

مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة: دراسة حالة على بنك التنمية والإئتمان الزراعي د/ محمد عبد العزيز محمد أبو العلا*

المخلص

لقد إتجهت المنظمات في بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة بشكل متزايد نحو ممارسة الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية التي تطورت كثيراً من حيث نطاقها ودورها ومسئوليتها. فهي نشاط دعم رئيسي للمنظمة، ويعتبر قرار إسنادها من القرارات المعقدة، حيث يتصف قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بأنه قرار إستراتيجي متعدد المراحل وينطوي على العديد من البدائل والخصائص والمعايير، ويتأثر بالعديد من العوامل، كما يواجه هذا القرار الكثير من المخاطر من بينها مخاطر ومشاكل الوكالة نتيجة وجود العلاقات المعقدة والمتشابكة.

ومن ثمّ يحتاج قرار الإسناد الخارجي إلى دراسة دقيقة وتحليلات شاملة موسعة تراعي طبيعة وأبعاد هذا القرار من جميع الجوانب الإستراتيجية والفنية والاقتصادية لما له من آثار على هيكل المنظمة بالكامل. ولذلك يستهدف البحث إقتراح مدخل كمي ملائم لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ضوء ما يتصف به من تعدد المعايير والمخاطر.

الكلمات الدالة:

الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية - المدخل الكمي لاتخاذ قرار الاسناد الخارجي - المورد الخارجي (المسند إليه خدمة المراجعة الداخلية).

A proposed quantitative approach to rationalize internal audit outsourcing decision with

* مدرس بكلية التجارة - جامعة بنى سويف.

consideration the agency's risks - A case study of the Agricultural Credit and Development Bank.

ABSTRACT

During the later times, the business organizations trended to outsource internal audit function that has developed well as to its scope, role and responsibility. It's a main support activity for organization, and its outsourcing decision is complicated, because it's a strategic decision where it has multi – stages and involves a lot of alternatives, multi – criteria and attributes, and It affected by many factors, as well as it faces a lot of risks such as agency's risks and problems as a result of the complicated and involved relationships.

So, the internal audit outsourcing decision needs to a precision and accurate study and extended analyses observe its nature and aspects, and regard its technical, economical and strategic sides, where it has a huge amount of influence over the organization.

Therefore, this paper aims to propose an adequate quantitative approach to rationalize outsourcing decision of internal audit that considers its all criteria and risks.

Key words : Internal audit outsourcing – proposed quantitative approach – external vendor (outsourcer of internal audit function).

Dr. Mohamed Abdel Aziz Mohamed Abo Elala, lecturer in Faculty of commerce – Beni Suf University

المقدمة:

تفيد المراجعة الداخلية المنظمات في تحقيق أهدافها من خلال اتخاذ واتباع منهج متخصص ومنظم لتقييم وتحسين وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة والحوكمة، فالمراجعة الداخلية كاستراتيجية تساعد في حفظ وحماية الموارد أو الأصول وتسهيل إنتاج المعلومات المحاسبية الصحيحة والموثوق فيها، كما تساعد في اتخاذ أفضل القرارات خلال التغيرات التنظيمية مما يقود إلى المنافسة العالمية العالية، فهي وظيفة دعم أساسية لإدارة المنظمة. (Ebaid, 2011, p. 108), لقد أثرت العديد من العوامل مثل الوعي البيئي وتكنولوجيا المعلومات والأزمات المالية والاقتصادية والتشريعات تأثيراً هائلاً على تطوير المراجعة الداخلية من حيث مناهج وآليات وطرق عمل المراجعة الداخلية، مما زاد من هيكلية وأنشطة المراجعة الداخلية، تطور دورها ونطاقها من مجرد مشاهد ومنتبع للرقابة وأساليبها watch of controls إلى وظيفة تصيف قيمة مضافة value add، مما زاد من مسئولية ودور المراجع الداخلي ليشمل مسئوليته عن تحديد ومراجعة وفحص الدقة والموثوقية، وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية ومراجعة سياسات المنظمة وإجراءاتها وعملياتها بما يتفق مع التوقعات والمعايير وكذلك إنشاء وبرمجة نظم المحاسبة الملائمة والمساهمة في وضع وإدارة الأساليب الفعالة للرقابة، والإدارة الكفاء لموارد المنظمة وإدارة عملياتها التشغيلية، وتقديم الاستشارة والنصيحة للإدارة فيما يتعلق بالتغيرات المختلفة وتقديم المنظمة. (د. محمد عبد الله محمد 2006، ص 12)، (Marse, S and Ardita, 2015, p. 397).

لقد أدى تطور دور ونطاق واهداف المراجعة الداخلية إلى اهتمام المنظمات بدعم إدارة المراجعة الداخلية، وتزويدها بالكفاءات البشرية لتحقيق أهدافها أو إسناد بعض أو كل أنشطتها لطرف خارج إدارة المراجعة الداخلية Outsourcing ومن هذه الأنشطة ما يرتبط بالدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة وإدارة المخاطر واستدامة الشركة (د. أحمد زكي متولي 2014)، ولذلك أصبح الإسناد الخارجي مطلب ضروري وليس اختياري، لعجز العديد من المنظمات على

توفير الموارد اللازمة لأداء هذه الخدمات داخلياً بالكفاءة والمهارة الفعالة (Mehta & Peters, 2007, pp. 28 – 34).

ولقد اعترف معيار مجمع المراجعين الداخليين IIA standard 2201 c بأنه عندما تقرر الإدارة بالمنظمات عند وضعها للاستراتيجية الشاملة أنه يجب إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مورد خارجي (إلى طرف خارجي)، فإنه يجب في مثل هذه الحالة أن يؤخذ في الاعتبار كل من مخاطر وإجراءات الرقابة وكذا إجراءات الحوكمة عند الاتفاق مع العميل واعتبارها كأهداف للترتيبات التي تقوم بها اللجنة الاستشارية.

ومن هنا يظهر مدى أهمية قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وآثاره على وظيفة المراجعة الداخلية التي اتضح مدى أهمية دورها، من ثم الأثر على المنظمة ككل، وبالتالي أهمية اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية الناجح والدقيق بناء على الدراسة والتحليلات الكافية والفعالة.

مشكلة البحث:

مع تزايد الاتجاه نحو الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية، زادت الضغوط المفروضة على المنظمات والإدارات لكي يتخذوا قرار الإسناد الخارجي الصحيح والملائم والذي يؤدي إلى تأثير حقيقي وواقعي على المنظمات، فعلى المنظمات أن تكون في غاية الحذر واليقظة عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية لما لهذا القرار من نتائج وتأثير على المرونة والتكلفة والجودة وخدمة المستهلك وكفاءة المنظمات وحتى على استقرارها واستمراريتها. (Norbaya, 2010, p. 2)

لقد ثبت ارتفاع معدلات فشل ممارسات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وفشل العلاقات بين مورد الخدمات المسندة (الطرف الخارجي) والمنظمة بصورة كبيرة (Tadelis, 2007) ، بنسبة فشل تزيد عن 50% ، وذلك لأن المنظمات لم تؤدي التحليلات الكافية والملائمة والشاملة، فنقص التحليلات المطلوبة لقرارات الإسناد الخارجي تعتبر العنصر الأساسي الذي أدى إلى فشل الإسناد الخارجي للمراجعة

الداخلية. (Schniederjanes, et al, 2010, p.3) (Norbaya, Abraham, 2010, p.3) (2007), نظرا لما تحتوية هذه القرارات من متغيرات وعوامل ومخاطر, ومراحل سواء المراحل السابقة للإسناد الخارجي أو عند مرحلة قرار الإسناد الخارجي أو المراحل اللاحقة وكل مرحلة لها أبعادها وبدائلها ومعايير الاختيار المختلفة, كما انتقدت الإجراءات الى التحليل الاستراتيجي والمالي والفني مما تسبب في عدم تحديد الاحتياجات الضرورية بدقة وإسناد بعض الأنشطة المحورية لوظائف هامة بالمنظمة مما يتسبب في فشل أداء هذه الوظائف , ويزداد الامر تعقيدا بالنسبة للمراجعة الداخلية التي تتصف انشطتها بالتعقيد, وتتطلب تكامل تام مع وظائف أخرى داخل المنظمة, وايضا تتطلب توافر خبرات وكفاءة ومعرفة عالية, مما ينعكس على قرار إسنادها خارجياً ومن ثم الحاجة إلى إجراء التحليلات الكافية والملائمة لقرار الإسناد الخارجي . (Anthi, (Metha & Paress, 2007, pp. 28 – 34) (Vaxevenov Nikalaos, 2015) (Verner & Abdullah, 2012, pp. 866) (Yap – Lim & Lee, 2013,) pp. 45 – 60

كما لم يتم مراعاة المخاطر التي تحوط بعملية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وتحديدها بشكل دقيق عند تحليل واتخاذ قرار الإسناد الخارجي, وفي الغالب تم تقديرها بأقل مما يجب, كما تم المبالغة في تقدير الموارد المتاحة , وتم إهمال بعض متغيرات القرار الهامة أو معايير الاختيار والتقييم, سواء المعايير والمتغيرات الكمية اوغير الكمية (ومنها المنافع الوصفية) المتوقعة من الإسناد الخارجي, حيث ارتكز متخذ القرار على إحداها وتجاهل الأخرى, فيجب مراعاة كل ذلك عند اتخاذ قرار الإسناد, لأن إهمال أي منها له تداعياته على نتائج القرار. (Justin Mario & Derek, H. , 2006, p.4) (Kaja Prystupa, Maciej, Razadca, 2015, pp 43 – 44)

وبالتالي يجب إعطاء الاهتمام الكافي لتحليل ودراسة هذا القرار من كل جوانبه, وتوفير المعلومات التحليلية التي تساعد في اتخاذ القرار الصحيح, وكذلك دراسة وتحليل المخاطر المرتبطة به, ومنها مخاطر الوكالة, ومراعاة حدود وإمكانيات

المنظمة واحتياجاتها الفعلية دون الاختيار الخاطئ والذي لا يتناسب وإمكانياتها واحتياجاتها مما يؤثر على ربحية واستمرار المنظمة في المستقبل.

(Kremic, Tukul & Rom, w, 2006, pp. 467, 482) (Tafti, et al. 2008, pp421- 436)

ونظراً لأنه لم يتم تقديم مدخل كمي يراعي طبيعة قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ومراحله ومتغيراته، وتحليل آثاره الاستراتيجية والتشغيلية والتقييم الاقتصادي له ، من أجل ترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، واختيار بديل الإسناد ومورد الخدمة الملائم لأداء المراجعة الداخلية القادر على تقديم خدمات المراجعة الداخلية بجودة مرتفعة. (Kamyabi & Devi, 2011, pp. 244, 252)

فإن الأمر يتطلب اختيار وتطبيق المدخل الكمي الملائم لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية الدقيق بحيث يراعى عوامل ومتغيرات وأبعاد القرار، من أجل اختيار البديل الأفضل لمشروع الإسناد الخارجي، وبالتالي اختيار مورد الخدمة الملائم، حيث أن اختيار وتطوير مدخل كمي لقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يؤثر بشكل رئيسي على نجاح قرار الإسناد الخارجي. (Justin &

Mario, and Derek, H. 2006, p. 3) وهذا ما أوصى به معهد المراجعين الداخليين الإدارة بالمنظمات أن تراعى عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي كل المتغيرات والعوامل والتي منها الموارد المتاحة، وحجم المنظمة، تقييم بدائل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وترتيبات الإسناد الخارجي، ومزاياه وعيوبه ومخاطره ، واختيار مورد الخدمة وصياغة العلاقات معه . (IIA, position, 2009)

ونتيجة لذلك ونظراً لأهمية ترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فإن البحث الحالي يسعى إلى تدعيم دور المحاسبة في المساهمة في إجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من خلال استخدام مدخل كمي يستند إلى التحليلات الشاملة للمتغيرات والعوامل التي يتضمنها هذا القرار سواء الاستراتيجية أو الفنية أو المالية ، كما يراعي المتغيرات الكمية وغير الكمية وما يحيط به من مخاطر ومنها مخاطر الوكالة من أجل اتخاذ القرار الملائم.

هدف البحث:

يسعى البحث إلى ترشيد قرار الإسناد الخارجي لمهام ووظيفة المراجعة الداخلية من خلال اقتراح مدخلاً كميّاً يتأسس على التحليل الشامل الاستراتيجي والفني والاقتصادي لمشروع الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، ويراعي طبيعة وأبعاد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية كقرار استراتيجي متعدد المراحل والمعايير والخصائص وما ينطوي عليه من مخاطر متعددة.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف العام فإن البحث يسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- تحليل طبيعة وخصائص وأبعاد وعوامل قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ومخاطره، لاستنتاج المتطلبات والمعايير الواجب توافرها في المدخل الملائم لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.
- 2- اجراء دراسة تحليلية للمداخل المقترحة في الدراسات السابقة المرتبطة بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية , لاقتراح المدخل الكمي الملائم لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

حدود البحث:

- 1- يركز البحث على اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ولن يتناول مناقشة الجوانب الأخرى للإسناد الخارجي مثل أثره على استقلالية المراجع الخارجي، أو محددات الطلب على الإسناد الخارجي لمراجعة الداخلية وغيرها، والتي كانت موضع دراسات أخرى.
- 2- يتعرض البحث للأطر التي اقترحتها الدراسات السابقة المرتبطة بالإسناد الخارجي بصفة عامة في حدود ما يخدم البحث الحالي.
- 3- إجراء دراسة تطبيقية للمدخل المقترح في حدود ما يتاح من بيانات في الواقع العملي.

أهمية البحث: تفيد الدراسة الحالية في أكثر من مجال:

أولاً: الناحية العلمية:

يسهم البحث الحالي في الاستفادة من دور ومساهمة المراجعة الداخلية في ظل التطورات التي لحقت بها بما يعظم من الاستفادة منها لتسهم في تحقيق قيمة مضافة مستدامة، كما يسهم بما يقترحه من مدخل كمي في ترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في محاولة لملء الفجوة الموجودة في الدراسات المحاسبية المتعلقة بهذا القرار.

ثانياً: الناحية العملية:

إن ترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يسهم في ترشيد استغلال الموارد النادرة وخاصة في الاقتصاديات النامية التي تواجه بالكثير من التحديات ونجاح هذا القرار يؤدي الى الاستفادة من المزايا التنافسية الناتجة عن هذه الممارسة , كما تساعد نتائج البحث المنظمات في فهم عوامل الخطر والتهديدات التي تؤثر على مشروع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، بحيث يمكنهم اتخاذ قرار سليم وفعال قبل أن يتحول هذا الخطر إلى مشاكل قد تدمر المشروع ذاته.

منهج البحث:

انتهج الباحث نهجاً استقرائياً وتطبيقياً، حيث تم الاعتماد على استقراء الكتابات والدراسات السابقة وما أصدرته الهيئات العلمية والمنظمات المهنية للمراجعة الداخلية المرتبطة بموضوع قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية , وتطبيقاً للوقوف على مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح ومدى فعاليته في حل مشكلة قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من جوانب متباينة , ليس من بينها استخدام المداخل الكمية في دعم وترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

هدفت دراسة (د. محمد عبد الله، 2006) الى تحديد أثر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي على موضوعية المراجع الداخلي وإحكامه، وتعرضت الدراسة إلى مزايا وعيوب الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي، وتم إجراء دراسة اختبارية اشترك فيها مراجعين داخليين من داخل الشركات ومراجعين خارجيين، واستنتجت الدراسة وجود أثر سلبي على موضوعية المراجعين نتيجة تحيزهم، و من توصيات الدراسة تفعيل دور المراجعة الداخلية في أداء أنشطتها المتطورة ورفع كفاءة أداء المراجعين الداخليين وزيادة موضوعيتهم.

وسعى (د. أشرف منصور، 2007) إلى تقييم الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية وأسباب شيوعه ومدى حاجة منشآت الأعمال المصرية له وقدرة منشآت المراجعة بمصر لتقديمه وبيان الأثر على حياد المراجع الخارجي، واستنتج أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يحقق العديد من المزايا أهمها تخفيض التكاليف وزيادة الجودة ومن عيوبها التأثير على حياد المراجع الخارجي سلباً، وأوصت الدراسة بأن يتم الموازنة بين التكلفة والعائد عند اتخاذ قرار بالتعاقد مع مراجع خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية.

تناول (د. أحمد محمد كامل، 2012) مدى تأثير الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على تدعيم درجة اعتماد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية، ومحددات الطلب عليه وقسمها إلى محددات كمية ومحددات غير كمية، وتمثل الأولى في تخفيض التكاليف، حجم الوحدة، وتمثلت المحددات غير الكمية في عامل الخبرة الفنية، وكفاءة لجان المراجعة، واستنتج وجود بعض المخاطر يرتبط أغلبها بمشاكل تسرب معلومات سرية عن المنظمة ومنافسيها، وفقد المنظمة الرقابة على العمليات محل الإسناد، وأوصى بضرورة وجود إلزام دولي بتفعيل قانون أوكسلي فيما يتعلق بحظر مراقب الحسابات أداء وظيفة المراجعة الداخلية لعميله وضرورة تكوين تنظيم مهني للمسدن إليهم.

اقترح (د. حسن شلقامي، 2014) مجموعة من الإرشادات يجب توفرها لتنظيم الاستفادة من عملية إسناد مهام المراجعة الداخلية لمراجع خارجي، منها ما يتعلق بجهة التكاليف وأخرى تتعلق بطول فترة الإسناد وإرشادات تتعلق بإخضاع عملية

الإسناد لتحليل التكلفة والعائد واخرى تتعلق بالجهة التي يقدم إليها التقرير، وتوصلت الدراسة الى ان تتولي لجان المراجعة عملية الإسناد لمراجع خارجي.

هدفت دراسة (Divesh S., Sharma & Nava, Subramanian, 2005) إلى قياس الأثر النسبي للعوامل التنظيمية المختلفة على قرار الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية أو أداؤها داخلياً، واستخدمت مدخل اقتصاديات تكلفة العمليات التشغيلية (Transaction cost economic (TCF) لتحديد العوامل التنظيمية المتوقع أن تؤثر على قرار الاختيار بين الإسناد الخارجي أو الأداء الداخلي لخدمات المراجعة الداخلية، كما حددت نوع الخدمات أو الأنشطة المتوقع أداؤها خارجياً أكثر من أداؤها داخلياً ومدى إلزام المراجع الخارجي في المشاركة والمساهمة في ترتيبات الإسناد الخارجي، وكذلك مستوى التفاعل والتعاون بين مقدم أو متعهد أداء المراجعة الداخلية ولجان المراجعة، تم قياس اثر المتغيرات المستقلة (عدم التأكد البيئي المتوقع، نوعية الأصل، حجم المنظمة، عوامل التكلفة) على المتغير التابع وهو بدائل إسناد المراجعة الداخلية (إسناد خارجي كامل، إسناد جزئي، الأداء الداخلي الكامل)، واستنتجت أن العوامل الوصفية غير الكمية تلعب دور هام في القرارات الإدارية، كما لعبت عوامل مثل تخفيض التكلفة الكلية، حماية ملكية المعلومات وإدارة عدم التأكد البيئي، وتحسين مستوى الأداء التنظيمي دورا هاما في تفضيل اداء المراجعة الداخلية داخل المنظمة بدلا من الإسناد الخارجي لها.

هدفت دراسة (Justin stark, Mario and Derek, 2006) إلى إلقاء الضوء على إجراءات وسيناريوهات الإسناد الخارجي وعوامله في سبيل اتخاذ قرار الإسناد الخارجي، وأوصت بضرورة التأكد من اختيار وتطبيق نموذج قرار الإسناد الخارجي الملائم في ضوء الأهداف الإستراتيجية.

