

محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية)

Determinants of the quality of internal audit and their impact on the external auditor's accreditation on the internal audit function (field study in the environment of Saudi professional practice)

إعداد الباحث/ ناصر مفرج البلوي

ماجستير العلوم في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الشرق العربي للدراسات لعليا، المملكة العربية السعودية

Email: mafgr_1400@hotmail.com

مستخلص البحث:

هدفت هذه الرسالة إلى اختبار محددات وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام، وبشكل خاص كل من الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد، وأثر هذه المحددات على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين ومراجعي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية في بيئة الممارسة المهنية السعودية. ولتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي في تحليل وتقييم الفكر المحاسبي من الدراسات السابقة، وعلى المنهج الاستنباطي في إجراء الدراسات الميدانية واشتقاق الفروض واختبارها على عينتين من المراجعين الداخليين ومراجعي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية وعددها (85) مفردة. واعتمد الباحث على مجموعة من المقاييس الإحصائية في تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء بواسطة برنامج (SPSS)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، وهي الوسط والوسيط والتكرار، وأيضًا اختبار ألفا-كرونباخ لتحليل مدى التجانس بين المتغيرات، واستخدم الباحث اختبار one way anova لمعرفة الفروق الإحصائية وفقًا لمتغيرات الدراسة، واختبار (Kruskal-Wallis) لتحديد اتجاه الفروق الإحصائية إن وُجِدَتْ. أظهرت النتائج أن محددات جودة المراجعة الداخلية (الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد) لها تأثير على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما لها تأثير على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.

أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من البحوث حول آليات الحدّ من معوّقات بعض عمل المراجعة الداخلية وأثرها على عمل المراجعة الخارجية كمحاولة لتفادي تلك المعوّقات.
الكلمات الافتتاحية: المراجعة الداخلية، محددات جودة المرجعة الداخلية، قرار اعتماد المراجع الخارجي، الإسناد، الاستقلال التنظيمي، التوقيت.

Determinants of the quality of internal audit and their impact on the external auditor's accreditation on the internal audit function (field study in the environment of Saudi professional practice)

Abstract:

This thesis aimed to test the determinants of the internal audit function in general, and in particular all of the organizational independence, timing, and attribution, and the effect of these determinants on the decision to accredit the external auditor on the internal audit function in the professional practice environment in the Kingdom of Saudi Arabia, through a field study on A sample of the internal auditors and auditors of joint stock companies listed on the Saudi Stock Exchange in the Saudi professional practice environment.

In order to achieve the objectives of the research, the researcher relied on the scientific approach, in both parts, inductive in analyzing and evaluating the accounting thought from previous studies, and on the deductive approach in conducting field studies and deriving hypotheses and testing them on two samples from the internal auditors and auditors of the 85 joint stock companies listed in the Saudi Stock Exchange. Among the statistical measures in analyzing the data collected from the survey questionnaires by the SPSS program, and to achieve the objectives of the study, descriptive statistical methods were used, which are mean, median and repetition, and also the Cronbach alpha test to analyze the extent of homogeneity between the variables,

And the researcher used the one way anova test to find statistical differences according to For the study variables, the Kruskal-Wallis test to determine the trend of statistical differences, if any.

The results showed that the determinants of internal audit quality (organizational independence, timing, and attribution) have an impact on the quality of the internal audit function, as well as an impact on the external auditor's accreditation decision.

The study recommended the necessity of conducting more research on mechanisms to reduce the obstacles of some internal audit work and their impact on the work of the external audit in an attempt to avoid these obstacles.

Keywords: internal audit, internal audit quality determinants, external auditor approval decision, attribution, timing, organizational independence.

1- الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة الدراسة:

إن ارتفاع وزيادة الغش في القوائم المالية وما يترتب عليه من كوارث مالية احتيالية نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال الحالية، أدى إلى صدور العديد من التوصيات المهنية، التي بدورها دفعت إدارة الشركات نحو تفعيل دور نظم الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية. وتعتبر المراجعة الداخلية هي حجر الأساس في تلك النظم؛ حيث تُعد من أهم أساسيات هيكل الرقابة الداخلية، بل إنها تقع على قمة هذا الهيكل. ولقد تطور دور المراجعة الداخلية من مجرد التركيز على الجوانب المالية فقط لتشمل الجوانب الإدارية أيضاً، علاوة على مساهمتها في إضافة قيمة للشركة، وكذلك تقديمها للخدمات الاستشارية، حتى أصبح رأي مدير المراجعة الداخلية محورياً فيما يتعلق بكفاية وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية، وخاصة في ظل المستجدات التي شهدتها بيئة الأعمال في الوقت الراهن (الصيوصي، 2012).

وتبرز أهمية المراجعة الداخلية كأحد أدوات تقييم وتقويم هيكل الرقابة الداخلية؛ من حيث كونها واحدة من أهم الوظائف في الشركات، لما لها من أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وكفاءة استخدام الموارد المتاحة، بالإضافة لدورها الرئيسي في تقييم المخاطر بالأسلوب الذي يعزز استراتيجية المؤسسات في الاستغلال الأمثل للموارد، ومن ثم الوصول إلى الجودة الشاملة، وتحقيق ميزات تنافسية فارقة. وقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم الشركات وتعقد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود وظيفة المراجعة الداخلية كأداة رقابة مستقلة تساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية. ومن ثم تم توسيع نطاق أنشطة المراجعة الداخلية، بحيث لم تعد وظيفة تركز على تقييم وتعزيز الرقابة الداخلية. (عثمان، 2013).

وبشأن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، فقد تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (84) بتاريخ 1432/03/25 هـ وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تحت إشراف وزارة التجارة والاستثمار وهدفها الرئيسي تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، وتعمل الجمعية بفعالية في تعزيز الشفافية ورفع الأداء في المنشآت المختلفة، وتطوير الكفاءات المهنية المتخصصة بتنظيم

الدورات التدريبية والتأهيلية وإعداد اختبارات للحصول على الشهادة المهنية التي يمنحها معهد المراجعين الداخليين الدولي (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2017).

2-1 مشكلة الدراسة:

يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة عن الأسئلة التالية:

- 1) ما تأثير كل من الإسناد والوضع التنظيمي والتوقيت كمحددات للمراجعة الداخلية كمحددات للمراجعة الداخلية على جودة أنشطتها؟
- 2) هل يؤثر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها؟
- 3) هل يؤثر توقيت المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها؟
- 4) هل يؤثر الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها؟

3-1 هدف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى دراسة محددات وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام، وبشكل خاص كل من التوقيت، والإسناد، والوضع التنظيمي، وأثر هذه المحددات على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية؛ وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين ومراجعي حسابات شركات المساهمة في بيئة الممارسة المهنية السعودية.

4-1 أهمية الدراسة (العلمية والعملية):

- الأهمية العلمية: ترجع أهمية البحث باعتباره يساير اتجاه البحوث المعاصرة التي تهتم بوظيفة المراجعة الداخلية وكيف تخلق قيمة للشركات، وكذلك اهتمام المنظمات المهنية بوظيفة المراجعة الداخلية ومحددات جودة أنشطتها، وأثر ذلك على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.
- الأهمية العملية: تمثل في توفير تحليل للآراء ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول محددات جودة المراجعة الداخلية، وأثرها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية بما ينعكس بدوره على كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، وبالتالي كفاءة سوق رأس المال.

5-1 فروض الدراسة:

- 5-1-1 الفرض الرئيسي الأول: تؤثر محددات وظيفة المراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.
 - الفرض الأول الفرعي: يؤثر الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.
 - الفرض الثاني الفرعي: يؤثر توقيت القيام بالمراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.
 - الفرض الثالث الفرعي: يؤثر إسناد وظائف المراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.
- 5-1-2 الفرض الرئيسي الثاني: تؤثر محددات وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.
 - الفرض الأول الفرعي: يؤثر الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.

- الفرض الثاني الفرعي: يؤثر توقيت القيام بالمراجعة الداخلية على قرار اعتماد الخارجي عليها.
- الفرض الثالث الفرعي: يؤثر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.

6-1 مصطلحات الدراسة:

1. **المراجعة الداخلية:** نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال اتباع منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
2. **توقيت المراجعة الداخلية Timing:** يُقصد به الطريقة المستخدمة لإجراء عمليات تقييم الرقابة والمخاطر تلقائيًا على نحو أكثر تكرارًا واستمرارًا.
3. **الإسناد Outsourcing:** هو التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات من الممكن أن يتم أدائها من داخل المنشأة فيما يتعلق بخدمات وظيفة المراجعة الداخلية.
4. **الاستقلال التنظيمي Organizational Status:** موقع وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة وتأثير ذلك على موضوعيتها.
5. **جودة أنشطة المراجعة الداخلية Quality of internal audit activities:** وجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية، والتزام المراجع الداخلي بها، تؤثر على قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على خلق قيمة مضافة للشركة من خلال العمل على تحسين عملياتها.
6. **قرار اعتماد المراجع الخارجي على جودة المراجعة الداخلية: external auditors decision relyon:** هو الاختيار بين الاعتماد على عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو استخدام المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين. أو عدم الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلي.

