



**حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى
الهيئة العامة للرقابة المالية كمحدد للعلاقة
بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية
وقراره بالاعتماد عليها - دراسة تجريبية**

د/محمود أحمد أحمد علي^١

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بني سويف

ملخص البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها، وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية. وخلصت الدراسة النظرية إلى أن قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط بالأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط إجراءات المراجعة. كما أن هناك ثلاثة بدائل للإسناد؛ الإسناد الكلي، الإسناد الجزئي، عدم الإسناد. وهناك مجموعة من المنافع والتكاليف لقرار الإسناد.

وخلصت الدراسة التجريبية، من خلال التحليل الأساسي، إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لكل من الإسناد الكلي والإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية. كما إتضح وجود تأثير معنوي أيضاً لكل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة باعتبارهما متغيرين معدلين Moderating variables. وخلص التحليل الإضافي إلى أن كل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية إذا تم معالجتهما كمتغيرين رقابيين، سيكون لهما تأثير على قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وأخيراً لم تتغير نتائج إختبار الفروض في ظل تحليل الحساسية عنها في ظل التحليل الأساسي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية - بدائل الإسناد - حجم منشأة مراقب الحسابات - الهيئة العامة للرقابة المالية.

¹E.mail:drmahmoudgaafar@yahoo.com

Audit Firm Size and its Registration with the Financial Regulatory Authority as Determinants of the Relationship Between the Alternatives of Outsourcing the Internal Audit Function and CPA Decision to Rely on It: An Experimental Study

Abstract

The study aimed at examining the effect of the audit firm size and its registration with the Financial Regulatory Authority (FRA) on the relationship between the alternatives of outsourcing the internal audit function and its decision to rely on it through a theoretical and experimental study. The theoretical study concluded that the auditor's decision to rely on the internal audit function depends on the professional judgments related to the audit planning procedures. Three alternatives to outsourcing are observed: Total outsourcing, partial outsourcing, non-outsourcing. Also, there are a set of benefits and costs associated with the outsourcing decision

The experimental study revealed a significant impact of both total and partial outsourcing of the internal audit function on the auditor's decision to rely on it while auditing the financial statements. Besides, we found a significant impact of the audit firm size and its registration with FRA on the relationship under study. The additional analysis revealed that both the audit firm size and its registration with FRA impact the auditor's decision to rely on the internal audit function. Finally, the results under the sensitivity analysis did not change from the results under the basic analysis.

Key words: Internal Audit – Outsourcing Alternatives – Audit Firm Size – Financial Regulatory Authority.

١ - مقدمة

مع تزايد درجة تعقيد وعولمة وعدم تأكد وديناميكية الظروف الاقتصادية (زيتون، ٢٠١٦)، بالإضافة إلى التحديات والتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات المحلية والأجنبية، وزيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات، وزيادة أهمية ممارسات حوكمة الشركات كنتيجة لإنهيار العديد من الشركات العالمية، وخاصة الشركات الأمريكية (مثل شركة إنرون وشركة ورلدكوم) (إبراهيم، ٢٠١٤؛ الأباصيري، ٢٠١١؛ Whalen & Holt, 2013; Heroux & Fortin, 2019; Narayanaswamy et al, 2019) ظهر إتجاه نحو تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يرى السيد (٢٠١٥) أن اهتمام المراجعة الداخلية إنصب في الماضي على حماية الأصول والاحتفاظ بسجلات مالية دقيقة، والالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية، والحد من حالات الغش، حيث كان ينظر لإدارة المراجعة الداخلية على أنها امتداد لعمل مراقب الحسابات^(١). وكان المراجع الداخلي في ذلك الوقت يلعب دوراً رقابياً محدوداً. كما لم تكن هناك حاجة لإنشاء نشاط مستقل، على شكل قسم أو إدارة مراجعة داخلية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة (محمد، ٢٠١٩).

ولقد نتج عن هذه التطورات دوران جديان للمراجعة الداخلية، وهما الدور التوكيدي Assurance Role والدور الاستشاري Consultancy Role بما يعني أن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية أكد على التوسع في نطاق أنشطتها وزيادة المهام الملقاة على عاتق المراجع الداخلي، وإمتداد الأمر ليشتمل على توفير تأكيدات بخصوص فاعلية إدارة مخاطر المشروع (ERM) وفاعلية عملية الحوكمة، وهيكل الرقابة الداخلية، وذلك بالإضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها (إبراهيم، ٢٠١٤؛ محمد، ٢٠١٩).

وفيما يتعلق باعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، فقد تناوله معيار المراجعة الدولي (ISA 610)، الذي أوضح مسؤوليات مراقب الحسابات عند استخدام عمل المراجعين الداخليين، واستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة وتحت توجيهه وإشرافه.

ويرى الإبياري (٢٠١٣) أن اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية يلقى اهتمام الفكر المحاسبي استجابة لاهتمام كل من مقدمي خدمة المراجعة وطالبي الخدمة بها في مواجهة ضغوط تحقيق كفاءة المراجعة. فكل من مراقبي الحسابات وعملائهم لديهم الدافع للبحث عن مدى أكبر للاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. حيث من المتوقع، أن اعتماد مراقب الحسابات على عمل وظيفة المراجعة الداخلية من شأنه أن يؤثر على نطاق عملية المراجعة الخارجية، فيحدث وفورات تكاليفية من خلال تخفيض وقت المراجعة الخارجية نتيجة إحلال وقت المراجع الداخلي محل وقت

مراقب الحسابات (Mihert & Admassu, 2011). وينتفع عملاء المراجعة بقدر من هذه الوفورات في شكل تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية، فتضيف المراجعة الداخلية قيمة للشركة من خلال تخفيض أتعاب المراجعة (Garcia et al, 2019).

وإذا كان دور المراجعة الداخلية قد تأثر بالتغيرات والتطورات الحديثة، فقد تأثر وتغير أيضاً من يقوم بهذا الدور، فلم تعد المراجعة الداخلية نشاطاً داخلياً محضاً، بل إتجهت العديد من الشركات إلى إسناد Outsourcing كل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية إلى طرف خارجي (أبو طالب، ٢٠١٨؛ خليل، ٢٠١٤؛ سالم، ٢٠١٢؛ محمود، ٢٠١٠؛ Jokipii & DiMeo, 2019).

ولقد اتجهت غالبية الشركات نحو إسناد وظائف المراجعة الداخلية إلى أطراف خارجية متخصصة في أداء مثل هذه الخدمات، مستهدفة بذلك الحصول على منافع عديدة متوقعة، منها تحسين جودة الخدمات المقدمة وبتكلفة أقل، والحصول على خبرات ومهارات وتكنولوجيا أفضل من تلك التي تتوافر بها (إبراهيم، ٢٠١٤؛ Glover et al, 2008).

ويرى إبراهيم (٢٠١٤) أنه على الرغم من المزايا والمنافع المتوقعة من إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي إلا أن هناك العديد من العيوب والمخاطر التي تواجه هذا الإسناد. وتتمثل تلك العيوب في؛ إفتقار مقدم الخدمة الخارجي للمعرفة الكاملة بعمليات وأعمال الشركة، وولاء مقدم الخدمة الخارجي سيكون لمنشأة المحاسبة التابع لها وليس للشركة، كما أن الإسناد لا يضمن بالضرورة تلبية التكلفة، بل قد تتحمل الشركة تكلفة أعلى مقارنة بأداء هذه الخدمات داخلياً، وتهديد سرية وأمان معلومات الشركة التي يطلع عليها المقدم الخارجي للخدمة والتي قد تتسرب للمنافسين، وقد تفقد الإدارة الرقابة على الخدمة المؤداة في الخارج، كما أن الاستجابة لطلبات واحتياجات الإدارة قد تستغرق وقتاً أطول مقارنة بأدائها داخلياً.

ويثور تساؤل منطقي وهام بشأن العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها ومدى تأثر هذه العلاقة بكل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية. ويسعى البحث الحالي إلى الإجابة على هذا التساؤل نظرياً وتجريبياً.

٢ - مشكلة البحث

تناولت كثير من الدراسات (مبارك، ٢٠١٢؛ الأبياري، ٢٠١٣؛ القليطي، ٢٠١٤؛ سالم، ٢٠١٢؛ محمد، ٢٠١٩؛ Chen et al, 2017; Gros et al, 2017) العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات، وأنفتحت على أهمية هذه العلاقة، كما ركزت على الاعتبارات التي يجب أن يأخذها مراقب

الحسابات في حسابانه عند إتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ومن هذه العوامل بدائل إسناد هذه الوظيفة. ويمكن بلورة مشكلة البحث في كيفية الإجابة على عدة أسئلة؛ هل يؤثر إسناد وظيفة المراجعة جزئياً أو كلياً على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها؟ وهل تختلف هاتين العلاقتين باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات، وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية؟

٣- هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمحددتين للعلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها، وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

٤- أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث أكاديمياً من كونه يتصدى لدراسة العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، مساهمة بذلك الاتجاه المتنامي لدى كثير من الدراسات بإسناد بعض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية لطرف خارجي، خاصة دورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر. كما يساهم البحوث والدراسات التي تدعم الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية ومنها معيار (ISA610) كما أن هناك ندرة نسبية في مجالات البحوث الخاصة بالمراجعة الداخلية مقارنة بالمراجعة الخارجية في مصر.

وعلى الجانب العملي يستمد البحث أهميته من إيجاد دليل تجريبي في بيئة الممارسة المهنية المصرية عن العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، ومدى اختلاف هذه العلاقة باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه. وبذلك يمكن تلافي عيوب الدراسات السابقة المعتمدة على الدراسات الميدانية باستخدام قوائم الاستقصاء. ومن دوافع البحث المساهمة في تضيق الفجوة البحثية الأكاديمية في هذا الشأن، باستخدام منهجية بحث متطورة تشمل تحليلاً أساسياً وإضافياً بالإضافة إلى تحليل الحساسية.