فحصت دراسة (Lars Brad Nielsen, 2010) دور النماذج والمداخل المحاسبية في تلبية الطلب على المعلومات الإدارية، وقدرتها على توفير معلومات داعمة لاتخاذ قرارات الإسناد الخارجي الإستراتيجية، من خلال دراسة إجراءات اتخاذ قرارات الإسناد الخارجي في كلا المجالين، المحاسبة الإدارية ومجال الكتابات

الإستراتيجية , واستنتجت أن هناك تطور في مساهمة الكتابات الإستراتيجية في إدارة وتحليل قرارات الإسناد الخارجي بوسائل وأدوات إستراتيجية غالباً ما تكون معقدة جداً , في الوقت الذي لم تساير النماذج المحاسبة الإدارية هذا التطور ولم تأخذ مكانها الداعم لاتخاذ مثل هذه القرارات.

سعت دراسة (Andrew Khoo, et al., 2013) الى مساعدة الشركات في اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بناء على فحص التكاليف المنافع، وفحصت الدراسة العلاقة بين بعض العوامل أو المحددات مثل نوعية الأصل، عدم التأكد البيئي، التكرار والتكلفة كمتغيرات مستقلة وقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية كمتغير تابع واستنتجت أن هناك علاقة هامة موجبة بين قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وكلا من نوعية الأصل والتكلفة , ومن ناحية اخرى لا توجد علاقة بين قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وكلا من عامل عدم التأكد البيئي وعامل التكرار.

اوضحت دراسة (Kashan , P. & Nabeel, R., 2013) العوامل التي يمكن الاعتماد عليها لإظهار أهمية أداء المراجعة الداخلية داخليا مقارنة بالإسناد الخارجي لها، وكذلك مقارنة تكاليف المراجعة الداخلية بمنافعها، واستنتجت أهمية المقارنة بين التكلفة والمنافع للمفاضلة بين الأداء الداخلي والإسناد الخارجي،

فحصت دراسة (Shingrirayi , et al., 2014) دور وفعالية المراجعة الداخلية في تخفيض التكاليف وتخفيض اخطاء القوائم المالية ومنع الغش والتلاعب في حالة ادائها داخليا مقارنة بحالة اسنادها خارجيا، واستنتجت ان الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يحقق العديد من المنافع منها تحسين الرقابة الداخلية، تخفيض مخاطر الغش والاطءاء في القوائم المالية، وأوصت بضرورة إيجاد السياسات التي تعزز من جهود قسم المراجعة الداخلية بإنشاء لجنة مستقلة لإدارة الغش والأخطاء تقدم تقريرها للجنة المراجعة.

تناول (Mars andArdita 2015) وضع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في السوق الألباني، وتوصل لاهمية مراعاة عدة عوامل عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي منها الإمكانيات والخبرات المهارات والتكلفة وجودة الأداء داخليا، وأوصى

بأن يعطي ممتهنى ومؤسسات المحاسبة والمراجعة المهنية والعلمية أنشطة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تركيزاً أكبر لأن سوقها سيتسع ويتزايد في المستقبل. قدمت دراسة (Anthi, V & Nikolaos ,k, 2015) العديد من النماذج والنظريات المتنوعة للإسناد الخارجي , وخلصت من خلال فحص الكتابات في هذا المجال إلى وجود عشرة نظريات مختلفة للإسناد الخارجي وما يرتبط بهم من نماذج موزعين على المراحل الخمسة التي يمر بها مشروع الإسناد وهي مرحلة الإعداد والتهيئة مرحلة اختيار المورد الخارجي للخدمة، مرحلة التنفيذ , ومرحلة إدارة العلاقات، مرحلة المراجعة والتقييم , وتتضمن مرحلة الإعداد اهم القرارات وهو قرار الإسناد الخارجي أو الاداء الداخلى , واستنتجت أهمية وجود تحليلات ملائمة وهامة حتى يتم اتخاذ قرار صحيح ومفيد للمنظمات .

تحليل الدراسات السابقة:

1- تناولت الدراسات السابقة فى مجال الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية عدة جوانب منها طبيعة والمزايا والعيوب والآثار ومحددات الطلب والعوامل المؤثرة في الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي , وتحديد الطرف المسند إليه، وبدائل الإسناد، ، مردود الإسناد الخارجي للوظيفة الا انها اغفلت ولم تركز على قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وكيفية اتخاذه وترشيده، وبالأخص لم تتعرض الدراسات السابقة إلى استخدام المداخل الكمية في تحليل وترشيد قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

2- اقتصرت الدراسات السابقة على عرض المناقشات أو تقديم الإرشادات ولم تقدم إطار شامل لإجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يراعى مخاطر وتكاليف الوكالة.

خطة البحث:

أولاً: الإطار المفاهيمي للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ونظرية الوكالة.

ثانياً: قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

ثالثاً: الأطر والمداخل التي اقترحت لتقييم وتفسير قرارات الإسناد الخارجي.

رابعاً: تحليل وتقييم لمداخل وأطر اتخاذ قرار الإسناد الخارجي في ضوء

المتطلبات الواجب توافرها في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد

الخارجي للمراجعة الداخلية.

خامساً: المدخل المقترح لتقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

سادساً: الدراسة التطبيقية.

الخلاصة والنتائج والتوصيات.

أولاً : الإطار المفاهيمي للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ونظرية الوكالة .

شهدت المراجعة الداخلية تطوراً هاماً ومستمراً في أهدافها ونطاقها ودورها

ومسئوليتها كانعكاس للتغيرات المتزايدة والمتلاحقة في البيئة الاقتصادية والإدارية

للمنظمات، وكذلك دور المعاهد المتخصصة بالمراجعين الداخليين في التركيز على

أهمية دور المراجعة الداخلية كنشاط يتم أدائه سواء من داخل المنظمة أو من خارجها

من خلال إصدار معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مما اسهم في تطور

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية حديثاً لتشمل تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة

لأنشطة المنظمة، ورقابة وتحسين كل من إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة

بالإضافة إلى أهدافها التقليدية ممثلة في حماية الأصول وزيادة درجة الاعتماد

والموثوقية في المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات، والتقرير عن مدى التزام

الوحدة بالقوانين واللوائح، ونتيجة ذلك تعددت وتعددت مهامها وأنشطتها مع تقدم

الوسائل التكنولوجية والمعرفية التي تعتمد عليها في القيام بمهامها، مما فتح المجال

امام إسناد مهامها وأنشطتها إلى طرف خارجي لديه الخبرة والحيادية، ولقد أخذ هذا

الاتجاه في النمو والتزايد وسوف يستمر في المستقبل. (Marsel S., Ardite, T.,

2015, p. 396) (Ebid, 2011, pp. 108 – 129)

1/1 مفهوم وطبيعة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

ويعني مصطلح الإسناد الخارجي outsourcing ببساطة استخدام موارد طرف خارجي عن المنظمة (Arnold, 2000, p. 23) وهذا يتفق مع تعريف لجنة بازل للإسناد الخارجي بأنه استخدام واستعانة المنظمة بطرف من خارج المنظمة لأداء مهام أو وظائف كان يتم أدائها أو من الممكن أدائها داخل المنظمة وذلك بصفة مستمرة. (Basel Committee, 2005) .

ويتمثل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في نشاط تعيين أو توظيف شركات محاسبية عامة مستقلة أو مراجعين خارجيين أو متخصصين مهنيين آخرين لتنفيذ الأعمال التي يتم أدائها عن طريق المراجعين الداخليين التقليديين المعيّنين داخل المنظمة (Andrew Khoo, et al., 2013 , p. 12), ويعتبر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي تخفيض للمخاطر المحاسبية، حيث يساعد في تخفيض مخاطر التقارير المالية الاحتمالية (Prawitt, sharp & Wood, 2011, p. 3) فهو قرار استراتيجي تقوم به المنظمة للاستعانة بطرف 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. (د. أحمد كامل سالم، 2012 ص 110)

ويرى الباحث ان الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية قرار استراتيجي له آثار هامة على المنظمة ككل سواء في الأجل الطويل أو الأجل القصير، وينطوي على انفاق موارد المنظمة ومن ثم له طبيعة استثمارية، كما يمر بعدد من المراحل وكل مرحلة تضم عدد من بدائل اتخاذ القرار لكل بديل مزاياه وعيوبه ويتم التقييم والمفاضلة من بينها لاختيار البديل الأفضل في ضوء معايير للتقييم واتخاذ القرار، وهناك الكثير من العوامل المؤثرة فيه سواء عوامل داخلية أو خارجية، يجب مراعاتها عند اتخاذ القرار، كما يواجه بالكثير من المخاطر المختلفة منها مخاطر الوكالة نظراً لوجود العلاقات المتشابكة والمعقدة سواء الداخلية أو علاقات مع المورد الخارجي، مما يستلزم الدقة في فحصها والاستعداد لمواجهةها.

2/1 مراحل وبدائل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بخمسة مراحل أساسية هي ، مرحلة الإعداد للإسناد الخارجي ، مرحلة اختيار مورد الخدمة ، مرحلة التنفيذ ، مرحلة إدارة العلاقات بين المنظمة والمورد الخارجي ، مرحلة المراجعة والتقييم، وتضم كل مرحلة عدد من البدائل ولكل بديل مزاياه وعيوبه ومخاطره ، ومن ثم فإن قرار الإسناد الخارجي واختيار البديل الأفضل امر صعب ويحوي الكثير من المخاطر ويجب أن يحظى بالدراسة والتحليل الشامل من كل الجوانب، وتعتبر مرحلة الاعداد من أهم مراحل القرار لأن الفشل في الوصول إلى البديل الأفضل لاتخاذ القرار بإسناده خارجياً سوف يكون له آثار على مشروع الإسناد الخارجي ونجاحه ، فيجب بذل العناية الفائقة في تحديد وتصنيف الأنشطة من حيث كونها استراتيجية أو غير استراتيجية وتضم خبرات ومهارات عالية ومتنوعة ام لا وكذلك مستوى التكنولوجيا المستخدمة لاداء كل نشاط ، وتحديد آثار ومخاطر الإسناد الخارجي لهذه الأنشطة وتقدير التكاليف والموارد المطلوبة لتنفيذ كل بديل ومنافعه، بحيث يتم إسناد الأنشطة التي في حاجة إلى الإسناد الخارجي ، فالخطأ في ذلك سوف يترتب عليه فشل

الإسناد الخارجي (Kaja, Prystupa, Maciej, Razadca, 2015, p. 38)

(Anthi Vaxevanov & Nikalaos, Kanstan topoulas, 2015, p. 572)

يأتي بعد تحديد الأنشطة والمهام المتوقع إسنادها عملية

تقييم والمفاضلة بين بدائل قرار إسناد المراجعة الداخلية، والتي تتمثل في الأداء الداخلي بالكامل، او خارجياً بالكامل، او أداء المراجعة الداخلية جزئياً خارجياً لبعض الخدمات، او الأداء المشترك مع بقاء وظيفة أو قسم المراجعة الداخلية وإشراك المراجع الخارجي لأعضاء فريق المراجعة الداخلية بالمنظمة . (د. أشرف منصور، 2007، ص 11)

وفي مرحلة اختيار المورد الخارجي للمراجعة الداخلية يجب اتخاذ قرار الاختيار الصحيح ، لأن الاختيار الخاطئ قد يتسبب في مخاطر تؤثر على نجاح الإسناد الخارجي، حيث قد يتم اختيار مورد خارجي (المسند إليه أداء الخدمة من الخارج) لا يمتلك الموارد والكفاءات والخبرات البشرية الملائمة، أو قد يستخدم أدوات تكنولوجية

متقدمة أو وسائل تكنولوجية غير متطورة. (Kremic, et al., 2006) ، ويرتبط بتحديد المورد الخارجي واختياره تحديد طبيعة العلاقات المحتملة معه، وشكلها ووسائل الاتصال بينه وبين المنظمة فيجب أن تتسم هذه العلاقة بالشفافية والوضوح للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بينهما ، والاتفاق على الأمور المالية بدقة وبتفصيل، وما قد ينشأ من تكاليف خفية ، وتكاليف الوكالة . (Verner & Abdullah, 2012, pp. 866 – 886) (Brandes, et al., 1997, pp. 63 – 75) وينوه الباحث الى اهمية مراعاة متخذي قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مشاكل ومخاطر الوكالة في جميع المراحل المختلفة للإسناد الخارجي ، وما ينتج عنها من مشاكل وتكاليف الوكالة بالدراسة والتحليل واعداد الاستراتيجيات الملائمة لمواجهتها، ويتناول الباحث ذلك في الجزء التالي.

3/1 مشاكل ومخاطر الوكالة في الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

تواجه مشروعات الإسناد الخارجي مثل العديد من العلاقات الاقتصادية الأخرى بمخاطر ومشاكل الوكالة لأن المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية قد يتخذ من القرارات التي تؤثر على ثروة المنظمة المسندة لمهام المراجعة الداخلية، فالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يجلب معه مخاطر ومشاكل الوكالة ، وهذا يعتبر امرا منطقياً وذلك لأن المنظمة التي كانت تتحكم وتراقب النشاط أو الخدمة عندما كان يؤدي داخل المنظمة ، اصبحت بعد اسناده خارجيا لا تستطيع أداء ذلك، ولا تتحكم في النتيجة الاقتصادية لهذا النشاط أو الخدمة. (George S. Geis, 2007, p. 978)

فعلاقة الوكالة هي عقد بموجبه يعهد شخص أو أكثر (الأصيل) إلى شخص آخر (الوكيل) أداء خدمة معينة نيابة عنه ويشمل ذلك تفويض سلطة اتخاذ القرارات للوكيل. (Padilla, 2006, p. 5) ، وحيث أن المورد الخارجي في الإسناد يدير نشاط أو خدمة المراجعة الداخلية المسندة إليه لصالح المنظمة المسندة لهذا النشاط أو الخدمة، فإن هذا يجعل من المورد الخارجي لخدمة المراجعة الداخليه في وضع (الوكيل) حيث يكون لديه الحافز على اتباع أساليب ملتوية، أو الانخراط في تحالفات لتحقيق مكاسب او منفعة ذاتية، وحتى لو لم تتفق المنظمة المسندة تكاليف من أجل

رقابة المسند إليه أو للحماية منه، فإنها على الأقل تكون قد وضعت نفسها في علاقات سلبية، فالمورد الخارجي قد يؤدي الأعمال المسندة إليه بشكل غير مطابق للشروط والمواصفات وخاصة إذا قررت المنظمة عدم تجديد العقد له، كما أن معظم علاقات الإسناد الخارجي تنتشر فيها مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل (المسند إليه أداء الخدمات) والأصيل (المنظمة المسندة)، لأنه عندما يتم الإسناد الخارجي تحدث علاقة تبعية ويصبح من الضروري للمنظمة أن تحمي نفسها من الانتهازية حيث أن المورد الخارجي يسعى للبحث عن مصلحته الشخصية بعدم تقديم البيانات الصادقة، أي يقدم بيانات غير واقعية عن قدراته واختياراته واهتماماته الأمر الذي ينتج عنه عدم تماثل المعلومات بينهما عن جودة الخدمات المقدمة وقد يمتد الأمر إلى عدم الوفاء بالالتزامات مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى المخاطر التي تتعرض لها المنظمة نتيجة ارتفاع تكاليف العقد، فقد لا تدرك المنظمة أو ليس لديها المعرفة عن الانتهاكات المحتملة للمورد الخارجي. (د. عبد الفتاح مبارك، 2007، 9)

(Karen., M., Gibler & Roy, t., 2004, pp. 138) وبالتالي يصاحب هذا الإسناد مشاكل ومخاطر الوكالة وما ينتج من تكاليف الوكالة التي تصاحب قيام المنظمة برقابة الوكيل (المورد الخارجي للخدمة) وتقييم أدائه وكذلك التكاليف الناتجة عن الأضرار والخسائر التي يتسبب فيها، فقد يسيء استغلال سلطته المفوضة إليه في أداء خدمات المراجعة الداخلية مما يؤثر على المنظمة، ومن ثم تواجه المنظمة المسندة نفس متاعب انفصال الملكية عن الرقابة لتحكم المورد الخارجي في رقابة النشاط وحصد المنظمة للنتيجة. (George S., Geis, 2007, p. 979)

هذا وتؤثر تكاليف الوكالة على مشروع وقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وقد تقف عائقاً أمامه، وقد تكون السبب الرئيسي في اختيار المنظمات عدم إسناد الأنشطة خارجياً، ومن هذه التكاليف نفقات الإشراف والمتابعة من المنظمة المسندة لرقابة سلوك الوكيل، والتكاليف المانعة من قبل الوكيل لوجود دوافع لدى الوكيل تحفزه للانفاق لضمان قيامه ببعض التصرفات، والخسائر الناتجة عن اختلاف تصرفات الوكيل (المسند إليه) عن تصرفات الأصيل. (شرويدر وآخرون، 2006،

وبناءً عليه يجب الأخذ في الاعتبار مشاكل ومخاطر الوكالة الموجودة في علاقات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية عند دراسة وتقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي لإنجاح هذا المشروع ، وفي هذا الصدد يوجد عدد من استراتيجيات احتواء وتخفيف مشاكل ومخاطر الوكالة وتكاليفها التي تواجه قرارات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ، حيث اقترح (George S., Geis, 2007) خمسة استراتيجيات لتخفيف مشاكل ومخاطر الوكالة في الإسناد الخارجي، وما يرتبط بها من تكاليف الوكالة وهي:

1- صياغة إطار من الالتزامات المنظمة في إطار تعاقدية متكامل، بما يخدم تخفيض تكاليف ومخاطر الوكالة المرتبطة بها وتخفيض حدة التضارب في المصالح بين طرفي علاقة الوكالة وربط مصالحهما معا، بما يجعل الوكيل يعمل لمصلحة الأصل.

2- ان يتم الإسناد الخارجي من خلال المشاركة مع تعدد الموردين الخارجيين (الوكلاء) . تركز هذه الإستراتيجية على مشاركة والارتباط بوكلاء (موردين خارجيين) متعددين، معتمده على تجزئة مشروع الإسناد الخارجي إلى أجزاء (أنشطة)، وإسناد كل جزء إلى مورد خارجي مختلف ويمكن للمنظمة (الأصل) إدخال عنصر المنافسة بينهم كأداة تساعد في رقابة أداء الوكلاء.

3- الحوافز والتعويضات: يتم وضع خطة للتعويضات والحوافز بهدف التوفيق بين المصالح الاقتصادية للمنظمة ومصالح الموردين الخارجيين ومكاسبهم الاقتصادية لتضييق فجوة الوكالة.

4- حقوق الرقابة والمتابعة الصريحة: تؤثر هذه الإستراتيجية بشكل مباشر على تخفيف مخاطر وتكاليف الوكالة المرتبطة بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية حيث يتم صياغة شروط وحقوق الرقابة والمتابعة الصريحة على الوكيل (المسند إليه)، وهذه الرقابة والمتابعة تقلل من اتخاذ الوكلاء لقرارات تصب في مصالحهم الشخصية، وبالتالي يكون لدى الأصل فرصة أفضل في الكشف عن السلوك السيئ.

