطة المراجعة الداخلية، معايير الأداء Performance Standards : تصنف نشاط المراجعة الداخلية وكيفية أداء عملية المراجعة بحيث يمكن قياس الأداء.

وترى الباحثة أن معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية قد عكست التطور الذي حدث في مفهوم ووظيفة المراجعة الداخلية فقد تضمنت المعايير لمفهوم " الرقابة ، وإدارة المخاطر والحوكمة"، ضمن معيار ٢١٠٠ بشأن طبيعة عمل المراجعة الداخلية حيث أشار إلى أن طبيعة نشاط ووظيفة المراجعة الداخلية هي تقييم والإسهام في تحسين الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، ونتيجة تلك التطورات التي مرت بها المراجعة الداخلية من حيث المفاهيم والمعايير المتعلقة بها، أدى ذلك إلى التغيير في وظيفة المراجعة الداخلية بما تتضمنه من أهداف وأهمية ونطاق عملها وكذلك الوضع التنظيمي لها.

## ٣/٢/٢: أهم الوظائف التقليدية للمراجعة الداخلية :

انعكست التطورات السريعة والمتلاحقة في المتغيرات المحيطة ببيئة الأعمال وزيادة الإهتمام بالفكر والإدارة الإستراتيجية في المنظمات، على مفهوم ونطاق وأهداف مهنة المراجعة الداخلية ليشمل دور المراجع الداخلي أبعاداً جديدة، بالإضافة إلى دوره التقليدي القائم على حماية أصول المنظمة، والتوكيد على صحة البيانات المالية والمحاسبية، وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بها، إلى إضافة دوراً جديداً ذو بعد إستراتيجي وهو الدور البنائي القائم على تقييم مدى الالتزام بأطر الحوكمة وتقييم المخاطر ومدى الفعالية في إدارتها وكفاية إجراءاتها والمشاركة بالتوصيات وتقديم الاستشارات للمستويات الإدارية المختلفة لتحسين الأداء دون المشاركة في التنفيذ بهدف إضافة قيمة حقيقة للمنظمة .

## ٣/٢: المبحث الثاني تقييم الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية بالشكل التقليدي

### ١/٣/٢: المراجعة الداخلية من منظور كونها نشاط مضيف للقيمة.

لقد تبنت المراجعة الداخلية مدخل القيمة المضافة في أداء أدوارها، حيث أدى تطور البيئة المحيطة بالمراجعة الداخلية إلى تطور مفهومها وخروجها من إطارها التقليدي لكي تتناسب مع المتغيرات المتعددة والجديدة المتفاعلة معها، ولقد أشار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية علي النحو الآتي: " تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمنظمة وأصحاب المصالح المرتبطين بها عندما توفر تأكيد موضوعي وتساهم بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" ، إلا إنه لا يمكن القطع بأنه يوجد مفهوم محدد للقيمة المضافة، ولكن ينظر إلي القيمة المضافة من خلال :

- أ- تقييم المخاطر حيث إن معظم المديرين ينتظرون الدعم في إتخاذ القرارات من خلال استشارات وتوصيات المراجع الداخلي.
- ب- إن الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجعة الداخلية يمكن إعتبارها قيمة مضافة للمنظمة.
- ج- إن القيمة المضافة تتم من خلال تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنظمة من خلال: الوفورات الناتجة عن تطوير نظم الرقابة الداخلية حيث إن الوفرة يتحقق في خسائر كان من الممكن حدوثها أن لم تتم تلك التطورات في نظم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تفعيل سياسات المنظمة من خلال تقييم الإجراءات الرقابية.

وتعتبر المؤشرات التالية كمؤشرات تُستخدم في قياس القيمة المضافة للمنظمة وهي:

- أ- جودة نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجعة الداخلية والتي قامت إدارة المنظمة بتطبيقها.

- ب- جودة تقارير المراجعة الداخلية في التوقيت المناسب.
- ج- التعديل في إجراء رقابي معين ويؤدي إلى حدوث وفورات في التكلفة للمنظمة.
- د- أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية استشارية للمنظمة.

ويوجد عدة محاور يركز عليها مدخل القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، ويمكن تلخيص محاور القيمة المضافة للمراجعة الداخلية فيما يلي:

- أ- تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية.
- ب- فهم المرجعين الداخليين لنشاط المنظمة.
- ج- تبني برامج موجهة نحو البحث عن وفتح مصادر ربحية جديدة.
- د- تبني برامج استشارية لكافة مستويات إدارة المنظمة.
- هـ- القيام بهمزة الوصل بين كافة إدارات المنظمة والأطراف المختلفة ذات الصلة.