٥- فروض البحث

سوف يتم إثبات فروض البحث التالية نظرياً والتي سيتم إختبارها تجريبياً لاحقاً:

١: يؤثر الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها.

ف ١/أ: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته.

ف ١/ب: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

ف ١/ج: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه معاً.

ف ٢: يؤثر الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها.

ف ٢/أ: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته.

ف ٢/ب: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

ف ٢/ج: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه معاً.

٦- حدود البحث

يركز البحث بصفة أساسية على دراسة واختبار أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها. وسيقتصر البحث على دراسة واختبار ثلاثة متغيرات مستقلة وهي الإسناد الجزئي والإسناد الكلي وعدم الإسناد. ويخرج عن نطاق البحث أي متغيرات مستقلة أخرى (مثل التوقيت والوضع الوظيفي). وسيقتصر البحث على متغيرين معدلين فقط هما حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، ويخرج عن نطاق البحث أي متغيرات معدلة أخرى (مثل التخصص الصناعي لمراقب

الحسابات وحجم منشأة عمله وربحياتها). وأخيراً فإن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينة البحث.

٧- خطة البحث

وفقاً لأهداف البحث، ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية، وفي ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث كما يلي:

٧-١: تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

٧-١-١: الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

٧-١-٢: تحليل العلاقة بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي من المنظورين المهني والأكاديمي.

٧-١-٣: تحليل العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها.

٧-١-٣-١: تحليل علاقة الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية بقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها واشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعياته.

٧-١-٣-٢: تحليل علاقة الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية بقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعياته.

٧-٢: منهجية البحث

٧-٢-١: الهدف من الدراسة التجريبية.

٧-٢-٢: مجتمع وعينة الدراسة.

٧-٢-٣: أدوات وإجراءات الدراسة.

٧-٢-٤: توصيف وقياس المتغيرات ونموذج البحث.

٧-٢-٥: التصميم التجريبي والمعالجات والمقارنات التجريبية.

٧-٢-٦: أدوات التحليل الإحصائي ونتائج اختبار فروض البحث (التحليل الأساسي).

٧-٢-٧: التحليل الإضافي.

٧-٢-٨: تحليل الحساسية.

٧-٣: نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

٧-١ تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

تحقيقاً لهدف البحث وخطته سيتناول الباحث النقاط التالية تفصيلاً:

٧-١-١ الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر

وحوكمة الشركات

لقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال، وكبر حجم الشركات وتعقد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود وظيفة المراجعة الداخلية كأداة رقابة مستقلة تساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة وإكمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات، وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للشركة وكفاءة العاملين فيها (السيد، ٢٠١٥).

وترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كأداة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية وغير المالية لأنشطة الشركة، وإتساع نطاق استخدامها، وأصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، التي تلبي إحتياجاتها الرقابية

ولقد تزايد اهتمام الشركات بدعم إدارات المراجعة الداخلية وتزويدها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق أهدافها، والقيام بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجال رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر أنشطة الشركة، وذلك وفقاً للتطور الذي حدث في تعريف المراجعة الداخلية، حيث يعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) (1999) المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل يتم تصميمه لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، فهي تساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة (شحاته، ٢٠١٣؛ Rae et al, 2008; Holt, 2012).

وفيما يتعلق بالدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية، يرى علي وشحاته (٢٠١٨) أن وظيفة المراجعة الداخلية تختلف إختلافاً كبيراً بين الشركات، فمنها من يقوم بالدور التوكيدي التقليدي، ومنها من يقوم بدور مضيف للقيمة من خلال تقديم الخدمات الاستشارية، ومعظم الشركات تقع بين هذين الدورين، أي أن المراجع الداخلي يمكن أن يقدم نوعين من الخدمات: خدمات استشارية وخدمات توكيدية. ويتفق الباحث مع علي وشحاته (٢٠١٨) أن الخدمات الاستشارية والتوكيدية خدمات مضافة للقيمة لأنها تضيف المزيد من المصداقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات، وبالتالي فإن وظيفة المراجعة الداخلية لها مبررها الاقتصادي داخل الشركات، وتطور دورها من كونها نشاط تقييمي لأنشطة الشركة إلى كونها وظيفة تقدم النوعين من الخدمات.

وفيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يرى البعض (محمد، ٢٠١٩؛ السيد، ٢٠١٥؛ شحاته، ٢٠١٣؛ Shahimi & Mahzan, 2018) أن هذا الدور يتضمن؛ إبداء النصح بشأن إعداد وتصميم نموذج لهيكل الرقابة الداخلية وإقتراح آليات لتحسين فعاليته لتدنية فرص حدوث المشاكل، مساعدة المسئول عن الرقابة الداخلية في إعداد تقريره عن مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية للشركة، تقديم توصيات للإدارة عن كيفية مراقبة ومتابعة وإدارة التزام الشركة باللوائح والقوانين، إقتراح آليات للرقابة المانعة والمساعدة في خلق وعي وإدراك الموظفين، إقتراح وتصميم برامج تدريبية لتعريف الموظفين بالتشريعات والقوانين واللوائح التي يجب عليهم الالتزام بها عند القيام بالأنشطة ذات الصلة بأعمال الشركة، وتحديد الأطراف التي تسببت في خسائر أو أخطاء أو أضرار أو غيرها من الأحداث غير المرغوب فيها.

ويتمثل الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية في إبداء الرأي للإدارة بشأن مدى إمكانية اعتمادها على التقارير التي أعدها المسئولون بالشركة عن فعالية تشغيل هذا الهيكل بما يحقق أهدافه، سواء صدق القوائم المالية أو الالتزام بالقوانين واللوائح أو دعم كفاءة وفعالية العمليات (على وشحاته، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٥؛ محمد، ٢٠١٩؛ Cohen et al, 2012). هذا بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي يقوم بدور توكيدي بشأن الرقابة الداخلية من أهم مجالاته، عمل إستنتاج بشأن كل من؛ مدى ملائمة هيكل الرقابة الداخلية للتعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحكومة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات، تقرير الإدارة عن مدى كفاءتها في الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد المتاحة، ومدى كفاية الأساليب الرقابية الموضوعة للحد من المخاطر. (شحاته، ٢٠١٣؛ Verdina, 2010).

وفيما يتعلق بالدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات، فقد أتفقت كثير من الدراسات (شحاته، ٢٠١٣؛ Tabara & Ungureanu, 2012; Zaharia et al, 2014; Whitley, 2005; Gramling & Hermanson, 2006) على أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. ويتطلب ذلك ضرورة أن يكون هناك رئيس تنفيذي قوى للمراجعة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق حوكمة الشركات، مع التأكيد على إستقلالية المراجع الداخلي، وأن يقدم تقاريره مباشرة للجنة المراجعة مما يدعم استقلاله، مع ضرورة إنضمام المراجعين الداخليين إلى عمليات التخطيط والاجتماعات العليا التي تتعلق بجوانب الحوكمة، مع ضمان عمل المراجعين الداخليين بكفاءة ومهنية، وبما يتفق مع المعايير وقواعد أخلاقيات المهنة.

ويتمثل الدور الاستشاري في مجال الحوكمة في إبداء النصح بشأن، ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف، أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه ذلك، إقتراح تصميم لنظام إدارة الحوكمة

وتقديم توصيات لتحسين عمليات الحوكمة، مساعدة مجلس إدارة الشركة في التقييم الذاتي للحوكمة، المشاركة في وضع آليات واضحة للمساءلة فيما يتعلق بمدى تحقيق أنشطة الشركة لأهدافها.

ويتمثل الدور التوكيدي في مجال الحوكمة في التوكيد على شفافية ومصداقية التقارير المرفوعة للإدارة بشأن مدى الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات، وتقييم ما إذا كانت آليات الحوكمة تعمل معاً كما كان متوقعاً منها أم لا.

وفيما يتعلق بالدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر، فقد أتفقت كثير من الدراسات (علي وشحاته، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٥؛ محمد، ٢٠١٩؛ Davis & Cory, 2010; Singh & Singh, 2011; Stevens, 2016) على أن الدور الاستشاري يتضمن إبداء النصح بشأن؛ تحديث ومتابعة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل دوري، تطوير إطار لإدارة المخاطر، تقديم توصيات للإدارة لتحسين عمليات إدارة المخاطر، تقديم المقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الشركة، وتدريب المسؤولين داخل الشركة على كيفية الاستجابة للمخاطر.

ويتضمن الدور التوكيدي؛ إضفاء الصدق على تقارير إدارة المخاطر، تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير، الأمر الذي يخفض مستوى خطر المعلومات أمام الإدارة عندما تتخذ القرارات الخاصة بإدارة المخاطر.

٧-١-٢ تحليل العلاقة بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي من المنظورين المهني والأكاديمي

فيما يتعلق بتحليل هذه العلاقة من المنظور المهني، فقد تناول معيار المراجعة الدولي ISA 610 (Revised) مسؤوليات مراقب الحسابات عند استخدام عمل المراجع الداخلي. ولا يطبق هذا المعيار في حالة عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية في الشركة، أو إذا كان في الشركة وظيفة للمراجعة الداخلية ولكن كانت مسؤوليات وأنشطة هذه الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة. كما أوضح المعيار الدولي للمراجعة (ISA 260 (Revised)) أن أمور التخطيط الأخرى، التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة تتضمن (عندما يكون لدى الشركة وظيفة للمراجعة الداخلية) كيف يمكن أن يعمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي معاً على أكمل وجه بطريقة بناءة ومتكاملة في حالة تخطيط مراقب الحسابات لاستخدام عمل المراجعة الداخلية.