7-1 حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** يقتصر الباحث على دراسة بعض خصائص جودة أنشطة المراجعة الداخلية والمتعلقة بالتوقيت والإسناد والوضع التنظيمي فقط، ويخرج عن نطاق البحث المحددات الأخرى مثل طبيعة الشركات، وخصائص المراجع، وغيرها من المحددات.
- **الحدود الزمانية:** سوف تتم الدراسة على عينة من مراجعي حسابات شركات المساهمة والمراجعين الداخليين خلال عام (2020م).
- **الحدود المكانية:** سيتم تطبيق الدراسة على عينة من ممارسي المهنة في المملكة العربية السعودية.

2- الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

المقدمة:

تستهدف الدراسة في هذا الفصل عرض وتناول كل من البحث المحاسبي والإصدارات المهنية الذي تناول وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك محددات جودة أنشطتها، وأخيرًا تحليل الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين جودة أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وقرار اعتماد المراجع الخارجي عليها، وذلك على النحو التالي:

1-2 الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي الذي تناول وظيفة المراجعة الداخلية:

يرتبط تأسيس وتطور مهنة المراجعة الداخلية المعاصرة ارتباطًا وثيقًا بتاريخ إنشاء معهد المراجعين الداخليين سنة 1941م. حيث بدأ يتضح مفهوم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية مع إنشاء المعهد. وفي سبيل الارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين الداخليين، وتطوير مهنة المراجعة الداخلية في الشركات على المستوى العالمي؛ قام المعهد بأربع خطوات مهمة، تضمنت إصدار قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، وإصدار معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وإصدار قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين، وإعداد برامج تأهيل المراجعين الداخليين.

ولقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال، وكبر حجم الشركات وتعدد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة، وظهور الحاجة إلى وجود وظيفة للمراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليها من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية وكفاءة العاملين فيها؛ إذ يترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية وغير المالية لأنشطة الشركة. (عصيمي، 2009).

فيما يتعلق بأدوار وظيفة المراجعة الداخلية: فيرى علي وشحاتة (2018) أن وظيفة المراجعة الداخلية تختلف اختلافًا كبيرًا بين الشركات، فمنها من يقوم بالدور التوكيدي التقليدي، ومنها من يقوم بدور مضيف للقيمة من خلال تقديم الخدمات الاستشارية، ومعظم الشركات تقع بين هذين الدورين، أي أن المراجع الداخلي يمكن أن يقدم نوعين من الخدمات: خدمات استشارية وخدمات توكيدية. كما يوضح أيضًا أن الخدمات الاستشارية هي خدمات مضافة للقيمة؛ حيث تعكس وتؤكد الجودى الاقتصادية لوظيفة المراجعة الداخلية. كما أن الخدمات التوكيدية خدمات مضافة للقيمة أيضًا لكونها إحدى الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، والمتعارف عليها أنها تضيف المزيد من المصداقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات، وبالتالي فوظيفة المراجعة الداخلية لها مبررها الاقتصادي داخل الشركات؛ حيث تطور دورها من كونها نشاطًا تقييميًا لأنشطة الشركة إلى كونها وظيفة تقدم النوعين من الخدمات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن المراجعة الداخلية تقدم الخدمات الاستشارية، والتي يتم تحديد طبيعتها ومجالها ونطاقها عن طريق الاتفاق بين طرفي التعاقد، المراجع الداخلي (مقدم الخدمة) والإدارة (طالب الخدمة)؛ وذلك بقصد النصح والمشورة لإضافة قيمة للشركة.

ويجب على المراجع الداخلي أن يحافظ على موضوعيته عند أداء هذه الخدمات، بالإضافة إلى عدم تحمُّله المسؤولية الإدارية. أما الخدمات التوكيدية للمراجعة الداخلية فهي خدمات هدفها توفير إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يوصلها مسؤول داخل الشركة لخدمة متخذ القرار (إدارة الشركة).

بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في التشريعات بالمملكة العربية السعودية: في إطار الجهود التي تقوم به المملكة العربية السعودية لتعزيز وتفعيل الدور الرقابي في منشآت الأعمال والجهات الحكومية، صدر قرار مجلس الوزراء رقم (84) بتاريخ 1432/3/25 هـ - 2011/2/28 م القاضي بإنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة، وذات ذمة مالية مستقلة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة، وتهدف الجمعية إلى النهوض بمهنة المراجعة الداخلية وتطويرها في المملكة العربية السعودية.

ومن المأمول أن تكون الجمعية أحد الروافد الرئيسية لتطوير الكفاءات المهنية المتخصصة. ويقتصر دور الجمعية على الجانب المهني وتقديم المعايير العالمية واللوائح بحسب قرار مجلس الوزراء السعودي بتنظيم الجمعية. وفقاً لقرار إنشاء الجمعية، تتمثل أهدافها فيما يلي:

1. توفير معايير المراجعة الدولية وقواعد آداب المهنة والإرشادات المهنية الأخرى ذات الصلة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA.
2. إعداد مواد وأدلة إرشادية وتطويرها، وتوفير المعلومات ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.
3. عقد الاختبارات المؤهلة للحصول على الشهادات المهنية التي يمنحها معهد المراجعين الداخليين الدولي.
4. تطوير البرامج التدريبية وبرامج التعليم المهني المستمر المتعلقة بمهنة المراجعة الداخلية وتنفيذها، من أجل رفع المستوى المهني لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وإصدار الشهادات المتعلقة بها.
5. تقديم الدعم الفني لمراقبة جودة الأداء المتعلق بمهنة المراجعة الداخلية، وتطوير وسائل تحسين الأداء المهني.
6. إعداد الدراسات المتعلقة بالقوانين، واللوائح والمعايير ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية، وتقديم المقترحات في شأنها للجهات ذات الاختصاص.
7. عقد المؤتمرات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية وفقاً للإجراءات النظامية المتبعة.
8. السعي إلى رفع وعي الجمهور بأعمال المراجعة الداخلية.

ويمكن بيان طبيعة الدور التي تقدمه أو يمكن أن تقدمه الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في تحسين التأهيل المهني في النقاط التالية:

- (أ) السعي نحو زيادة عدد أعضائها، من منطلق أن زيادة عدد أعضاء الجمعية يساعد إلى حد كبير في نشر إصداراتها.
- (ب) توفير كفاءات مؤهلة مهنيًا يمكنها تولي زمام القيادة في القطاعين الحكومي والخاص.
- (ت) التواصل مع شركات المساهمة المدرجة في سوق المال السعودي؛ من أجل إقناعها بأهمية حصول المراجعين الداخليين على الشهادات المهنية ذات العلاقة خاصة CIA.

- (ث) التواصل مع الجهات الرقابية والتنسيق معها ومحاولة إقناعها بالزام المنشآت التي تشرف وتراقب عليها بالاستعانة بمراجعين الداخليين مؤهلين مهنيًا وحاصلين على شهادة CIA،
- (ج) وأهم هذه الجهات هي سوق المال؛ حيث تستطيع إلزام شركات المساهمة السعودية الخاصة، وكذلك ديوان المراقبة العامة؛ حيث يستطيع إلزام الجهات الحكومية.
- (ح) التواصل مع المؤسسات التعليمية وخاصة الجامعات التي تقدم برامج محاسبية تتضمن مقرر للمراجعة الداخلية أو مقررات ذات علاقة، ومحاولة إقناعها بضرورة أن تتضمن هذه المقررات ما تصدره المنظمات العملية.
- (خ) عقد الملتقيات المهنية لمناقشة الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية.
- (د) الاستفادة من تجارب المنظمات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة الداخلية داخل المملكة العربية السعودية وخارجها.
- (ذ) نشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في منشآت الأعمال في المملكة.
- (ر) عقد الدورات التدريبية المتخصصة ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية: حيث تعقد الجمعية سنويًا عددًا من الدورات التدريبية، تهدف إلى تمكين المتدرب من الإلمام بالجوانب العملية لمهنة المراجعة الداخلية والتدريب على تطبيقها بمهارة، مما يؤدي إلى تحسين التأهيل المهني للمراجعين الداخليين.
- (ز) إجراء اختبار الزمالة: حيث تعقد الجمعية اختبار مهني للحصول على CIA.
- (س) تحفيز المراجعين الداخليين على الحصول على CIA.
- ويمكن القول: إن الآلية الأكثر أهمية والتي يمكن من خلالها للجمعية السعودية تحقيق هذه الأدوار المأمولة هي زيادة عدد أعضائها، ومن ثم حرص هؤلاء الأعضاء على الاستفادة من أنشطة الجمعية، خاصة اجتياز الاختبار المهني للمراجعة الداخلية والحصول على شهادة CIA، ومن خلال المقابلات الشخصية التي تمت خلال المقابلات الشخصية التي تم إجراؤها مع بعض المنتسبين للجمعية السعودية للمراجعين الداخليين تم التعرف على بعض المعوقات التي تُحد من قدرة الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين على تحسين التأهيل المهني للمراجعين الداخليين، وأهم هذه المعوقات:
- قلة الموارد البشرية في الجمعية.
 - قلة الموارد المالية المخصصة للجمعية لمزاولة أنشطتها.
 - عدم إلزام المراجعين الداخليين بالحصول على شهادة المراجع الداخلي المعتمد CIA.
 - حداثة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية كمهنة معترف بها أسوة بالمراجعة الخارجية (منصور، 2016).