### ٢/٣/٢: الأسباب التي أدت إلى تغير دور المراجعة الداخلية بصورتها التقليدية.

إن الإنهيار المفاجئ للعديد من المنظمات العالمية في مناطق مختلفة من العالم في بداية الألفية الثالثة والتي كان أهمها شركة (انرون) و (ورلدكوم) في الولايات المتحدة، حيث أجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب إنهيار هذه المؤسسات وتوصلت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة

وإنخفاض جودة إدارة لجان المراجعة وغياب وظيفة المراجعة الداخلية، ومن هنا تتمثل أهم الأسباب التي أدت إلى تغيير دور المراجعة الداخلية في الآتي: قصور في استقلالية المراجع الداخلي، تطور مفهوم الرقابة الداخلية، نقص عدد وخبرة المراجعين الداخليين، إعمال مفهوم السيطرة على المنظمات، تزايد نطاق العمليات الدولية، التوسع في احتياجات الإدارة.

٣/٣/٢: تطوير الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية من خلال لجان المراجعة.

يتزايد الاتجاه للاعتماد على لجنة المراجعة لمساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسئوليته الإشرافية، فهي مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة تتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل للعمليات التي تقوم بها المنظمة لتوفير البيانات المالية، ونظم الرقابة الداخلية، وتعيين المراجعين الخارجيين المستقلين للمنظمة، ومع أنه لا يتوقع من لجنة المراجعة أن تحل محل المجموعتين المسئولتين بصفة أساسية عن إعداد القوائم المالية للمنظمة ومراجعتها — الإدارة المالية والمراجعين الخارجيين — فإن اللجنة باعتبارها امتداداً لكامل هيئة مجلس الإدارة، يجب أن تعمل مع هاتين المجموعتين للتأكد من وجود نظام سليم يعمل بشكل جيد لإعداد التقارير المالية.

بالرغم من الزيادة المستمرة والانتشار الواسع للجان المراجعة في العديد من دول العالم النامي والمتقدم على حد سواء، فهناك انتقادات تواجه فكرة لجان المراجعة، تشكك فيما يمكن للجان المراجعة أن تتحملة من مسئوليات وما يمكنها أن تنجزه من مهام، وتتمثل أهمها في: تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين بالمنظمة على أساس أنهم يفتقدون كلا من المعرفة بالصناعة، والمصلحة المالية للمنظمة، وتشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة بالمنظمة سيؤدي إلى انقسام مجلس الإدارة، مما سيؤدي إلى وجود مجلس من مستويين مما يزيد من التضارب في أعمال المجلس، بالإضافة إلى أن اللجنة بدون قوة لفرض توصياتها، كما تواجه لجان المراجعة صعوبات تحد من دورها تتمثل في: عدم توافر الوعي الكافي من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بأهمية تكوين لجنة المراجعة بغرض إحكام الرقابة على المعلومات والقوائم المالية المنشورة، ويواجه تشكيل لجنة المراجعة صعوبة تختص بقلّة عدد الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والذي من خلاله تستطيع المنظمة تكوين لجنة المراجعة، وأخيراً تواجه لجنة المراجعة صعوبة عند الرغبة في مناقشة المراجع الخارجي في الخطابات الموجهة للإدارة العليا بعد نهاية عملية المراجعة الخارجية.

من ناحية أخرى هناك علاقة قوية بين مصادر وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، حيث أن لجنة المراجعة الداخلية المستقلة والنشطة والتي لديها خبرة ترتبط سلباً مع التكلفة الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، كما أن لجنة المراجعة الداخلية سوف تكون مرتبطة بشكل إيجابي مع التكلفة الخارجي عندما تفتقر إلى الخبرة لبعض أنشطة المراجعة الداخلية. مؤكداً على ذلك ما توصلت إليه إحدى الدراسات الرائدة من وجود علاقة ارتباط قوية بين وجود لجان مراجعة ذات كفاءة وفعالية وتخفيض عمليات التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين وجود لجان مراجعة ذات كفاءة والتي لديها سلطة مشتركة أو منفردة في تعيين المراجعين وتخفيض عمليات التكلفة الخارجي لمهام المراجعة الداخلية، وترى الباحثة أن التكلفة الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية أحد أفضل البدائل في ظل وجود لجنة مراجعة لا تتوفر لها الخبرة الكافية والكفاءة، بالإضافة إلى الصعوبات التي من الممكن أن تقابلها في أداء عملها وأوجه القصور في المراجعة الداخلية.