وأوضح المعيار الدولي للمراجعة (ISA 315 (Revised)) أنه يجب على مراقب الحسابات (إذا كان لدى الشركة وظيفة مراجعة داخلية) أن يحصل على فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية ووضعها التنظيمي والأنشطة التي تم تأديتها، أو التي سيتم تنفيذها.

وفيما يتعلق باعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية من المنظور الأكاديمي، يرى الإيبيري (٢٠١٣) تعقد قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، إستناداً إلى صعوبة حصر وتقدير محددات فعالية المراجعة الداخلية وعناصرها ومدى تفاعلها، فضلاً عما يحمله قرار الاعتماد من مخاطر، فقد كشفت بعض الدراسات (Arens & Azzone, 2009; Bame - Aldred et al, 2013; Badora & Saidin, 2013) عن تعدد وتفاعل محددات فعالية المراجعة الداخلية، وأنها تشمل الموضوعية وكفاءة المراجعين الداخليين المهنية وآداء عمل المراجعة الداخلية، إضافة لعوامل بيئية، كبنية حوكمة الشركات، ودعم الإدارة للمراجعة الداخلية، هذا بالإضافة إلى حاجة قرار الاعتماد قيام مراقب الحسابات باعداد تقديرات عديدة قبل وخلال قرار الاعتماد.

ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي ترى أننا بحاجة إلى دراسة وتحليل محددات موضوعية المراجعة الداخلية لتحديد مسبباتها وآثارها على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية السنوية (الإيبيري، ٢٠١٣).

ولقد أوضحت الدراسات السابقة (محمد، ٢٠١٩؛ مبارك، ٢٠١٢؛ Azad, 2017; Asiedus & Deffor, 2017; Abbott et al, 2016; Krishnamoorthy & Maletta, 2016) أن هناك دوافع وراء اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، ومن هذه الدوافع، قدرة المراجعة الداخلية على الحد من التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، حيث أوضح على وشحاته (٢٠١٨) أنه يمكن للمراجعين الداخليين أن يساعدوا الإدارة في مكافحة الغش عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أنه من الممكن مساعدة الإدارة في اتخاذ إجراءات فعالة لمنع الغش من خلال معرفة نقاط القوة والضعف لدى الشركة وتوفير الخبرة الإستشارية.

ومن دوافع اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، الاستفادة من جودة المراجعة الداخلية، فوفقاً لمعيار ISA 610 هناك ثلاثة عوامل لجودة المراجعة الداخلية يجب على مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار عند تقييم جودة إدارة المراجعة الداخلية وهي، الكفاءة، الموضوعية، وتطبيق وظيفة المراجعة الداخلية مدخل منهجي ومنضبط. وكلما استوفت وظيفة المراجعة الداخلية هذه المتطلبات كلما أدى ذلك إلى زيادة جودتها وبالتالي أصبح ذلك دافعاً لمراقب الحسابات للاعتماد عليها.

ومن هذه الدوافع أيضاً، تخفيض وقت تأخير تقرير المراجعة الخارجية (ARL)، حيث أوضح البعض (الصيرفي، ٢٠١٧؛ Pizzini et al, 2015) بأن المساعدة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية لمراقب الحسابات يمكن أن تقلل من تأخير تقرير المراجعة الخارجية، حيث تؤدي هذه المساعدة إلى التخفيف إلى حد كبير، من نقص الموظفين أو ضغوط التوظيف الموسمية، وكذلك الاستفادة من خبرات المراجعين الداخليين بشأن عميل المراجعة وإنسجامهم مع ثقافة الشركة وإلمامهم بالمعلومات

الخاصة بعمليات الشركة ونشاطها، وفهمهم العميق للمخاطر التي تواجه الشركة. ومن دوافع اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، إستجابة الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية بشأن هيكل الرقابة الداخلية، حيث يرى علي وشحاته (٢٠١٨) أن هذا سيؤدي إلى تحسين فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والذي بدوره يؤدي إلى زيادة ثقة مراقب الحسابات في وظيفة المراجعة الداخلية ومن ثم زيادة إعماده عليها.

وفيما يتعلق بمحددات اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية فقد أشارت دراسات متعددة (محمد، ٢٠١٩؛ الأبياري، ٢٠١٣؛ Paino et al, 2015; Quick & Henrizi, 2019; Brody, 2012) إلى أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يتأثر بعدد من العوامل (المحددات)؛ منها ما يتعلق بمراقب الحسابات ومنشأته، حيث أشار (عبد المجيد، ٢٠١٨؛ Setiawan, 2018) إلى أن جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات تعد دالة في العديد من المحددات، ومن هذه المحددات خصائص مراقب الحسابات ومنشأته. وتشمل هذه الخصائص؛ شراكته مع منشآت المراجعة الكبرى (Big 4)، قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، التخصص الصناعي، خبرته ومستوى التنمية المهنية. وسوف يستخدم الباحث قيد مراقب الحسابات وحجم منشأته كمتغيرات معدلة للعلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار اعتمادها عليها.

وهناك محدّدات ذات صلة بعميل المراجعة، أشارت إليها دراسة (Alhadab & Clacher (2018)، ومن هذه المحددات؛ هيكل الحوكمة، مخاطر الشركة، وجود لجنة مراجعة، الخصائص التشغيلية للشركة مثل الربحية والرفع المالي وهيكل الملكية. وهذه الخصائص (المحددات) يمكن أن تؤثر على الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات، ومن ثم التأثير على قراره بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. أما المحددات ذات الصلة بوظيفة المراجعة الداخلية، فقد أشارت إليها دراسات متعددة (Raiborn et al, 2017) ومن هذه المحددات؛ إسناد وتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية. ويعتبر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وبدائله هو محور البحث في النقاط التالية:

٧-١-٣ تحليل العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها

قد تواجه الشركات نقصاً في الخبرات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تلجأ إلى تعويض هذا النقص من خلال الإسناد الكلي أو الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية إلى جهات متخصصة من خارج الشركة، كما أشارت دراسات متعددة (السيد، ٢٠١٥؛ محمد، ٢٠١٩؛ Abudhameed & Aruwa, 2014; Desai et al, 2017) إلى أن إسناد وظيفة المراجعة الداخلية نشأ بسبب زيادة

إهتمام وتركيز جهات الإشراف والمحاسبين والمديرين على الرقابة الداخلية مما أدى إلى زيادة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية كأحد آليات الرقابة.

وبشأن مفاهيم الإسناد، فقد عرفته دراسة (Lowe et al (1999) بأنه ارتباط أو تعاقد الشركة مع أفراد من خارجها لأداء أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، والتي كانت تؤدي مسبقاً داخل الشركة. وأوضحت دراسة (Rittenberg & Covaleski (2001 أن إسناد خدمات المراجعة الداخلية هو مفهوم إستراتيجي وأحد وسائل إضافة القيمة للشركة والذي بموجبه يتم تحويل مركز تكلفة إلى مركز عمليات موجه نحو العميل، باعتبار أن الشركة في حالة الإسناد هي بمثابة العميل بالنسبة لمؤدي الخدمة.

وأشار محمود(٢٠١٠) إلى أن إسناد أي نشاط يتوقف على طبيعته، فالأنشطة ذات الميزة النسبية لا يتم إسنادها لأنها أنشطة تمثل ميزة أساسية للشركة، أو تعتبر أحد أنشطتها الرئيسية. وترى دراسة الأباصيري (٢٠١١) أن الإسناد يعني تحديد الأنشطة أو الوظائف التي يكون من الصعب أدائها بكفاءة وفعالية، والبحث عن طرف خارجي متخصص في أداء مثل هذه الأنشطة والوظائف، بهدف الحصول على ميزة تنافسية من خلال قيام الشركة بأداء تلك الوظائف داخل الشركة.

ويتفق الباحث مع أشارت إليه دراسة السيد (٢٠١٥) من أنه يمكن تعريف الإسناد على أنه التعاقد مع طرف ثالث على أداء خدمة، أو وظيفة، يمكن أدائها داخل الشركة، وذلك للحصول على مزايا تنافسية.

وفيما يتعلق بمجالات الإسناد في المراجعة الداخلية، لا يوجد إتفاق بين الدراسات على مجالات أو أنشطة الإسناد في المراجعة الداخلية، حيث ترى دراسة (Sharma & Subramaniam, (2005 أن هناك أنشطة يمكن إسنادها لطرف خارجي وهي، مراجعة أنظمة المعلومات، مراجعة مدى الإلتزام، مراجعة الأداء، تقييم خط الأعمال أو الإنتاج الجديد، تقييم إدارة المخاطر، ومراجعة الموقع. بينما أضافت دراسة (Anderson et al (2012 مجالات وأنشطة أخرى مثل، المراجعة المالية، المراجعة التشغيلية، تقديم خدمات تأكيدية استشارية بخصوص فاعلية هيكل الرقابة الداخلية، وحوكمة الشركات.

ويرى الباحث أنه يجب تحديد هذه المجالات أو الأنشطة من قبل إدارة الشركة، حيث تؤدي من قبل طرف خارجي بكفاءة وفاعلية أكثر من تأديتها داخل الشركة، وبالتالي الحصول على جودة أعلى وتكلفة أقل والحصول على ميزة تنافسية.