5- شروط وحقوق الخروج وإنهاء العقد: فيجب أن تتضمن العقود قانونياً حق المنظمة في إنهاء عقد الإسناد الخارجي أو التهديد بإنهاءه قبل انتهاء مدته مما يتيح للمنظمة الإرادة الحرة الكاملة في الخروج وإنهاء العقد عند اكتشافها سوء أداء الوكيل (المورد الخارجي) أو عدم التزامه بما يكلف به أو عند اكتشافها انتهازية المورد الخارجي أو وجود مشاكل في تكاليف الوكالة.

بالإضافة لما سبق تمثل حوكمة الشركات استراتيجية لتخفيض مخاطر ومشاكل الوكالة في الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية نظراً لأن نظرية الوكالة تعتمد على العلاقات القانونية التعاقدية التي تحكم أطراف عقد الوكالة، كما تهتم بما يعرف بتعارضات الوكالة Agency conflicts أو تضارب المصالح، حيث أن المسند إليه الخدمة لا يعمل دائماً على تحقيق مصالح المنظمة، وتتسأ هذه المشكلة في ظل حالة عدم تماثل المعلومات وعدم تكاملها بين المسند إليه والمنظمة، ومن ثم يمكن معالجة هذا التضارب من خلال حوكمة الشركات التي تقوم على مجموعة من المبادئ التي تحدد العلاقة بين المنظمة والأطراف المرتبطة بها، فاستخدام مبادئ الحوكمة المتمثلة في الشفافية والإفصاح وضمان حقوق المساهمين ورفع كفاءة عناصر الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض مشكلة تضارب المصالح ومن ثم تخفيض مشاكل وتكاليف الوكالة. (د. بتول محمد نوري، د. علي خلف، ص 20 - 21)

4/1 مزايا ومنافع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يوفر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية العديد من المنافع تقسم إلى مجموعتين الأولى المنافع الكمية والتي يمكن تحديدها بشكل كمي والثانية المنافع غير الكمية أو المنافع والمزايا الوصفية أو غير الملموسة، وتتمثل معظم المنافع الكمية في تخفيض التكاليف وتخفيض الاستثمارات المطلوبة بقسم المراجعة الداخلية متمثلة في التجهيزات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول الثابتة اللازمة لأداء المراجعة الداخلية داخل المنظمة وما يرتبط بها من مصروفات صيانة لآلات والمعدات وإشراف ومرتبات وغيره، مما يساهم في الاستفادة من رأس المال المملوك للمنظمة، ويساعدها في التركيز على المهام والوظائف الأساسية التي تضيف قيمة للمنظمة، كما يساعد الإسناد الخارجي في توفير وقت وتكاليف أداء المراجعة

الداخلية نظراً لتمتع المسند إليه الخارجي باقتصاديات الحجم ، كما أن اختيار وتعيين فريق عمل ذو خبرة ومهارة ومحترف من المراجعين الداخليين أمر صعب ومكلف جداً في الوقت الحالي في ظل تطور دور ومسئوليات المراجعة الداخلية وما يترتب عليه من ضرورة تطوير وزيادة فعاليتها وكفاءتها بتوسيع نطاق وعمق أنشطة المراجعة الداخلية. (Kashan, P. & Nabeel Rehman, 2013)

وتتمثل المنافع غير الكمية في تلك التي لا يمكن ترجمتها في شكل مالي أو كمي مثل الاستفادة من خبرات ومهارات المورد الخارجي لخدمة المراجعة الداخلية واستغلالها في الأنشطة والأعمال المرتفعة القيمة وأداءها بكفاءة عالية وبشكل أفضل مما يسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ، الاستفادة من موارد وإمكانيات المورد الخارجي التكنولوجية المتقدمة ، والمرونة والجودة في أداء مهام المراجعة الداخلية نظراً لكفاءة وفعالية أداء المورد الخارجي لخبرته في هذا المجال. (د. أشرف منصور، 2007، ص 356) (Marsel , S., Ardita , T., 2015, p. 397)

1|5 عيوب الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية: قد تكون المراجعة الداخلية غير تقليدية مما يجعل إسنادها خارجياً مكلف جداً وينعكس سلباً على هيكل الرقابة الداخلية ، وقد يؤدي الإسناد لنفس مراجع المنظمة الخارجي إلى انخفاض جودة التقارير ، وقد لا يملك المورد الخارجي نفس المعرفة التي يملكها المراجع الداخلي عن بيئة أعمال وأنشطة المنظمة مما يصعب عليه الوصول إلى المعلومات الملائمة ، كذلك عدم تواجده بصورة مستمرة داخل المنظمة ينعكس سلباً على كفاءة أداء الوظائف بالمنظمة. (Kashan, P. (2013, p. 73) & Nabeel, R., 2013, p. 73) (Marsel, S., Ardita , T., 2015, p. 397)

ثانياً: قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمكن تقسيم القرارات بصفة عامة إلى مجموعتين، قرارات إستراتيجية و قرارات رقابية، ترتبط القرارات الإستراتيجية ببقاء ومنافسة المنظمة ، وتشير القرارات الرقابية إلى تطبيق القرار الاستراتيجي والخطة الإستراتيجية واستخدام التغذية العكسية لتحقيق الأهداف، ولذلك تظهر أهمية كلا النوعين من القرارات. (Horngren et. al.,

(11, p. 2005), ويعتبر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مجموعة متتالية من القرارات يمكن تقسيمها إلى مرحلتين أساسيتين, الأولى القرار الاستراتيجي الأساسي (قرار الإسناد الخارجي), والثانية عدد من القرارات مرتبطة بالتطبيق والرقابة. (Lars Brad Nielsen, 2010, p. 6)

ويظهر في المرحلتين التكاملي والتفاعل بين القائمين على وضع وتصميم الإستراتيجية من جانب وبين المحاسبين الإداريين من جانب آخر، وذلك من خلال مجموعة مترابطة ومتداخلة من إجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي، التي تبدأ من الناحية الإستراتيجية بالتخطيط ووضع الأهداف وتحديد إطار شامل لبدائل قرار إسناد المراجعة الداخلية، وفي ضوء هذا الإطار تبدأ المحاسبة الإدارية لاحقاً في تحديد وتقييم نتائج كل بديل اعتماداً على تجميع المعلومات الدقيقة والصحيحة وإجراء التحليلات الشاملة واستخدام نماذج القرار المحاسبية، وتحديد النتائج وإعداد التوصيات والتقارير عنها مرة أخرى إلى المسؤولين عن الإستراتيجية لتحديد بديل القرار الأمثل، وفي ضوء هذا البديل يدخل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مرحلة التطبيق، وفي هذه المرحلة يستمر دور المحاسبة الإدارية في التأكد من أن ترتيبات الإسناد الخارجي يتم تطبيقها بنجاح وبشكل ملائم واتخاذ التعديلات الضرورية إذا لزم الأمر ذلك.

ورغم أهمية قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية والآثار المترتبة عليه، فقد اظهر واقع التطبيق العملي عدم قدرة وملائمة نماذج القرار المحاسبية في توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لدعم وترشيد قرارات الإسناد الخارجي الإستراتيجية في ظل تعقد هذا القرار نتيجة تزايد المتغيرات والعوامل الإستراتيجية التي تفرزها الأطر الإستراتيجية، مما يؤدي الى زيادة درجة التعقيد في المعلومات المطلوبة لدعم وترشيد هذه القرارات (Lars Brad Nielsen, 2010, pp. 99 – 101) (Barney, 1991, p. 3)

فرغم زيادة عدد وتعقد المتغيرات الإستراتيجية في قرار الإسناد الخارجي ما زالت المعالجات المحاسبية لهذه القرارات على أنها قرارات شراء من الخارج أو التصنيع داخلياً ومن ثم تخفيض من أهميتها إلى مجرد مقارنة بين البدائل على أساس

تكاليفها، وبالتالي إهمل الكثير من متغيرات القرار الإستراتيجية والفنية والاقتصادية والمخاطر المرتبطة به، ولم يعطي التحليل والتقييم الاهتمام الكافي لها وإدخالها ضمن تضمينات القرار، ومن ثم عدم توفير المعلومات المحاسبية الملائمة والضرورية الداعمة لاتخاذ قرارات الإسناد الخارجي. (Lars Brad, 2010, p. 5) (Horngren, et al., 2005, pp. 255 – 258)

1|2 العوامل والمتغيرات المؤثرة في قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

أوصى معهد الراجعين الداخليين IIA. (IIA position, 2009) بضرورة الأخذ في الاعتبار عند دراسة وتقييم بدائل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية عدة عوامل ومتغيرات منها، الموارد المتاحة، حجم المنظمة، نوع بديل الإسناد الخارجي، المتطلبات القانونية، حالة التنظيم والترتيبات المطلوبة، المزايا والعيوب، خطاب التعيين وبنود وشروط الاتفاق في عقود الارتباط بالموارد الخارجي للخدمة المسندة إليه.

فتحليل الموارد المتاحة يعتبر الخطوة الأولى عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ففي حالة ندرة الموارد المتاحة أو نقصها يفضل الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، أيضاً يرتبط حجم المنظمة ارتباطاً طردياً بالإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، لأنه يرتبط بحجم المنظمة تعقد العمليات ومستوى الخبرات المطلوبة لأداء خدمات المراجعة الداخلية بكفاءة عالية، كما قد تجد المنظمات الصغيرة ضالتها في الإسناد الخارجي لعدم قدرتها على تعيين والاعتماد على المراجعين الداخليين ضمن فريق العمل بالمنظمة بصورة مستمرة طوال الوقت. (Subramanian, N., et al., 2004), كذلك يؤثر في قرار الإسناد مدى تخصص أصول إدارة المراجعة الداخلية ومدى وجود استخدامات بديلة لها، ومدى تخصص الخدمات وهيكله الوظيفية وتعقدتها ومستوى تكاملها مع الوظائف الأخرى، وكذلك عدم التأكد البيئي المتمثل في عدم استقرار أنشطة المراجعة الداخلية مما يصعب معه التنبؤ بها وأيضاً عدم التأكد السلوكي المرتبط بمدى توافر نظام معلومات يوفر المعلومات عن أداء المسند إليه، أيضاً ما اذا كانت الأنشطة أساسية

اوغير أساسية، حيث يجب التركيز على الأنشطة الأساسية داخلياً، كذلك لجان المراجعة، حيث وجود علاقة إرتباط قوية بين قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وفاعلية لجان المراجعة.، و جودة وكفاءة أداء الفريق الحالي للمراجعة الداخلية التي تمكنهم من خلق قيمة مضافة (د. محمد أحمد كامل سالم، 2012، ص 722، 723) (Marsel S., Ardita, T., 2015, p. 396) ، لقد فحص (Mary lacity, & Shaji, Kham, 2017, p. 5219) الدراسات السابقة واستنتج منها 22 متغير يؤثر في قرارات الإسناد الخارجي ثم تنظيهم في 7 مجموعات رئيسية وهي خصائص العمليات، ودوافع الإسناد الخارجي، ومصادر التأثير، وخصائص العميل، متغيرات البيئة.

2|2 مخاطر قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يواجه قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بالعديد من المخاطر من أهمها، المخاطر المرتبطة بفقد الخصوصية وسرية المعلومات والأمان ، والمخاطر المرتبطة بانخفاض القدرة على الابتكار في الأنشطة المسندة خارجياً نظراً لفقد المنظمة الكوادر والخبرات التي يمكنها القيام بذلك، ومخاطر قصور ومحدودية الرقابة نتيجة عدم تمكن المنظمة من الرقابة على عمليات المراجعة الداخلية المسندة مقارنة بأدائها داخلياً مما ينعكس على تكلفة رقابة أداء المورد الخارجي ، ومخاطر فقد الروح المعنوية للموظفين لتخوفهم من إمكانية فصلهم مما يفقدتهم الثقة، وتنخفض درجة ولائهم وكفاءتهم، ومخاطر عجز المورد الخارجي وتشمل الخطر الفني نتيجة مشاكل فنية تؤدي الى عدم إمكانية استمراره او انخفاض أدائه مما يؤثر في كفاءة وجودة الخدمة، ومخاطر اقتصادية تتعلق بمدى استمرارية توافر الموارد والخبرات لدى المورد ، ومخاطر تكنولوجية تتمثل في عدم قدرته على امتلاك التكنولوجيا الملائمة أو التعامل معها.

(د. محمد أحمد كامل سالم، (Tafti, et al., 2008, pp. 421 – 436)

2012، ص 727)

3|2 مشاكل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

تواجه عملية تقييم واتخاذ قرار الإستاد الخارجي للمراجعة الداخلية بمجموعة من المشاكل أهمها:

1- يتسم مشروع الإستاد الخارجي للمراجعة الداخلية بتعدد المراحل وتعدد بدائل الاختيار، وتعدد معايير التقييم والعوامل المؤثرة فيه، وهذا يجعل من قرار الإسناد الخارجي للمراجعة داخلية معقد ومتداخل، ويتطلب هذا القرار العديد من القرارات المتتابعة نظراً لتعدد المراحل.

2- نظراً لأن هذا القرار يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية فإنه يتسم التعقد نتيجة تطور أهدافها ودورها ومسئولياتها وانعكاس ذلك على مكونات وأنشطة وهيكل هذه الوظيفة، ومساهماتها وتعاملها ونشابتها داخل المنظمة، مما ادي إلى وجود مشاكل تتعلق بتحديد واختيار الأنشطة التي تسند أو لا تسند خارجياً، وما يزيد من تعقد هذه المشاكل أن وظيفة المراجعة تتألف من مزيج من مكونات المعرفة والمهارات والخصائص وما تحويه من إجراءات ذات طبيعة وخصائص فريدة يصعب محاكاتها أو تحديدها بدقة، كما أنها تضم عدد كبير من الخبرات والتخصصات المهنية العالية مما يؤدي إلى صعوبة قرار إسنادها خارجياً. (Tafti, et al., 2008)

3- وجود العديد من المتغيرات والمنافع غير الكمية يصعب تحديدها في شكل مالي أو كمي وغالباً ما يتم تجاهلها عند اتخاذ القرار لصعوبة قياسها كمياً، كما تتطلب الطبيعة الإستراتيجية/ الفنية/ المالية لقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية اجراء تحليل شامل استراتيجي - فني - مالي.

4- تعدد وتنوع المخاطر المالية والتنظيمية والتكنولوجية ومخاطر الوكالة المرتبطة بقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، التي تؤثر على نجاح مشروع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

5- أن اختيار المورد الخارجي للخدمة من القرارات الصعبة نظراً لاعتمادها على معايير مفاضلة قد لا يمكن التوصل إليها بدقة في ظل نقص البيانات

مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة

الدقيقة عن بدائل الموردين الخارجيين، كذلك صعوبة تحديد وتصميم علاقات الإسناد، ووجود مشاكل ومخاطر الوكالة في هذه العلاقات.

ثالثاً: الأطر والمداخل التي اقترحت لتقييم وتفسير قرارات الإسناد الخارجي:

هناك عدد من الأطر والمداخل التي اقترحت لمساعدة الأكاديميين في تفهم طبيعة الإسناد الخارجي، ومساعدة المنظمات ومتخذي القرار في تقييم هذه الممارسات بوسيلة فعالة. (Anthi vaxevanon & Nikolaos, 2015, p.573) وفيما يلي أهم الأطر والنظريات التي تناولت تقييم وتفسير الإسناد الخارجي.

1- إطار اقتصاديات تكلفة العمليات (التشغيل): Transaction cost economics (TCE)

يعتبر من أكثر الأطر استخداماً في مجال الإسناد الخارجي، ويرجع ذلك لأنه يوفر أفضل الأدوات التي تساعد المنظمات في تحديد الأنشطة أو العمليات التي يتم إسنادها خارجياً، ومن ثم يمكن للمنظمة أن تهيأ نفسها لاتخاذ التغيرات التنظيمية الضرورية التي يتطلبها الإسناد الخارجي، ويمكن تطبيق هذا الإطار عند بعض مراحل الإسناد الخارجي كمرحلة ادارة العلاقات بين المنظمة والمورد الخارجي، ومرحلة إعادة تقييم الإسناد الخارجي، ومرحلة إعادة التركيز التنظيم، كما يمكن استخدامها في تحليل واختيار عقود الإسناد الخارجي والموردين الخارجيين. (Anthi Vaxevanou, & Nikolaos, 2015, p. 573) وبالتالي يستخدم

اقتصاديات تكلفة العمليات كإطار نظري لدراسة وفهم قرارات المنظمة المرتبطة بالإسناد الخارجي لأنشطتها ووظائفها، حيث يساعد في دراسة وتقييم والمفاضلة بين الإسناد الخارجي أو الأداء الداخلي للأنشطة، كما استخدم في تفسير أسباب اختيار نشاط أو عملية معينة من بين العمليات لإسناده خارجياً. (Pamela Kent, 2011, p. 672 – 675) ويعتمد الإطار على ميزة تخفيض تكلفة العمليات كأساس للاختيار بين بدائل الإسناد حيث يتم المقارنة بينهم على أساس تكلفة العمليات، لأنه يفترض أن المنظمات تسعى إلى اقتناء هيكل أنشطتها ووظائفها ذات الجودة العالية ومنخفضة التكاليف. (Divesh, Kamyabi & Devi, 2011, pp. 84 – 89) S., & Subramanian, 2015, p. 35)

يرى إطار اقتصاديات تكلفة العمليات TCE أن اختيار نشاط أو خدمة أو هيكل وظيفي يعتمد على تشكيلة من العوامل البيئية والبشرية وتضم العوامل البيئية اربعة أقسام من العوامل وهي عدم التأكد، نوعية وتخصص الأصل وامكانية تحويله لانشطة اخرى، والتكاليف، والتكرار في اداء الانشطة (Sharma et al., 2005, pp. 33 – 52)

ولقد تم استخدام إطار اقتصاديات تكلفة العمليات، في قرارات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية فقد استخدمها (Spekle, et al., 2007, pp. 102 – 124) في وصف الأسباب التي تقف وراء قرار إسناد المراجعة الداخلية خارجياً. كما استخدمها (Yasseen, 2011) في تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية في القطاع العام والقطاع الخاص في جنوب أفريقيا.

ويرى الباحث أن إطار اقتصاديات تكلفة العمليات لم يوفر مدخل شامل لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، ولكنه قدم إرشادات مفيدة لمتخذ القرار تعتمد على تحليل الأداء وخصائص الأنشطة والعمليات وعرض للعوامل المؤثرة في قرار الإسناد الخارجي ، كما لم يحدد بشكل واضح ماهية تكلفة العمليات والارتباط والعلاقة بين الخصائص التي عرضها الإطار وتكاليف العمليات، كما أنه بذلك يقصر قرار الإسناد الخارجي على تكاليف العمليات وخصائصها وهذا قصور في معالجة قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وطبيعتها وما ينطوي عليه من أبعاد ومخاطر.