### ٣- الفصل الثاني

## التطوير المقترح لممارسة المراجعة الداخلية باعتبارها نشاط مضيف للقيمة

١/٣ تقديم:

لقد أكد تعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين للمراجعة الداخلية (2001) (IIA) على أنها نشاطاً تأكيدياً واستشارياً، يلعب دوراً رئيسياً في مجال الحوكمة وإدارة المخاطر، وفي الوقت نفسه، أصبحت الاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة المراجعة الداخلية من الأمور التي يمكن أن تكون شائعة في السنوات القادمة، وبالرغم من الإتجاهات الحديثة نحو الإعتماد على المصادر الخارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية إلا إنه لا يوجد إطار يحدد إجراءات العمل عند قيام مصدر خارجي بعملية المراجعة الداخلية.

### ٢/٣ المبحث الأول

## أبعاد ودعائم مدخل التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية في ظل المعايير ذات الصلة

١/٢/٣: فلسفة وأبعاد مدخل التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية.

إن الاستعانة بمصدر خارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية أصبح من القضايا التي تثير الجدل في الفترة الأخيرة، كما أن هناك إتجاه عام للاستعانة بالمصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية خاصة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا. ويرجع ذلك إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية وسعيها نحو تحقيق قيمة مضافة لمنظمة الأعمال، الذي أدى إلى أن تعددت مصادر أداء خدماتها وعدم اقتنارها على المصدر الداخلي، ولقد أشار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) إلى تعريف التكلفة الخارجي على أنه: شراكة بين عميل ومورد خارجي، تشارك كل منهما في رؤية لإنجاز العملية المتفق عليها بفعالية وكفاءة وبدقة لمصلحة الطرفين"، وتأخذ الاستعانة بمصادر خارجية لعملية المراجعة الداخلية الأشكال التالية: (الاستعانة بمصادر خارجية بشكل كامل، الاستعانة بمصادر خارجية جزئياً، التعاقد من الباطن، المصدر المشترك).

٢/٢/٣: دعائم وركائز مدخل التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية.

إن تنفيذ وممارسة عملية المراجعة الداخلية من قبل مصدر خارجي وسعيه نحو تحقيق المزايا المرجوة والمتوقعة منه، يتوقف على بعض المتطلبات التي تعتبر بمثابة حجر الزاوية لهذه الخدمات التي يقدمها المصدر الخارجي، وتتخلص هذه المتطلبات في الآتي:

- ضرورة وجود معايير محددة لأداء المصدر الخارجي لعملية المراجعة الداخلية، وذلك حتى يتمكن المصدر الخارجي من أداء مهام المراجعة الداخلية.
- ضرورة توافر الكفاءة العالية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية، وأن يتمتعوا بشروط خاصة وتكون لديهم ملكة المراجعة.
- ضرورة إقناع الإدارة والمساهمين بأهمية المصدر الخارجي وحتمية وجوده في ظل بيئة المراجعة الداخلية حتى يُمكن ممارسته.

وتسعى المصادر الخارجية جاهدة نحو تقديم درجة عالية من التميز من خلال خدمات المراجعة الداخلية، ويمكن القول أن ثمة ركائز أساسية تمكن من تحقيق النجاح في تقديم خدمات المراجعة الداخلية وتتمثل أهمها في النقاط التالية :

- تلبية إحتياجات العملاء الحقيقية في إحداث تغييرات ذات قيمة على مستوى الخطط التشغيلية والإستراتيجية.
- إجراء دراسات تحليلية مسبقة لمنظمة العميل بحيث تساعد على التعمق فى تفهم أهداف، وإستراتيجيات، وطبيعة النشاط، والموقف التنافسي للعميل.
- الاستعانة بعدة قنوات إتصال تتيح تواصل فعال بين منشآت المراجعة وكافة الإدارات بمنظمة العميل.
- استخدام النظم الآلية الحديثة، والأساليب الإحصائية والنماذج الكمية والتي تساعد على تحقيق أقصى درجة من الموضوعية، ودقة القياس وسلامة النتائج، مما يضيف قيمة مضافة حقيقية لمخرجات الخدمة المقدمة.
- السعي الدائم وراء تطوير الخدمات المقدمة من أجل تلبية الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة للعملاء في ظل بيئة عمل مليئة بالمتغيرات العالمية.