وفيما يتعلق بدوافع وأسباب إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي،أوضحت بعض الدراسات (محمد، ٢٠١٩؛ إبراهيم، ٢٠١٤؛ السيد، ٢٠١٥؛ غنيم، ٢٠١٦؛ Riaborn et al, 2017; Suleiman

(Davidson et al, 2013; Dandago, 2014) أن هذه الدوافع تتمثل في؛ الرغبة في إكتساب والحصول على خبرات ومهارات تتوافر لمورد الخدمة الخارجي ولا تتوافر في الشركة، الرغبة في تحسين جودة الخدمات المؤداة، والرغبة في تخفيض التكاليف. وفي هذا السياق ترى دراسة (Abdolmohmmadi (2013 أن إحداث وفورات في التكلفة أحد الدوافع والأسباب الرئيسية للإسناد، فتوظيف المراجعين الداخليين ذوي الخبرة المرتفعة قد يكون صعباً ومكلفاً وبصفة خاصة للشركات الصغيرة، كما أن توظيف هؤلاء للعمل لوقت كامل يؤدي إلى وجود عمل غير منتج. بينما يمكن للشركات عن طريق الإسناد توفير التكلفة، فلن تتحمل أية تكاليف إلا عند استخدام الخدمة فقط.

ومن دوافع وأسباب الإسناد أيضاً؛ الرغبة في التركيز على الأنشطة الرئيسية الإستراتيجية وإسناد الأنشطة المساعدة غير التنافسية، وأخيراً رغبة الإدارة في البدء في أداء وظائف المراجعة الداخلية وذلك من خلال الطرف الخارجي المسند إليه المهمة (Davidson et al., 2013)

وفيما يتعلق بالمزايا أو المنافع التي تتحقق من إسناد أنشطة المراجعة الداخلية إلى طرف خارجي متخصص، أوضحت بعض الدراسات (إبراهيم، ٢٠١٤؛ فراج، ٢٠١٤؛ Al-Rassas & Kamardin, 2013; Bierstaker et al, 2015) أن الإسناد يؤدي إلى تدنية التكاليف من خلال السماح للشركات بتحويل التكاليف الثابتة إلى تكلفة متغيرة، حيث يسمح الإسناد لتلك الشركات أن تدفع وفقاً لحجم إستخدامها فقط بدلاً من تحمل تكاليف ثابتة، كما يمكن الإسناد للشركات من الوصول لأفضل الخبرات والممارسات في مجال المراجعة الداخلية، تحسين جودة الخدمات المؤداة، دعم قسم المراجعة الداخلية بموارد إضافية في أوقات الذروة، توفير درجة أكبر من الاستقلال والموضوعية.

وفي المقابل يرى البعض (إبراهيم، ٢٠١٤؛ الأباصيري، ٢٠١١؛ Bierstaker et al, 2013) أن هناك عيوب لإسناد أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي، ومن هذه العيوب؛ عدم الولاء والشعور بالإنتماء، إفتقار المقدم الخارجي للخدمة المعرفة بعمليات وأعمال الشركة، احتمال عدم وفاء الإسناد بوعوده وتحقيق المنافع المرجوة منه، خسارة الخبرات والمؤهلات والكفاءات داخل الشركة، بطء الاستجابة لطلبات واحتياجات الإدارة، عدم إمكانية الرقابة على الأنشطة المسندة، وأخيراً إفتقار أسرار الشركة.

ويتفق الباحث مع دراسة إبراهيم (٢٠١٤) في أن قرار إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي يرتبط بنتائج تحليل الإدارة لمنافع (مزايا) القرار، سواء كانت مالية أو غير مالية، منظوراً أو غير منظوراً وتكاليف هذا القرار سواء كانت مالية أو غير مالية منظوراً أو غير منظوراً أيضاً. كما أن هناك إتجاه بين عديد من الشركات بإسناد كل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي متخصص، وهذا

يعطي مؤشراً على أن المنافع التي تجنيها الشركات من الإسناد تفوق التكاليف التي تتحملها نتيجة هذا الإسناد.

وفيما يتعلق ببدائل إسناد أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية، فعلى مستوى المنظمات المهنية، فرق معهد المراجعين الداخليين (1999) IIA بين أربعة بدائل للإسناد وهي: الإسناد الكلي Total Outsourcing، الإسناد الجزئي Partial outsourcing، الإسناد التعاوني Co-Sourcing، والتعاقد من الباطن Subcontracting، وطبقاً للدراسات الأكاديمية (إبراهيم، ٢٠١٤؛ محمد، ٢٠١٩؛ خليل، ٢٠١٤؛ علي وشحاته، ٢٠١٨؛ Raiborn et al, 2017؛ Wan-Hussin & Bamahros, 2013) يمكن التفرقة بين ثلاثة بدائل أمام الشركات عند اتخاذها لقرار الإسناد، وتتمثل في الإسناد الكلي والإسناد الجزئي وعدم الإسناد. وسيتناول الباحث البديلين الأول والثاني في مقابل البديل الثالث فيما يلي وإشتقاق فروض البحث:

١-٣-١-٧ تحليل علاقة الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية بقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها وإشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعايته

يتم الإسناد الجزئي بالتعاون بين موظفي قسم المراجعة الداخلية والطرف الخارجي، وذلك من خلال إسناد جزء من أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية، مع الاحتفاظ بإدارة للمراجعة الداخلية داخل الشركة لأداء المهام والأنشطة الأخرى غير المسندة (إبراهيم، ٢٠١٤؛ أبو طالب، ٢٠١٨). ويوفر هذا البديل قدراً مرغوباً من الرقابة على أنشطة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى توافر الخبرات والمهارات اللازمة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية بالجودة المطلوبة، ويعاب على هذا البديل احتمال نشأة صراع بين موظفي قسم المراجعة الداخلية والمؤدي الخارجي للخدمة، بالإضافة إلى تخوف موظفي قسم المراجعة الداخلية من أن يتحول الإسناد الجزئي إلى إسناد كلي، والإستغناء عنهم، مما يؤثر سلباً على التعاون بين الطرفين ومن ثم على أداء قسم المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بتأثير الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، هناك ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت هذا التأثير، وهذا ما يبرر إدراج الإسناد الجزئي ودراسة تأثيره ومدى اختلاف هذا التأثير باختلاف كل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك في بيئة الممارسة المهنية المصرية (Abbot et al, 2016؛ Francis et al, 2013)، ويمكن إشتقاق الفرض الأول وفرعايته كما يلي:

H1: يؤثر الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها.

H1A: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته.

H1B: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

H1C: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه معاً.

٢-٣-١-٧ تحليل علاقة الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية بقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، وإشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعياته
يعرف الإسناد الكلي، بأنه إسناد خدمات المراجعة الداخلية بالكامل إلى طرف خارجي. وتتمثل مزايا هذا البديل في تحويل التكلفة الثابتة إلى تكلفة متغيرة، والحصول على خدمات مراجعين ذوي خبرة وكفاءة، والسماح للإدارة بالتركيز على الأنشطة الرئيسية للشركة، ويؤخذ على هذا البديل صعوبة رقابة الأنشطة المسندة للطرف الخارجي، كما لا يمكن للشركة تكوين خبرات داخلية لعدم وجود فرصة لإكساب موظفي شركة هذه الخبرات، بالإضافة للفهم المحدود للطرف الخارجي لأعمال الشركة وعدم الولاء الكامل لها (إبراهيم، ٢٠١٤).

وبشأن العلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي وقرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده عليها عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، هناك اختلاف بين الدراسات بشأن هذه العلاقة، حيث يرى البعض (القليطي، ٢٠١٤؛ مبارك، ٢٠١٢؛ Raiborn et al, 2017; Bartlett et al, 2015; Desai et al, 2017) أن الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي يؤثر على تصورات مراقبي الحسابات بشأن جودتها، نتيجة لاعتقادهم أن الإسناد الخارجي الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية يزيد من كفاءتها وموضوعيتها مقابل عدم إسنادها.

وعلى النقيض من الدراسات السابقة ترى دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ Davidson et al, 2010; Arel, 2010; Wood & Parwit, 2018; 2013) عدم وجود أي تأثير للإسناد الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها. ويؤيد هذا الرأي أيضاً (Wan-Hussin & Bamahros, 2013; Coram et al, 2008) حيث يرون أن الشركات التي تحافظ على وظيفة

المراجعة الداخلية (عدم الإسناد) تكون أكثر قدرة على إكتشاف الغش، الأمر الذي يعني أفضلية عدم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية مقارنة بإسنادها إسناداً كلياً لطرف خارجي.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك اختلافاً بين الدراسات الأكاديمية بشأن تأثير الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات ومدى اعتماده عليها. كما يعتقد الباحث بوجود هذا التأثير في بيئة الممارسة المهنية المصرية، ومن ثم يمكن صياغة الفرض الثاني (ف2) كما يلي:

H2: يؤثر الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها.

وفيما يتعلق بالمتغيرات المعدلة للعلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، إتفقت بعض الدراسات (زيتون، ٢٠١٦؛ عبد المجيد، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٣؛ Fatmawati & Fransiska, 2018; Ocak & Kurt, 2019; Brasel et al, 2016) على أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يتطلب حكماً مهنيّاً، كما أنه يتأثر بعدد من العوامل، منها ما يرتبط بالمراجعة الداخلية، ومنها ما يرتبط بمراقب الحسابات وسيتم التركيز على متغيرين فقط هما حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

وفيما يتعلق بأثر حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة بين إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار اعتماده عليها، فقد اتفقت دراسات متعددة (السيد، ٢٠١٣؛ Francis & Yu, 2009; Khanh & Nguyen, 2018) على أن حجم منشأة مراقب الحسابات أحد المتغيرات الهامة التي ترتبط بجودة المراجعة، كما أنه توجد علاقة إيجابية بين حجم منشأة مراقب الحسابات وجودة المراجعة، وأيضاً ترتبط جودة الأحكام المهنية بشكل كبير مع حجم منشأة مراقب الحسابات، فمراقبي الحسابات المنتمين لمنشآت المحاسبة والمراجعة الكبيرة (Big 4) يكونون أكثر موضوعية في أحكامهم المهنية وأكثر قدرة على مواجهة ضغوط إدارة عميل المراجعة.