2-2 محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة أنشطتها:

تلعب محددات جودة المراجعة الداخلية دورًا مهمًا ومؤثرًا في جودة أنشطة المراجعة الداخلية، ويستعرض الباحث تحليل البحث المحاسبي ويتناول العلاقة بين المحددات (الاستقلال التنظيمي، التوقيت، الإسناد) وأثرها على جودة أنشطتها.

2-2-1 تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية وجودة أنشطتها واشتقاق الفرض الفرعي الأول للبحث:

يمثل الوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية أحد المتطلبات المهمة لأداء المراجعة الداخلية لدورها بفاعلية، لذلك يجب أن تتبع المستوى الإداري المناسب الذي يُمكنها من أداء عملها بكفاءة وموضوعية.

فقد أكدت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين على ضرورة أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وأن يؤدي المراجعون الداخليون أعمالهم بموضوعية (IIA, IA Standard 2017). وعرفت معايير المراجعة الداخلية الاستقلالية على أنها التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير المراجعة الداخلية على الاضطلاع بمسؤولياته على نحو غير متحيز، ولكي يمكن تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعّال لمسؤوليات المراجعة الداخلية يكون للمسؤول التنفيذي عن المراجعة الداخلية إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود للإدارة العليا.

ولقد عرفت المعايير الموضوعية: وقد عرفت المعايير على أنها نمط ذهني غير متحيز يخول للمراجع الداخلي أداء مهامه على نحو يجعله يعتقد في سلامة نتائج أعماله وجودتها دون شائبة، أي أن الموضوعية تعني أن يتمتع المراجع الداخلي بالحياد وعدم الانحياز، وأن يجتنب كل ما من شأنه وضعه في وضعية تضارب مصالح.

وبصفة عامة يجب مراعاة الاعتبارات التالية فيما يتعلق بمعيار الاستقلال والموضوعية (علي وشحاتة، 2018):

أ- الاستقلال التنظيمي Organizational Independence:

ينبغي أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريره للمستوى التنظيمي داخل الشركة الذي يسمح، أو يمكن نشاط المراجعة الداخلية، من الوفاء بمسؤولياتها. وينبغي عليه أن يؤكد للمجلس على الأقل سنوياً، الاستقلال التنظيمي لنشاط المراجعة الداخلية.

كما ينبغي ألا يخضع نشاط المراجعة الداخلية لأي تدخل في تحديد نطاق المراجعة الداخلية، وأداء العمل، وتوصيل النتائج ويتحقق الاستقلال التنظيمي فعلياً حينما يرتبط مدير إدارة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة.

ب- التفاعل المباشر مع المجلس Direct Interaction with the Board:

ينبغي أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بالاتصال والتفاعل المباشر مع مجلس الإدارة.

ج- الموضوعية الفردية: Individual Objectivity:

ينبغي أن يتصف المراجع الداخلي بالحيادية وعدم التحيز، ويتجنب أيّ تعارض في المصالح، والتعارض في المصالح هي الحالة التي فيها لدى المراجع الداخلي -والذي يكون موضع ثقة- مصلحة شخصية أو مهنية متعارضة. وقد تتسبب هذه المصالح المتعارضة في صعوبة وفائه بالتزاماته أو واجباته بحيادية. وقد يوجد التعارض في المصالح حتى في حالة عدم القيام بأيّ تصرف غير سليم أو غير أخلاقي.

د- فقد الاستقلال أو الموضوعية Impairment to Independence or Objectivity:

في حالة فقد الاستقلال أو الموضوعية في الظاهر أو في الواقع، ينبغي الإفصاح عن تفاصيل هذا الفقد في الاستقلال أو الموضوعية للأطراف المعنية. وقد يشمل ذلك الاستقلال التنظيمي والموضوعية الشخصية - لكنه قد يكون غير قاصر على- التعارض الشخصي في المصالح، ووجود قيود على نطاق العمل، وقيود على إمكانية الوصول للسجلات والأفراد والموجودات، وقيود على الموارد مثل قيود على التمويل.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن معهد المراجعين الداخليين الدولي (IIA) يولي أهمية كبرى لكل من استقلال وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية، ويتخذ موقفاً قوياً بهذا الشأن، فعلى الرغم من ارتباط الاستقلال والموضوعية، إلا أنه حدّد لكل منهما تعريفاً مختلفاً؛ حيث يتم تعريف الاستقلال عادة بالوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، وهو علاقات التقرير ثنائية الاتجاه بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. أما الموضوعية فتختص أكثر بالحالة الذهنية للمراجع الداخلي والأحكام والتحيز والعلاقات والسلوكيات.

في حين أوضح (Dang & Lawrence 2016) أن الموضوعية تشمل مدى استقلالية المراجعة الداخلية، طبيعة وتكرار تقرير المراجعة الداخلية، ودرجة وجودة التعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي. كما أكد علي وشحاتة (2018) على أنه يتم تقييم موضوعية المراجع الداخلي من خلال معرفة الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه بالرغم من اختلاف تعريف كل من استقلال وموضوعية المراجع الداخلي؛ حيث يتم تعريف الاستقلال بالوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، وهو علاقات التقرير ثنائية الاتجاه بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. أما الموضوعية فتركز أكثر على الحالة الذهنية للمراجع الداخلي والأحكام والتحيز والعلاقات والسلوكيات؛ إلا أن الدراسات الأكاديمية تخطئ بين موضوعية واستقلال المراجع الداخلي.

ويرى الباحث أن هذا الخلط مصدره الترابط بين المفهومين، وصعوبة عزل أحدهما عن الآخر. فاستقلال المراجع يُعتبر متطلباً سابقاً لموضوعية المراجع الداخلي.

وتُعتبر الموضوعية من المتغيرات المهمة لتحديد مقدرة المراجعة الداخلية والتي تلعب دوراً فعالاً في حوكمة الشركات والتأثير على جودة التقارير المالية لشركات، فكلما اتصفت المراجعة الداخلية بالموضوعية، كلما كان لديها القدرة على اكتشاف ممارسات الإدارة الخاصة بالتلاعب في التقارير المالية والحد منها.

وترى دراسة (مبارك، 2012) أن درجة موضوعية قسم المراجعة الداخلية في الشركة، تتحدد بناءً على معيارين أساسيين؛ هما: الاستقلال، وعدم القيام بالأعمال التنفيذية.

الموضوعية: وقد عرفتها المعايير على أنها نمط ذهني غير متحيز يخول للمراجع الداخلي أداء مهامه على نحو يجعله يعتقد في سلامة نتائج أعماله وجودتها دون شائبة، أي أن الموضوعية تعني أن يتمتع المراجع الداخلي بالحياد وعدم الانحياز، وأن يجتنب كل ما من شأنه وضعه في وضعية تضارب مصالح. كما أوضحت المعايير أنه يجب أن يتحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية والموضوعية على مستوى المراجع الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات المراجعة الداخلية وعلى المستويين التنظيمي والوظيفي. **ومن ثمّ يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الأول على النحو التالي:** يؤثر الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.

2-2-2- تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين التوقيت للمراجعة الداخلية وجودة أنشطتها واشتقاق الفرض الفرعي الثاني للبحث:

يُعد توقيت عملية المراجعة الداخلية أحد محددات اعتماد المراجع الداخلي عليها؛ حيث اتفق البعض (Davidson et al. , 2013; Chan & Vasarhelyi, 2018) على أن تطبيق المراجعة الداخلية لمدخل المراجعة المستمرة يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك مقارنة بحالة تطبيق مدخل المراجعة الدورية لأداء المراجعة الداخلية.

ولقد كان مفهوم المراجعة الخارجية المستمرة موجوداً لأكثر من عشرين عامًا، ولكنه لُوِحظ بشكل كبير في عقد واحد. ولم تفرق الدراسات السابقة بين استخدام المراجع الداخلي للمراجعة المستمرة واستخدام المراجع الخارجي لها، وأوضح مشابط (2014) أن سبب ذلك، هو أن الفكرة التي بُنيت عليها المراجعة المستمرة، سواء التي يستخدمها المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي واحدة، إلا أن آلية تنفيذها وأهدافها مختلفة. وقام العديد من الباحثين والهيئات المهنية بمحاولة وضع مفهوم للمراجعة المستمرة.

ويتفق الباحث مع تعريف مشابط (2014) للمراجعة الداخلية المستمرة؛ وذلك لأنه مشتق من المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق هناك فرق بين المتابعة المستمرة (Continuou Monitoring (CM) والمراجعة المستمرة (Continuous Auditing (CA). فوفقاً لتقرير لجنة COSO الصادر عام 1992 (COSO, 1992) فإن المتابعة تمثل أحد مكونات الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية، كما تمثل التقييم الشامل لمكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعليته وكفاءته. ويكون هذا التقييم بشكل دوري كل فترة من الزمن في نظم التشغيل الورقي للبيانات. أما في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات فيكون من الصعب القيام بهذه المتابعة بشكل دوري، ولكن يتطلب الأمر القيام بها بشكل مستمر.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن المتابعة المستمرة هي آلية تلقائية للتغذية العكسية للإدارة تقع تحت سيطرتها ومسؤوليتها، تتم داخل عمليات ومعاملات الشركة، بحيث يتم من خلالها تقييم الرقابة بشكل مستمر وثابت، وتسمح بالتبصر المستمر لمدى فاعلية الرقابة الداخلية وسلامة تشغيل العمليات والمعاملات. أما المراجعة المستمرة فهي عملية يقوم بها مراجع داخلي مستقل،

بهدف إعداد تقارير مراجعة على أساس أكثر تكراراً وانتظاماً، وعند تطبيق إجراءاتها والتي تفحص عمليات المتابعة للإدارة توفر توكيداً إضافياً للإدارة بأن عمليات المتابعة التي تقوم بها تعمل بشكل صحيح.

