

دراسة لتحليل العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة

دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين القانونيين بالسودان

علي عباس علي عوض السيد*¹ و نمارق أزهرى أحمد إسماعيل² و أحمد عبدالله عبدالله بابكر³

¹ قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة النيلين - الخرطوم - السودان

² قسم المحاسبة – كلية العلوم الإدارية - العلوم والتقانة

³ قسم المحاسبة – كلية العلوم الإدارية – جامعة الضعين – الضعين - السودان

*بريد الكتروني: aliph86@gmail.com

المستخلص

يحتل موضوع خطر المراجعة أهمية بالغة في الآونة الأخيرة، على الصعيدين الأكاديمي والمهني، نظراً لتزايد حالات إخفاق المراجعين الخارجيين في التوصل إلى الرأي المهني المحايد بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، ولقد أدى تنامي مخاطر المراجعة إلى تطور العديد من الجوانب المهمة المرتبطة بأسلوب تقييم المخاطر، عملية المراجعة، أساليب جمع البيانات ومؤشرات وخبرات المراجعين، وعليه استهدفت هذه الدراسة تحليل العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة، تم بناء نموذج الدراسة وفرضياتها اعتماداً على الأدبيات السابقة، كما تم استخدام العينة العشوائية البسيطة لجمع البيانات عن طريقة إستمارة الإستبانة، وقد تم توزيع عدد (100) إستمارة إستبانة لعينة الدراسة، وبلغت نسبة البيانات الصالحة للتحليل (89%)، تم استخدام اختبار الفا كرنباخ للإعتمادية ونموذج الانحدار الخطي لاختبار فرضيات الدراسة، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية ساهم في تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة.

الكلمات المفتاحية: الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية – مخاطر الرقابة في المراجعة.

المحور الأول: الإطار المنهجي للدراسة

مقدمة

في ظل الظروف الإقتصادية العالمية وتزايد حدة المنافسة وتحول المؤسسات من المحلية إلى العالمية تزايد حاجة تلك المؤسسات إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية واستخدامها لتقديم مراجعة غير متحيزة وموضوعية لعمليات المؤسسة وأنشطتها، وبالتالي فإنها تفضل الاستعانة بمصادر خارجية لتقديم تلك الخدمات، وقد ترغب المؤسسات في الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة المراجعة الداخلية الخاصة بها لتوفير خدمات أفضل من الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، أو أنها قد تكون غير قادرة على تكاليف تشغيل وظيفة المراجعة الداخلية بها، كما أن هنالك العديد من الدوافع والخدمات التي قد ترغب المؤسسات في الإستعانة بمصادر خارجية للحصول عليها.

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، وتعتبر عملية المراجعة من أهم المهام العملية التي تأتي ضمن أهم جوانب تطبيق مفهوم الجودة الشاملة في أي مؤسسة، ولا سيما أن المراجعة من شأنها أن تساعد على إكتشاف جميع الأخطاء التي قد حدثت أثناء تنفيذ الأعمال والمهام المختلفة بالمؤسسات، ومن ثم تدارك تلك الأخطاء مبكراً، ولكن قد يشوب هذا الأمر بعض المخاطر

3. تقديم توصيات وإرشادات تساعد المراجع الخارجي عند ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية.
4. تقديم توصيات ومقترحات للجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والتي يمكن تنفيذها كحل لبعض مشاكل الممارسة المحاسبية بالسودان.

رابعاً: الدراسات السابقة: يستعرض الباحثون الدراسة السابقة كما يلي:
دراسة: (الاديمي، 2005م): هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل المؤثرة على القرارات الإدارية المتعلقة بطلب خدمات التأكيد من المراجع الخارجي. توصلت الدراسة إلى أن هنالك نمواً متزايداً في الطلب على خدمات المراجع الخارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية.

دراسة: (منصور، 2007م): هدفت الدراسة إلى بيان موقف المراجعين الداخليين ومجتمعهم من الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية. توصلت الدراسة إلى أن الأداء المشترك للمراجعة الداخلية يحد من الإنتقادات الموجهة للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية.