وتناولت دراسات أخرى (Francis et al, 2013; Abbot et al, 2016) العلاقة بين حجم منشأة مراقب الحسابات وقرار اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، واتفقت هذه الدراسات على وجود أثر إيجابي لحجم منشأة مراقب الحسابات على قراره بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. حيث تناولت دراسة محمد (٢٠١٩) أثر حجم منشأة مراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، وتوصلت الدراسة إلى أن حجم منشأة مراقب الحسابات لم يعدل هذه العلاقة.

ويعتقد الباحث بوجود تأثير لحجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها. وبالتالي يمكن إشتقاق الفرض الفرعي (ف ٢/أ) كما يلي:

H2A: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته.

وفيما يتعلق بقيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمتغير معدل للعلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار الاعتماد عليها، فإن تحليل متطلبات قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية له دلالة مهنية (زيتون، ٢٠١٦). كما أن هذه المتطلبات^(١) تستوجب على مراقبي الحسابات الراغبين في القيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة والقدرة والملاءمة المهنية - والتي تشمل توافر فرق العمل ذات الخبرة وضرورة الاهتمام بتطويرها ورفع كفاءتها بالتدريب والتعليم المستمر من خلال برامج خاصة - بالإضافة إلى توافر نظم رقابة الجودة وضرورة الإشراف عليها ومتابعتها والتفتيش عليها والاهتمام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

ولقد أوضحت دراسة السيد (٢٠١٣) أن توافر متطلبات القيد لمراقب الحسابات من شأنها أن تؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، كما أنه يكون في صورة أفضل لإصدار الأحكام التشككية، كما أن مراقب الحسابات يكون أكثر قدرة على مقاومة محاولات الإقناع من قبل عميله ويبقى متشككا في إدعاءاته (زيتون، ٢٠١٦).

(١) وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٩ باعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة فإنه يشترط للقيد في السجل ما يلي: ١. أن يكون عضواً بشعبة مزاوولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجاربيين. ٢. مرور خمس سنوات على الأقل على قيد مراقب الحسابات ضمن من لهم الحق في مراجعة واعتماد القوائم المالية لشركات المساهمة بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية (جداول المحاسبين والمراجعين) ٣. القيام بمراجعة حسابات شركات المساهمة خلال الخمس سنوات السابقة على طلب القيد وبشرط أن يكون قد قام بمراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل كل سنة بما يتفق مع المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى. ٤. أن يكون مقيداً بالسجل المعد لدى الجهاز المركزي للمحاسبة ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي. ٥. أن يتحقق فيه على الأقل واحد مما يلي: أ) عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحصول على إحدى الشهادات المهنية الأجنبية المعادلة لها، أو الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة من إحدى الجامعات المعترف بها في مصر. ب) القيد في سجل مراقبي حسابات البنوك لدى البنك المركزي المصري. ٦. إستيفاء شروط القدرة والملاءمة المهنية من خلال تقديم مايفيد وجود ما يلي: أ) فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات. ب) ملخص للنظام المطبق بالمكتب للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية. ج) النظام المطبق بالمكتب للالتزام بالتعليم المهني المستمر. ٧. عدم صدور أي أحكام جنائية نهائية ضده. ٨. عدم صدور أي أحكام تأديبية ضده. ٩. سداد مقابل الخدمات المقرر.

وفيما يتعلق بالخبرة والمعرفة المهنية الملائمة لمراقب الحسابات المقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، أوضحت بعض الدراسات (Che et al., 2018; Quick & Henrizi, 2019; Zamzami et al., 2018) أن الخبرة من الركائز الأساسية التي تؤثر على جهد مراقب الحسابات وتؤثر على جودة تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية، ومن ثم تؤثر على جودة المراجعة، وأيضاً تؤثر على إصداره للأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية، ومن هذه القرارات، قرار الاعتماد على الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية من عدمه.

ولقد أوضحت دراسة (Paino et al., 2015) أن خبرة مراقب الحسابات تؤثر إيجاباً على قراره بشأن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بضرورة إستيفاء مراقب الحسابات المقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لشروط الملاءة المهنية، والتي تتكون من ثلاثة عناصر؛ العنصر الأول، وهو وجود فريق عمل على درجة عالية من المهارة والكفاءة، فقد إتفقت بعض الدراسات (Gul et al, 2013; Knechel et al, 2013; Jackson et al, 2017) على أن العمل من خلال المجموعة يؤدي إلى دقة وإجماع بين أفراد المجموعة، وينعكس على جودة الحكم المهني، خاصة مع زيادة مدة الارتباط بين فريق العمل. كما أن فرق العمل تكون أكثر قدرة على التحليل وحل المشاكل وأداء المهام وإدارة العصف الذهني باعتبارها وعاء للخبرة والمعرفة، والذي ينعكس بدوره على جودة الأحكام المهنية، ومن ثم جودة المراجعة ككل.

وفيما يتعلق بالعنصر الثاني من مكونات الملاءة المهنية، وهو ضرورة وجود نظام فعال لرقابة الجودة في كافة جوانبه، بداية من مسؤوليات القادة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، مروراً بالالتزام بسياسات الاستمرار أو قبول العميل والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، وعلى رأسها الاستقلال، وانتهاءً بعملية التوثيق والمشورة. ولقد استند البعض (Andiola, 2014; Bagley, 2010)؛ عبد المحيد، (٢٠١٨) إلى تحديد مشاكل الحكم المهني وكيف يمكن لعملية الفحص الدوري لأوراق العمل من قبل المشرفين، أو الفاحص، أن تعد آلية لضمان بذل العناية المهنية، وأحد أشكال إصدار الحكم المهني النهائي.

وفيما يتعلق بالعنصر الثالث من مكونات الملاءة المهنية، وهو التنمية المهنية المستمرة، فقد أوضح عبد المجيد (٢٠١٨) أن التعليم المهني المستمر وأساليب التدريب التي تحاكي الممارسات العملية يمكنها من رفع كفاءة مراقبي الحسابات، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المعرفية والإدراكية التي تسمح لهم بإصدار أحكام مهنية ذات جودة.

وإتفق البعض (محمد، ٢٠١٩، زيتون، ٢٠١٦، Chi et al, 2017) على أن التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات يؤدي إلى جودة التقارير المالية وجودة المراجعة. كما أن جودة أحكام مراقب

الحسابات بصفة عامة، وجودة أحكامه بشأن قرار إعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية بصفة خاصة، تتطلب توافر خبرات ومهارات لديه، للحد من التحيز عند إصداره للأحكام أثناء عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بالالتزام بقواعد آداب السلوك المهني لمراقب الحسابات المقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، يرى زيتون (٢٠١٦) أنه من المهم إلتزام مراقب الحسابات بقواعد آداب وإخلاقيات وسلوك المهنة لما لها من تأثير إيجابي على جودة القرارات والأحكام المهنية التي يصدرها ومن ثم جودة المراجعة، فمراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من التطور الأخلاقي يظهر حساسية أكبر للمعلومات عن نزاهة العميل، ويكون قادراً على تحديد - بصورة أفضل - السلوك غير المناسب، ويكون أقل عرضه للإخراط فيه.

ويرى الباحث أن قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، بما يتطلبه هذا القيد من شروط، سيكون له تأثير على الأحكام المهنية له، وبالتالي التأثير على العلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها، وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف/٢ب) كما يلي:

H2B: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

كما يعتقد الباحث بوجود تأثير لتفاعل المتغيرين المعدلين حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك على العلاقة بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها. ولذا يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف/٢ج) كما يلي:

H2C: يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه معاً.

٢-٧ منهجية البحث

يسير البحث في شقه الثاني كدراسة تجريبية، نعرض لأركانها، خاصة؛ الهدف منها، ومجتمع وعينة الدراسة، أدوات وإجراءات الدراسة، توصيف وقياس المتغيرات ونموذج البحث، التصميم التجريبي والمقارنات التجريبية، ونتائج اختبار الفروض، وذلك على النحو التالي:

٧-٢-١ الهدف من الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار فروض البحث، لتحديد ما إذا كان هناك تأثير لبدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها. وكذلك اختبار أثر كل من حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمتغيرين معدلين على العلاقتين الرئيسيتين للبحث قياساً على (محمد، ٢٠١٩).

٧-٢-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، قياساً على (محمد، ٢٠١٩؛ Farkas & Hirsch, 2016) وقد تم اختيار عينة حكمية من هذا المجتمع، ضمت ٢٠٠ مفردة روعي فيها أن تكون من مكاتب كبيرة شريكة مع مكاتب الـ Big 4، وكذلك من مكاتب متوسطة ومكاتب صغيرة.

٧-٢-٣ أدوات وإجراءات الدراسة

اعتمدت الدراسة التجريبية على ثلاث حالات تجريبية (ملحق البحث)، كل حالة تمثل بديل من بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية، وتم تدعيم كل حالة بسؤال عن مدى اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل كل بديل من بدائل الإسناد الثلاثة. ولتصميم الحالات التجريبية، وذلك قياساً على (محمد، ٢٠١٩؛ Davidson et al, 2013; Bartlett et al, 2015). وتم إرسالها لمفردات العينة باليد، وفيما يلي بيان بالحالات الموزعة والمستلمة والصادقة:

جدول (٧-٢-٣-١)

بيان بالحالات التجريبية الموزعة والمستلمة

عدد الحالات الموزعة	عدد الحالات المستلمة	عدد الحالات المستلمة	اجمالي الحالات الموزعة
١٢٠ بنسبة ٨٦% من الحالات الموزعة	٢٠ بنسبة ١٠% من الحالات الموزعة	١٤٠ بنسبة ٧٠% من الحالات الموزعة	٢٠٠

(١) تم استبعاد الردود غير المكتملة وكذا الحالات غير الصادقة التي لم تجتاز اختبار الصدق (مثل: إشارة المفردة إلى نوع المكتب مرتين - صغير وكبير).