ولقد أدت زيادة مساءلة الشركات والضغوط التنظيمية والطلب المتزايد على ضمان فاعلية إدارة المخاطر وهيكل الرقابة إلى تطوير طرق جديدة لتعزيز فاعلية وكفاءة عملهم. وأوضح (Warren & Smith, 2006) أن الفحص مرة واحدة في السنة يُعد أمرًا غير كافٍ، ومن ثمَّ فالمراجعة الداخلية المستمرة تعتبر أمرًا ضروريًا لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة.

وفيما يتعلق بدوافع تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة، اتفق البعض (Hunt & Jackson, 2010)، Aquino et al. (2006); Warren & Smith, 2010; De على أن تزايد مسؤوليات إدارة الشركات بسبب التشريعات المنظمة لأعمالها أوجد ضغطاً على المراجعين الداخليين للبحث عن طرق جديدة تعزز كفاءة وفاعلية عملهم،

وتمثل أداة مساعدة لوفاء الإدارة بمسؤولياتها، وأن أحد هذه الطرق في الوقت الحاضر هو المراجعة الداخلية المستمرة؛ لأن المراجعة الداخلية التقليدية لم تعد كافية لمقابلة الالتزامات الحالية على الشركات.

وعلى الجانب الآخر، أوضح (De Aquino et al. (2010) أن تطبيق المراجعة المستمرة يتكون من ست خطوات، ينبغي تطبيقها عند تنفيذ المراجعة الداخلية المستمرة، لجعلها تعمل بشكل فاعل وهي:

- (1) تحديد المناطق ذات الأولوية الأعلى لبدء تشغيل المراجعة الداخلية المستمرة فيها.
- (2) تحديد قواعد المتابعة المستمرة والمراجعة المستمرة، تحديد معدل تكرار العمليات.
- (3) الاستقرار على مقاييس للمراجعة الداخلية المستمرة.
- (4) متابعة العمليات التي نَمَت في السابق.
- (5) تحديد وتوفير نتائج الاتصال والتي تُدار عادة من قِبَل مدير المراجعة الداخلية المستمرة، وتُمكن هذه الخطوات المراجعين من تحسين متابعة عملية المراجعة المستمرة، وتقديم توصيات لتحسينها إذا لزم الأمر.
- (6) البنية الأساسية التنظيمية للشركة لتشغيل العمليات وتأثيرها على موقع العمل.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك طلبًا على المراجعة الداخلية المستمرة ينبع من الطلب القانوني لها من خلال التشريعات، كما أن هناك طلبًا من الإدارة على المعلومات المستمرة الفورية داخل الشركة، وتكون هذه المعلومات موثوق فيها. ويرى الباحث أنه للحصول على مزايا ومنافع استخدام المراجعة الداخلية المستمرة ينبغي إدراك العوامل التي تؤدي إلى تفعيل استخدام هذه المراجعة، وتمثل هذه العوامل كما أوضحها مشابط (2014) في ثلاثة عوامل هي عمليات المراجعة الداخلية، وتكنولوجيا المعلومات والأفراد؛ حيث إن عمليات المراجعة الداخلية ينبغي أن يتم تصميمها بشكل يلئم المراجعة المستمرة، أما تكنولوجيا المعلومات فيجب تطويرها داخل الشركة حتى تُمكن المراجع الداخلي من الاستفادة من المراجعة المستمرة، وأما الأفراد القائمون بعملية المراجعة فينبغي تدريبهم لكي يؤديوا المراجعة المستمرة بشكل فاعل. وبالنظر إلى أهمية المراجعة المستمرة نجد أنها تعمل على إضافة قيمة للمنشأة؛ من خلال المساهمة في الالتزام بالقوانين والتشريعات وإدارة المخاطر والقدرة على تحقيق الأهداف، وفي هذا السياق أكدت دراسة (مشابط، 2014) على أن المراجعة المستمرة تعمل على توفير مستويات جديدة من التنظيم لمتابعة الرقابة الداخلية وتنظيم واضح لبيانات المراجعة والإشراف على الوحدة الاقتصادية، كما أنها تُمثل تطورًا طبيعيًا لبيئة الرقابة وجهود المراجعة، وتوفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات مما يؤدي إلى توافر شفافية كبيرة للمديرين والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

ومن ثمَّ يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثاني للبحث على النحو التالي: يؤثر توقيت القيام بالمراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.

2-2-3 تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وجودة أنشطتها واشتقاق الفرض الفرعي الثالث للبحث:

أوضح علي وشحاتة (2018) أن الشركات قد تواجه نقصًا في الخبرات والكفاءات في وظيفة المراجعة الداخلية، خاصة بعد تعدد الأدوار التي تقوم بها (الدوران الاستشاري والتوكيدي)،

والمجالات الحديثة التي تستهدفها والوظائف التي تخدمها (الرقابة، إدارة المخاطر، الحوكمة)، ومن ثم تلجأ إلى تعويض هذا النقص من خلال استقطاب بعض من هذه الخبرات إلى داخل الشركة أو إسناد وظيفة المراجعة الداخلية، جزئياً أو كلياً، إلى جهات متخصصة من خارج الشركة.

ولقد تعددت تعريفات إسناد أنشطة المراجعة الداخلية، وإن تشابهت في مضمونها؛ فعلى مستوى الباحثين عرفتها دراسة (Lowe et al. (1999 بأنه "ارتباط الشركة بأفراد من خارجها لأداء أنشطة المراجعة الداخلية، والتي كانت تُؤدى مسبقاً داخل الشركة". ويتشابه تعريف (Ahlawate & Lowe (2004 مع التعريف السابق، حيث عرف الإسناد بأنه "الارتباط مع أفراد أو منشآت من خارج الشركة لأداء خدمات كانت تُؤدى من قبل داخل الشركة، أو يمكن تأديتها داخل الشركة".

وعلى مستوى المنظمات المهنية، أوضح (IIA (1994 أن الإسناد هو "إبرام اتفاق بين الشركة وطرف خارجي لتقديم أنشطة المراجعة الداخلية التي كان يتم تقديمها من خلال مصدر داخلي". كما عرفت لجنة بازل للإشراف على البنوك (Basel Committee (2005 إسناد أنشطة المراجعة الداخلية بأنه "تعاقد الشركة مع طرف خارجي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية". **ويخلص الباحث** مما سبق إلى أن إسناد وظيفة المراجعة الداخلية يمكن تعريفه على أنه قرار إدارة الشركة بتعهيد أداء كل أو بعض وظيفة المراجعة الداخلية، التي كان يجب أداؤها داخل الشركة، لطرف من خارج الشركة بناءً على تحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة للقرار.

وتتمثل النظرية الرابعة في النظرية التعاقدية Contractual Theory، وترى هذه النظرية أنه يتم اللجوء لإسناد الخدمات لموفر خدمة خارجي عندما يتم التأكد من أن مؤدي الخدمة والعميل سوف يلتزمون بالعقد كما هو. وتتمثل النظرية الخامسة في النظرية الاقتصادية التقليدية الحديثة Neo-Classical Economic Theory، ووفقاً لها يتم إسناد الخدمات لطرف خارجي عندما يستطيع الطرف الخارجي (مؤدي الخدمة) تأديتها بتكلفة أقل من تكلفة أدائها داخل الشركة. أما النظرية السادسة فتتمثل في نظرية الوكالة Agency Theory، وترى هذه النظرية أنه يقوم الأصيل (طالب الخدمة) بإسناد الأنشطة التي تتسم بعدم التأكد من نتائجها ونقل المخاطر إلى الوكيل (الشركة موفرة الخدمة).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه على الإدارة تحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي يكون من الصعب أو من غير المجدي تأديتها بكفاءة وفعالية وبالجودة المطلوبة والبحث عن طرف خارجي متخصص في أداء مثل هذه الأنشطة ثم القيام بإسناد تلك الأنشطة لهذا الطرف من أجل الحصول على ميزة تنافسية من خلال قيامه بأداء تلك الأنشطة بشكل أفضل وأكثر جودة وأقل تكلفة مقارنة بأدائها داخل الشركة، وذلك في ضوء الأخذ في الاعتبار أن قرار إسناد وظيفة المراجعة الداخلية، هو قرار استراتيجي يرتبط بمنافع وتكاليف مالية وغير مالية، قصيرة وطويلة الأجل، منظورة وغير منظورة. أوضح (فؤاد، 2015) في نتائج الدراسات السابقة أن هناك تنامياً في الاتجاه نحو التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية، وأن هناك سببين جوهريين؛ هما: الأول: الوفرة في التكاليف. الثاني: الكفاءة المهنية، وكذلك أن جودة المراجعة الداخلية لها دور في تحسين جودة التقارير المالية،