٣/٢/٣: مدى إتساق التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية مع المعايير ذات الصلة.

بالرغم من التوجه الحديث نحو تلك الخدمات لا يوجد معايير يوضح كيف يتم التكلفة الخارجي لعملية المراجعة الداخلية، إلا إنه عند القيام بعملية المراجعة الداخلية من خلال المصدر الخارجي يجب أن تكون في إطار معايير المراجعة ذات الصلة، ويمكن بلورتها فيما يلي:

- إن التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية بإعتباره من الخدمات التأكيدية التي تقدمها منشآت المراجعة، سوف يتوافق مع المعيار المصري رقم ٣٠٠٠ بعنوان مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية ، حيث يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين، وتوفير لهم الإرشادات لهم لأداء مهام للتأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدد للمعلومات المالية التاريخية.
- كما يجب على المصدر الخارجي القائم بعملية المراجعة أن يحصل على فهم لطبيعة وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا ما يتوافق مع المعيار المصري رقم ٦١٠ بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية لمعايير فهم طبيعة عمل المراجعة.
- كما يمكن للتكلفة الخارجي الاستفادة من المعيار الدولي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC رقم ٤٤٠٠ بعنوان التكلفة بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بمعلومات مالية، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول المسؤولية المهنية للمراجع عند قيامه بمهمة إنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية.
- المعيار الدولي رقم (٤٠٢) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعنوان إعتبرات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشأة خدمية ، ويوضح هذا المعيار مسنولية المراجع الخارجي في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عندما تقوم المنظمة بتكلفة خدمة أو أكثر إلى طرف خارجي.
- المعيار الدولي رقم (٣٤٠٢) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعنوان تقارير التأكد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات، ويعالج هذا المعيار عمليات التأكد التي يقوم بها مراجعي الخدمة لتقديم تقرير تستخدمه المنظمة المستخدمة ومراجعيها حول أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة تقدم خدمة للمنظمات المستخدمة.

### ٣/٣ : المبحث الثاني

#### إجراءات العمل الميداني للتكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية

١/٣/٣ : إعتبرات عملية المراجعة الداخلية في ظل التكليف الخارجي لها. إن إتخاذ القرارات الخاصة بمصادر نشاط المراجعة الداخلية، ينبغي أن تكون على المستوى الإستراتيجي للمنظمة، ويجب أن يمتلك نشاط المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات وغيرها من الكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياتها ، وينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، ويحب أن يتصف القائمين بها بالموضوعية عند أدائهم لأعمال المراجعة الداخلية ، كما ينبغي على المصدر الخارجي الالتزام بمبدأ السرية طبقاً لدستور مهنة المحاسبة والمراجعة لأداب وسلوك مزاوي المهنة، ويضاف إلى ماتقدم ضرورة الالتزام بمبدأ السلوك المهني والذي يفترض الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنبه أي عمل يسئ إلى سمعته.

٢/٣/٣ : الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من قبل التكليف الخارجي. في حالة استخدام المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية وخاصة في حالة التكليف الكلي، فإن المصدر الخارجي سوف يكون ملتزماً بأداء دور المراجعة الداخلية كاملاً، وتشير مجموعة معايير المراجعة المتعارف عليها (كمستويات أداء) إلى مرحلتين بالنسبة لإجراءات العمل الميداني للمراجعة الداخلية بوجه عام، وهي: ( التخطيط، والتنفيذ)، والأمر الذي لا شك فيه أن كل هذه المعايير أو مستويات الأداء تلائم بشكل مباشر قيام المصدر الخارجي بعملية المراجعة الداخلية، ولكن يمكن اتساعها أيضاً لاستيعاب طبيعة هذه المهمة المستحدثة، وللوفاء بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة يراعى ما يلي: (إعتبرات التخطيط، تحديد الأهداف، النطاق، تخصيص الموارد لعملية المراجعة، برامج العمل)، وللوفاء بمتطلبات تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في ظل التكليف الخارجي الداخلية يجب على المصدر الخارجي القيام بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