2-إطار نظرية تخصيص الموارد: (RBT) Resources based theory

ينتهج هذا الإطار نفس فلسفة الإطار السابق لتفسير اختيار الإسناد الخارجي أو الداخلي لأنشطتها، فهي توفر تفسيرات لاستخدام توليفة متكاملة من الأصول والموارد والإمكانيات، حيث يمكن تحقيق مزايا تنافسية نتيجة الاستخدام المميز لهذه التوليفة، بالتالي تحول هذا الإطار إلى أساس الميزة التنافسية كعامل مؤثراً في قرار الإسناد الخارجي بدلاً من تكلفة العمليات في إطار اقتصاديات تكلفة العمليات. (Kamyabi & Devi, 2011, pp. 84 – 88)

وحيث أن المزايا التنافسية المتمثلة في تمييز الخدمة وتخفيض التكلفة ترتبط بشكل أساسي بالتمييز في الموارد المستخدمة في أداء الخدمة متمثلة في الأصول والقدرات والإجراءات التنظيمية وخصائص المنظمة والمعلومات والمعرفة وغيرها التي تقع تحت تحكم ورقابة المنظمة , ومن هذا المنطلق فإن نظرية تخصيص الموارد تركز على موارد المنظمة كعامل ومحرك أساسي لربحية المنظمة وإنتاج المزايا التنافسية الناتجة عن كفاءة المنظمة في اقتناء وتجميع وتوظيف الموارد بالشكل الذي يخلق مزايا تنافسية مستدامة. (Conner, 1991, pp. 100 – 120) (Barney, 1991, pp. 121 – 150)

ومن ثم يرى الباحث أن نظرية تخصيص الموارد ما زالت تسير على نهج إطار اقتصاديات تكلفة العمليات ولم تقدم مدخل شامل لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

3- منهج الأنشطة والعمليات الأساسية الكفاء Core-competence approach

الأنشطة الكفاء هي تلك التي تتركز فيها المعرفة المجمععة وخصوصاً ما يتعلق بالطرق التي تضم المهارات الإنتاجية الفعالة والمتكاملة تكنولوجياً، فوفقاً لهذا المنهج تعتبر كفاءة أنشطة المورد الخارجي العامل الأساسي لاتخاذ القرار بالإسناد الخارجي، وبالتالي تسعى المنظمة إلى امتلاك الإمكانيات والقدرات والمهارات والتكنولوجيا في أنشطتها والتي تمكنها من خلق المزايا التنافسية والحفاظ عليها، ومن ثم فإن توافر هذه الخصائص في أنشطة المنظمة الأساسية يساعدها على التكيف بسرعة مع التغيرات واقتناص الفرص التي تتاح لها. (Anthi Vaxevanou & Nikolaos, 2015, p. 573 – 574)

4- تحليل التكلفة والعائد (المنافع):

يستخدم هذا المدخل في قرار الإسناد الخارجي لتكنولوجيا المعلومات , وفي ظل هذا المدخل يتم اتخاذ قرار الإسناد الخارجي بناء على إجراء تحليلات التكلفة والعائد، ويجب الأخذ في الاعتبار عند تقييم والمفاضلة بين البدائل المختلفة مدى مساهمة كل بديل في تحقيق أهداف المنظمة الإستراتيجية، وكيف يسهم كل بديل في

تحقيق هذه الأهداف، ويتم اتخاذ قرار الإسناد الخارجي في ضوء تحليل التكلفة والعائد من خلال المقارنة بين التكاليف الرأسمالية والتكاليف التشغيلية بين بدائل الإسناد الخارجي ومن ثم يستلزم الأمر التحديد الدقيق لتكاليف ومنافع أداء هذه الخدمات سواء داخلياً أو في حالة الإسناد الخارجي لها.

يرى الباحث أن تحليل التكلفة والعائد إغفل المنافع غير كمية والوصفية والتنظيمية وفورات التكلفة في قرار المفاضلة بين الإسناد الخارجي أو الأداء الداخلي المراجعة الداخلية وكذلك المفاضلة واختيار المورد الخارجي لأداء الخدمة , كذلك المخاطر الملازمة لقرار الإسناد الخارجي وكلها أمور هامة.

5-مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كأداة دعم لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي

للمراجعة الداخلية:

يحاول هذا المدخل الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة في دعم اتخاذ قرار الإسناد الخارجي وتتضمن هذه الأدوات تحليل سلسلة القيمة، ومحاسبة تكلفة الأنشطة، مدخل التكلفة الشاملة لدورة الحياة Total cost of ownership, على ان يتم الاستفادة من هذه الأدوات في تحسين منطقية أداء الأطر السابقة كنظرية تخصيص الموارد وتحليل الأنشطة الأساسية الكفاء واقتصاديات تكلفة العمليات.

بدأت المحاولات بتوسيع نطاق تحليل الأنشطة الأساسية الكفاء السابق التنويه عنه من خلال الاستفادة من إطار تحليل سلسلة القيمة في دعم قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تاسيساً على أن المنظمات تسعى في ظل ظروف المنافسة العالية إلى امتلاك أنشطة منفصلة تتصف بالتميز والكفاءة، مما يخلق للمنظمة سلسلة متكاملة للقيمة من خلالها تحقق المنظمة مزايا تنافسية بإتباع استراتيجيات تخفيض التكاليف والتميز والتركيز في إدارة هذه الأنشطة , مما يسمح للمنظمة بالنتفوق على منافسيها في زيادة كفاءة وفعالية المحركات والعوامل الهيكلية التي ترتبط بسلسلة القيمة ومن أمثلتها عوامل اقتصاديات الحجم وما يترتب عليه من تخفيض التكاليف، وعوامل التعلم والخبرة والمعرفة، والإدارة الكفاء للروابط بين الأنشطة داخل سلسلة القيمة الداخلية للمنظمة أو الروابط الرأسية المتمثلة في تكامل سلسلة القيمة الداخلية بأنشطة الموردين والعملاء , ومن ثم فإنه ينظر إلى الإسناد

الخارجي للمراجعة الداخلية من خلال تحليل سلسلة القيمة على أساس أيهما يحقق المزايا التنافسية في سلسلة قيمة المنظمة مقارنة بالمنافسين ومن ثم يتم المقارنة بين الإسناد الخارجي أو الأداء داخلياً. (Lars, Brad Nielsen, 2010. pp. 37 – 38) بعد ذلك أدخل إطار تكلفة دورة الحياة للاستفادة منه في دعم قرار الإسناد الخارجي استناداً على أنه يمكن القياس النسبي للتعقيد في تكلفة العمليات إذا ما تم تدعيم إطار تكلفة دورة الحياة بنظام محاسبة تكلفة الأنشطة. (Kaplan, R., 196) , وأخيراً محاولة الاستفادة من إطار إدارة التكلفة الإستراتيجية في مجال اتخاذ القرارات الإستراتيجية استناداً إلى فكرة إدماج المتغيرات الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسين والموردين والعملاء ضمن تحليلات التكلفة , وتوسيع لإطار تحليل سلسلة القيمة في دعم قرار الإسناد الخارجي . (Shank & Govindarajan, 1994) (Lars, Brad Nielsen, 2010, p. 43) **مدخل إجرائي**

استراتيجي لقرار الإسناد الخارجي:

اقترح كل من (Justin, S, Marie A., & Derk, H, 2006) مدخلاً إجرائياً من منظور استراتيجي يتضمن عدد من الخطوات يتم تنفيذها عند اتخاذ قرار الإسناد الخارجي تشمل تحديد الهدف الاستراتيجي من وراء ممارسة الإسناد الخارجي , ثم يحدد مشروع الإسناد الخارجي الملائم بناء على الأهداف الإستراتيجية ويمكن استخدام بعض الأبعاد (مثل البعد الجغرافي - الوحدة القانونية - التوزيع - المشاركة الزمنية - الاستمرار أو التوقف) لتحديد مشروع الإسناد الخارجي الملائم , وبعد ذلك يتم التحقق من صحة مشروع الإسناد الخارجي من خلال تحليل المنافع والمخاطر المرتبطة به , وأخيراً تأتي مرحلة اختيار المورد الخارجي في ضوء تحديد معايير اختيار المورد الخارجي للخدمة (المسند إليه الخدمة).

7- مدخل تحليلي متعدد الجوانب (استراتيجي - فني - مالي):

قدم كل من (Jose, M. Padillo & Moustapha, D., 1999, pp. 3203 – 3224) مدخلاً تحليلياً لقرار الإسناد الخارجي في مجال الصناعة لتقييم استراتيجيات الشراء أو التصنيع يسعى هذا المدخل إلى إجراء تقييم متعدد الأهداف

ومتعدد الخصائص لبدائل الشراء أو التصنيع، وتم قياس الأداء المالي في هذا المدخل باستخدام صافي القيمة الحالية، أما الخصائص الأخرى غير المالية فقد تم قياسها من خلال تحليل صافي التدفق التشغيلي الوصفي الحالي. ، وقد استعان المدخل بإجراءات التحليل الهرمي AHP analysis hierarchy process لقياس الأهمية النسبية للمعايير، وفي هذا السياق اعتمد (Jian-Janwang, et al., 2008) على إجراءات التحليل الهرمي لتناول معايير قرار الإسناد الخارجي والتوصل إلى أولويات هذه المعايير ومن ثم بدائل الإسناد بتحديد الأوزان الترتيبية لها، وتم تقييم البدائل من خلال خمسة عوامل أساسية وهي الإستراتيجية والاقتصادية والمخاطر والبيئة والجودة وتم في ضوءها تقييم وتحديد أولويات بدائل الإسناد الخارجي لنظم المعلومات واختيار البديل الأفضل.

ويرى الباحث أن هذه المداخل لم تراعى اختلاف المراجعة الداخلية عن المجالات الأخرى في سلسلة القيمة، فلم توفر المعالجة الشاملة لأبعاد ومخاطر مشكلة الإسناد الخارجي ومنها مخاطر الوكالة.

رابعاً: تحليل وتقييم لمداخل وأطر اتخاذ قرار الإسناد الخارجي في ضوء المتطلبات الواجب توافرها في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

يجب ان يتوافر في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية العديد من المتطلبات وفي ضوءها سوف يقوم الباحث بدراسة تحليلية انتقادية للأطر والمداخل المقترحة سابقاً.

1/4 المتطلبات الواجب توافرها في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

لقد أوردت الدراسات السابقة وبعض الهيئات والمعاهد المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية العديد من المتطلبات يجب توافرها في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، كما يلي:

1- أن يركز المدخل المقترح على إجراء تحليلات واسعة وشاملة قبل اتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، على أن يتم تطوير إستراتيجية الإسناد الخارجي التي تحقق المزايا التنافسية في إطار إستراتيجية المنافسة للمنظمة،

حيث تمتد آثار هذا القرار الى كل المستويات بالمنظمة سواء المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي. (Norbaya, Abraham, 2010, p. 3) ومن ثم يعتبر إشراك فريق عمل من مختلف الوظائف يضم تخصصات وخبرات متعددة ، يتوافر فيه المهارات والكفاءات والخبرة والمعرفة العالية أمر ضروري وهام في إجراءات اتخاذ هذا القرار . (Barragan, et al., 2003), مما يضيف مدى واسع من التحليلات ووجهات النظر المفيدة في إجراءات اتخاذ القرار في جميع مراحلها. (Momme & Hvolby, 2002)

2- اختيار وتطبيق المدخل الملائم في ضوء الأهداف الإستراتيجية ويجب أن يراعي المدخل المقترح تطبيقه الآثار الإستراتيجية والتشغيلية والمالية لهذا القرار ولذلك يجب أن يوفر المعلومات التحليلية الواسعة، ويتوصل للمعايير الملائمة لتقييم والمفاضلة بين البدائل المختلفة التي تساعد في اتخاذ القرار المناسب، وكذلك اختيار المورد الخارجي لخدمة المراجعة الداخلية وتحديد والحفاظ على علاقات مناسبة معهم، ويجب مراعاة المخاطر المتنوعة ومنها مخاطر الوكالة وكل متغيرات القرار سواء الكمية أو غير الكمية.

(Justin& Mario and Derek,2006,p.3) (Kremic, Tukul & Rom,2006,p.467)

3- إن من متطلبات الحوكمة أن يتم تصميم واقتناء وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة عن طريق مدخل القياس المقارن Benchmarking لأفضل الممارسات في بيئة الأعمال التي تنتمي إليها المنظمة. (Yaesh, Yasseen, and Nirupa Padia, 2013, p. 388)

2/4 مدى ملائمة المقترحات السابقة في تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

ركزت أطر ومدخل معالجة مشكلة قرار الإسناد الخارجي بصفة أساسية على الاعتبارات المالية فقط ، فرغم دور الأداء المالي في قرارات الإسناد الخارجي فإنه ليس العامل الأساسي الوحيد في هذه القرارات، فعدم تناول المعايير الأخرى بجانب

عامل التكلفة في إجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي له انعكاساته على هذه القرارات , ايضا مازالت معظم المقترحات تتناول هذا القرار من خلال التحليلات الكمية متجاهلة بذلك الأوجه والأمور الإستراتيجية في القرار رغم أهمية إدخال المتغيرات المتعددة سواء المتغيرات والعوامل غير المالية أو غير الكمية او المالية عند إجراء تحليلات قرار الاسناد.

(Probert, et al., 1993, pp. 241– 250) (Dale and Cunningham, 1984, pp. 45– 54).

كما اقتصرت الأطر الإستراتيجية التي أقترحتها في هذا الصدد على تقديم إرشادات عامة وتوجيهات عملية فقط ولم تقدم أدوات ووسائل تحليلية وإجراءات عملية يمكن استخدامها في قرار الإسناد الخارجي. كما أنها لم تقدم أي معالجات للأمور الفنية. (Padillo, and Diaby M. 1998, p. 3206)

خامساً : المدخل المقترح لتقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يتمثل هدف المدخل المقترح في هذا البحث في أداء تحليل استراتيجي , فني , اقتصادي متعدد المعايير لإستراتيجية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية , وبراغي المتطلبات الواجب توافرها في مدخل تقييم واتخاذ قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية السابق عرضها , ولذلك يحاول البحث الحالي سد الفجوة الموجودة في مقترحات الدراسات السابقة من خلال اقتراح مدخل قرار متعدد المعايير لتحليل وتقييم المدى الواسع من العوامل والأمور الإستراتيجية والفنية والمالية وربطها بقرارات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وفي هذا الصدد يعتبر المدخل المقترح تطوراً بشكل جذري عن الأطر والمداخل السابقة , لذلك لن تقتصر صلاحية تطبيقه على مجال المراجعة الداخلية فقط ولكن يمكن تعميمه على كل وظائف سلسلة القيمة لأن المدخل المقترح يتسم بالشمول ويدخل في طياته مفهوم الأنشطة الأساسية الكفاء, كما يركز عند تقييم بدائل الإسناد على العوامل الأكثر ارتباطاً بخلق المزايا التنافسية وإضافة قيمة مستدامة للمنظمة سواء العوامل الإستراتيجية أو الفنية أو المالية , كما يراعى تحليل وتقييم العوامل المختلفة المرتبطة بقرار الإسناد الخارجي سواء الكمية أو غيرالكمية من أجل القياس الكمي لها وتوفير المعلومات التحليلية الملائمة لمتخذ

القرار، كذلك تحليل وتقييم المخاطر المختلفة التي تواجه الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ومنها مشاكل ومخاطر الوكالة وتوفير الحلول والمعالجة لها أثناء إجراءات التحليل والتقييم واتخاذ القرار من أجل زيادة فعالية مشروع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية أثناء التطبيق.

يتناول المدخل المقترح إجراءات التحليل والتقييم والمفاضلة لاختيار بديل الإسناد والمورد الخارجي الأفضل من خلال تطوير معايير وعوامل المفاضلة في ضوء إستراتيجية الإسناد الخارجي التي يتم تطويرها في إطار إستراتيجية المنافسة التي تحقق أهداف المنظمة كما في الشكل رقم (1).

يعتمد المدخل المقترح على توظيف بعض الأساليب المفيدة لطبيعة وأبعاد هذا القرار كأسلوب إجراءات التحليل الهرمي AHP والأساليب المدعمة له في ترتيب الأولويات واشتقاق الأوزان الترجيحية للبدائل المختلفة، كذلك يستفاد المدخل المقترح من أسلوب القياس المقارن Benchmarking لقياس الممارسات الأفضل للمنافسين للاسترشاد بها في تطوير أداء أنشطة المنظمة واختيار البدائل الأفضل المرشحة للإسناد الخارجي، هذا ويرتكز المدخل المقترح في تطبيقه على الخطوات الآتية:

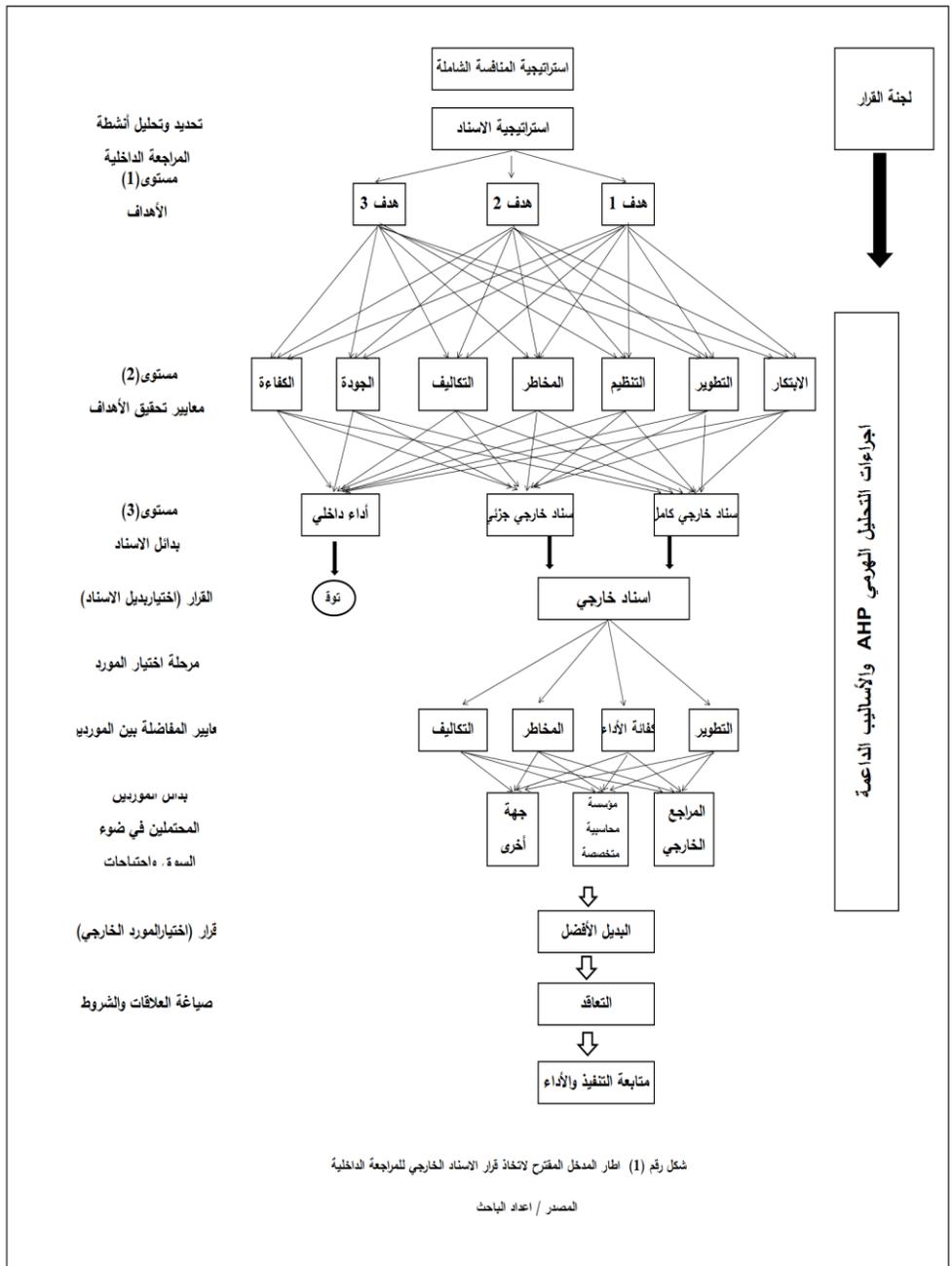
الخطوة الأولى: تكوين لجنة قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يؤثر قرار الإسناد الخارجي على كل المستويات التنظيمية والإدارية بالمنظمة (الاستراتيجي والتكتيكي والتشغيلي). (Dekker, 2000, p. 4086) , لذا فإن إشراك وتعاون فريق عمل يضم التخصصات المتنوعة والمتعددة من المستويات والوظائف المختلفة يتميزون بالمهارة والكفاءة والخبرة والمعرفة العالية أمر هام في إجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي مما يساعد في جميع إجراءات اتخاذ قرار الإسناد الخارجي من خلال إضافة مدى واسع من التحليلات ووجهات النظر المفيدة في جميع مراحل وإجراءات تحليل واتخاذ قرار الإسناد الخارجي. (Barragan, et al., 2003, p. 275) وتزداد أهمية دور هذه اللجنة في مجال إسناد المراجعة الداخلية أكثر من غيرها من المجالات الأخرى نظراً لطبيعة عمل المراجعة الداخلية وتعدد أنشطتها وتطور دورها ومسئولياتها وتغلغلها وتكاملها مع كل الأنشطة والوظائف عند

كل المستويات , ويمتد دور لجنة قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في جميع إجراءات تحليل وتقييم واتخاذ القرار متمثلاً في صياغة وتطوير أهداف وإستراتيجية الإسناد الخارجي ودراسة وتقييم الأنشطة المرشحة للإسناد الخارجي والاختيار من بينها , واستنتاج معايير التقييم والمفاضلة, وتقديم الإحكام لقياس أولويات الأهمية لهذه المعايير في تحقيق أهداف الإسناد الخارجي , ومن ثم قياس أولويات الأهمية لبدائل الإسناد في تحقيق معايير التقييم والمفاضلة (Laios and Moschuris,1999, p.33)

ويقترح الباحث اشراك لجان المراجعة ضمن فريق العمل بالاضافة الى التخصصات المفيدة والمتأثرة بقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، كما قد يستفاد من المراجع الخارجي وخاصة إذا لم يكن من ضمن المرشحين لأداء أنشطة المراجعة الداخلية، وان يمتد دور اللجنة بعد اتخاذ القرار واثناء التنفيذ لمتابعة ورقابة وتقييم أداء المورد الخارجي في ضوء المعايير والشروط الموضوعية لهذا الأداء.