واعتمدت على عنصرين رئيسيين لجودة أنشطة المراجعة الداخلية هما الحيادية والكفاءة المهنية. وتناول فيما يلي بعض المزايا والعيوب الناتجة عن التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة:

- الاقتصادية: الاعتماد على التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية يحقق للشركات الصغيرة والمتوسطة العديد من الوفورات في التكلفة. وذلك من خلال التخلص من التكاليف الإدارية اللازمة لإنشاء إدارة لأنشطة المراجعة الداخلية هذا بجانب وفرة في تكاليف أجور وتدريب العاملين بإدارة المراجعة الداخلية.
- ضمان الحيادية والموضوعية: الاعتماد على التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية يحقق للشركات الصغيرة والمتوسطة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية تتميز بالحيادية والموضوعية لاسيما في ظل تطور واتساع نطاق وأهداف المراجعة الداخلية.
- الاستفادة من التخصص المهني: الاعتماد على التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية يحقق للشركات الصغيرة والمتوسطة الاستفادة من الخبرة والكفاءة المهنية والمتاحة لدى الطرف الخارجي نتيجة التخصص والخبرة المكتسبة في مجال أداء أنشطة المراجعة الداخلية.

عيوب التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة:

- قد يجد الطرف الخارجي صعوبة في الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام أنشطة المراجعة الداخلية لاسيما في الفترات الأولى من التعاقد.
- ضياع فرصة تكوين فريق مراجعة داخلية من داخل الشركات الصغيرة والمتوسطة قد يكتسب المهارات اللازمة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية مع مرور الوقت.
- ضعف رقابة المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من طرف خارجي.

ويشير مصطلح الإسناد الخارجي إلى الارتباط مع طرف خارجي لتقديم خدمة أو منتجات كانت تُقدّم في السابق من خلال المصادر الداخلية، وذلك مع زيادة شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية والمراجعين الداخليين بسبب الإسناد الخارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية.

ويُلخص أن الإسناد الخارجي ينصبّ على تحويل مسؤولية أداء مهام أو وظائف كانت تُؤدّى داخل المنشأة إلى طرف خارجي لدواعي تركيز المنشأة على الأنشطة الأساسية يترتب على ذلك أن الإسناد الخارجي كخدمة مهنية يختلف تمامًا عن الاستعانة بخبير؛ حيث تتم الاستعانة به لأداء مهام أو وظائف لا تملك الوحدة لخبرة الفنية أو الإمكانيات المعرفية أو التقنية اللازمة لأدائها مع اختلاف حجم المنشأة سواء كان كبيرًا أو صغيرًا؛ فإنه بحاجة إلى الاستفادة من بدائل الإسناد الخارجي لوظائف المراجع الداخلية لمواجهة نقص في عدد الموظفين المؤقتين والمهارات المختصة والتغطية لمواقع العمل عن بُعد، وتعتبر جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء المادية والغشّ المتضمن للقوائم المالية محل المراجعة وأن يقلل عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وبالتالي يساعد على حماية مصالح المساهمين. وتعرف جودة المراجعة على أنها المفهوم العكسي لمخاطر المراجعة أو مكمل لخطر المراجعة،

وهو ما يعني تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى درجة يمكن قبولها في ضوء معيار بذل العناية المهنية الملائمة. ومن ثمّ يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث على النحو التالي: يؤثر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على جودة أنشطتها.

3-2- الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية:

دولياً تناول معيار المراجعة الدولي رقم 610 مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجع الداخلي. ولا يطبق هذا المعيار في حالة عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية في الشركة، أو إذا كان في الشركة وظيفة للمراجعة الداخلية، ولكن كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة، أو كان المراجع الخارجي لا يتوقع استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، وذلك استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية. وبشأن مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية المراجعة، يوضح المعيار أن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية وحده عن رأي المراجعة الذي يُبديه، ولا تقل هذه المسؤولية باستخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.

وبشأن تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وفي أي مجالات، وإلى أي مدى، أوضح 610 ISA أنه يجب على المراجع الخارجي تقييم وظيفة المراجعة الداخلية بأن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة؛ من خلال تقييم مدى دعم الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهاجاً منظماً ومنضبطاً.

وبشأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، أوضح 610 ISA أنه في حالة تخطيط المراجع الخارجي لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيجب عليه مناقشة وظيفة المراجعة الداخلية حول هذا الاستخدام المخطط. كما يجب عليه قراءة تقارير المراجعة الداخلية التي لها علاقة بعمل المراجعة الداخلية والتي يخطط لاستخدامه، للحصول على فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفّذتها الوظيفة والنتائج ذات الصلة.

وبشأن تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، وفي أي مجالات وإلى أي مدى؛ أوضح 610 ISA أنه يجب تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة، وذلك لأنه قد تمنع القوانين، أو اللوائح المراجع الخارجي من الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين، وفي هذه الحالة لا يتم تطبيق متطلبات المعيار بخصوص هذه الجزئية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن 610 ISA لا يطبق في حالة عدم وجود وظيفة مراجعة داخلية في الشركة، أو كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة، أو كان المراجع الخارجي لا يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة. وبشأن المساعدة المباشرة، فلا تطبق متطلبات هذا المعيار بشأنها في حالة عدم تخطيط المراجع لذلك، أو في حالة وجود لوائح أو قوانين تحظر أو تقيد، الاستعانة بمراجعين داخليين لتقديم مساعدة مباشرة. ويتحمل المراجع الخارجي المسؤولية وحده عن رأي المراجعة الذي يبديه. ويجب عليه تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، لتحديد ما إذا كان يمكنه استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة،

من خلال تقييم مدى دعم الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منظماً ومنضبطاً. كما يجب عليه، إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط لعملية المراجعة.

ومن أهم التعديلات الأخرى، التي جاء بها هذا المعيار، أنه سمح للمراجعين الخارجيين بالاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، في حالة عدم وجود قوانين أو لوائح تمنع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم هذه المساعدة المباشرة. ويجب عليه، في هذه الحالة، تقييم مدى وجود تهديدات تؤثر على موضوعية ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين. ولا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين عند تنفيذ إجراءات تنطوي على إصدار أحكام مهمة خلال عملية المراجعة، أو تتعلق بمخاطر مرتفعة مقدرة للتحريف الجوهرية.

كما أوضح المعيار أنه إذا ظهر أن هناك نتائج ذات صلة بالتقرير المالي والمراجعة استناداً إلى الردود على الاستفسارات، فإنه من المناسب للمراجع أن يطلع على التقارير ذات العلاقة بوظيفة المراجعة الداخلية. مثل تقارير المراجعة الداخلية عن استراتيجيتها والوثائق والتقارير التخطيطية التي أعدت للإدارة أو للمكلفين بالحوكمة، والتي تصف نتائج فحص وظيفة المراجعة الداخلية. وبالإضافة لما سبق، فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع تتعلق بغش فعلي، أو مشكوك فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تحديده خطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

ولتحديد طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي فإن ذلك يتطلب:

أولاً: تحديد طبيعة العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية؛ حيث إنها تعتبر علاقة تكاملية، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في هذه العلاقة منها الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة لتشجيع التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، والتشاور المنتظم ووجود قنوات اتصال فعّالة بينهم، فضلاً عن الثقة المهنية المتبادلة بجودة العمل (fowzia,2010).

ثانياً: تحديد أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

ثالثاً: محددات اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي.

ومن ثمّ يرى الباحث أن التطور في دور المراجعة الداخلية في منع واكتشاف التحريفات الجوهرية (غش أو خطأ) من شأنه أن يؤدي إلى التأثير على خطر المراجعة الخارجية، الأمر الذي ينعكس على ثقة المراجع الخارجي في وظيفة المراجعة الداخلية، ومن ثمّ زيادة اعتماده عليها.

بدائل اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية:

وفقاً لبعض الإصدارات المهنية (SAS, 128, 2014; IAS 610, 2013) يوجد بديلان لاعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية. يتمثل البديل الأول في: استخدام المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين (البديل المباشر)، وفيها يتم استخدام المراجعين الداخليين كمساعدين assistants لأداء بعض مهام المراجعة الخارجية تحت إشراف وتوجيه المراجع الخارجي وفحصه أعمالهم بشكل مناسب والتي كان سيؤديها بنفسه.

أما البديل الثاني فيتمثل في الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية (الطريقة غير المباشرة)، وفيها يعتمد المراجع الخارجي على عمل سابق للمراجعة الداخلية للحصول على أدلة المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك بديلين لاعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي؛ يتمثل الأول في استخدام المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، أما الثاني فيتمثل في الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. 1-3-2 تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية وقرار اعتماد المراجع عليها، واشتقاق الفرض الفرعي الأول للبحث:

يوضح (Paape 2007) بأن الاستقلالية التنظيمية تسمح للمراجعة الداخلية بأداء أعمالها دون تدخل من جانب الكيان قيد المراجعة. وينبغي أن تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالاستقلالية الكافية عن الإدارات الأخرى التي يتعين عليها مراجعتها؛ لكي تتمكن من الاضطلاع بعملها دون تدخل، وأن ينظر إليها على أنها قادرة على القيام بذلك وفي نفس السياق أوضح (Messier et al. 2011) أن هناك مخاوف من فشل إدارة المراجعة الداخلية في الحفاظ على موضوعيتها بشأن الإشراف على التقارير المالية وفعالية إدارة المخاطر عندما يكون للإدارة التنفيذية نفوذ على المراجعين الداخليين.