٣/٣/٣ : التقرير المقترح عن أداء المراجعة الداخلية من خلال التكليف الخارجي: يعتبر التقرير عن الخدمات بخلاف المراجعة هو المنتج النهائي لهذه الخدمة المهنية التي يقدمها المصدر الخارجي، ويكون له أهدافه ونواحيه الشكلية ومحتواه (مضمونه) المهني، والتي تكون على النحو التالي:  
أ-الهدف من التقرير :

يعتبر الهدف من التقرير في إيصال نتائج التقرير إلى المعنيين في المنظمة، كذلك جعل النتائج أقل غموضاً وأقل عرضة لسوء الفهم.  
ب-النواحي الشكلية للتقرير:

يجب أن يستوفى تقرير مراجع الخدمات بخلاف المراجعة عن عملية المراجعة الداخلية، مجموعة من النواحي الشكلية تعكس سماته كمنتج مهني من جهة، وأبرز هذه النواحي الشكلية ما يلي: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه لها التقرير، تاريخ التقرير، إسم المنظمة، توقيع مراجع الخدمة.

ج-النواحي الموضوعية  
نظراً لأن القاعدة في عملية المراجعة، أن القائم بها عندما ينتهي من إختباراته، يقوم بكتابة تقرير نهائي عن العملية، ويقدمه إلى أصحاب المصلحة في التعاقد، ترى الباحثة أن نفس الشيء يمكن أن يتم في هذه الحالة محل البحث، وهو أن مراجع الخدمة عندما ينتهي من عملية المراجعة الداخلية، فسوف يبدي رأيه، ويكون التقرير عندئذ من أربعة فقرات: الفقرة التمهيديّة، فقرة النطاق، فقرة لفت النظر، فقرة الاستنتاج.

#### ٤- الفصل الثالث

### القيمة المضافة عند الإتجاه نحو التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية

١/٤: تقديم

ولقد أدى تطور دور ونطاق وأهداف المراجعة الداخلية إلى إهتمام المنظمات بدعم إدارة المراجعة الداخلية، وتزويدها بالكفاءات البشرية لتحقيق أهدافها أو تكليف بعض أو كل أنشطتها لطرف خارج إدارة المراجعة الداخلية، ولذلك أصبح التكلفة الخارجي مطلب ضروري وليس إختياراً، بسبب عجز العديد من المنظمات على توفير الموارد اللازمة لأداء الخدمات الداخلية بالكفاءة والمهارة الفعالة، ومن هنا يظهر مدى أهمية قرار التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية وأثاره على وظيفة المراجعة الداخلية التي إتضح مدى أهمية دورها، ومن ثم الأثر على المنظمة ككل، لذلك كان لابد من إختبار أثر التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية في إضافة القيمة.

٢/٤: المبحث الأول

### مردود التكلفة الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية

١/٢/٤: مردود التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية على الحوكمة:

أن وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وصولها إلى كافة أنحاء المنظمة تكون في موقع فريد يمكنها من دعم الأطراف الثلاثة الأخرى للحوكمة، وهذا يجعل الباحثة تقول أنه لضمان جدوى الحوكمة لكافة الأطراف أصحاب المصلحة بالمنظمة، يجب أن تتكامل وظيفة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى المسؤولة عن الحوكمة، لكي تلعب وظيفة المراجعة الداخلية هذا الدور المحوري، ينبغي أن يتوافر فيها خصائص أو عوامل معينة تؤدي إلى تحسين جودتها، ومن ثم تحسين جودة علاقتها بالأطراف الأخرى، مما ينعكس بالتبعية على تحسين جودة الحوكمة. وتعتبر العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية هي: الكفاءة المهنية، والموضوعية، وجودة أداء العمل.

أن الاستعانة بمصادر خارجية للمراجعة الداخلية سوف تؤدي إلى موضوعية عملية المراجعة، نظراً للاستقلال الذي يتمتع به المصدر الخارجي، كما أن المصادر الخارجية تتمتع بالكفاءة المهنية وفي ضوء حرصها على تقديم تلك الخدمات سوف تبذل العناية المهنية الواجبة والتي تمثل إحدى مؤشرات جودة الأداء، كل تلك العناصر سوف تؤدي إلى جودة عملية المراجعة الداخلية، ولما كانت جودة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة الحوكمة، فإن التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية من خلال دوره في تحقيق جودة عملية المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى جودة الحوكمة.