الخطوة الثانية: تحديد وصياغة إستراتيجية الإسناد الخارجي وأهدافها في إطار إستراتيجية المنافسة. يسعى المدخل المقترح في هذه الخطوة إلى تحديد إستراتيجية الإسناد الخارجي للمنظمة والتي تعتبر أكثر ارتباطاً بقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية , وتتعامل مع الأمور والاعتبارات الإستراتيجية , كما تعتبر إستراتيجية فرعية من إستراتيجية المنافسة وتدعمها, ويتطلب تطوير هذه الإستراتيجية تحديد أهدافها



وعوامل تحقيق هذه الأهداف بدقة لاستخدامها كمعايير تقييم ومفاضلة بين بدائل الإسناد، ويتيح المدخل مرونة في تحديد الأهداف وفقاً للتحليلات الشاملة ووجهات نظر المشاركين في صياغة هذه الإستراتيجية.

ومن خلال فحص الباحث للدراسات السابقة هناك أربعة أهداف رئيسية للإسناد الخارجي ، ويمكن اضافة أهداف أخرى أو بديلة بما يتلاءم مع واقع مجال عمل وظروف كل منظمة ، وهذه الأهداف هي :

1- هدف تعظيم الأداء التنافسي الاستراتيجي من المراجعة الداخلية : يتمثل هذا

الهدف في الحصول على أفضل أداء لأنشطة المراجعة الداخلية بما يحقق مزايا تنافسية وقيمة مضافة مستدامة للمنظمة، ويتم استخدام أسلوب القياس المقارن لتحليل أداء المنافسين المتفوقين للوصول إلى خصائص الأداء العالية والمتفوقة، مثل الجودة، السمعة، الموثوقية، التكلفة، الصورة الحسنة، والمرونة، وتحويل الأنشطة في المستقبل إلى أنشطة كفاء ، والتي تعتبر المحركات والعوامل الأساسية لتحقيق هدف الأداء التنافسي الاستراتيجي وتستخدم هذه الخصائص كمعايير تقييم ومفاضلة للاختيار بين بدائل الإسناد، ويمكن الإضافة إليها أو تعديلها وفقاً لما يقترحه الخبراء بلجنة قرار الإسناد الخارجي.

2- هدف تعظيم الأداء الإداري: يعتبر الأداء الإداري مقياس لمدى تنسيق المنظمة

لعملياتها وأنشطتها المسندة نتيجة اختيار بديل إسناد معين له تأثير هام على علاقات المنظمة الداخلية والخارجية، حيث تركز المنظمة عند تقييمها للبدائل على تأثيرها على وضع هذه العلاقات، ويساهم عدد من المعايير في تحقيق هذا الهدف مثل تخطيط وتنسيق العمليات ومرونة العمليات والتطور في أداء النشاط، ويتم تقييم بدائل الإسناد بما تنتجه من تطور في أداء الأنشطة حالياً ومستقبلاً.

3- هدف تخفيض مخاطر الإسناد: يتم التقييم والمفاضلة بين بدائل الإسناد من حيث

أهميته في تخفيض المخاطر المرتبطة بقرار الإسناد ، ويجب تعميم هذا الهدف على كل المخاطر التي تواجه إسناد المراجعة الداخلية ، وأهمها مخاطر الوكالة المرتبطة بعلاقات المنظمة بالمورد الخارجي.

4- هدف تعظيم الأداء المالي : يضم كل الاعتبارات المالية والاقتصادية كمدخلات هامة في تقييم والمفاضلة بين بدائل الإسناد متمثلة في تخفيض التكلفة وحجم الاستثمارات المطلوبة في أنشطة المراجعة وزيادة المنافع والعوائد. ويمكن التعبير عن هذا الهدف بمعايير التكلفة والعائد والاستثمارات.

الخطوة الثالثة: فحص وتحديد أنشطة المراجعة الداخلية في إطار إستراتيجية

الإسناد:

تتكامل هذه الخطوة مع الخطوة الثانية حيث يتم تحديد أنشطة المراجعة الداخلية المرشحة للإسناد في إطار إستراتيجية الإسناد وأهدافها ومعايير تحقيق هذه الأهداف وبالتزامن معها، وتعتبر هذه الخطوة هامة في اتخاذ قرار الإسناد نظراً لأنها تنصب على الأنشطة محور قرار الإسناد فانه يجب مراعاة كثير من الاعتبارات والعوامل في تحديد الأنشطة المرشحة للإسناد لتجنب إسناد أنشطة خارجياً أو داخلياً بشكل خاطئ يؤثر على أداء المنظمة، ولقد اوصى (Lacity and Hirschheim, 1993, p. 75) بتوخي الحذر وبذل العناية الكافية عند تقرير الأنشطة المرشحة للإسناد الخارجي. ويجب مراعاة كثير من الاعتبارات والعوامل المؤثرة في تقرير هذه الأنشطة، منها:

1- دور هذه الأنشطة في خلق مزايا تنافسية من ناحية زيادة جودة الأداء وخلق قيمة مستدامة، وبالتالي فهي هامة وحاسمة للمنظمة ويجب أدائها داخل المنظمة، أما الأنشطة التي ليس لها تأثير أو تأثيرها ضعيف على الإستراتيجية التنافسية يتم إسنادها خارجياً. (Fill, and Visser, 2000, p. 43)

2- ما إذا كان النشاط من الأنشطة الأساسية الكفاء التي تؤثر في جوهر وكفاءة إستراتيجية المنظمة، وبالتالي عدم إسناده خارجياً وفي حالة عدم توافر الإمكانيات والخبرات والمهارات الإستراتيجية لأدائها داخلياً فإنه يمكن معالجة ذلك عن طريق ما يعرف بالإسناد الخارجي الاستراتيجي من خلال تطوير تحالف استراتيجي مع المورد الخارجي للخدمة. (Van de water & Van peet, 2006, p. 258)

ويرى الباحث أن هناك أنشطة قد تكون ثانوية أو لا تضيف مزايا تنافسية حالياً ولكنها سوف تصبح كذلك مستقبلاً، أو قد ينظر إلى الأنشطة بشكل خاطئ على أنها غير جوهرية وقد تكون هامة في أداء المنظمة. أيضاً هناك أنشطة إستراتيجية قد تصبح غير جوهرية في الأجل القريب ، ولتحقيق الموضوعية فإنه يجب فحص وتحديد أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل، وتحديد وضع وإمكانيات كل نشاط واحتياجاته، وتحديد فرص تطوير الأداء في ظل بدائل الإسناد، وتحديد الأنشطة الأساسية الجوهرية، وتلك غير أساسية في ضوء الأهمية الإستراتيجية، وأخيراً تحديد المزايا والعيوب والخسائر المحتملة في جودة وكفاءة الأداء الناتجة عن بدائل الإسناد ، ويستفاد من هذه النتائج عند التقييم والمفاضلة بين بدائل الإسناد من خلال معايير تحقيق أهداف إستراتيجية الإسناد ، ومن ثم يساعد المدخل المقترح على تحليل أداء الأنشطة واثربدائل الإسناد عليها ، سواء حالياً أو مستقبلاً ودراسة أثر وفرص التطوير الناتجة عن كل بديل ، ولذلك يقترح المدخل أخذ الأفق الزمني للإسناد في الاعتبار عند تخطيط وتحليل قرار الإسناد الخارجى للمراجعة الداخلية وذلك لربط معايير القرار زمنياً ودراسة الأثر على مدى الأفق الزمني للإسناد.

الخطوة الرابعة: تقييم معايير تحقيق الأهداف . ويتم تقييم معايير تحقيق الأهداف لقياس أولوياتها ومساهمتها النسبية في تحقيق الأهداف الموضوعية من خلال المقارنات الزوجية لهذه المعايير فيما يتعلق بكل هدف تنتمي إليه كل مجموعة من المعايير . والتوصل إلى أوزان ترجيحية توضح أولوية كل معيار ، ويتم إدراجها في مصفوفة للأوزان الترجيحية ، ويستفيد المدخل المقترح في تقييم المعايير وبدائل الإسناد للحصول على الأوزان الترجيحية في هذه الخطوة والخطوات التالية من أسلوب إجراءات التحليل الهرمي.

إجراءات التحليل الهرمي Analytic Hierarchy Process AHP

هي طريقة أو أسلوب يتناول بيانات ومعلومات القرار بمنهجية أو أداة منظمة، ويعتبر أحد نماذج القرار متعدد البدائل والمعايير، ويتعامل مع وحل مشاكل القرارات التي تتسم بعدم التأكد وتعدد الخصائص والمعايير والبدائل ، حيث يستخدم الترتيب

الهرمي لمعايير الحل (معايير تحقيق الأهداف) والبدائل ، والتوصل إلى قيم عددية (أوزان ترجيحية) تمثل الأهمية النسبية لكل معيار من خلال المقارنات الزوجية (لكل زوج من المعايير / زوج من البدائل) وترتيبها في مصفوفة موحدة لاتخاذ القرار ، كما يساعد متخذي القرار لتناول المعايير الكمية وغيرالكمية في إطار تحليل واتخاذ القرار (Sam, 2005, p.16)

ويعتمد أسلوب إجراءات التحليل الهرمي على ثلاثة مبادئ هي: (Saaty, Thomas, 2008, p83)

1-إنشاء التسلسل الهرمي: حيث يتم هيكلية وتجزئة مشكلة القرار المعقدة، إلى مشاكل فرعية (أهداف فرعية، معايير فرعية، أو بدائل فرعية...) وذلك ضمن تسلسل هرمي.

2-وضع الأولويات: يتم إعطاء أولوية نسبية لكل عنصر في التسلسل الهرمي، من خلال المقارنات الزوجية لمساهمة كل عنصر عند المستوى الأقل من حيث المعايير (أو العناصر) في إطار من العلاقات السببية بينهم، وتعتمد المقارنات الزوجية المتعددة في إجراءات التحليل الهرمي على مقياس مقارنات معياري من 9 مستويات، كما في الجدول التالي رقم (1).

جدول رقم (1)

مقياس الأهمية النسبية في إطار إجراءات التحليل الهرمي (Saaty, 2008, p. 36)

درجة	التعريف	تحليل الأهمية
1	تساوي الأهمية	العاملان i و j يسهمان بدرجة متساوية في تحقيق الهدف وفق المعيار C
2	ضعيف	أحد العاملين أهم بدرجة ضعيفة عن الآخر في المعيار C
3	أهمية معتدلة	وفقا لحكم وخبرة الخبراء يفضل أحد العاملين قليلاً على الآخر بالنسبة للمعيار C
4	إضافة معتدلة	وفقا لحكم وخبرة الخبراء فإن لأحد العاملين أهمية معتدلة على الآخر للمعيار C
5	أهمية قوية	وفقا لحكم وخبرة الخبراء فإن أحد العاملين أفضل كثيرا على

درجة	التعريف	تحليل الأهمية
		الآخر بالنسبة للمعيار C
6	إضافة قوية	أفضل بدرجة أكثر مما في 5
7	أهمية قوية جداً	أحد العاملين i أو j يسيطر بدرجة كبيرة على الآخر بالنسبة للمعيار C
8	أهمية قوية جداً جداً	درجة السيطرة أكبر قليلاً عما في 7
9	أهمية مطلقة أو بالغة	أحد العاملين i أو j يسيطر بشكل مطلق على العامل الآخر بالنسبة للمعيار C

هذا ويتم إجراء المقارنات الزوجية للمعايير لتحديد أولوية مساهمتها في تحقيق الأهداف ومن ثم الأوزان النسبية في ضوء العلاقات الآتية: (Jian – Jun – Wang, et al., 2008, p. 2)

باعتبار أن: $C = \{ (C_j \mid j = 1, 2, \dots, n) \}$ هي مجموعة المعايير التي ينطوي عليها القرار فإنه يمكن تلخيص المقارنات الزوجية لعدد n من المعايير في شكل مصفوفة $A = (n \times n)$ والتي فيها كل عنصر (a_{ij}) يحصل على أوزان ترجيحية بالنسبة للمعايير كما في المعادلة رقم (1) التالية:

$$A = (a_{ij}), (i, j = 1, 2, \dots, n) \quad (1)$$

هذا ويتم حساب الأوزان النسبية عن طريق حساب متجه الأسبقية أو ما يعرف بمتجه eigenvalue لكل معيار أو بديل (w) والمقابلة للقيمة الذاتية العظمى أو ما تعرف بقيمة eigenvalue العظمى (λ_{max}) كما في المعادلة (2):

$$A_w = \lambda_{max} A \quad (2)$$

ويتم تكرار إجراءات أسلوب AHP عند كل مستوى من مستويات التحليل الهرمي سواء المعايير أو البدائل ويتم الحصول على الأولويات المختلفة (أوزان نسبية ترجيحية) , ثم بعد ذلك يتم ترجيح هذه الأولويات عند مستوى معين بالأولويات (بالأوزان) الخاصة بالمستوى الأعلى منها، حتى نصل إلى الأولويات والأوزان النسبية لكل عنصر في أدنى مستوى. وهو مستوى البدائل، وتوضح الأولويات النسبية درجة مساهمة كل بديل في تحقيق الهدف النهائي، ويساعد في الحصول على هذه

الأولويات تكامل وجهات النظر وإحكام الخبراء العديدة للمشاركين في اتخاذ القرار.
(Macharis,c., et al., 2004, p. 309)

3-فحص التناسق (الثبات) Consistency check: هناك حاجة لفحص التناسق فيما يتعلق بالمقارنات الزوجية لضرورة وجود درجة من الثبات في حساب الأولويات لعناصر التسلسل الهرمي عند مقارنة المعايير بالنسبة للأهداف أو مقارنة البدائل بالنسبة للمعايير حتى يتسنى قبول أو رفض الأولويات التي تم الحصول عليها لكل معيار (كل بديل) ، ويتم حساب مؤشر التناسق (الثبات) (CI) كما يلي:

$$CI=(\lambda_m - n) / (n - 1) \quad (3)$$

حيث (n) عدد المعايير المستخدمة ، ثم تحسب نسبة التناسق (أو الثبات) (CR) ومن خلالها يتم التأكد واستنتاج ما إذا كانت التقييمات والمقارنات متناسقة بدرجة كافية أم لا، وتحسب (CR) بالمعادلة رقم (4).

$$CR=CI/RI \quad (4)$$

حيث RI هو مؤشر التناسق (الثبات) العشوائي، ويعتبر الحد الأعلى المقبول لمؤشر الثبات أو الاتساق (0.1) أو 10% فإذا تجاوزت قيمة مؤشر الاتساق النهائي هذا الحد فإنه يتم إعادة تكرار المقارنات والتقييمات لتحسين درجة الاتساق، وبالتالي فإن قياس التناسق (الثبات) يساعد على تحسين اتساق التسلسل الهرمي بالكامل.

الخطوة الخامسة: تقييم بدائل الإسناد واتخاذ قرار اختيار أفضل بديل. يتم في هذه الخطوة تقييم وقياس أداء كل بديل إسناد فيما يتعلق بمساهمته في تحقيق المعايير، ويتم ذلك بالاستفادة من أسلوب إجراءات التحليل الهرمي في ضوء آراء وأحكام وخبرة الخبراء والمشاركين في القرار، حيث يتم إجراء مقارنات زوجية لكل بديل إسناد فيما يتعلق بكل معيار من المعايير اعتماداً على البيانات المتاحة سواء البيانات الكمية ، أو البيانات غير الكمية (الوصفية) ، حيث يمكن قياس الأداء المالي للبدائل من خلال تحليلات التكلفة والعائد، ومقارنة التكاليف خلال فترة الأفق الزمني للإسناد ، ويمكن استخدام أسلوب صافي القيمة الحالية ومعدل العائد على الاستثمار على اعتبار أن قرار إسناد المراجعة الداخلية هو قرار استثماري .

يمكن قياس أداء البدائل بالنسبة للعوامل الكمية الأخرى في شكل كميات مثل سرعة التوزيع يتم قياسها بعدد مرات أو أيام التوزيع في الوقت المناسب , والجودة بعدد مرات الفشل , أما العوامل الوصفية حيث لا يسهل قياسها كمياً فإنها تقاس الأهمية في شكل أولويات وأوزان ترجيحية من خلال الاستفادة من خبرة وإراء خبراء لجنة القرار , ويمكن تحليل وتقييم أداء ومساهمة كل بديل إسناد فيما يتعلق بكل معيار من المعايير الوصفية أو التشغيلية على مدار الأفق الزمني للإسناد بوضع مقياس لتأثير البديل على أداء المعيار كأن يكون صفر عندما لا يوجد تأثير , 2 أو (-2) للتأثير موجب (سالب) معتدل , 4 أو (-4) للتأثير موجب (سالب) قوي, وهكذا. (Jose, M., Padillo & Moustapha, D., 1999, p. 3214

تنظم الأوزان الترجيحية للبدائل فيما يتعلق بالمعايير في مصفوفة البدائل، ويتم تقييم الأداء النسبي لبدائل الإسناد فيما يتعلق بالمعايير في ضوء التقييم النسبي الخاص بتقييم المعايير في ضوء الأهداف , وترتب بدائل الإسناد وفقاً لمقاييس الأداء المرجحة لكل من المعايير والأهداف وبالتالي اتخاذ القرار واختيار البديل الأفضل لإسناد أنشطة المراجعة الداخلية, فإذا كان القرار بالإسناد الخارجي يتم استكمال خطوات المدخل المقترح لاختيار المورد الخارجي .