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن هناك تضارباً واختلافاً في نتائج الدراسات بشأن تأثير المستوى الذي ترفع إليه المراجعة الداخلية تقاريرها على موضوعية المراجعة الداخلية، ومن ثمَّ على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية. وبصورة عامة يكن القول: إن استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، كلما تمتع نشاط المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية، وما يرتبط بها من محدودات، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثر على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة (Pradipta et al, 2020)

2-3-2 تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين توقيت عملية المراجعة الداخلية وقرار اعتماد المراجع عليها واشتقاق الفرض الفرعي الثاني للبحث:

بداية يرى (warren & Smith 2006) أن اعتماد المراجعة الداخلية على مدخل المراجعة المستمرة يؤثر إيجابياً على عملية المراجعة الخارجية؛ وذلك لأن التوكيد المستمر المطلوب على المعلومات المالية من المراجع الخارجي يتطلب تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة، ومن ثمَّ فإنه في ظل وجود طلب على المراجعة الخارجية المستمرة فوجود المراجعة الداخلية المستمرة يدعم أداء المراجع الخارجي لتقديم مراجعة خارجية أكثر كفاءة وفاعلية.

وتشير فترة الجدولة scheduling إلى الفترة من انتهاء السنة المالية للشركة وحتى بداية العمل الميداني للمراجعة الخارجية، وترجع أسباب هذه الفترة إما لعوامل ترتبط بالشركة محل المراجعة أو عوامل ترتبط بالمراجع الخارجي. وترجع أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة إلى أنها تُعدُّ أحد العوامل المؤثرة على توقيت إصدار ونشر التقارير المالية؛ حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة، وبالتالي يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات بين معدي ومستخدمي التقارير المالية، انخفاض حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات، زيادة كفاءة المعلومات نتيجة الإعلان عن الأرباح في أقرب وقت ممكن، تحسين أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، الحد من ظاهرة الشائعات. (السيد، 2018)

ونظراً لأهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة وما يرتبط به من وقتية إصدار التقارير المالية فقد قامت المملكة العربية السعودية ممثلة في هيئة السوق المالية بتعديل فترة إعلان القوائم المالية السنوية فور اعتمادها والتي تبدأ من 2017/1/1 أو بعدها من 75 يوماً إلى 90 يوماً؛ حيث نص القرار على تعديل الفقرة هـ من المادة الثانية والأربعين من قواعد التسجيل والإدراج؛ بحيث يجب على المصدر أن يزود الهيئة ويعلن للمساهمين عن قوائمه المالية السنوية فور اعتمادها؛ وذلك خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي تشملها تلك القوائم. (هيئة السوق المالية السعودية، 2016).

حيث التوقيت المناسب لإصدار التقارير المالية بالفترة التي تستغرقها عملية المراجعة، والتي تنتهي بإصدار تقرير المراجعة؛

حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد قيام المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بما يمكن أصحاب المصالح من الاعتماد عليه في اتخاذ العديد من القرارات، ولكن تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) أو ما يسمى بتأخير المراجعة (Audit Delay) (الفترة الزمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وحتى تاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة) يعد بمثابة مؤشر سلبي على انخفاض جودة التقارير المالية؛ حيث يؤدي إلى تأخر الإفصاح عن المعلومات المالية وعدم تقديمها في التوقيت المناسب، مما يفقد تلك المعلومات خاصية الملائمة ويعكس أخباراً غير سارة من وجهة نظر المستثمرين، ويفتح المجال أمام نشر الشائعات حول نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي. (الإبياري، 2017م).

وإن تأخر تقرير المراجعة (ARL) والعوامل المؤثرة في تأخر تقرير المراجعة موضوع اهتمام العديد من الباحثين، والأكاديميين والممارسين. فتأخير المراجعة هو مصطلح مختلف يستخدمه الباحثون، والذي يرتبط في الواقع بتأخير تقرير المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك جدلاً بين من يؤكد على أن استخدام المراجعة الداخلية لمدخل المراجعة المستمرة يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، وبين من يؤكد على أن المراجعة الدورية هي الأكثر فاعلية وتأثيراً على اعتماد المراجع الخارجي.

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثاني على النحو التالي: يؤثر توقيت المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.

3-3-2 تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين الإسناد للمراجعة الداخلية وقرار اعتماد المراجع عليها واشتقاق الفرض الفرعي الثالث للبحث:

بداية هناك جدل بشأن أثر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها؛ حيث يتفق البعض (Coram et al., 2008; GLover et al., 2008; Arel, 2010; Munro & Stewart, 2010; Raiborn et al., 2017; Desai et al., 2011; Bartlette et al., 2015; مبارك، 2012؛ القليطي، 2014) على أن إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي يؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها، وذلك باعتباره أحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

وبشأن العوامل التي تتعلق بمحددات وسمات وظيفة المراجعة الداخلية اتفق (القليبي، 2014؛ Davidson et al. , 2013) على أنه عندما تطبق المراجعة الداخلية المراجعة الدورية، يكون اعتماد المراجع الخارجي أكثر على المراجعة الداخلية في حالة الإسناد الخارجي، أما عند تطبيق المراجعة الداخلية المستمرة، فلا يوجد فرق في اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، سواءً ما إذا كان يتم إسنادها لطرف خارجي أو يتم أداؤها داخلياً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

وأرشد معهد المراجعين الداخليين منشآت الأعمال التي تكون بصدد اتخاذ قرار بالإسناد الخارجي الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي أن تكون مسؤولية الإشراف والرقابة على وظيفة المراجعة الداخلية في تلك الحالة، لا يمكن أن تسند إلى الطرف الخارجي مقدم الخدمة، بمعنى أنه يتعين على منشآت الأعمال تعيين ممثل لها سواء كان المدير التنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية، أو أحد ممثلي الإدارة العليا كي ينوب عنها في إدارة والإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة.

3- الدراسة الميدانية

مقدمة:

يتناول هذا الفصل تصميم الدراسة الميدانية للبحث، من حيث تحديد مجتمع وعينة البحث، وجمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في تنفيذ الاختبارات الميدانية لفروض البحث، وأخيراً عرض وتحليل تلك النتائج.

1-3 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

▪ **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مجتمعين هما:

- (1) جميع المراجعين الداخليين في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية.
- (2) جميع مراجعي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية.

▪ **عينة الدراسة:**

- (1) وتتمثل بـ (45) مفردة من المراجعين الداخليين بالشركات المدرجة في السوق المالية السعودية.
- (2) وتتمثل بـ (40) مفردة من مراجعي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية.

2-3 متغيرات الدراسة:

وتتكون متغيرات الدراسة من مجموعتين وهي:

- (1) تتوزع متغيرات الدراسة للمراجعين الداخليين على ثلاثة متغيرات مستقلة (الاستقلال التنظيمي، التوقيت، الإسناد) ومتغير تابع واحد وهو (جودة المراجعة الداخلية).
- (2) تتوزع متغيرات الدراسة لمراجع حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية على ثلاثة متغيرات مستقلة (الاستقلال التنظيمي، التوقيت، الإسناد) ومتغير تابع واحد وهو (قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية).

تم قياس المتغيرات على النحو التالي:

عند اختبار فروض البحث الأول تم مقياس المتغيرات المستقلة من ثلاثة محاور على النحو التالي:

1-2-3 المحور الأول: الاستقلال التنظيمي (أهم العوامل المؤثرة في موضوعية واستقلالية المراجعين الداخليين) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية داخل نطاق الهيكل التنظيمي للمنشأة يزيد من جودة المراجعة الداخلية.
- 2) تجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة.
- 3) يمثل استقلال أعضاء إدارة المراجعة الداخلية واحداً من أهم أركان نجاح وظيفة المراجعة الداخلية.
- 4) توفير الموضوعية لفريق المراجعة الداخلية وتنسيق التبعية التقريرية والإدارية للجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة الداخلية.
- 5) الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة، ورفع تقارير للجنة المراجعة)، حتى يمكنها ممارسة أعمالها باستقلال وموضوعية.

2-2-3 المحور الثاني: التوقيت (أهمية المراجعة المستمرة في جودة المراجعة الداخلية) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تقليص فرص الغش داخل المنشأة.
- 2) تعمل المراجعة الداخلية المستمرة على أداء المراجعة بشكل مستمر مما يتيح المتابعة والرقابة المستمرة.
- 3) تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تقديم توكيد مستمر للإدارة عن مخاطر الأعمال وكيفية إدارتها.
- 4) تساهم المراجعة المستمرة على توفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات.
- 5) تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في معلومات جيدة بسبب التوكيد المستمر للتقارير المالية.
- 6) تمكن المراجعة الداخلية المستمرة إدارة المنشأة من تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية.