٢/٢/٤: مردود التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية على الرقابة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أية منظمة بمثابة الدعامة الأساسية التي من خلالها يمكن التأكد من تنفيذ الخطط وتطبيق الأنظمة والسياسات وتحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة، وبالتالي يُعد نظام الرقابة الداخلية من الأدوات التي تُمكن الإدارة من حسن استخدام واستغلال وتوجيه مواردها الإقتصادية، الأمر الذي سوف ينعكس على تحسين وتعزيز أداء المنظمة، وتخلص الباحثة إلى أن التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية، حيث يساعد على تقديم التأكيد المناسب للإدارة عن مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المراجعة المستمرة التي تدعم وتُمثل عنصر المتابعة، حيث تُمكن المتابعة الإدارة من تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وكشف الخطر المرتبط،

وتحسين عمليات المشروع وأنشطته، وتدعيم الالتزام بالمعايير والأخلاق، بالإضافة إلى تنفيذ قرارات كمية ونوعية مرتبطة بالخطر في الوقت المناسب، أي أن المتابعة تقوم بزيادة فعالية الرقابة والرصد عبر تكنولوجيا المعلومات.

#### ٣/٢/٤: مردود التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية على إدارة المخاطر:

لقد شهدت الفترة الأخيرة بعض التطورات في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وكان من أهم مظاهر هذه التطورات التركيز على إدارة المخاطر التي أصبحت ضرورة ملحة وعنصر هام لإستمرارية المنظمات بمختلف أنواعها ومجالاتها وأنشطتها، وتتنوع أشكال المخاطر، ويتم تصنيفها إلى :

- المخاطر الإستراتيجية: وترتبط هذه المخاطر بالإستراتيجيات لتحقيق أهداف المنظمة وتتعلم بالتغيرات التي تحدث في البيئة التنافسية في الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة.
- المخاطر التشغيلية: تنشأ هذه المخاطر نتيجة الأخطاء البشرية أو بسبب النظم المتبعة أو التكنولوجيا المطبقة، وترتبط تلك المخاطر بالخسائر المباشرة الناتجة من عوامل داخلية مثل عدم كفاءة أو فعالية العمليات أو الأشخاص أو الأنظمة، أي أنها ترتبط بالخسائر الناتجة من القرارات الخاطئة أو ضعف نظم الرقابة الداخلية أو عدم كفاءة إدارات المخاطر.
- مخاطر التقارير: وترتبط هذه المخاطر بالخصائص النوعية للمعلومات والمتعلقة بالمصادقية والدقة والتوقيت المناسب والإكمال.
- مخاطر الالتزام: وترتبط هذه المخاطر بمدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها داخل المنظمة.

من ناحية أخرى إن اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط مع التفاعل بين الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية ومستوى المخاطر الكامنة، وبعبارة أخرى، عندما يكون الخطر الكامن منخفض، اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية هو نفسه بغض النظر عن ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية من المصدر الداخلي أو من المصدر الخارجي، ومع ذلك، عندما يكون الخطر الكامن مرتفع، اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية أكبر عند الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية (مقارنة بالمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية)، وكما أشارت الباحثة فيما سبق إلى أن المصدر الخارجي يتمتع بالموضوعية والمقدرة على تنفيذ الأعمال، وجودة الأداء، وفي حين أن المخاطر الكامنة تشمل مخاطر الالتزام والمخاطر التشغيلية ومخاطر التقارير، وأن المراجع الخارجي يعتمد على عمل المصدر الخارجي عندما يكون الخطر الكامن مرتفع يعني ذلك أن المصدر الخارجي عند أداءه للمراجعة الداخلية لديه قدرة على إكتشاف المخاطر الكامنة والسيطرة عليها مما يؤدي إلى الامتثال للقواعد واللوائح "مراجعة الالتزام" ، وكفاءة وفعالية العمليات "مراجعة التشغيلية" ، وإكتشاف وجود تحريفات جوهرية في التقارير المالية "مراجعة التقارير" ، وبالتالي سوف يسهم التكلفة الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في رفع كفاءة إدارة المخاطر.

وتخلص الباحثة إلى أن التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية يؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة حيث أنه يحقق جودة الحوكمة من خلال تحقيقه لجودة عملية المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى دوره في رفع كفاءة عملية الرقابة الداخلية من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة المتمثلة في أسلوب المراجعة المستمرة من خلال الحاسب الآلي، وأخيراً يزيد من فاعلية إدارة المخاطر عن طريق السيطرة على المخاطر الكامنة، كل ذلك يعزز دور المصدر الخارجي في وظيفة المراجعة الداخلية.