الخطوة السادسة: التقييم والمفاضلة بين بدائل الموردين الخارجيين

المرشحين لأداء أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء نتائج اختبار بديل

الإسناد الخارجي التي توصل إليها المدخل المقترح :

يتم اتخاذ قرار باختيار المورد الخارجي الأفضل أو اختيار أكثر من مورد خارجي في ضوء اعتبارات تخفيض مخاطر الوكالة حيث أن تعدد الموردين في اتفاق واحد من خلال التضامن والمشاركة معاً يساعد المنظمة في تحقيق أداء متفوق , وهذا الاتجاه يعرف بإستراتيجية (المنظمة الافتراضية) التي لاقت قبولاً في الآونة الأخيرة حيث يتم الإسناد الخارجي إلى موردين متعددين في عقد أو إتفاق واحد لاداء مجموعة متكاملة من الأنشطة , (Tibor, Kremic & Tukul walter, 2006,

p.569 وهذه إحدى استراتيجيات مواجهة والتغلب على مشاكل ومخاطر الوكالة في الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية , وتحصل المنظمة من خلالها على المزايا الإيجابية للموردين المتعددين في آن واحد وتجنب عيوب كل منهم. يسعى المدخل المقترح الى اختيار مورد الإسناد الخارجي الملائم بوضع معايير فعالة للتقييم والمفاضلة بين بدائل الموردين لاختيار أفضلهم ويجب مراعاة خصائص أداء بديل الاسناد الذي تم اختياره كأهداف يجب تحقيقها ، حيث يجب توافر هذه الخصائص في أنشطة المراجعة الداخلية , مع مراعاة ما تم اقتراحه من معايير تقييم ومفاضلة بين الموردين الخارجيين متمثلة في أربعة أبعاد وهي: الجودة، التكلفة، والمخاطر، التوافق ، ويمكن تجزئة هذه الأبعاد الأربعة إلى عدة معايير متنوعة مثل معايير الجودة (مهارات المعرفة، ارتفاع مستوى الاداء) (James et al., 2009, p. 8) وهذا ويجب ربط معايير التقييم بأهداف إستراتيجية الإسناد، وبعد تحديد المعايير، يتم تحديد بدائل الموردين المرشحين للقيام بأداء أنشطة المراجعة الداخلية من خلال مسح ودراسة السوق في ضوء احتياجات المنظمة وهل يقتصر على السوق المحلي أو يمتد لخارج الإقليم ومن ثم إسناد خارجي عالمي، وبعد تحديد هذه البدائل يتم دراسة طبيعة وخصائص وأداء وإمكانيات كل بديل حيث يفيد ذلك في قياس أداء كل بديل فيما يتعلق بالمعايير .

اختيار بديل المورد الخارجي : يتم تحديد أولويات معايير المفاضلة والتقييم وأوزانها الترجيحية , في ضوء ذلك يتم قياس أداء كل مورد خارجي فيما يتعلق بكل معيار من معايير التقييم السابقة وتحديد الأولويات والأوزان الترجيحية ، ومن ثم اختيار أفضل بديل مورد خارجي , ويتم صياغة شروط الاتفاق والتعاقد حتى يتحقق الاداء المنشود من المورد الخارجي والحد من مشاكل الوكالة ومخاطرها وتكاليفها عند مرحلة اتخاذ القرار واثناء مراحل التنفيذ، وفي هذا الصدد تلعب إجراءات التحليل الهرمي AHP

دوراً في تحديد الأوزان الترجيحية لكل معيار من هذه المعايير، ولكل بديل من بدائل الموردين، ومن ثم اتخاذ قرار باختيار أفضل بديل من الموردين مما يؤدي إلى زيادة معدل نجاح الإسناد الخارجي.

سادساً : الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية تطبيق المدخل المقترح لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في الواقع العملي، وقد وقع اختيار الباحث على القطاع المصرفي - البنك الزراعي المصري (بنك التنمية والائتمان الزراعي سابقاً) - كحالة تطبيقية، ويرجع هذا الاختيار إلى:

1- أن البنك الزراعي المصري أحد البنوك المتخصصة يتبع القطاع العام ويدار في إطار الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لقطاع هذه البنوك، مما ينعكس على الرغبة في التجديد والابتكار في أداء أنشطة المراجعة الداخلية، في ظل نقص الموارد الكافية والخبرات والكفاءات .

2- صدور قانون رقم 84 لسنة 2016 بتحويل بنك التنمية والائتمان الزراعي الى البنك الزراعي المصري يتخذ شكل شركة مساهمة مصرية مملوك راس مالها بالكامل للدولة ويكون له الشخصية الاعتبارية المستقلة ويصدر نظامه الاساسى وفقاً لاحكام قانون البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد الصادر بالقانون رقم 88 لسنة 2003، وتكون مباشرة البنك لاغراضه وفقاً لاحكام قانون البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد الصادر ليمائل البنوك التجاري في الوقت الحالي.

3- الجدية في المشاركة من جانب القائمين على إدارة البنك الزراعي المصري بيني سويف وخاصة قسم المراجعة الداخلية نظراً للعلاقة الطيبة والثقة المتبادلة بين الباحث وبينهم، مما ساعد على فعالية تطبيق المدخل المقترح وإظهار نتائج دقيقة، هذا بجانب تمتع المشاركين في الدراسة التطبيقية بتأهيل علمي عالي وحصولهم على دراسات عليا في مجال المحاسبة والمراجعة.

وفي إطار تحقيق هدف الدراسة التطبيقية السابق تم صياغة الأهداف الفرعية التالية والتي تعتبر محاور الدراسة التطبيقية:

1- دراسة ومراجعة بيئة المراجعة الداخلية الحالية بالبنك، ومراجعة سياسات البنك تجاه إسناد أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، وذلك من خلال:

- فحص إجراءات اتخاذ قرارات الإسناد الخارجي التي يتم ممارستها حالياً إن وجدت.
- تحديد الأشخاص المشاركين في إجراءات قرار الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.
- تحديد أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية المرشحة للإسناد الخارجي، وتحديد كيف يتم اختيارها.

2- اختبار مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح في الواقع العملي ومدى إمكانية تضمين العوامل والمعايير المختلفة في إجراءات قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

3- تطوير وتطبيق المدخل المقترح على أنشطة المراجعة الداخلية للبنك في ضوء البيانات المتاحة، وبمشاركة عدد من مسؤولي البنك وقسم المراجعة (الرقابة) الداخلية والتفتيش بالبنك لمحاكاة خطوات تطبيق المدخل المقترح، وصياغة الأهداف والمعايير والبدائل لتطبيق المدخل المقترح.

ولتحقيق هذه الأهداف تم صياغة عدد من الأسئلة تم توجيهها إلى المسؤولين بالبنك منها:

- 1- ما هي إجراءات وأنشطة المراجعة الداخلية بالبنك، ومدى كفايتها وكفاءتها في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.
- 2- ما هي سياسات البنك بالنسبة لإسناد أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية خارجياً.

- 3- ما هي الممارسات الحالية لاتخاذ قرار الإسناد الخارجي سواء للمراجعة الداخلية أو غيرها.
- 4- من هم الأشخاص الذين يمكن إشراكهم في إجراءات قرار الإسناد الخارجي.
- 5- ما هي الأنشطة المرشحة للإسناد خارجياً، ولماذا يتم إسنادها خارجياً، وكيف يتم اختيارها .
- 6- ما هي الأهداف المرغوب في تحقيقها في أداء أنشطة المراجعة الداخلية لكي يمكن للبنك التفوق التنافسي مع البنوك الأخرى وخاصة بعد تحوله بالقانون رقم 84 لسنة 2016.
- 7- ما هي المعايير الواجب توافرها في أداء أنشطة المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف السابقة.
- 8- ما هي الجهات التي يمكن الاستعانة بها لإسناد أنشطة المراجعة الداخلية لها، وما هي معايير المفاضلة بينهم.

وقد اعتمد الباحث على إجراء زيارات للبنك متفق عليها مع المسؤولين به، وإجراء المقابلات مع عدد منهم في جميع المستويات وخاصة قسم المراجعة الداخلية (إدارة الرقابة الداخلية) والإدارة العليا وقد حاول الباحث من خلال المقابلات محاكاة لجنة اتخاذ قرار الإسناد الخارجي، والحصول على البيانات التي تمكنه من بناء التسلسل الهرمي لقرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بمستوياته المختلفة من خلال طرح الأسئلة السابقة والحصول على إجابات، مع مساهمة المشاركين في كل خطوات تطبيق المدخل المقترح ، كما اعتمد الباحث على الملاحظة والمشاهدة والاطلاع على هيكل وأنشطة المراجعة الداخلية بالبنك وفيما يلي تحليل لمحاور الدراسة التطبيقية.

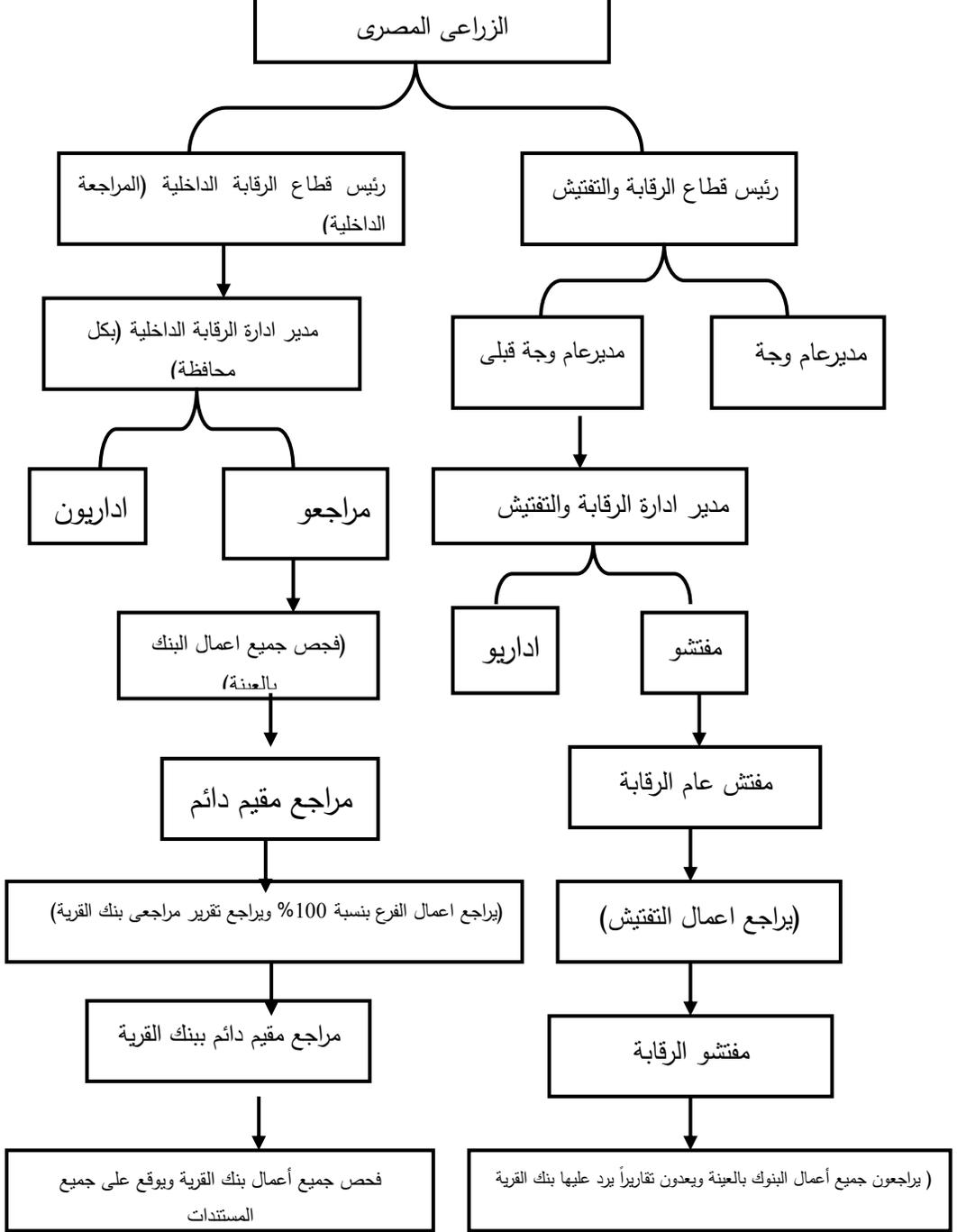
1- واقع وهيكل المراجعة الداخلية بالبنك:

يتم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالكامل داخل البنك ولم يتم إسناد أي أنشطة خارج البنك، وفي حالة أي رغبة في إسناد أنشطة المراجعة الداخلية فإنه يتم

وفقاً لما معمول به قانون ولوائح قطاع البنك الزراعي المصري، وفيما الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية بالبنك.

هذا وتتعدد أنشطة وأعمال المراجعة الداخلية ببنك التنمية والائتمان الزراعي منها ،
مراجعة مايلي :

الحسابات الوسيطة ، إجراءات الأمن ، طلبات العملاء بإصدار خطابات بقيمة العوائد والعمولات والشهادات ، النماذج الرقمية (شئون إدارية) ، الحسابات الراكدة ، التوكيلات المصرفية والعامه ، إصدار الشيكات ، متابعة حسابات القصر ، أعمال التوفير ، حسابات العاملين بالبنك ، تسهيلات بضمان أوعية ادخارية والبطاقة الائتمانية ، تمويل شراء السيارات ، أعمال الخزينة والتكرات (الشبابيك) ، القروض الزراعية والقروض الاستثمارية .



(الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة (الرقابة) الداخلية بالبنك الزراعي المصري)

ومن خلال تحليل إجابات المشاركين في الدراسة التطبيقية أمكن الحصول على الآتي:

(أ) أوضح المشاركون الأسباب التي تستدعي الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية منها:

1- نقص المهارات والخبرات والمعرفة لدى القائمين على أداء أنشطة المراجعة الداخلية بالبنك.

2- التفرغ للتركيز على الأنشطة الكفاء الجوهرية بالبنك مع إمكانية إسناد خارجي للأنشطة الروتينية التي لا تؤثر على سرية وأمن معلومات البنك.

3- الاستفادة من إمكانيات المورد الخارجي الذي قد يكون مراجع خارجي لزيادة جودة هذه الأنشطة وتخفيض تكلفته نتيجة خبرة وتخصص المورد الخارجي في أداء هذه الأنشطة.

4- تخفيض المخاطر وتحسين رقابة العمل، وزيادة مرونة وجوده الأداء داخل البنك.

5- إعادة هندسة وتجديد عمليات وأنشطة المراجعة الداخلية.

6- توفير الاستثمارات الضرورية لتجديد أنشطة المراجعة وزيادة كفاءتها، وخاصة بعد قرار تحويل البنك ليدار على أسس البنوك التجارية.

7- إحكام الرقابة على أنشطة البنك نظراً لتعدد فروع ونشعبها وخاصة فروع القرى النائية.

8- صدور قانون تحويل البنك لوجد الحاجة إلى الأداء التنافسي الاستراتيجي الذي قد يتأتى من خلال هذا الإسناد.

وفي نفس الاتجاه تخوف المشاركون في الحالة التطبيقية من بعض العيوب أو المخاطر التي قد تنتج من الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وهي:

1- فقد السرية في المعلومات الخاصة بالبنك وأرصدة وحسابات العملاء.

2- التخوف من ظهور بعض المشاكل المرتبطة بالموظفين والعلاقات مع العملاء.

- 3- فقد المسؤولية تجاه أداء الأنشطة ومن ثم عدم إمكانية محاسبة المسؤولية عن هذا الأداء.
- 4- قد يؤدي الإسناد الخارجي بالتدرج إلى فقد الأنشطة الكفاء الجوهرية للبنك نتيجة توسع عملية الإسناد الخارجي للأنشطة، وارتباط الأنشطة ببعضها مما يؤدي إلى تأثير سلبي للأنشطة المسندة خارجياً على تلك الأنشطة التي تؤدي داخل البنك بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية في حالة المشاركة بين الإسناد الخارجي وأداء بعض الأنشطة داخلياً، كذلك قد يظهر في هذه الحالة مشاكل عدم التنسيق والتكامل، أو التعارض في المصالح.
- 5- فقد الرقابة على معظم الوظائف الإدارية الهامة.
- 6- مشكلة التواطؤ في الإسناد الخارجي.
- 7- ظهور بعض التكاليف الخفية التي لم تكن في الحسبان بعد إجراء عملية الإسناد الخارجي.

(ب) ولقد أوضح المشاركون في الدراسة أنه لا توجد سياسات للإسناد الخارجي حالياً ويتم الاعتماد على الأداء الداخلي للأنشطة المراجعة والرقابة الداخلية بالكامل، أما فيما يتعلق بلجنة قرار الإسناد الخارجي، فعادة ما يصدر قرار من المركز الرئيسي بتشكيل لجنة عندما تستجد أي ظروف ، ويكلف رئيسها باختيار أعضاء اللجنة ويحدد المسؤولين وتخصصاتهم وأدوارهم في اللجنة كما هو متبع بالقطاع.

اختبار مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح بالواقع العملي:

اعتمد الباحث في اختبار مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح على المناقشات الموسعة مع الفئات التي تم مقابلتها داخل البنك، ومن خلال عرض عناصر وإجراءات المدخل بالتفصيل والأسئلة الموضحة فيما سبق، اتضح أن هناك نسبة كبيرة من المشاركين في اللقاءات لديها دراية عن عناصر المدخل المقترح وخاصة أفراد قسم المراجعة (الرقابة) الداخلية ، فقد أظهر المشاركون تفهماً للإجراءات والخطوات التي يتبعها المدخل المقترح ، كما أكد البعض اتخاذ بعض هذه الإجراءات

أو الخطوات بالفعل في الواقع العملي عند اتخاذ قرارات (مثل الشراء أو التمويل أو الاستثمار) فإنه يتم وضع معايير لاتخاذ القرار وتطور حولها المناقشة لتقييم المشروعات أو غيرها .