3-2-3 المحور الثالث الإسناد (إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى جودة أدائها) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يوفر أفضل الممارسات في الشركة نتيجة لخبرته السابقة في الشركات الأخرى.
- 2) إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة قد تكون غير موجودة بالشركة.
- 3) إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتحسين تكلفة المراجعة الداخلية.
- 4) في جميع المهام التي يؤديها المراجع الخارجي، يكون ملتزماً بأداب وسلوك المهنة، ومعايير المراجعة.
- 5) إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يساعد الإدارة في التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية.

وعند اختبار فرض البحث الثاني تم مقياس المتغيرات المستقلة على النحو التالي:

1-2-3 المحور الأول: الاستقلال التنظيمي (ما أثر الاستقلال وموضوعية المراجعة الداخلية على اعتماد المراجع الخارجي) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) عند وجود تفاعل بين الهيكل التنظيمي للشركة والمراجعة الداخلية يزداد احتمال اتخاذ قرارًا بالاعتماد عليها.
- 2) عندما تتصف وظيفة المراجعة الداخلية بالموضوعية وعدم التحيز يزداد احتمال اتخاذ قرارًا بالاعتماد عليها.
- 3) عندما تتصف وظيفة المراجعة الداخلية بالاستقلال التنظيمي يزداد احتمال اتخاذ قرارًا بالاعتماد عليها.
- 4) عندما تتصف وظيفة المراجعة الداخلية بالتبعية لمجلس الإدارة ورفعها التقارير للجنة المراجعة يزداد احتمال اتخاذ قرارًا بالاعتماد عليها.
- 5) عندما لا يتم إجراء تدوير سنوي لرئيس قسم المراجعة الداخلية أو فريق المراجعة الداخلية بالكامل أو نقلهم للوظائف إدارية أخرى بالشركة يزداد احتمال اتخاذ قرارًا بالاعتماد عليها.

2-2-3 المحور الثاني: التوقيت (ما أثر التوقيت على قرار اعتماد المراجع الخارجي) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في معلومات جيدة بسبب التوكيد المستمر للتقارير المالية، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 2) تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تقليص فرص الغش داخل المنشأة، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 3) تمكن المراجعة الداخلية المستمرة إدارة المنشأة من تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 4) تساهم المراجعة المستمرة في تقديم تأكيد مستمر للإدارة عن مخاطر الأعمال وكيفية إدارتها، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 5) تعمل المراجعة الداخلية المستمرة على أداء المراجعة بشكل مستمر مما يتيح المتابعة والرقابة المستمرة، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.

3-2-3 المحور الثالث: الإسناد (ما أثر الإسناد الخارجي على قرار اعتماد المراجع الخارجي) من خلال الأسئلة التالية:

- 1) تتسم برامج وخطط المراجعة الداخلية في حالة الإسناد بالدقة والكفاية، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 2) يحرص الطرف الخارجي الذي يقدم خدمات المراجعة من خارج الشركة على فحص جودة الأداء وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 3) تتسم نطاق عمل المراجعة الداخلية في حالة الإسناد بالكفاية، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.
- 4) تحرص الإدارة على دعم نشاط المراجعة الداخلية في حالة الإسناد عند أداء مهام المراجعة الداخلية، وبالتالي يزداد اعتمادك على وظيفة المراجعة الداخلية.

3-3 أسلوب جمع بيانات الدراسة الميدانية:

- اعتمد الباحث على المصادر الثانوية والمتمثلة في الأبحاث المحاسبية السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وكذلك تم استخدام الاستبيان لجمع معلومات عن متغيرات الدراسة بحيث تحتوي على قسمين وهما:
- يشتمل على البيانات الشخصية (الديموغرافية) لأفراد العينتين، وهي (التخصص العلمي -المسمى الوظيفي -المؤهل العلمي -سنوات الخبرة - الشهادات المهنية).
 - تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي للعينتين (أوافق بشدة - أوافق - محايد - لا أوافق - لا أوافق بشدة)، ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من الفروض تم استخدام برنامج الإحصائي (SPSS).

4-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية:

- التكرار والنسب المئوية لوصف أفراد الدراسة، ولحساب استجابات أفراد الدراسة اتجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة.
- المتوسطات الحسابية لترتيب استجابات أفراد الدراسة.
- معامل ارتباط بيرسون للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.
- معامل ثبات (ألفا كرونباخ) لقياس ثبات أداة الدراسة.
- معادلة المدى: وذلك لوصف المتوسط الحسابي للاستجابات على كل عبارة وبعُد على النحو التالي:
 - من 1 إلى أقل من 1. 80 تمثل درجة استجابة (ضعيفة جداً).
 - من 1. 80 إلى أقل من 2. 60 تمثل درجة استجابة (ضعيفة).
 - من 2. 60 إلى أقل من 3. 40 تمثل درجة استجابة (متوسطة).
- اختبار one way anova لمعرفة الفروق الإحصائية وفقاً لمتغيرات المؤهل العلمي وسنوات الخبر

4- النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية**1-4 مناقشة نتائج الدراسة:**

تُعتبر المراجعة مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات؛ حيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري داخل المؤسسة ومدى كفاءة وأمانة القائمين على أموالهم، بالإضافة إلى أهميتها لعدة أطراف يتعاملون مع المؤسسة. وإن الحكم على نجاح عملية المراجعة وتحقيق أهدافها منوط بالشخص الذي يمارس هذه المهنة، وباعتبار أن المراجع الخارجي المسؤول عن تدقيق حسابات الشركة مهما كان شكلها أو حجمها بهدف إعطاء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية؛ حيث كان موضوع الرسالة "محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية".

حيث قام الباحث في الجانب التطبيقي باستخدام الاستبيان كوسيلة لتجميع البيانات وقياس متغيرات الدراسة، وتكرار النسب المئوية لوصف أفراد الدراسة، واتجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة. وكذلك استخدام معامل ارتباط بيرسون للتأكد

من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة. ومعامل ثبات (ألفا كرونباخ) لقياس ثبات أداة الدراسة. وعليه خلصت الدراسة إلى عدة نتائج وتوصيات وهي:

- الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية داخل نطاق الهيكل التنظيمي للمنشأة يزيد من جودة المراجعة الداخلية.
- تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تقليص فرص الغش داخل المنشأة.
- إن الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يوفر أفضل الممارسات في الشركة نتيجة لخبرته السابقة في الشركات الأخرى.
- وجود تفاعل بين الهيكل التنظيمي للشركة والمراجعة الداخلية يزداد احتمال اتخاذ قرار بالاعتماد على المراجع الخارجي.
- تساهم المراجعة المستمرة في معلومات جيدة بسبب التوكيد المستمر للتقارير المالية يزداد الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.
- تعاضد دور المراجعة الداخلية وذلك نتيجة التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال؛ حيث زاد الاهتمام في الدول المتقدمة والنامية بموضوع المراجعة الداخلية في علاقتها بتحقيق مبادئ حوكمة الشركات واعتبار المراجعة الداخلية أهم آليات الحوكمة والتي لها دور مهم في تحسين جودة حوكمة الشركات.
- يقوم المراجع الخارجي عند تخطيط لعملية المراجعة بتقييم فعالية المراجعة الداخلية في ضوء الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.
- إن اتخاذ قرار الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في ضوء الأسس والمبادئ التي وضعتها المعايير المهنية يمكن أن يزيد من جودة القوائم المالية وزيادة ثقة المستخدمين لها واعتمادهم عليها.
- إن تعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي يزيد من قدرة المراجعة بصفة عامة ويزيد من إمكانية اكتشاف التحريفات المهمة نسبياً مما يزيد فعالية عملية المراجعة، ويقلل من احتمال فشل المراجعة.
- كلما زادت درجة تفاعل المراجعة الداخلية مع كل لجنة المراجعة والإدارة العليا، والمراجعة الخارجية، كلما ارتفعت فعالية المراجعة الداخلية وكلما تحسن أداء المراجعة الخارجية.

2-4 الخلاصة والتوصيات:

في الختام، سعت هذه الدراسة إلى أثر محددات وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، وانطلاقاً من نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

التوصية في الجانب التطبيقي:

- ضرورة تفعيل تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية تضطلع بإصدار معايير المراجعة الدولية وقواعد آداب وسلوك المهنة ورقابة جودة أعمال مكاتب المحاسبة.
- ضرورة تحديث معيار المراجعة (610) لسنة 2017 بما يتلاءم مع التطورات الجديدة في معايير المراجعة الدولية، ضرورة تفعيل الالتزام بالمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية، وتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة في ضوء التعريف الحديث للمراجعة الداخلية والتغيرات والمستجدات التي تواجه بيئة الأعمال الحديثة،

وأن يواكب ذلك تطوير أداء المراجع الداخلي ليتواءم مع متطلبات التطورات التكنولوجية والتي أصبحت أحد دعائم المنافسة بين الشركات خاصة المقيدة منها.