## ٣/٤ المبحث الثاني دراسة ميدانية لاختبار أثر التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية علي قيمة المنظمة

١/٣/٤ : منهجية الدراسة الميدانية:

- تناول منهجية الدراسة الميدانية العناصر التالية :
- صياغة فروض الدراسة.
- تحديد مجتمع وعينة الدراسة .
- إعداد أداة الدراسة.
- تنفيذ الاستقصاء وجمع البيانات من المستقصى منهم.

٢/٣/٤ : قياس متغيرات الدراسة في بيئة الأعمال المصرية :

- اختبار إمكانية الاعتماد علي آراء المستقصى منهم في قياس متغيرات الدراسة .
- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (اختبار كولمجروف - سمرنوف ) .
- قياس متغيرات الدراسة من خلال استجابات المستقصى منهم.

٣/٣/٤ : نتائج اختبار فروض الدراسة الميدانية.

- توجد موافقة في الرأي من جانب المستقصى منهم بشأن الصعوبات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية بصورتها التقليدية
- توجد موافقة في الرأي من جانب المستقصى منهم بشأن المزايا التي يمكن أن يحققها لتكليف الخارجي للمراجعة الداخلية
- توجد موافقة في الرأي من جانب المستقصى منهم بشأن القيمة التي يمكن للتكليف الخارجي للمراجعة الداخلية إضافتها لمنظمات الأعمال
- لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن وجود قصور في أداء خدمات المراجعة الداخلية بصورتها التقليدية في منظمات الأعمال نتائج اختبار.
- توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن المزايا التي يمكن أن يقدمها التكليف الخارجي لأداء المراجعة الداخلية لمنظمات الأعمال ، ومعنوية الفروق ناتجة عن اختلاف رأي السادة مديري الانتماء ونوابهم بالبنوك الوطنية الكبرى مع بقية فئات عينة الدراسة في تحقيق المزايا المذكورة
- توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن ما يمكن أن يضيفه التكليف الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية من قيمة لمنظمات الأعمال ، ومعنوية الفروق ناتجة عن اختلاف رأي السادة المديرين الماليين في منظمات الأعمال مع بقية فئات عينة الدراسة في تحقيق القيمة.

## ٥- النتائج والتوصيات

١/٥: النتائج.

توصلت الباحثة من دراستها النظرية التحليلية لعدد من النتائج الهامة التي تتمثل في الآتي:

١- يعد التكلفة الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية من خدمات بخلاف المراجعة التأكدية التي تقدمها منشآت المراجعة، حيث أنها خدمة ثلاثية الأطراف: الطرف الأول مؤدى خدمة التأكد، الطرف الثاني: طالب الخدمة، الطرف الثالث المستخدمين المرتقبين، ويلتزم المصدر الخارجي القائم بعملية المراجعة الداخلية بإصدار تقرير بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على الطرف الثاني.

٢- يحقق المصدر الخارجي للمراجع الداخلية العديد من المزايا للمنظمة، وبالرغم من تلك المزايا لا وجد معيار يوضح كيف يتم التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية.

٣- تتمثل الركيزة الأولى للدور المهني للمصدر الخارجي القائم بعملية المراجعة الداخلية، في مجموعة الاعتبارات الذاتية والشخصية، وتتمثل الركيزة الثانية للدور المهني للمصدر الخارجي القائم بعملية المراجعة الداخلية، في مجموعه متطلبات الممارسة المهنية التي تتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية في ظل التكلفة الخارجي لها، كما تتمثل الركيزة الثالثة في الشكل المقترح لتقرير المراجع الخارجي للخدمات بخلاف المراجعة عن أعمال المراجعة الداخلية، والمبادئ والنواحي الشكلية والموضوعية التي يجب أن يراعيها هذا التقرير.

٤- يحقق التكلفة الخارجي قيمة مضافة لمنظمات الأعمال، حيث أنه يحقق جودة الحوكمة من خلال تحقيقه لجودة عملية المراجعة الداخلية من خلال تحقيقها لمؤشرات جودة المراجعة الداخلية المتمثلة في الموضوعية والكفاءة المهنية وجودة الأداء، بالإضافة إلى دوره في رفع كفاءة عملية الرقابة الداخلية من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة المتمثلة في أسلوب المراجعة المستمرة من خلال الحاسب الآلي، وأخيراً يزيد من كفاءة إدارة المخاطر عن طريق السيطرة على المخاطر الكامنة، كل ذلك يعزز دور المصدر الخارجي في وظيفة المراجعة الداخلية.