٢-٧-٤ توصيف وقياس المتغيرات ونموذج البحث

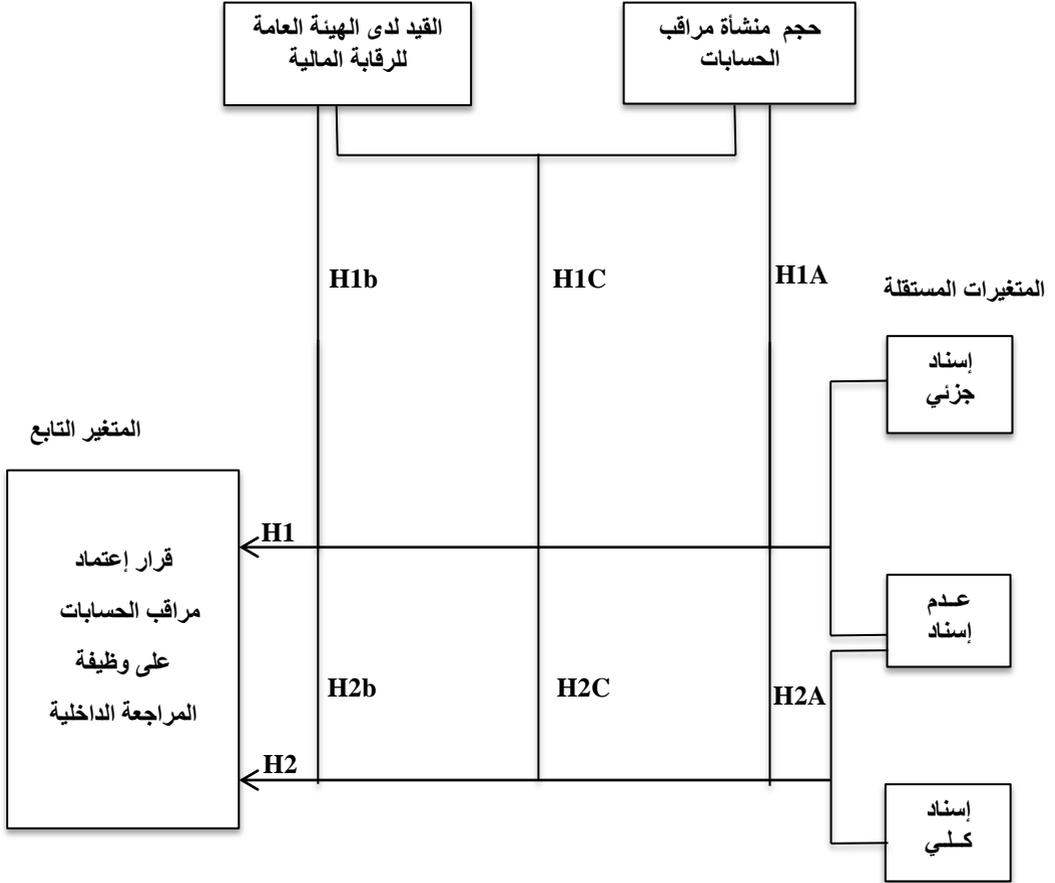
تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:

جدول (٧-٢-٤-١) توصيف وقياس المتغيرات

المتغير	نوع المتغير	التوصيف	القياس	الأثر المتوقع
الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية	مستقل	قرار إداري بإسناد جزء من أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية مع الاحتفاظ بإدارة للمراجعة الداخلية داخل الشركة لأداء المهام والأنشطة الأخرى غير المسندة (إبراهيم، ٢٠١٤؛ Jokipii & Dimeo, 2019)	عن طريق إمداد مفردات العينة بمعلومات عن الإسناد الجزئي وعن الأنشطة التي تم إسنادها جزئياً قياساً على (Farkas & Hirsch, 2016)	±
الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية	مستقل	قرار إداري بإسناد وظيفة المراجعة الداخلية بالكامل والتي كان يجب أداؤها داخل الشركة بناء على تحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة للقرار (محمد، ٢٠١٩؛ Desai et al, 2011)	عن طريق إمداد مفردات العينة بمعلومات عن الإسناد الكلي، قياساً على (Bartlett et al, 2015)	±
عدم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية	مستقل	لدى الشركة إدارة مراجعة داخلية مستقلة تنظيمياً وتقوم بأداء دورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر والحكمة (إبراهيم، ٢٠١٤؛ Desai et al, 2011)	عن طريق إمداد مفردات العينة بمعلومات عن وجود إدارة مراجعة داخلية تقوم بإداء دورها، كما أنها لا تحتاج لدعم خارجي، قياساً على (Jokipii & DiMeo, 2019)	±
قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية	تابع	اختيار مهني من جانب مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بناء على حكمه المهني وتحليل منافع وتكاليف الاعتماد (Holt, 2012; Stevens, 2016)	بسؤال مفردات العينة بشأن درجة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال مقياس مكون من ١١ نقطة [صفر لا يعتمد، (٥) اعتماد متوسط، (١٠) اعتماد كبير] قياساً على (عبد المجيد، ٢٠١٨؛ Bartlett et al, 2015)	±
حجم منشأة مراقب الحسابات	معدل	يقصد بها الإمكانات البشرية والمادية والتكنولوجية والتي تساعد مراقب الحسابات على أداء الخدمات المهنية بجودة عالية لعدد كبير من العملاء (الصيرفي، ٢٠١٧)	يتم تقسيم منشآت المحاسبة والمراجعة بناءً على الشراكة مع إحدى منشآت المحاسبة والمراجعة الدولية إلى قسمين: ما ينتمي للـ Big4 كبيرة، وما لا ينتمي للـ Big4 صغيرة، قياساً على (عبد المجيد، ٢٠١٨)	±
قيده مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية	معدل	الإدراج في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية إذا كان مراقب الحسابات مستوفياً لمتطلبات وشروط القيد (عبد المجيد، ٢٠١٨؛ زيتون، ٢٠١٦).	حصر مراقبي الحسابات المقيدون لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من إجمالي عدد مفردات العينة (السيد، ٢٠١٣؛ زيتون، ٢٠١٦)	±

ويظهر نموذج البحث، تبعاً لذلك كما يلي:

المتغيران المعدلان



شكل (٧-٢-٤-١) نموذج البحث

المصدر: من إعداد الباحث

٥-٢-٧ التصميم التجريبي والمعالجات والمقارنات التجريبية

يظهر التصميم التجريبي لاختبار فروض البحث من خلال الجدول التالي:

جدول (١-٥-٢-٧) التصميم التجريبي التفصيلي

القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية		حجم منشأة مراقب الحسابات		المتغيران المعدلان
غير مقيد	مقيد	صغير	كبير	المتغيرات المستقلة
٤	٣	٢	١	عدم الإسناد
قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	
٨	٧	٦	٥	إسناد جزئي
قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	
١٢	١١	١٠	٩	إسناد كلي
قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	قرار الاعتماد	

ويحتوي الجدول السابق على ١٢ معالجة، وعلى سبيل المثال المعالجة رقم (١) تعني: عدم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات منشأته كبيرة الحجم، ويطلب منه اتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وبالمثل تم توصيف باقي المعالجات. ولإختبار فروض البحث تم إجراء المقارنات التالية:

$$\text{مقارنة رقم (١) : } (٨ + ٧ + ٦ + ٥) \times (٤ + ٣ + ٢ + ١)$$

وذلك لاختبار الفرض الأول (H1)

$$\text{مقارنة رقم (٢) : } [(١) \times (٥)] \times [(٦) \times (٢)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H1A)

$$\text{مقارنة رقم (٣) : } [(٣) \times (٧)] \times [(٤) \times (٨)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H1b)

$$\text{مقارنة رقم (٤) : } [(٣+١) \times (٧+٥)] \times [(٤+٢) \times (٨+٦)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H1C)

$$\text{مقارنة رقم (٥) : } (١٢ + ١١ + ١٠ + ٩) \times (٤ + ٣ + ٢ + ١)$$

وذلك لاختبار الفرض الثاني (H2)

$$\text{مقارنة رقم (٦) : } [(١) \times (٩)] \times [(٢) \times (١٠)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H2A)

$$\text{مقارنة رقم (٧) : } [(٣) \times (١١)] \times [(٤) \times (١٢)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H2b)

$$\text{مقارنة رقم (٨) : } [(٣ + ١) \times (١١ + ٩)] \times [(٤ + ٢) \times (١٢ + ١٠)]$$

وذلك لاختبار الفرض الفرعي (H2C)

٦/٢/٧: أدوات التحليل الإحصائي ونتائج اختبار فروض البحث (التحليل الأساسي)

تم قياس مدى ثبات إجابات أفراد العينة على الأسئلة المقدمة لهم، واختبار مدى الموثوقية في إجاباتهم، وكذلك تحديد نوع توزيع المجتمع، واختبار فروض البحث كالتالي:

١/٦/٢/٧: اختبارات الصدق و الثبات وتحديد توزيع المجتمع

فيما يلي تلك الاختبارات ببعض التفاصيل:

أ) اختبار الصدق والثبات:

تم إجراء اختبار كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha لقياس الصدق والثبات، حيث يقيس هذا الاختبار مدى ثبات إجابات أفراد العينة على الأسئلة المقدمة لهم، واختبار مدى الموثوقية في استجاباتهم، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة. ويأخذ هذا المعامل قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح (٠-١٠٠%) وإذا كانت البيانات بها ثبات فإن هذا المعامل يكون مساوياً للواحد الصحيح، وإذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر فهذا يعني عدم ثبات البيانات. ويشير الثبات إلى استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطى نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة (عزام وزغلول، ٢٠٠٦). وتقبل قيمة المعامل إذا تجاوزت ٥٠% وهو ما تحقق في هذا البحث، حيث أظهرت النتائج أن قيمة معامل كرونباخ ألفا (٠.794) وهو ما يمثل مستوى جيداً من الصدق والثبات.