دراسة: (سعيد، 2008م): هدفت الدراسة للتعرف على مفاهيم مخاطر المراجعة ومكوناتها وأنواعها. توصلت الدراسة إلى أن أنظمة المحاسبة الإلكترونية تؤدي إلى زيادة كفاءة نظام الضبط الداخلي بالمصارف وبالتالي تحد من مخاطر المراجعة.

دراسة: (غنام، 2012م): هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية. توصلت الدراسة إلى أن الإستعانة بالمصدر الخارجي لتأدية جميع خدمات المراجعة الداخلية يساهم في تحقيق الإستقلالية والموضوعية لنشاط المراجعة الداخلية.

دراسة: (إبراهيم، 2013م): هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين مصدر وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالإعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يفضل الإعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في حالة أدائها مشتركة بواسطة مراجع خارجي ودخلي معاً.

دراسة: (خليل، 2014م): هدف الدراسة للتعرف على طبيعة وأنواع المصادر المختلفة لأداء الدور المتطور والحديث للمراجعة الداخلية للمنظمات الأعمال. توصلت الدراسة إلى أن الإعتماد على المصدر الخارجي الكامل على الرغم من أنه يحقق الكثير من المزايا إلا أنه يعرض منظمة الأعمال للكثير من المخاطر.

دراسة: (علي، 2016م): هدفت الدراسة إلى قياس وتفسير أثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. توصلت الدراسة لوجود تأثير معنوي للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة.

إذا تخلل تلك المراجعة بعض الأخطاء دون أن يلاحظها المراجع والتي يُطلق عليها اسم مخاطر الرقابة في المراجعة، ولذلك تتناول هذا الدراسة أثر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة بيئة الأعمال السودانية.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تهدف المراجعة إلى فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض إبداء رأي في محايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة محل المراجعة وذلك لمساعدة متخذي القرارات الذين يعتمدون على معلومات القوائم المالية في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، وهذا لا يتحقق إلا من خلال تقرير المراجع الذي يوضح فيه رايه حول مدى مصداقية بنود القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة وعند إصدار المراجع لتقريره فقد يتعرض إلى بعض المخاطر تسعى مخاطر المراجعة والتي تعني احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية وذلك بسبب فشل المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رايه فيها، كما أنها تعني احتمال إبداء المراجع لرأي متحفظ في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري، وتسمى تلك المخاطر مخاطر الرقابة في المراجعة، وقد لجأت بعض المنشآت لتخفيض تلك المخاطر عن طريق إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لأطراف خارجية ويعتبر الإسناد الخارجي وسيلة تعمل على رفع كفاءة وفعالية المراجع في الكشف عن الأخطاء والغش الملازمة لعملية المراجعة (نشوان، 2017)، حيث يساهم الإسناد الخارجي في تقليل مخاطر المراجعة من خلال تطبيق أفضل إجراءات المراجعة من طرف خارجي يعتمد على معايير المراجعة المقبولة، كما يسمح الإسناد الخارجي بتوفير الفكر والتعاون والإنسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين، والتي تتضمن التناسق بينهم وتقسيم أعمال وإجراءات المراجعة بما يضمن عدم تكرار عمليات المراجعة وبما يحقق الكفاءة التامة والمصداقية في نتائجها (متولي، 2013)، وأن ممارسة المراجع الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية تبين له إجراءات المراجعة التي يختارها من خلال تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لتقليل خطر المراجعة إلى المستوى المناسب ولإختيار إجراءات المراجعة الأكثر فع

سادساً: فرضيات الدراسة

إعتماداً على نموذج ومتغيرات الدراسة وإنطلاقاً من مشكلة الدراسة والأدبيات السابقة تم صياغة فرضية الدراسة لغرض قياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كالاتي:

فرضية الدراسة: توجد علاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة.