تطوير وتطبيق المدخل المقترح:

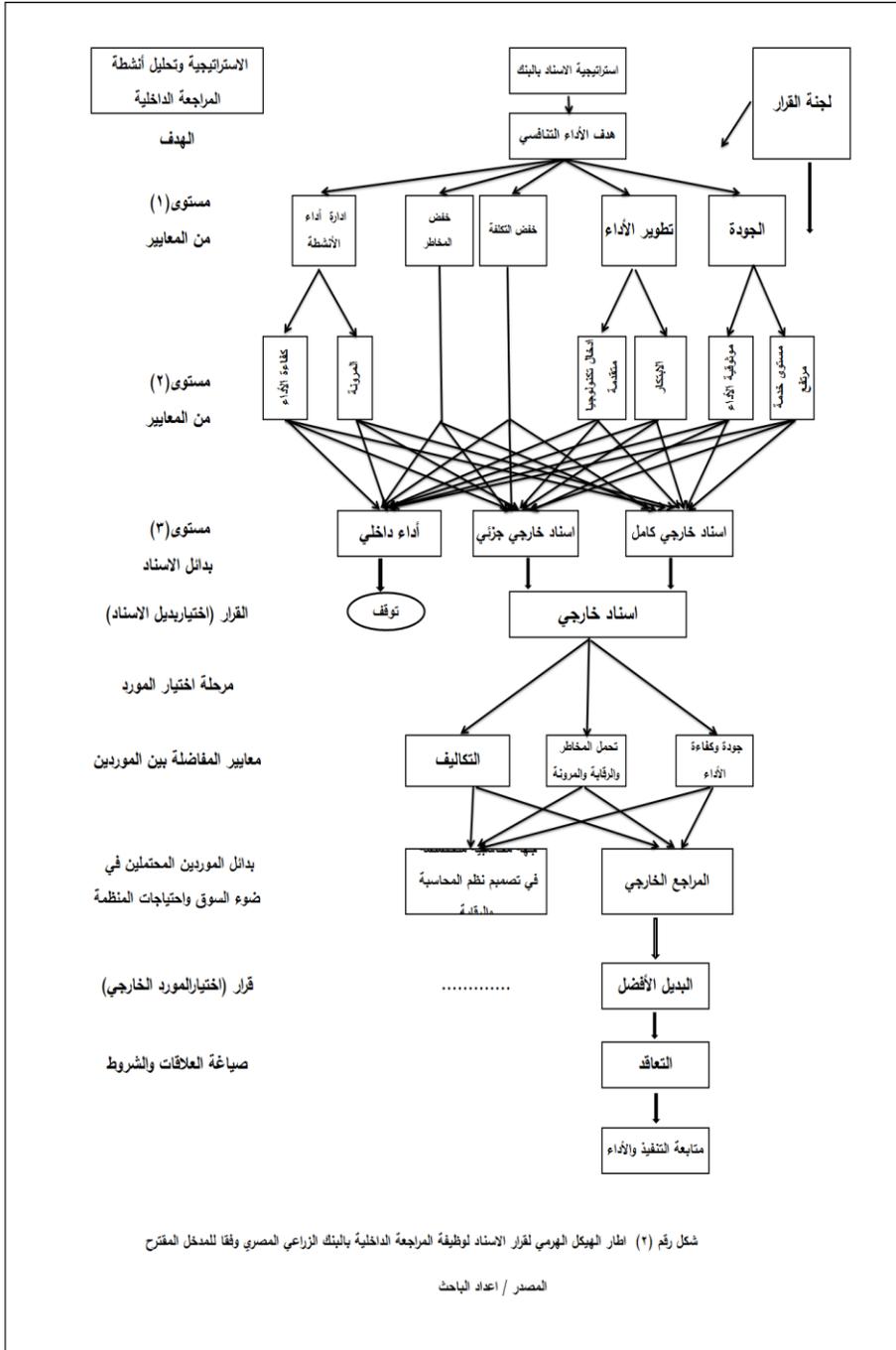
استفاد الباحث من المقابلات والإجابات على الأسئلة الموجهة إلى المجموعة المشاركة في صياغة وبناء مستويات التسلسل الهرمي لقرار الإسناد الخارجي على افتراض قيام البنك بمشروع إسناد خارجي لأنشطة المراجعة الداخلية أو بعض من هذه الأنشطة , كما توصل الباحث من آراء وأحكام وخبرة المشاركين في صياغة الهدف من الإسناد في ضوء إستراتيجية البنك، وكذلك في تحديد المعايير (معايير تحقيق الأهداف)، والتي في ضوءها يتم التقييم والمفاضلة بين بدائل الإسناد المختلفة، كما أمكن تحديد الجهات (الموردين الخارجيين) التي يمكن إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لهم، مع تحديد معايير الاختيار والمفاضلة بين هذه الجهات في ضوء استراتيجيات البنك اللازمة لمواجهة المخاطر ومنها مخاطر الوكالة، ويوضح الشكل التالي رقم (2) إطار الهيكل الهرمي لقرار إسناد وظيفة المراجعة الداخلية بالبنك الزراعي المصري ، حيث تم الحصول على مستويات هذا الإطار في ضوء خطوات المدخل المقترح بمساهمة المشاركين في الدراسة التطبيقية وذلك كما يلي:

إستراتيجية الإسناد وهدفها: في ظل قانون تحويل بنوك التنمية والائتمان الزراعي الى البنك الزراعي المصري لتمثل في ادائها البنوك تجارية فإن هدف دعم الأداء التنافسي الاستراتيجي يعتبر الأهم بالنسبة للعاملين في هذا القطاع من البنوك لاستمرارهم في مجال الأعمال في ظل دخولهم بيئة منافسة عالية.

أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء إستراتيجية الإسناد وهدفها: أكد المشاركون في الدراسة التطبيقية أنه يجب أداء الأنشطة بنفس أدائها في البنوك التجارية ، بل ويجب التفوق في أداءها حتى يمكنهم المنافسة، وتم التعرف على أهم أنشطة المراجعة الداخلية التي يتفوق في أداءها المنافسين في بعض البنوك التجارية الأخرى مثل بنك

القاهرة وبنك مصر، باتباع أسلوب القياس المقارن ومن ثمركز المشاركون على الأنشطة التي يجب أن يتفوقوا فيها، ويمكن تحقيق مزايا تنافسية، ومن ثم يروا إسناد الأنشطة التي يتفوق فيها المنافسون ولا يستطيع العاملون بالبنك منافستهم فيها من ثم يمكن الحصول على مزايا إسنادها خارجياً لمنافسة البنوك التجارية فيها، كما ركز المشاركون على أن الأنشطة التي تمس أسرار العملاء بشكل جوهري من الخطر إسنادها خارجياً ويجب تطوير أدائها داخلياً.

اختيار المعايير: وحيث أن اختيار معايير التقييم من الخطوات الهامة في اتخاذ قرار الإسناد للمراجعة الداخلية بحيث لا تكون أكثر من اللازم مما يؤثر بالسلب في قيمتها وكذلك انخفاض قيمة العلاقات بين هذه المعايير، أيضاً لا تكون أقل من اللازم مما يحول دون الأخذ في الاعتبار كل الأوجه الملائمة وقد يؤدي إلى حل جزئي غير كامل وغير متوازن للمشكلة، ومن ثم تطلب الأمر أن يوضح الباحث للمشاركين في الدراسة التطبيقية بالبنك طبيعة المشكلة ويوفر لهم المعرفة التفصيلية والدقيقة عن أبعاد المشكلة وخطوات تطبيق المدخل المقترح. وفي هذا الإطار اقترح المشاركون المعايير الآتية لتقييم والمفاضلة بين بدائل الإسناد الخارجي (وذلك في مستويين من المعايير).



شكل رقم (٢) اطار الهيكل الهومي لقرار الاسناد لوظيفة المراجعة الداخلية بالبنك الزراعي المصري وفقا للمدخل المقترح

- 1- معيار الجودة : ويتمثل فى المعيارين الفرعيين (أ.الوصول إلى مستوى مرتفع من الخدمة , ب0 الموثوقية العالية فى الأداء).
- 2- معيار تطوير الأداء: ويتمثل فى المعيارين الفرعيين (أ. الابتكار , ب. إدخال التكنولوجيا العالية).
- 3- معيار خفض التكاليف.
- 4- معيار خفض المخاطر.
- 5- معيار إدارة وأداء الأنشطة: ويتمثل فى المعيارين الفرعيين (أ. المرونة العالية , ب. كفاءة الأداء).

ترتب الأهمية النسبية للمعايير فيما يتعلق بهدف استراتيجية الإسناد:

يتم إجراء المقارنات الزوجية لكل معيارين معاً للحصول على ترتيب الأهمية لهذه المعايير التي تم التوصل إليها من خلال استخدام أسلوب إجراءات التحليل الهرمي، وآراء الخبراء المشاركين في الدراسة التطبيقية، كما في المصفوفة المربعة رقم (1) والتي توضح المقارنة الزوجية لمعايير المستوى الأول فيما يتعلق بأهميتها في تحقيق الهدف , وحساب الأهمية النسبية والأوزان النسبية للمستوى الثاني للمعايير في المصفوفة المربعة رقم (2).

تقييم والمفاضلة بين بدائل إسناد المراجعة الداخلية في ضوء المعايير:

رأى المشاركون في الدراسة التطبيقية دراسة بدائل الإسناد جميعها رغم أن هناك أنشطة يرى المشاركون والخبراء عدم اسنادها والبدايل هي (إسناد خارجى كامل, إسناد خارجى جزئى, اسناد داخلى). وبنفس الخطوات المتبعة سابقاً في مصفوفة المقارنات الزوجية للمعايير يتم إعداد مصفوفات المقارنة الزوجية ومصفوفات المعايرة أو المصفوفة المعدلة لتقييم البدائل فيما يتعلق بالمعايير . ونظراً لكثرة عدد المصفوفات

(8 مصفوفات) حيث يتم إجراء تقييم ومقارنة البدائل فيما يتعلق بكل معيار من المعايير، ولذلك يكتفي الباحث بعرض نتائج التقييم النهائي من أولويات وأوزان ترجيحية للبدائل فيما يتعلق بالمعايير المختلفة في جدول رقم (3).

مصفوفة رقم (1) مصفوفة المقارنات الزوجية لمعايير المستوى الأول

الجودة	تطوير الأداء	خفض التكاليف	خفض المخاطر	إدارة أداء الأنشطة	المصفوفة الأصلية
3	5	4	1	1	إدارة أداء الأنشطة
3	6	2	1	1	خفض المخاطر
1	3	1	½	4/1	خفض التكاليف
2/1	1	3/1	6/1	5/1	تطوير الأداء
1	2	1	3/1	3/1	الجودة
9.2	17	9.3	6.1	6.2	مجموع

المصفوفة رقم (2) مصفوفة المقارنة الزوجية المعايير للمستوى الثاني من المعايير

الأوزان النسبية	الجودة	تطوير الأداء	خفض التكاليف	خفض المخاطر	إدارة أداء الأنشطة	المصفوفة المعدلة (مصفوفة المعايير)
0.28	0.33	0.30	0.43	0.106	0.16	إدارة أداء الأنشطة
0.24	0.33	0.35	0.22	0.16	0.16	خفض المخاطر
0.11	0.11	0.18	0.11	0.08	0.04	خفض التكاليف
0.045	0.05	0.059	0.05	0.027	0.03	تطوير الأداء
0.20	0.011	0.12	0.11	0.055	0.58	الجودة

	إدخال تكنولوجيا	الابتكار	
	3	1	الابتكار
	1	3/1	إدخال تكنولوجيا
الوزن النسبي	4	1.33	المجموع
0.75	0.75	0.75	الابتكار
0.25	0.25	0.25	إدخال تكنولوجيا

	الموثوقية	مستوى مرتفع من الخدمة	
	4	1	الحصول على مستوى خدمة مرتفع
	1	¼	الموثوقية
الوزن النسبي	5	1.25	المجموع
0.8	0.8	0.8	الحصول على مستوى خدمة مرتفع
0.2	0.2	0.2	الموثوقية

	كفاءة الأداء	المرونة	
	2	1	المرونة
	1	2/1	كفاءة الأداء
الوزن النسبي	3	1.5	المجموع
0.67	0.67	0.67	المرونة
0.33	0.33	0.33	كفاءة الأداء

جدول رقم (3) التقييم النهائي والأوزان الترجيحية لبدائل الإسناد

المعايير	وزن المعايير النسبي الترجيحي	الإسناد الخارجي الكلي	الإسناد الجزئي	الأداء الداخلي
----------	------------------------------	-----------------------	----------------	----------------

الأولوية × الوزن النسبي الترجيحي	الأولوية	الأولوية × الوزن النسبي الترجيحي	الأولوية	الأولوية × الوزن النسبي الترجيحي	أولويته النسبية		
(1 × 4)	(4)	(1 × 3)	(3)	(1 × 2)	(2)	(1)	
0.024	0.13	0.084	0.45	0.078	0.42	0.67 × 0.28	المرونة
0.04	0.45	0.030	0.32	0.021	0.23	0.33 × 0.28	كفاءة الأداء
0.15	0.62	0.08	0.33	0.012	0.05	1 × 0.24	خفض المخاطر
0.011	0.10	0.054	0.49	0.045	0.41	1 × 0.11	خفض التكاليف
0.23	0.68	0.09	0.26	0.02	0.06	0.75 × 0.45	الابتكار
0.051	0.45	0.1	0.22	0.037	0.33	0.25 × 0.45	إدخال تكنولوجيا عالية
0.04	0.25	0.086	0.54	0.034	0.21	0.8 × 0.20	الحصول على مستوى خدمة مرتفع
0.006	0.15	0.01	0.31	0.02	0.54	0.2 × 0.20	الموثوقية
0.516		0.534		0.272			الوزن النسبي الترجيحي لكل بديل إسناد

يتضح من الجدول السابق الترتيب النهائي لبدائل الإسناد حيث الإسناد الخارجي الكلي 0.272 ، الإسناد الخارجي الجزئي 0.534 ، الأداء الداخلي 0.516 ولذلك فإن القرار هو الإسناد الخارجي الجزئي (من خلال المشاركة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية).

مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية فى ظل مخاطر الوكالة

نتائج	الاوزان النسبية	نتائج	متجه الاوزان النسبية	مصفوفة المعايير
6	0.28	1.7	0.28	$\begin{bmatrix} 3 & 5 & 4 & 1 & 1 \\ 3 & 6 & 2 & 1 & 1 \\ 1 & 3 & 1 & \frac{1}{2} & \frac{1}{4} \\ \frac{1}{2} & 1 & \frac{1}{3} & \frac{1}{6} & \frac{1}{5} \\ 1 & 2 & 1 & \frac{1}{3} & \frac{1}{3} \end{bmatrix}$
6.6	0.24	1.61	0.24	
5.4	0.11	0.6	0.11	
6	0.045	0.27	0.045	
2.5	0.2	0.57	0.2	
26.5				

اختبار درجة التناسق (التوافق) والثبات في تقدير الأهمية النسبية للمعايير والمقارنات الزوجية.

يتم اختبار درجة ثبات في آراء وتقييمات الخبراء والمشاركين من خلال ترجيح مصفوفة المعايير بمتجه الاوزان النسبية كما فى الخطوات الاتية :

حساب القيمة الذاتية الأعلى λ_{max} عند عدد معايير $(n) = 5$ معايير

$$\lambda_{max} = 26.5/n = 26.5/5 = 5.3$$

$$CI = (\lambda_{max} - n) / (n - 1) = (5.3 - 5) / (5 - 1) = 0.075$$

حساب مؤشر التناسق والثبات

ويعني ذلك وجود ثبات تام في آراء المجموعات المشاركة ومتخذ القرار نظراً لأن القيمة أقل من 1,12 الموضحة في جدول قيمة المؤشر عند عدد من المعايير أو البدائل.

يتم تحديد درجة الثبات المقبولة (من خلال المقارنة بين مؤشر CI ومؤشر التوافق

العشوائي RI، ويحدد RI من خلال جدول هذه القيم عند عدد معايير $(n) = 5$

معايير، يتضح من الجدول رقم (4) (معروض في نهاية الدراسة التطبيقية) إن RI

$= 1,12$ ، وتحدد درجة الثبات المقبولة CR كما يلي:

$$CR=CI/RI= 5.3/1.12=0.066$$

وحيث أن هذه الدرجة أقل من (0.10) إذاً فهي مقبولة , مما يؤكد سلامة القرار المتخذ باختيار بديل الإسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية.

اختيار المورد الخارجي وصياغة التعاقد:

لتحديد الموردين المحتملين يتم مسح وتحليل السوق، وتوصيف احتياجات المشروع وإعداد وتنفيذ العروض من أجل اختيار أفضل الموردين الخارجيين، ويجب أن يتبع مرحلة اختيار المورد الخارجي , مرحلة التفاوض على بعض الأمور مثل التعاون والمشاركة، نقل وتحويل الموارد، وأخيراً بعد توقيع العقد يجب على إدارة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية ان تستمر في توفير الإشراف، والمشاركة الزمنية وتوقع التهديدات المحتملة وآليات التغلب عليها , ومن خلال المناقشة مع المشاركين في الدراسة التطبيقية أمكن تحديد معايير المفاضلة وتقييم الموردين الخارجيين وأمكن للباحث تركيزها في ثلاثة معايير وهي:

- 1- جودة وكفاءة الأداء لتطوير أداء الأنشطة من خلال درجة المعرفة والمهارة التي يمتلكها المورد الخارجي بجانب ما يمتلكه من تكنولوجيات حديثة.
- 2- المشاركة في تحمل المخاطر وزيادة درجة الرقابة ودرجة المرونة.
- 3- الاعتبارات الاقتصادية متمثلة في خفض التكاليف والاستثمارات.

من خلال دراسة ومناقشة المشاركين في الدراسة التطبيقية امكن تحديد بديلين من الموردين:

- 1- مراجع حسابات خارجي, (يقوم بالمراجعة الخارجية للبنك الزراعى الجهاز المركزى للمحاسبات).
- 2- شركة محاسبية متخصصة في تصميم نظم المحاسبة والرقابة والمعلومات في مجال البنوك.

وفيما يلي إجراءات تقييم المفاضلة بين الموردين الخارجيين لاختيار البديل

الأفضل:

1- تحديد الأهمية النسبية لمعايير المفاضلة بين الموردين في ضوء بديل الإسناد السابق تحديده وفي ضوء تحقيق الأداء المطلوب في هذا البديل. ويظهر ذلك في المصفوفة رقم (3) التالية:

مصفوفة رقم (3) مقارنة المعايير وتحديد الأوزان الترجيحية

	المصفوفة الأصلية (المقارنات)	جودة كفاءة الأداء	تحمل المخاطر وزيادة درجة الرقابة والمرونة	التكلفة
	جودة وكفاءة الأداء	1	3/1	5
	تحمل المخاطر والرقابة والمرونة	3	1	7
	التكلفة	5/1	7/1	1
الأوزان النسبية	الجملة	4.2	1.475	4.2
	المصفوفة المعدلة (المعايرة)			
0.283	جودة وكفاءة الأداء	0.238	0.226	0.385
0.644	تحمل المخاطر والرقابة والمرونة	0.714	0.678	0.644
0.073	التكلفة	0.04	0.096	0.073

2- مقارنة بدائل الموردين الخارجيين فيما يتعلق بكل معيار:

أ- مقارنة البدائل فيما يتعلق بالمعيار الأول جودة وكفاءة الأداء:

	شركة محاسبية	المراجع الخارجي	المصفوفة الأصلية
	9/1	1	المراجع الخارجي
	1	9	شركة محاسبية
الوزن النسبي	1,11	10	الجملة
			المصفوفة المعدلة
0.1	0.099	0.1	المراجع الخارجي
0.9	0.9	0.9	شركة محاسبية

ب- فيما يتعلق بمعيار تحمل المخاطر / الرقابة:

	شركة محاسبية	المراجع الخارجي	المصفوفة الأصلية
	2	1	المراجع
	1	2/1	شركة محاسبية
الوزن النسبي	3	1.5	الجملة
			المصفوفة المعدلة
0.667	0.667	0.667	المراجع
0.333	0.333	0.333	شركة محاسبية

ج- فيما يتعلق بمعيار التكلفة:

	شركة محاسبية	المراجع الخارجي	المصفوفة الأصلية
	5	1	المراجع
	1	2/1	شركة محاسبية
الوزن النسبي	6	2/1	الجملة
			المصفوفة المعدلة

مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة

	شركة محاسبية	المراجع الخارجي	المصفوفة الأصلية
0.833	0.833	0.833	المراجع
0.167	0.167	0.166	شركة محاسبية

3- تحديد الأوزان النسبية الترجيحية النهائية للبدائل عن طريق ترجيح الوزن النسبي لكل بديل بالوزن النسبي لكل معيار، من خلال الجدول رقم (5) التالي:

المعايير	الوزن النسبي للمعايير	البديل (1) المراجع الخارجي الوزن النسبي للبديل × وزن النسبي للمعيار	بديل (2) شركة المحاسبة الوزن النسبي للبديل × وزن النسبي للمعيار
جودة كفاءة الأداء	0.283	$(0,1) \times (0,283) = 0,028$	$(0,9) \times (0,283) = 0,255$
تحمل المخاطر / الرقابة	0.644	$(0,667) \times (0,644) = 0,43$	$(0,333) \times (0,64) = 0,214$
التكلفة	0.073	$(0,833) \times (0,073) = 0,61$	$(0,167) \times (0,073) = 0,012$
		0.519	0.481

وبالتالي فالقرار إسناد أداء بعض أنشطة المراجعة الداخلية إلى البديل الأول وهو المراجع الخارجي.