٢/٥: التوصيات.

توصي الباحثة في ضوء النتائج السابقة بما يلي:

١- السعي نحو إصدار معايير للمراجعة تتعلق بعملية التكلفة الخارجي للمراجعة الداخلية.

٢- وضع إستراتيجية للتعاقد مع المصدر الخارجي بحيث لا يتولى المصدر الخارجي عمليات التكلفة لدى نفس المنظمة لفترة أكثر من ثلاث سنوات، مع ضرورة تحديد أتعاب المصدر الخارجي، بحيث تتناسب تلك الأتعاب مع عبء المهام المكلف بها.

٣- وضع ميثاق أخلاقي للسلوك المهني للمراجعين الداخليين، مع الالتزام به عند الممارسة المهنية من جانب المصادر المختلفة للمراجعة الداخلية، وبما يحقق استقلال وموضوعية هذه المصادر.

## ٦- المراجع

١/٦: المراجع العربية.

١/١/٦: الكتاب.

١- د.رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، (الطبعة الأولى)، دار وائل للنشر بالأردن، ٢٠١٥.

٢- د.شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة فى الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية ( مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعى، الإسكندرية، ٢٠١٤.

٣- د.نبيل فهمى سلامة، أصول المراجعة، توزيع دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤.

٢/١/٦: الدوريات.

١- د.إبراهيم عبد المجيد على القليطى، " تأثير نوع المراجعة على العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية وإعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، إبريل ٢٠١٤.

٢- د.احمد محمد كامل سالم، " تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأي فى تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد على درجة إعتماد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية: دراسة تجريبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، المجلد الثالث، إبريل ٢٠١٢.

٣- د.محمود رجب يس غنيم، " محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها فى مواجهة الفساد المالى: دراسة ميدانية فى البيئة السعودية"، الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد العشرون، العدد الثالث، أكتوبر ٢٠١٦.

٤- د.منال حامد فراج، " أثر اختيار المصدر الخارجى لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، ٢٠١٤.

٣/١/٦: أخصري.

١- المجمع الدولى العربى للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول والثانى، ٢٠١٤.

٢- د.محمد عبد العزيز محمد أبو العلا، " مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية فى ظل مخاطر الوكالة: دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعى"، المؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر، مايو ٢٠١٧.

**6/2/1:Book .**

- 1- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. and Hogan, C.E ,  
Auditing and Assurance Services: an Integrated  
Approach, Prentice-hall, Inc., Fouiteenth Edition,  
New Jersey, 2012 .
- 2- Boritz,J.E. and Datardina,M., Continuous Monitoring,  
Auditing and Assurance: CAATS for the 21 st  
century, Case Ware IDEA Inc., Canada,2009.

**6/2/2: Periodicals.**

- 1- Abdolmohammadi, M., "Correlates of Co-  
Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities", A  
Journal of Practice & Theory, Vol. 32, No. 3, August  
2013.
- 2- Brandon, D.," External auditor evaluations of outsourced  
internal audit", Auditing: A Journal of Practice&  
Theory, Vol. 29, No.2,2010 .
- 3- Davidson, B.I., Desai, N.K., and Gerard, G.J, "The Effect of  
Continuous Auditing on the Relationship between  
Internal Auditing Sourcing and the External  
Auditor's Reliance on the Internal Audit Function",  
Journal of Information Systems, Vol. 27, No. 1,2013.
- 4- Kent, P., "The Decision to Outsource Management Advisory  
Services", Managerial Auditing Journal, Vol.26, No.8,  
2011.
- 5- Motubates, k.n, "Internal audit outsourcing practices in south  
Africa", African Journal of business management ,  
Vol. 3, No.13,2010.

**6/2/3:Other.**

- 1-AICPA, Consulting Services Standards, Statement on  
Standards for Consulting Services, No.1, February  
2012, Available at: [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- 2- The Institute of Internal Auditors (IIA), International Standard  
For The Professional Practice of Internal Auditing  
(Standarda), 2001, 2010, 2017.