سابعاً: حدود الدراسة

تتمثل الحدود الموضوعية في تركيز الدراسة على متغيرين فقط، المتغير المستقل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والمتغير التابع مخاطر الرقابة في المراجعة، بينما الحدود الزمانية تمثلت في الفترة التي تم جمع البيانات فيها وهي العام 2021م، أما الحدود المكانية أنحصرت في مكاتب المراجعة وديوان المراجعة القومي بولاية الخرطوم، وأخيراً تمثلت الحدود البشرية في المراجعين القانونيين المرخص لهم مزاولة المهنة بالسودان.

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة

أولاً: الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية: مع زيادة حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية ليس فقط على المستوى المحلي ولكن على المستوى العالمي، حيث تنوعت مجالات وأهداف المنافسة مقارنة بأهداف المنافسة في القرون الماضية، فقد كان ينحصر هدف المنافسة الرئيسي في تعظيم أرباح المنشأة الاقتصادية والآن أصبحت المنافسة تنحصر علي تحقيق توازن بين عدة أهداف من أهمها كفاءة وفعالية الأداء وما يترتب عليه من تحقيق مستوى مرض من الأرباح، وزيادة نصيب الوحدة من السوق، ورفع مستوى رضا المستهلك، ووفاء الوحدة بمسؤولياتها الإجتماعية وأخيراً كفاءة إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، ترتب على زيادة هذه المنافسة وتنوع أهدافها إلى زيادة تكاليف المنشأة لتحقيق هذه الأهداف بجودة عالية، حيث دفعت المنافسة العالمية الكثير من المنشآت إلى إعادة هندسة الأعمال وتطبيق تغيرات تنظيمية وذلك لغرض تطبيق قرار إستراتيجي تقوم به المنظمة بتكليف طرف خارجي متخصص وكفاء لأداء أنشطة أو خدمات مستمرة كانت تقوم بها المنظمة داخلياً أو كان من الممكن أن تقوم بها، وذلك لتحقيق عدد من المنافع والمميزات التي تؤثر على القدرات التنافسية لها (سالم، 2012)، ويلاحظ أن الشركات قد بدأت بالفعل في إسناد أداء الوظائف غير الحيوية بها إلى أطراف خارجية كما هو الحال في معالجة البيانات، والأعمال المتعلقة بالضرائب، والخدمات القانونية والمحاسبية وهو ما يعرف بالإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية (عطية، 2008)، حيث عرف بأنه التعاقد مع طرف ثالث على أداء خدمة أو وظيفة يمكن أداءها داخل الشركة وذلك للحصول على مزايا تنافسية (السيد، 2015)، أي إرتباط المنظمه بأفراد من خارجها لأداء خدمات المراجعة الداخلية، والتي كانت تؤدي مسبقاً داخل المنظمة (Lowe, 1999)، بمعنى الإستعانة بمنشآت محاسبية لإنجاز

دراسة: (صالح، 2016م): هدفت الدراسة لبيان أثر العناية المهنية ومدى إنعكاسها على جودة التقارير المالية وتقليل مخاطر المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي ساهمت في تخفيض مخاطر المراجعة وزادت من ثقة التقارير المالية المنشورة.

دراسة: (ياسين، 2016م): هدفت الدراسة الى بيان مدى أهمية الخبرة المهنية للمراجع في تقويم مخاطر عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن إستدامة متابعة المراجع لنشاط العميل يساعد على تقدير مخاطر الرقابة. دراسة: (أبو العلا، 2017م): هدفت الدراسة إلى تحليل طبيعة وخصائص وأبعاد وعوامل قرار الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك خوف لدى المسؤولين من ممارسة الإسناد الخارجي ويرجع ذلك إلى المخاطر التي تواجه القرار.

دراسة: (Khan & others, 2020): هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء والكشف عن دوافع المنظمات وراء الإستعانة بمصادر خارجية لخدمات المراجعة الداخلية، توصلت الدراسة إلى أن الإستعانة بمصادر خارجية لخدمات المراجعة الداخلية تقدم مستوى أفضل للمنظمات.