ب) تحديد نوع توزيع المجتمع Test of Normality:

لتحديد نوع توزيع المجتمع، الذي تم سحب عينة الدراسة منه، وذلك من أجل تحديد ما إذا كان سيتم استخدام الاختبارات المعلمية Parametric tests أو الاختبارات اللامعلمية Non Parametric tests، تم إجراء اختبار Kolmogorov – Smirnov لمعرفة ما إذا كان هذا التوزيع يتبع التوزيع

الطبيعي أم لا (عزام وزغلول، ٢٠٠٦). وأظهرت نتائج هذا الاختبار أن قيمة P.Value أقل من ٥% (٠.٠٠٠٠) لجميع المتغيرات محل الدراسة. مما يعني رفض الفرض العدم (القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي) وقبول الفرض البديل (القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة لا يتبع التوزيع الطبيعي). وبناءً على ذلك تم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض البحث.

٢/٦/٢/٧ نتيجة اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1)

استهدف الفرض الأول اختبار أثر الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون Wilcoxon Signed-Rank Test اللامعلمي لعينتين مرتبطتين (غير مستقلتين) لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي العينتين. ولاختبار هذا الفرض تم تحويله إلى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يؤثر الإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها. وتم صياغة الفرض احصائياً كما يلي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية (حالة الاسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية) يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى (حالة عدم الاسناد).

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية (حالة الاسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية) لا يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى (حالة عدم الاسناد).

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

اسم الاختبار الاحصائي	P. Value
Wilcoxon Signed-Rank Test (Z)	8.068
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

ووفقاً لهذا الاختبار إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، فيعني ذلك رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة P.Value أكبر من ٥%، فيعني ذلك قبول فرض العدم ورفض

الفرض البديل. وبالنظر الى نتيجة اختبار ويلكوكسون كانت قيمة P.Value (0.000) اقل من ٥%، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل.

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Abbott et al, 2012; Glover et al, 2008; Desai et al, 2011) وتختلف مع دراسات (محمد، ٢٠١٩؛ Wan-Hussin&Bamahros, 2013; Munro & Stewart, 2010).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الجزئي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.43)، وفي حالة الاسناد الجزئي (6.12).

ويرى الباحث أن هذه النتيجة تعكس واقع الممارسة المهنية في البيئة المصرية وأن مراقبي الحسابات يعطون أولوية لوجود وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة، لأن وجودها يعنى ضمناً فعالية هيكل الرقابة الداخلية ومن ثم خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

١-٢-٦-٢-٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{1a})

استهدف هذا الفرض اختبار ما اذا كان التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية يختلف باختلاف حجم منشأته. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون اللامعلمي لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها باختلاف حجم منشأته.

وتم صياغة الفرض احصائيا كما يلي:

فرض العدم^(٣): $M_1 = M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

(٣) M_1 تشير الى وسيط ردود العينة على الحالة الاولى (عدم الاسناد)، M_2 تشير الى وسيط ردود العينة على الحالة الثانية (الاسناد الجزئي)، M_3 تشير الى وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة (الاسناد الكلي).

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية لا يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الكبيرة، على العلاقة مجال الفرض الأول (H1).	.000	6.238
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الصغيرة، على العلاقة مجال الفرض الأول (H1).	.000	5.137

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة لحجم منشأة مراقب الحسابات (كبير، صغير)، وهذا يعني أن حجم منشأة مراقب الحسابات له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة (H1) في حالة الاسناد الجزئي مقارنة بعدم الاسناد.

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة، وذلك من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالة الأولى بالحالة الثانية، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة ذات الشراكة مع احد المكاتب الأربع الكبرى الدولية (Big 4) أكبر من قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة الصغيرة. وهذا يعني أن حجم منشأة مراقب الحسابات كان له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1A).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Al-Khaddash et al, 2013; Choi, et al, 2017) كما تختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ Abid et al, 2018; Altwaijry, 2017). ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لحجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الجزئي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.47)، وفي حالة الاسناد الجزئي (6.11). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة.

ويرى الباحث أن تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة أمر منطقي، لأنه كلما كان حجم منشأة مراقب الحسابات كبيراً كلما تحسنت جودة احكامه المهنية ومنها اعتماده من عدمه على وظيفة المراجعة الداخلية.

٢-٢-٦-٢-٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{1b})

استهدف هذا الفرض اختبار ما اذا كان التأثير المعنوي للاسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، يختلف بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون اللامعلمي لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

وتم صياغة الفرض احصائيا كما يلي:

فرض العدم: H₀: M₁=M₂: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

الفرض البديل: H₁: M₁≠M₂: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية لا يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الأول (H ₁)	.000	5.309
أثر عدم قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة مجال الفرض الأول (H ₁)	.000	6.100

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة للقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه، وهذا يعني أن قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه له تأثير معنوي على العلاقة مجال الفرض الأول (H₁).

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه على العلاقة محل الدراسة، وذلك

من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالة الأولى بالحالة الثانية، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية أقل من قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة غير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. وهذا يعنى أن القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل (H1B).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Gul et al, 2013; Che et al, 2018; Chi et al, 2017) كما تختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ عبد المجيد، ٢٠١٨؛ Lehmann & Norman, 2006).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لقيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الجزئي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.42)، وفي حالة الاسناد الجزئي (6.11). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة مكاتب المراجعة غير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

ويرى الباحث أن قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية - وما يتطلبه من شروط مثل؛ توافر التأهيل المهني الملائم، الخبرة والملاءة المهنية وما تشمله من توافر فرق العمل ذات الخبرة والتعليم المهني المستمر - عدل العلاقة محل الدراسة وساعد مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة أحكامهم المهنية وإتخاذهم لقرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٧-٢-٦-٣ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1c)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي للاسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، يختلف باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية معاً. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون اللامعلمي لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للأسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية معاً.

وتم صياغة الفرض احصائياً كما يلي:

فرض العدم: $H_0: M_1=M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثانية لا يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الأول (H1).	.000	5.527
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الصغيرة وغير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الأول (H1).	.000	5.377

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة للأثر التفاعلي المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وهذا يعني أن الأثر التفاعلي المشترك لحجم مكتب المراجعة وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية له تأثير معنوي على العلاقة مجال الفرض الأول (H1).

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير الأثر المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة، وذلك من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالة الأولى بالحالة الثانية، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير الأثر التفاعلي المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية أكبر من قيمة (Z) المحسوبة في حالة منشآت المراجعة الصغيرة وغير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. وهذا يعني أن التفاعل بين حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل (H1C). وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Francis, 2011) وتختلف مع دراسة (محمد، ٢٠١٩).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لتفاعل حجم مكتب المراجعة وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الجزئي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.52)، وفي حالة الاسناد الجزئي (6.14). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

ويرى الباحث أنه إذا كان حجم منشأة مراقب الحسابات كان له تأثير كمتغير معدل على العلاقة محل الدراسة منفرداً، وكذلك القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كان له تأثير كمتغير معدل منفرداً أيضاً، فإن المنطق يقول أن تفاعلها معاً يؤثر على العلاقة محل الدراسة بلا شك وهو ما حدث فعلاً.

٣-٦-٢-٧ نتائج اختبار الفرض الرئيسي الثاني (H2)

استهدف الفرض الثاني اختبار اثر الاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون للامعلمى لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي العينتين. وتم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H_0 : لا يؤثر الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية معنوياً على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها.

وتم صياغة الفرض احصائياً كما يلي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_3$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة (حالة الاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية) يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى (حالة عدم الاسناد).

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_3$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة (حالة الاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية) لا يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى (حالة عدم الاسناد).

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

اسم الاختبار الاحصائي	P.Value
Wilcoxon Signed-Rank Test (Z)	8.187
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

وبالنظر الى نتيجة اختبار ويلكوكسون كانت قيمة P.Value (0.000) اقل من 5%، وبالتالي يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل.

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (مبارك، ٢٠١٢؛ Desai et al, 2012; Abbott et al, 2011) كما تختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ Coram et al, 2008).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي للاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، اتضح أن هذا الاعتماد كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الكلي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.43)، وفي حالة الاسناد الكلي (5.31).

ويرى الباحث أن تأثير الإسناد الكلي السلبي على قرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية أمر منطقي في مصر، ولذلك لأنه اتساقا مع نتيجة (H1) فإن اعتماد مراقب الحسابات على أعمال المراجعة الداخلية تزداد في حالة وجود ادارة لها تتسم بالكفاءة ومستقلة كمؤشر على جودة الرقابة الداخلية ومن ثم خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

١-٣-٦-٢-٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{2a})

استهدف هذا الفرض اختبار ما اذا كان التأثير المعنوي للاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، يختلف باختلاف حجم منشأته. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون اللامعلمي لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للاسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها باختلاف حجم منشأته.