- أن تقوم إدارات الشركات في المملكة العربية السعودية بتفعيل أدوار المراجع الداخلي في تحسين أداء الشركة (كوظيفة مضيئة للقيمة)؛ من خلال زيادة مساهمته بدوريه التوكيدي والاستشاري في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر الشركة، ودعم استقلال المراجعة الداخلية تنظيمياً.
- عقد المؤتمرات العلمية بشأن العوامل الأخرى المؤثرة على التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- ضرورة تفعيل فكرة الإسناد المشترك على وجود إدارة داخلية للمراجعة الداخلية قوية، بالإضافة إلى وجود مراجع خارجي.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أبو طالب، يحي محمد. (2018). أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. مجلة المال والتجارة. ع585 (1-6).

الإبياري، هشام فاروق. (2013). مدي إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية- دراسة تحليلية وتجريبية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1(3)، 1-71.

أشرف محمد، منصور. (2016). مراجعة داخلية: مظاهر اهتمام المملكة العربية السعودية بالمراجعة الداخلية. مجلة المحاسبة. المجلة السعودية للمحاسبين. (6-8).

السيد ذكي، محمود. (2010). نموذج مقترح لتفسير مقرر الوحدة الاقتصادية بإسناد الخدمات المحاسبية الضريبية إلى طرف خارجي-مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

السيد، لطفي. (2009). دراسات تطبيقية في المراجعة، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة.

السيد، محمد فوزي. (2015). أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دوريتها كوظيفة- دراسة ميدانية وتجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

صالح، نزمين محمد شاکر إبراهيم. (2015). أثر فاعلية هيكل الرقابة الداخلية لدى مورد الخدمة على تخطيط إجراءات مراجعة الأجور لدى الشركة طالبة الخدمة- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

عبد المجيد، محمود محمد السيد. (2018). أثر درجة الملاءمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستثمارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

عثمان، سارة. (2013). دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة. الجزائر.

عصيمي، أحمد زكريا. (2009). دور المراجع الداخلي في مواجهة إدارة مخاطر الأعمال: مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية. مجلة العملية للبحوث والدراسات التجارية. (3). (11-58).

علي، شحاته عبد الوهاب، السيد (2006) الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

فداء، بهجت محمد. (2015). أهداف ومفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية. سبل تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. المملكة العربية السعودية. الرياض. ديوان المراقبة العامة، (7-8) رجب 1436هـ.

فراج، منال حامد. (2014). أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية وتخفيض تكاليف أدائها. المجلة العلمية للتجارة والتمويل. كلية التجارة - جامعة طنطا. (1). (73-114).

محمود، عبد الحميد العيسوي. (2015) أثر مصدر المراجعة الداخلية على تقييم المراجع الخارجي لأخطار المراجعة: دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا.

مشباط، نعمة حرب. (2014). أثر تبني المراجع الداخلي لمدخل المراجعة المستمرة على فاعلية تحقيق المراجعة لأهدافها الرقابية مع دراسة ميدانية على البنوك المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. جامعة الإسكندرية. كلية التجارة. (51) م (1) (37-88).

مليجي، مجدي. (2013). أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة جودة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية دراسة نظرية تطبيقية. مجلة التجارة والتمويل. جامعة طنطا (4). (ع). (25-84)(11-29).

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2017). لجنة معايير المراجعة. المملكة العربية السعودية.

هيئة السوق المالية السعودية، (2016).

ثانيًا: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdel Razek, M. (2014). The association between internal auditing function quality and external audit costs- evidence from Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(20), 104-109.
- Abdulhameed, F. B. , & Aruwa, S. A. (2014) Internal audit function (IAF) outsourcing and the performance of smes in England and wales. Available at: <https://www.scribd.com/document/340689083/internal-audit-function>.
- Ahlawat, S. S. , & Lowe, D. J. (2004). An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 147-158.
- Arena, M, G. Azzone (2007) , " Internal audit departments: Adoption and characteristics in Italian companies", *International Journal of Auditing* 11, pp. 91-114.
- Badawy, H. & El Wahab, A. A. (2018). The Main audit related determinants of ARL in an emerging economy: The case of Egypt. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 1-10.
- Basle Committee on Banking Supervision. (2005). **Outsourcing in Financial Services**. Available at: <https://www.bis.org/publ/joint12.pdf>
- Cangemi, M. P. (2016). Views on internal audit, internal controls, and internal audit's use of technology. *EDPACS*, 53(1), 1-9.
- Caplan, D. , Janvrin, D. , & Kurtenbach, J. (2007). Internal audit outsourcing: an analysis of self-regulation by the accounting profession. *Research in Accounting Regulation*, (19), 3-34.
- Carey, P. , Subramaniam, N. , & Ching, K. C. W. (2006). Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting & Finance*, 46(1), 11-30.
- Chaman, N. M. , akbarlu, E. , & Amiri, F. (2014). Evaluating the effecting variable on non-implementing continuous auditing in Iranian auditing firms. *Arabian journal of business and management review*, 3(11), 1-5.
- Chan, D. Y. , & Vasarhelyi, M. A. (2018). Innovation and practice of continuous auditing. Available at: <https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/978-1-78743->

- Chiu, V. , Liu, Q. , & Vasarhelyi, M. A. (2018). The Development and intellectual structure of continuous auditing research. Available at: [https://www. emeraldinsight. com/doi/abs/10. 1108/978-1-78743-413-](https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/978-1-78743-413-)
- Coderre, D. (2005). Continuous auditing: Implications for assurance, monitoring, and risk assessment. Available at: [http://www. theiia. org](http://www.theiia.org)
- Dang, D. Y. , & Lawrence, I. (2016). External auditors' reliance on the internal audit function: The Nigerian perspective. *Asian Academic Research Journal of Social Sciences & Humanities*, 3(2). 70- 85.
- Dawuda, A. , Aninanya, G. O. , & Alnaa, S. E. (2015). The organizational independence of internal auditors in Ghana: Empirical evidence from local government. *Asian Journal of Economic Modelling*, 3(2), 33-45.
- De Aquino, C. E. M. , Da Silva, W. L. , & Vasarhelyi, M. A. (2008). Moving toward continuous auditing: Establishing audit priority areas can lead to a more effective continuous audit process. *Internal Auditor*, 65(4), 27-30.
- Deloitte. (2010). Continuous monitoring and continuous auditing: From idea to implementation. Available at: [http://www. deloitte. com/us/about](http://www.deloitte.com/us/about).
- Desai, N. K. , Gerard, G. J. , & Tripathy, A. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 149-171.
- Faitusa, I. (2017). Internal audit and external audit cooperation in EU countries. available at: [http://dspace. lu. lv/dspace/bitstream](http://dspace.lu.lv/dspace/bitstream)
- French, D. (2011). Continuous audit technology enabled continuous assurance — white paper. pdf. Available at: [http://www. isaca. org/Groups/Professional-English/continuous-](http://www.isaca.org/Groups/Professional-English/continuous-)
- Hoos, F. , Messier, W. , Smith, J. , & Tandy, P. (2014). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. Available at: [http://papers. ssrn. com/sol3/papers. cfm?abstract_id=2358149](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2358149)
- Hunt, R. , & Jackson, M. (2010). An introduction to continuous controls monitoring. *Computer Fraud & Security*, (6), 16-19.
- Jameson, S. (2011). Independence and Objectivity, IPPF-Practice Guide, **The Institute of Internal Auditors**, Altamonte Springs, Florida

- Lowe, D. J. , Geiger, M. A. , & Pany, K. (1999). The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 7-26.
- Messier Jr, W. F. , Reynolds, J. K. , Simon, C. A. , & Wood, D. A. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, 86(6), 2131-2154.
- Mohiuddin, M. , & Su, Z. (2013). Offshore outsourcing of core and non-core activities and integrated firm-level performance: An empirical analysis of Québec manufacturing SMEs. *M@ n@ gement*, 16(4), 454-478.
- Munro, L. , J. Stewart (2010) ," External auditors reliance on internal audit: the Impact of sourcing arrangement and consulting activities" ,Journal of Accounting and Finance 50, pp. 371-387.
- Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 231-268.
- Onulaka, P. N. (2015). Internal and external audit effectiveness in fraud detection through continuous auditing. *International Journal of Management Sciences*, 6(10), 462-475.
- Paape, L. (2007). Corporate governance: The impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function. **Available at: <https://repub.eur.nl/pub/10417/>**
- Prawitt, D. F. , N. Y. Sharp, and D. A. Wood. , (2011) "Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?" Behavioral Research in Accounting, Vol. 23, Issue 2, pp: 187-206.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: History, evolution, and prospects. Research opportunities in internal auditing, 1-23.
- Ramasawmy, D. & Ramen, M. (2012). An evaluation on how external auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments. **Available at: <http://psrcentre.org/images/extraimages/9%20612035.pdf>**
- Rittenberg, L. , & Covalleski, M. A. (2001). Internalization versus externalization of the internal audit function: An examination of professional and organizational imperatives. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), 617-641.

Suwaidan, M. S. , & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.

The Auditing Standards Board. (2014). **Using the Work of Internal Auditors: Statement on Auditing Standards (SAS) No. 128**. Available at: <https://dart.deloitte.com/USDART/resource/ee63b60b-3f0f-11e6-95db->

Wang, I. Z. , & Fargher, N. (2017). The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. *Accounting & Finance*, 57(4), 1177-1202.

Doi: doi.org/10.52133/ijrsp.v2.19.7