دراسة: (Salih & Flayyih, 2020): هدفت الدراسة إلى قياس أثر جودة المراجعة في الحد من مخاطر مهنة المراجعة الخارجية في البيئة العراقية، توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة كان لها أثر في الحد من مخاطر مهنة المراجعة الخارجية.

يتضح للباحثون من خلال عرض الدراسات السابقة أنها ركزت علي أن إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصدر خارجي يس

خمسة مستويات، حيث تم إعطاء أرقام للعبارات في عملية التحليل على هذا النحو التالي الرقم (5) لموافق بشدة، (4) لموافق، (3) لمحايد، (2) لغير موافق، (1) لغير موافق بشدة، وللتأكد من صدق محتوى الأداة ومدى تحقيقها لأهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين في مجال المحاسبة، وقد طلب منهم إبداء آرائهم عن مدى صلاحية فقرات الإستبانة وشموليتهما وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية للعبارات، وبعد أن إسترجع الإستبانات من جميع المحكمين تم تحليل آرائهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء كافة التعديلات التي اقترحوها، وقد اعتبر الباحث هذه الملاحظات والتعديلات بمثابة الصدق الظاهري وصدق المحتوى وبالتالي فإن الأداة أصبحت صالحة لقياس ما وضعت له.

ثانياً: مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) المرخص لهم مزاوله المهنة بمكاتب المراجعة وديوان المراجعة القومي بالسودان.

ثالثاً: عينة الدراسة: فقد تم إختيار عينة الدراسة بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (100) إستمارة إستبانة على أفراد العينة، وأستجاب (89) فرداً أي ما نسبته (89%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الإستمارات بعد ملئها بكافة المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (11) إستمارة بنسبة (11%) لم يتم المستهدفين بإعادتها إلي الباحثون ويتضح ذلك من خلال بيانات الجدول التالي:

الجدول رقم (1)

يوضح الإستبانات الموزعة والمستردة وغير المستردة

البيان	العدد	النسبة
الإستبانات الموزعة	100	100%
إستبانات مستردة سليمة	89	89%
إستبانات مستردة تالفة	0	0%
إستبانات غير مستردة	11	11%
إجمالي الإستبانات	100	100%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحثون من الجدول رقم (1) أن معدل الإستبانات المستردة وسليمة بلغ 89% من الإستبانات الموزعة وهذا المعدل عالي جداً. رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: أعتمد الباحثون في عملية التحليل الإحصائي للبيانات على الأساليب التالية:

— التجزئة النصفية – ألفا كرنياخ لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي لأداء الدراسة.

كل الخدمات والأنشطة التي كانت تقوم بها الوحدة من خلال فريق المراجعة الداخلية (إسناد كلي)، أو التعاون والتكامل، والتواجد المستمر مع المراجع الداخلي لأداء بعض الخدمات والأنشطة المعنية، والتي تحتاج إلى قدرات ومهارات متخصصة (إسناد جزئ أو تعاوني أو إنتقائي)، مما يؤدي إلى إرتقاء بكفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية، وإكتسابها القدرات المالية والمعارف الواسعة والمتراصة التي لا تتوفر لها داخل الوحدة الإقتصادية (إبراهيم، 2017).

ثانياً: مخاطر الرقابة في المراجعة: تعني إحتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها عن طريق إعطاء رأي غير متحفظ (رأي نظيف) عن القوائم والتي يكون بها تحريفاً جوهرياً نظراً للفشل في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة فيها أو أن يصدر رأياً متحفظاً عن القوائم المالية والتي ليس بها تحريفاً جوهرياً (البديوي، شحاتة، 2003م)، كما عرفت بأنها مخاطر المعلومات الخاطئة والتي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما يتم تجميعها مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو مجموعات أخرى، والتي لا يمكن منعها أو إكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب

المسمى الوظيفي	الإجمالي	89	100%
مراجع قانوني بمكتب المراجعة	80	89.9%	
مراجع قانوني بديوان المراجعة القومي	9	10.1%	
سنوات الخبرة	الإجمالي	89	100%
5 سنوات فأقل	58	65.2%	
6 - 10 سنوات	23	25.8%	
11 - 15 سنة	6	6.7%	
16 سنة فأكثر	2	2.2%	
الإجمالي	89	100%	

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2021.