تحقيق التناسق والثبات في قياس الأفضلية من خلال حساب مؤشر التوافق أو الثبات CI كما يلي:

وبما أن عدد المعايير $(n) = 3$ معايير فإن القيمة الذاتية الأعلى λ_{max}

تحسب كما يلي :

$$\lambda_{max} = 9.169 / n = 9.169/3 = 3.056$$

$$CI = (\lambda_{max} - n) / (n - 1) = (3.056 - 3) / (3 - 1) = 0.028$$

حساب

مؤشر التناسق والثبات CI

يوضح المؤشر السابق = 0.028 عدم وجود ثبات تام في آراء المجموعات المشاركة ومتخذ القرار نظراً لأن القيمة لا تساوي صفر ، وبالتالي يتم تحديد درجة الثبات المقبولة من خلال المقارنة بين مؤشر CI ومؤشر التوافق العشوائي RI ، ويحدد RI من خلال جدول هذه القيم عند عدد معايير (n) = 3 معايير، كما هو موضح في الجدول رقم (4) أن RI = 0.58 وتحدد درجة الثبات المقبولة CR كمايلي:

$$CR = CI / RI = 0.028 / 0.58 = 0.048$$

وحيث أن هذه الدرجة أقل من (0.10) إذاً فهي مقبولة ولذلك يتم قبول درجات الأهمية لكل معيار، مما يؤكد سلامة القرار المتخذ باختيار المورد الخارجي للاداء الجزئي للمراجعة الداخلية.

جدول رقم (4) قيم المؤشر RI عند عدد من المعايير أو البدائل (n):

10	9	8	7	6	5	4	3	2	N
1.51	1.45	1.41	1.32	1.24	1.12	0.9	0.58	صفر	RI

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

الخلاصة:

يعتبر قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من القرارات المعقدة ذات التأثير على المنظمة ككل وعلى استمرارها ويتصف هذا القرار بتعدد المراحل والبدائل والمعايير، كما يواجه بالعديد من المخاطر ومن أهمها مخاطر الوكالة، ويراعي المدخل الكمي المقترح طبيعة وأبعاد هذا القرار ويساعد في ترشيده، ويعتمد هذا المدخل على بعض الأساليب الكمية وأهمها إجراءات التحليل الهرمي AHP.

النتائج:

- 1- ندرة المداخل الكمية التي تتناول قرار الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.
- 2- لم يتضح وجود ممارسات إسناد خارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في مصر سواء على مستوى القطاع الخاص أو القطاع العام وسواء على مستوى المنظمات الصغيرة أو المتوسطة أو الكبيرة، ولكن تركز على وظائف الأمن أو بعض أنشطة الرعاية الصحية أو تكنولوجيا المعلومات.
- 3- لم يتضح وجود موردين خارجيين لأنشطة المراجعة الداخلية بكثرة سوى المراجع الخارجي.
- 4- يفقد القائمين على اتخاذ القرارات إلى المعرفة بنماذج وأدوات اتخاذ القرارات المعقدة ومتعددة المعايير، وهناك رغبة إلى معرفة المداخل والنماذج التي تساعد في ترشيد هذه القرارات.
- 5- سهولة فهم وتطبيق المدخل المقترح في الواقع العملي وإمكانية تطبيقه في مجالات وظيفية أخرى.
- 6- من خلال دراسة الحالة التطبيقية هناك تخوف لدى المسؤولين من ممارسة الإسناد الخارجي ويرجع ذلك إلى المخاطر التي توجه القرار وفقد السرية والأمن وكيفية إدارة العلاقة مع المورد الخارجي للخدمة وخاصة في حالة المشاركة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية كذلك كيفية التنسيق بين الروابط والعلاقات البيئية للأنشطة التي تسند خارجياً وتلك التي تسند داخلياً.

7- مازال الالتزام باللوائح والقوانين في القطاع العام يقف عائقاً أمام تطبيق المدخل الكمية حيث يفرض القانون إجراءات معينة يجب إتباعها للاستعانة بموردين خارجيين , إلا أن المدخل المقترح لقي قبول لدى المشاركين في الحالة التطبيقية نظراً لأنه يتفق في كثير من جوانبه مع المتطلبات القانونية وخاصة وجود لجنة خبراء للتقييم والمفاضلة ووجود معايير للاختيار بين البدائل.

التوصيات:

1- إنشاء هيئة للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سواء مستقلة أو تابعة لمعهد المراجعين الداخليين IIA لإصدار المعايير والإرشادات لتنظيم ممارسات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية نظراً لتطورها وزيادتها، ولما لها من آثار على جودة وكفاءة أداء أنشطة المراجعة الداخلية.

2- تفعيل دور المحاسبين الإداريين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية بصفة عامة، وقرارات الإسناد الخارجي بصفة خاصة من خلال توفير المعلومات الملائمة لدعم اتخاذ مثل هذه القرارات بالارتكاز على التحليلات الشاملة لجميع العوامل المتغيرات المؤثرة في القرار.

3- تطوير منظومة العمل والأداء بشركات ومكاتب المراجعة الخارجية وشركات أداء خدمات المحاسبة والمراجعة استعداداً لدخول ممارسات الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية في مصر لمنافسة الموردين الدوليين في ظل بيئة العولمة وتطور وسائل الاتصال والتكنولوجيا.

ابحاث مستقبلية.

يقترح الباحث الدراسات المستقبلية الآتية حول الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية:

1. تطوير نظم تقييم الاداء ومحاسبة المسؤولية في إطار الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

2. دور معايير المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي عندما يسند إليه اداء مهام المراجعة الداخلية للعميل .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

- 1- د. أحمد زكي متولي ، (2014) " استخدام التكامل بين اسلوبي المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية بهدف اضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية تجارة عين شمس عدد3
- 2- د. احمد محمد كامل سالم ، (2012) "تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، الطرف المسند إليه،نوع الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد إلي درجة إعتقاد الطرف الثالث على محتوى التقاريرالمالية: دراسة تجريبية،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة عدد2.
- 3- د. أشرف منصور،(2007)، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية التجارية، كلية تجارة بني سويف، العدد الثالث، ، (347 - 389).
- 4- د. بتول محمد نوري ، د. علي خلف سلمان ، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة" الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجامعة المستنصرية ، العراق .
- 5- د. حسن شلقامي ، (2014) ، "إطار مقترح لتفعيل إسناد مهام المراجعة الداخلية لمراجع خارجي (دراسة ميدانية)" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، (1 - 55).

6- شرويدر، ريتشاد وكلاك، مارتن وكاثيري، جاك، "نظرية المحاسبة"، ترجمة وتعريب خالد علي احمد وفال، إبراهيم ولد محمد، دار المريخ، السعودية، 2006.

7- د. عبد الفتاح مبارك بوخمخ، (2007) ، "مخاطر تبني المؤسسة لاستراتيجية التسيير الخارجي" ، المؤتمر العلمي لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة ، جامعة الزيتونة الأردنية ، بتاريخ 16-18/أفريل

8- د. عبد اللطيف، محمد يس، (2014) " دوافع أثار قرار التعميد على تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة نظرية واستطلاعية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص 2- 12.

9- د. علي محمود مصطفى خليل ، 2015 " قياس أثر تطبيق الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة عين شمس ، المجلد 19 ، العدد(1) ، ابريل .

10- د. محمد عبد الله، (2006) ، "الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي وأثرها على موضوعية المراجع الداخلي في ضوء بيئة التغييرات في الممارسة المهنية : دراسة اختبارية" . مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف العدد الأول، مارس.

11- د. محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح، 2001 " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية و أثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة : دراسة ميدانية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة عين شمس ، مجلد (5) ، العدد (1) .

ثانياً: المراجع الأجنبية

12- Andrew khoo j,et.al., 2013, "Determinats of internal audit outsourcing : An empirical study of SMEs in Malaysia"

- department of commerce and accountancy , faculty of business and finance , university tunku abdulrahman , Dec.
- 13- Anthi, V & Nikolas, k ,(2015), "Models referring to outsourcing theory." *Procedia – Social and behavioral sciences*, 15, pp. 472 – 478.
 - 14- Arnold, U. (2000). New dimensions of outsourcing: a combination of transaction cost economics and the core competencies concept. *European Journal of Purchasing and Supply Management* 6(1), 23–29.
 - 15- Barac K and Motubatse KN (2010). Internal audit outsourcing practices in South Africa. *African Journal of Business Management* Vol.3 (13).
 - 16- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management* 17(1), 99–120.
 - 17- Barragan, S., Cappellion, C., Dempsey, N. and Rothenberg, S. (2003) A framework for sourcing product development services, *Supply Chain Management: An International Journal*, (8)3 p271-280
 - 18- Basel Committee on Banking Supervision. 2005 "The Joint forum outsourcing in Financial services", available at: www.bis.Org/publ/Joint.
 - 19- Boguslauskas, V., & Kvedaraviciene, G. (2009). Difficulties in identifying company's core competencies and core processes commerce of engineering decisions. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 2.
 - 20- Brandes, H., Lilliecreutz, J., & Brege, S. (1997). Outsourcing—success or failure? Findings from five case studies. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 3 (2), 63-75
 - 21- Conner, K. R. (1991). A historical comparison of resource-based theory and ...five schools of thought within industrial organization economics: Do we have a new theory of the ...firm? *Journal of Management* 17(1), 121–154.
 - 22- Dale, B. G. and Cunningham, M. T; 1984, The importance of factors other than cost considerations in make or buy decisions.

- International Journal of Operations and Production Management, 4.
- 23- Dekkers, R. (2000) Decision model for outsourcing and core competencies in manufacturing, International Journal Production Research, 38(17).
- 24- Ebaid I. A. 2011 "Internal audit Function: an exploratory study from Egyptian Listed Firms". International Journal of Law and Management. Vol 53 No. 2.
- 25- Ellram, L. M. and A. B. Maltz (1995). The use of total cost of ownership concepts to model the outsourcing decision. The International Journal of Logistics Management 6(2), 55-66.
- 26- Fill, C. and Visser, E., 2000, The outsourcing dilemma : A composite approach to the make or buy decision, Management Decision, 38(1).
- 27- George S., Geis "Business Outsourcing and the Agency Cost Problem "(August 4, 2006). Notre Dame Law Review, Vol. 82, No. 3, 2007. Available at (SSRN: <https://ssrn.com/abstract=923105>).
- 28- Horngren, C. T., G. L. Sundem, and W. O. Stratton (2005). Introduction to Management Accounting (13th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- 29- IIA statement of Internal Auditing standards, No. 18. Dec, 1997.
- 30- Institute of Internal Auditors (IIA), (2102), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- 31- James J.H. Liou , et.al., (2009), " Developing A Hybrid Multi-Criteria Model For Selection Of Outsourcing Providers" Proceedings of the International Symposium on the Analytic Hierarchy Process.
- 32- Jian -Jun Wang ,, Zheng-Kui Lin, and Hao Huang ., 2008, A Decision Model for Information Systems Outsourcing : Using a Multicriteria Method ., J. Serv. Sci. & Management. 1: 1-9.

- 33- Jose M. Padtllot and Moustapha,D., (1999) , "A multiple-criteria decision methodology for the make-or-buy problem"., **INT. J., PROD. RES. VOL .37 ,NO. 14.**
- 34- Justin Stark, Mario Arlt, and Derek H. Walker, 2006 , Outsourcing Decisions & Models - Some Practical Considerations for Large Organizations , IEEE International Conference on Global Software Engineering (ICGSE'06)
- 35- Kaja Prystupa , Maciej Rządca ., 2015, "Outsourcing Failures In SME'S : Case Study Approach" , Problems of Management in the 21st century Vol. 10, No. 1, ISSN 2029-6932
- 36- Kamyabi, Y. & Devi. S., (2011). "An Empirical Investigation of Accounting Outsourcing in Iranian SMEs: Transaction Cost Economics and Resource – Based Views", *International Journal of Business and Management*", Vol. 6, No.3. March, pp. 81-94
- 37- Kaplan, Dennis, et al., 2006 Internal Audit outsourcing: an analysis of self-regulation by the accounting profession .**Research in accounting regulation,vol,19**
- 38- Kaplan, R. S. (1985). *The Uneasy Alliance: Managing the Productivity-Technology Dilemma*, Chapter Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- 39- Karen M. Gibler and Roy T. Black, 2004 , "Agency Risks in Outsourcing Corporate Real Estate Functions" *JRER* , Vol.26,No.2.
- 40- Kashan , P ,and Nabeel R, 2013 ,"Evaluating The Factor Of Cost And Benefit Of Internal Audit" *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.4, No.14, 2013,www.iiste.org ,ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847.
- 41- Kremic, T., Icmeli Tukel, O., & Rom, W. O. (2006). Outsourcing decision support: A survey of benefits, risks, and decision factors. *Supply Chain Management: An International Journal*, 11 (6).
- 42- Lacity, M.C. and Hirschheim, R. (1993) The information systems outsourcing bandwagon, *Sloan Management Review*, 35(1).
- 43- Laios , L. and Moschuris , S. (1999) An empirical investigation of outsourcing decisions, *The Journal of Supply Chain Management*, 35(1).

- 44- Lars Bråd Nielsen , 2010, "A retrospective on management accountings role in strategic outsourcing decision-making , Aarhus School of Business, Aarhus University, Fuglesangs Allé 4, DK-8210 Aarhus V., E-mail: labn@asb.dk.
- 45- Li, Y.,2006, "A comparative study about internal auditing approach between Germany and China", Research paper, Southwestern University of Finance & Economics.
- 46- Macharis C, Springael J, De Brucher K, Verbeke A, (2004), "Promethee and AHP: the design of operational synergies in multicriteria analysis. Strengthening Promethee with ideas of AHP," European Journal of Operational Research, 2004,(153) 2:307-317
- 47- Marsel Sulanjaku , Ardita Todri , 2015 " The Perspectives of Outsourcing of Internal Audit Functions in Albania" , Academic Journal of Interdisciplinary Studies , Vol 4 No 3 S1 ,December.
- 48- Mary Lacity , Aihua Yan , Shaji Khan. , 2017, "Review of 23 Years of Empirical Research on Information Technology Outsourcing Decisions and Outcomes". , Proceedings of the 50th Hawaii International Conference on System Sciences. , URI: <http://hdl.handle.net/10125/41794>.
- 49- McIvor, R. (2000). "A practical framework for understanding the outsourcing process". Supply Chain Management, 5 (1), 22.
- 50- Metha, S., & Peters, L. S. (2007). "Outsourcing core competency". Research Technology Management, 50 (3), 28-34.
- 51- Momme, J. and Hvolby, H. (2002) "An Outsourcing framework: action research in the heavy industry sector", European Journal of Purchasing & Supply Management, 8 p185-196.
- 52- Norbaya Abraham ,2010, " decision making in outsourcing support services in UK public healthcare" , ERES PhD Doctoral Sessions, School of the Built Environment , University of Salford, Milan 23 June 2010
- 53- Padilla, Alexander, "Agency Theory, Evolution and Austrian Economics", 2006 . [www. Mises.org/journals /Scholar/Padilla6.pdf](http://www.Mises.org/journals/Scholar/Padilla6.pdf)

- 54- Padillo, J. M. and diaby M., 1998, A review and taxonomy of the make-or-buy problem, Working Paper Department of Operations and Information Management, University of Connecticut, Storrs, CT 06268, USA
- 55- Pamela Kent , (2011), " The decision to outsource management advisory services" *Managerial Auditing Journal* Vol. 26 No. 8, , pp. 672-696
- 56- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong? *Business And Economics--Accounting*, 29(4),1
- 57- Probert D. R., Jones, W. S. and Gregory, M. J., 1993, The make or buy decision in the context of manufacturing strategy development. *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers*, 207,(4b) , 241-250 .
- 58- Saaty , Thomas, L., (2008) “ Decision making with the analytic hierarchy process, *Int. J. Services Sciences*, 1(1)
- 59- Sam, Nataraj.,(2005) “Analytical Hierarchy Process As A Decision Support System In The Petroleum Pipeline Industry , *Issues in Information Systems* Volume. 2(1).pp16-29.
- 60- Schniederjans, M.J., Schniederjans A.M. and Schniederjans, D.G.S. (2007) “Outsourcing Management Information Systems, IGI Global, pix-x
- 61- Shank, J. K. and V. Govindarajan (1994). “Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press
- 62- Sharma, D. S., & Subramaniam, N. (2005). “Outsourcing of internal audit services in Australian firms: Some preliminary evidence. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 1, 33-52.
- 63- Shingrirayi, et al., (2014) “Cost and benefits of an internal audit department: A case study of Zimbabwean banking sector., *International Journal of innovative research & development*, vol. 3, issue 13, December, pp. 118.

- 64- tafti, m., sledgianowski, D., Kierstead, J. (2008). "SME ERP system sourcing strategies: a case study. *Industrial Management&Data Systems*,108(4)
- 65- Spekle, Ronald, E., Van Elten, Hilco J., and Kruis, Anne - Marie. 2007 " Sourcing of internal auditing: An empirical study". *Management Accounting Research*. Vol. 18. pp. 102-124
- 66-Subramaniam, N., Ng, C. and Carey, P. (2004). "Outsourcing internal audit services: An empirical study on Queensland government entities. *Australian*
- 67-Tadelis, S. (2007) *The innovative organization: Creating value through outsourcing*, *California Management Review*, 50(1) p261-277
- 68-The Institute of Internal Auditors Inc. 2009. *IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity*, (email correspondence from IRavenscroft@mercantile.co.za , 26 April 2011)
- 69- The Institute of Internal Auditors, *IIA position paper on resourcing alternatives for the internal Auditing functions*, 2001, p. 5)
- 70- Tibor Kremic Oya Icmeli Tukel Walter O. Rom, (2006), "Outsourcing decision support: a survey of benefits, risks, and decision factors", *Supply Chain Management: An International Journal*, Vol. 11 Iss 6 pp. 467 – 482
- 71- Van de Water, H. and van Peet, H.P. (2006) *A decision support model based on the Analytic Hierarchy Process for the make or buy decision in manufacturing*, *Journal of Purchasing & Supply Management*, (12)5 p258-
- 72- Verner, J. M., & Abdullah, L. M. (2012). *Exploratory case study research: Outsourced project failure*. *Information and Software Technology*, 54,
- 73- Westcott, J, 2006 "Outsourcing minus Risk equals reward". *Canadian H. R. Reporter*19 (9) pp. 17 -19.
- 74- Yaeesh Yasseen, et al,2013, "An Exploratory investigation into the outsourcing of the Internal Audit Function in South Africa" , *Proceedings of the 2013 SAAA Biennial Conference*

- 75- Yap, C. S., Lim, Y. M., & Lee, T. H. (2013). Explaining IT outsourcing satisfaction using Domberger's Theory: An SME perspective. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 15 (1), 45-60.
- 76- Yasseen, Y. (2011). Outsourcing the internal audit function: A survey of the South African public and private sectors. University of the Witwatersrand.
- 77- Zuraw, P. & Hruszowiec . K, (2014), "Contemporary Accounting Outsourcing in Polish Economic Reality - Survey Results", pp. 25 - 40, available at: www.readcube.com/articles/10.2478%2F10137-1410-0002 - 2014 -0002, accessed, 28, December, 2014.