يتضح للباحثون من الجدول رقم (2) وحسب توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير التخصص العلمي، وجد أن غالبية أفراد العينة هم محاسبة بنسبة (74.2%) وأن نسبة (7.9%) متخصصين في إدارة الأعمال، ونسبة (9%) متخصصين في الإقتصاد، ونسبة (6.7%) تخصصهم دراسات مالية ومصرفية، ونسبة (2.2%) لديهم تخصصات أخرى. وأوضح التحليل توزيع مفردات العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي أن غالبية أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس بنسبة (56.2%) وأن نسبة (27%) من حملة الماجستير، ونسبة (10%) من حملة الدبلوم العالي، ونسبة (3.4%) حملة الدكتوراة، ونسبة (3.4%) من لديهم مؤهلات علمية أخرى. كما أظهر التحليل توزيع مفردات العينة وفقاً لمتغير المؤهل المهني أن نسبة (64%) ليس لديهم أي زمالة، وأن نسبة (24.72%) لديهم زمالة سودانية، وأن نسبة (3.4%) لديهم زمالة بريطانية، ونسبة (2.24%) لديهم زمالة عربية وزمالة أمريكية، ونسبة (3.4%) لديهم زمالات أخرى. أما فيما يتعلق بمسمى الوظيفة نجد أن غالبية أفراد العينة وبنسبة (89.9%) مراجع قانوني بمكتب المراجعة، وأن نسبة (10.1%) مراجع قانوني بديوان المراجعة القومي، وأخيراً فيما يتعلق بالخبرة العملية نجد أن غالبية أفراد العينة وبنسبة (65.2%) خبرتهم 5 سنوات فأقل، وأن نسبة (25.8%) خبرتهم تتراوح بين 6 إلى 10 سنوات ونسبة (6.7%) خبرتهم تتراوح بين 11 إلى 15 سنة ونسبة (2.2%) خبرتهم أكثر من 16 سنة.

2. جودة المقياس: درجة اعتمادية أداة الدراسة

لقياس درجة اعتمادية الاستبانة يوضح الجدول رقم (3) نتائج ألفا كورنباخ لكل عبارات المتغيرات.

– الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

– نموذج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

خامساً: تحليل بيانات الدراسة

1. التحليل الوصفي لبيانات الدراسة الأساسية

أحتوت البيانات الأساسية على خمسة عناصر هي: التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة. يمكن عرضها نتائج تحليلها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2)

تحليل بيانات الدراسة الأساسية

البيان	التكرارات	النسبة المئوية	الخاصية
التخصص العلمي	66	74.2%	المحاسبة
	7	7.9%	ادارة الأعمال
	8	9%	الإقتصاد
	6	6.7%	الدراسات المالية والمصرفية
	2	2.2%	أخرى</

الجدول رقم (3)

نتائج ألفا كورنباخ لقياس درجة إعتدالية أداة الدراسة

أسم المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كورنباخ
الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية	7	0.692
مخاطر الرقابة في المراجعة	5	0.28
جميع عبارات الإستبيان	12	0.907

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحثون من الجدول رقم (3) أن قيمة معامل ألفا كورنباخ لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير تتراوح بين نسبة (28% و 69.2%)، أما قيمة معامل ألفا كورنباخ لجميع عبارات الإستبيان بلغت نسبة (90.7%) أي قريبة من (100%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين، بما يحقق أغراض الدراسة ويجعل التحليل سليماً ومقبولاً.

3. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المتغيرات

لقياس مستوى موافقة أفراد العينة على عبارات المتغيرات ولمعرفة تجانسهم تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المتغيرات كما يلي:

(أ) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول:

الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، يوضح ذلك الجدول

التالي:

الجدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التأكد من الإستخدام الكفء للموارد المتاحة.	4.4	0.76
2	التحقق من إلزام العاملين بالسياسات والخطط الموضوعة.	4.2	0.67
3	تحديد مدى كفاية الحماية والأمان للأصول.	4.3	0.68
4	تحقيق الثقة في معلومات التقارير المالية.	4.2	0.67
5	المساهمة في إكتشاف الأخطاء المحاسبية.	4.5	0.63
6	إبداء الرأي حول القوائم المالية بحيادية.	4.2	0.82
7	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	4.2	0.79

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح للباحثون من الجدول رقم (4) أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات المحور الأول تتراوح بين (4.2 – 4.5) قريبة جداً للوزن (4) الذي يعني (موافق) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين القانونيين في عينة الدراسة موافقين على مستوى قياس الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، كما أن قيم الانحرافات المعيارية لجميع العبارات تتراوح بين (0.63 – 0.82) قريبة من الواحد الصحيح وهذا يدل على التجانس الكبير بين إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المحور الأول.

(ب) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور

الثاني: تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة، يوضح ذلك الجدول

التالي:

جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشركات.	4.3	0.74
2	تطبيق معايير واضحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.	4.3	

يوضح الجدول رقم (6) نتائج الإنحدار الخطي البسيط لإختبار فرضية الدراسة.

مستقلاً ممثلاً بـ (x) ومخاطر الرقابة في المراجعة بصفتها متغيراً تابع ممثلاً بـ (y)، وقد نصت الفرضية على أن: توجد علاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة، حيث

الجدول رقم (6)

الإنحدار الخطي البسيط لإختبار العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الإحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	0.224	0.475	غير معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.902	8.406	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.669		
معامل التحديد (R^2)	0.448		
إختبار (F)	70.654		النموذج معنوي
$y = 0.224 + 0.902x$			

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

- تفويض السلطة لطرف ثالث لتقديم خدمات بموجب إتفاق مبرم بين الطرفين يشتمل على مستوى الخدمة المتعلقة بالتكلفة والجودة والتوقيت المناسب لإنجاز المهام.
 - ضعف إدارة المراجعة الداخلية أحد أسباب اللجوء للإسناد الخارجي.
 - يقدم الإسناد الخارجي خبرة للمؤسسة عن طريق إلزام تعاقدى آخر بخلاف التوظيف المباشر.
 - عدم الثقة والتعاون والتنسيق بين موظفي المؤسسة والمصدر الخارجي يضعف من نجاح أداء الخدمة بالشكل المطلوب.
 - لا يمكن تدارك مسببات مخاطر الرقابة في المراجعة بالكامل لكن يمكن التقليل منها عن طريق إختيار عينة مماثلة تماماً لمجتمع الدراسة.
 - إن ضعف خبرة المراجع في مراجعة عمليات العميل يؤدي إلى ظهور مستويات مختلفة من المخاطر.
 - تركيز الصلاحيات على أشخاص محددين يمثل أهم العوامل التي تؤدي إلى تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة.
 - الأسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية ساهم في تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة.
- ثانياً: توصيات الدراسة:
- من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثون بالآتي:

يتضح للباحثون من الجدول رقم (6) وجود ارتباط طردي متوسط بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل وتخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.669)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.448)، هذه القيمة تدل على أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساهم بـ (45%) في تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة، أي أن عوامل أخرى تساهم بنسبة (55%) في تخفيض مخاطر الرقابة في المراجعة، كما أن نموذج الإنحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (70.654) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، حيث أن النتائج أعلاه تشير إلى قبول فرضية الدراسة.

المحور الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة:

أظهر الإطار المفاهيمي والتطبيقي للدراسة النتائج التالية:

- يحقق الإسناد الخارجي مكاسب مالية كبيرة لمكاتب المراجعة مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة فيما بينها وتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها.
- يحقق الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية التأكد من الإستخدام الكفاء للموارد المتاحة.

- ينبغي تصنيف مخاطر المراجعة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة مما ينعكس بصورة إيجابية على نتيجة المراجعة ووصولها الى نتائج منطقية.
- الإهتمام بتأهيل وتدريب المراجعين الخارجين حتي تكون لديهم دراية بممارسة أنشطة المراجعة الداخلية.
- يجب أن يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة دون أي محاباة عند ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية بالمؤسسات.
- على المؤسسات مد المراجع الخارجي بكافة المعلومات والبيانات المطلوبة متى ما طلب ذلك.
- المحور الخامس: قائمة المراجع والمصادر**
- أولاً: المراجع باللغة العربية**
- إبراهيم، رضا توفيق عبده. (2017م). تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاءة الإنتاجية، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 39، العدد 3.
- إبراهيم، أمال محمد كمال. (2013م). أثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- أبو العلا، محمد عبد العزيز محمد. (2017م). مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة- دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعي، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة: دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر الفترة من 6-7 مايو.
- الأديبي، منصور يس. (2005م). دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكد لأنشطة المراجعة الداخلية، صنعاء: جامعة صنعاء، كلية التجارة والإقتصاد، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة.
- البديوي، منصور احمد وشحاتة، شحاتة السيد. (2003م). الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- السيد، محمد فوزي محمد. (2015م). أثر المراجعة الداخلية للإستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عنها وبدائل إسناد دورها كوظيفة- دراسة ميدانية وتجريبية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (2014م). فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها في قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال- دراسة نظرية اختيارية، القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- سالم، أحمد محمد كامل. (2012م). أثر كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه دور الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد إلى درجة إعتداد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2.
- سعيد، زاهر صديق. (2008م). أثر الأنظمة المحاسبية الالكترونية على مخاطر المراجعة بالمصارف التجارية- دراسة تطبيقية على بنك أم درمان الوطني، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- صالح، خالد عبد العزيز خالد. (2016م). مسؤوليات المراجع الخارجي ودوره في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية- دراسة ميدانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- عطية، أحمد صلاح. (2008م). دور المراجعة الداخلية وإنهيار الرأسمالية المالية، القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث والتجارة، العدد 1.
- علي، سمر خالد محمد. (2016م). تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة- دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- علي، عبدالوهاب نصر وشحاتة، شحاتة السيد. (2016م). دراسات في معايير المراجعة والتأكيد المهني الدولية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- غنام، غريب جبر. (2012م). محددات إختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- متولي، أحمد زكي. (2012م). الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير، الإسكندرية: دار الكتاب الحديث.
- محمد، عبدالقادر حسن. (2009م). أثر المراجعة الإختيارية على مخاطر المراجعة، الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

- محمود، عبدالمنطلب عثمان. (2017م). دور المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية، غزة: المركز القومي للبحوث، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المجلد 1، العدد 1.
 - منصور، أشرف محمد إبراهيم. (2007م). رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
 - نشوان، إسكندر محمود حسين. (2017م). الإتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد مجلة الإقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد 23، العدد (155).
 - ياسين، عماد الدين عثمان. (2016م). الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة- دراسة ميدانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية
- Salih, Jalil Ibrahim & Flayyih, Hakeem Hammood, **Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks**, International Journal of Innovation, Creativity and Change, Volume 13, Issue 7.
 - Khan, Sajjad Nawaz & others, (2020), **Outsourcing Internal Audit Services: A Review**, International Journal of Management, Volume 11, Issue 8.
 - . **The effects of** 1999(Lowe,D.J;M.A. Geiger and K.J. Pany . **internal audit outsourcing on perceived external Auditor independence**, Auoding:A Journal of practice & Theory, Vol.18