وتم صياغة الفرض احصائيا كما يلي:

فرض العدم: H₀: M₁=M₃: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

الفرض البديل: H₁: M₁≠M₃: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة لا يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الكبيرة، على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).	.000	6.168
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الصغيرة، على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).	.000	5.373

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة لحجم منشأة مراقب الحسابات (كبير، صغير)، وهذا يعني أن حجم منشأة مراقب الحسابات له تأثير معنوي على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة، وذلك من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالتين، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة ذات الشراكة مع احد المكاتب الأربع الكبرى الدولية (Big 4) أكبر من قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة الصغيرة. وهذا يعني أن حجم منشأة مراقب الحسابات كان له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل (H2A). وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Choi et al, 2017; Al-Khaddash et al, 2013) وتختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ Abid et al, 2018).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لحجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الكلي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.47)، وفي حالة الاسناد الكلي (5.31). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة منشآت المراجعة الكبيرة.

ويرى الباحث أن حجم منشأة مراقب الحسابات إذا كان كبيراً ومؤثراً على العلاقة محل الدراسة كمتغير معدل، فهو أمر منطقي لأن خبرات الحجم الكبير تسمح له بإصدار الأحكام المهنية السليمة، وأخذ القرارات السليمة ومنها قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٢-٢-٦-٣-٢ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{2b})

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي للأسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، يختلف بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون اللامعلمي لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للأسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.

وتم صياغة الفرض احصائيا كما يلي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_3$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_3$: أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة لا يساوي وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الثاني (H ₂).	.000	6.117
أثر عدم قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ، علىالعلاقة مجال الفرض الثاني(H ₂).	.000	5.460

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة للقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه، وهذا يعني أن قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه له تأثير معنوي على العلاقة مجال الفرض الثاني (H₂).

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه على العلاقة محل الدراسة، وذلك من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالتين، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة المقيدة لدى الهيئة العامة

للرقابة المالية أكبر من قيمة (Z) المحسوبة في حالة مكاتب المراجعة غير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. وهذا يعنى أن القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل (H2B).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Gul et al., 2013; Che et al., 2017) وتختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ عبد المجيد، ٢٠١٨).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لقيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الكلي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.42)، وفي حالة الاسناد الكلي (5.28). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة مكاتب المراجعة غير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

ويرى الباحث أن قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لما يتطلبه من اشتراطات أهمها الخبرة والتعليم المهني المستمر يؤثر كمتغير معدل على العلاقة بين الإسناد الكلي وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٧-٢-٦-٣-٣ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2c)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية، يختلف باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية معاً. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسون للامعلمى لعينتين مرتبطتين لإجراء المقارنات الثنائية وتحديد مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مرتبطتين. وقد تم تحويل الفرض البديل الى صورة فرض العدم كما يلي:

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم اسنادها باختلاف حجم منشأته وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية معاً.

وتم صياغة الفرض احصائياً كما يلي:

فرض العدم: $M_1 = M_3$: H_0 : أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

الفرض البديل: $M_1 \neq M_3$: H_1 : أي أن وسيط ردود العينة على الحالة الثالثة لا يساوى وسيط ردود العينة على الحالة الأولى.

وتظهر نتائج الاختبار الاحصائي لهذا الفرض كما يلي:

المقارنات	P.Value	قيمة Z المحسوبة
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).	.000	5.737
أثر حجم منشأة مراقب الحسابات الصغيرة وغير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).	.000	4.971

يتضح من هذه النتائج، أن قيمة P.Value أقل من ٥%، بالنسبة للأثر التفاعلي المشترك لحجم منشآت مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وهذا يعني أن الأثر التفاعلي المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية له تأثير معنوي على قرار العلاقة مجال الفرض الثاني (H2).

وقام الباحث بإجراء مقارنة بين الحالات السابقة باستخدام قيمة (Z) المحسوبة، لتحديد مدى قوة تأثير الأثر التفاعلي المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة، وذلك من خلال مقارنة قيمة (Z) المحسوبة في الحالتين، فكلما زادت قيمة (Z) المحسوبة، دل ذلك على قوة تأثير الأثر التفاعلي المشترك لحجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. وبالرجوع إلى النتائج نلاحظ أن قيمة (Z) المحسوبة في حالة منشآت المراجعة الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية أكبر من قيمة (Z) المحسوبة في حالة منشآت المراجعة الصغيرة وغير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. وهذا يعني أن التفاعل بين حجم مكتب المراجعة وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية له تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة. ومن ثم تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل.

وتتفق هذه النتيجة مع ما دراسة (Francis, 2011) وتختلف مع دراسة (محمد، ٢٠١٩).

ولمزيد من التحليل، وفي ظل وجود تأثير معنوي لتفاعل حجم مكتب المراجعة وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة محل الدراسة. اتضح أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية كان أكبر في حالة عدم الاسناد مقارنة بالاسناد الكلي، حيث كان المتوسط الحسابي لردود العينة في حالة عدم الاسناد (7.52)، وفي حالة الاسناد الكلي (5.29). وهو ما ظهر بصورة واضحة في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة والمقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

ويرى الباحث أن وجود تأثير معنوي لتفاعل حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة مجال الفرض الثاني (H2) منطقي ومتسق مع نتيجتي اختبار (H2A)، (H2B).

٧-٢-٧ التحليل الإضافي

يقوم التحليل الإضافي على أساس تحويل المتغيرين المعدلين (حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) إلى متغيرين رقابيين، وبالتالي تم إعادة اختبار الفرضين الفرعيين للفرض الثاني (H2a, H2b) كل على حده، بالاعتماد على المدخل الرقابي، ومن ثم تم استبدال الفرضين الفرعيين، محل الدراسة، للعلاقة التأثيرية الثانية، بسؤالين.

وفي سياق العلاقة التأثيرية الثانية بين الإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بشأن اعتماده عليها، استهدف السؤالان الأول والثاني اختبار ما إذا كان (حجم منشأة مراقب الحسابات، وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) تؤثر أيضاً، بجانب (اسناد ووظيفة المراجعة الداخلية) على قرارا مراقب الحسابات بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية. وللتحقق من ذلك الأثر تم اختبار أثر كل متغير من المتغيرات الرقابية للإجابة على (س ١، س ٢) بنعم أو لا، كالتالي:

١-٧-٢-٧ نتيجة الإجابة على السؤال الأول (س ١) بشأن أثر حجم منشأة مراقب الحسابات على قراره

بالاعتماد

استهدف السؤال الأول اختبار ما إذا كان حجم منشأة مراقب الحسابات يؤثر على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، في سياق العلاقة التأثيرية بين اسناد ووظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها. ويوضح الجدول التالي الاختبار الاحصائي لهذا السؤال:

معالجة المتغير	في ظل اعتبار حجم منشأة مراقب الحسابات متغيراً رقابياً	في ظل اعتبار حجم منشأة مراقب الحسابات متغيراً معدلاً للعلاقة
P.Value	.024	.000

وبالنظر لقيمة P.Value (.024) أى أقل من مستوى المعنوية ٥%، ومن ثم تمت الإجابة على السؤال الأول (س ١) "بنعم". وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Choi et al, 2017; Achyorsyah, 2014) وتختلف مع دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ Yuniarti, 2011) ويرى الباحث أن النتيجة في حالة اعتبار حجم منشأة مراقب الحسابات متغيراً معدلاً أو رقابياً لم تختلف،

وهذا يؤكد أهمية هذا المتغير في التأثير على العلاقة محل الدراسة، من جهة وقرار الاعتماد من جهة أخرى.

٢-٧-٢-٧ نتيجة الإجابة على السؤال الثاني (س٢) بشأن تأثير قيد مراقب الحسابات لدى هيئة

الرقابة المالية على قراره بالاعتماد

استهدف السؤال الثاني اختبار ما إذا كان قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية يؤثر على قرار مراقب الحسابات في مصر، بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، في سياق العلاقة التأثيرية بين اسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها. ويوضح الجدول التالي الاختبار الاحصائي لهذا السؤال:

معالجة المتغير	في ظل اعتبار قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية متغيراً رقابياً	في ظل اعتبار قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية متغيراً معدلاً للعلاقة
P.Value	.000	.000

وبالنظر لقيمة P.Value (0.000) أى أقل من مستوى المعنوية ٥%، ومن ثم تمت الإجابة على

السؤال الأول (س٢) "بنعم".

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Cahan, 2015; Yu et al, 2014) وتختلف مع

دراسات أخرى (محمد، ٢٠١٩؛ عبد المجيد، ٢٠١٨).

ويرى الباحث أن عدم تغيير النتائج في ظل اعتبار القيد بالهيئة العامة للرقابة المالية متغيراً معدلاً

أو رقابياً يؤكد أهمية هذا القيد وما يتطلبه من شروط وخاصة الملاءة المهنية.

وفيما يلي خلاصة نتائج التحليل الإضافي للفرض الثاني وفرعيتيه:

الإجابة	الأسئلة في ظل تبني مدخل المتغيرات الرقابية	النتائج	الفروض في ظل تبني مدخل المتغيرات المعدلة
نعم	س١: هل يؤثر حجم منشأة مراقب الحسابات على قراره بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، في سياق العلاقة التأثيرية بين إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بشأن الاعتماد عليها؟	تم قبوله	H _{2a} : يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لاغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها باختلاف حجم منشأته.
	س٢: هل يؤثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على قراره بشأن		H _{2b} : يختلف التأثير المعنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على

نعم	اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، في سياق العلاقة التأثيرية بين إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بشأن الاعتماد عليها؟	تم قبوله	قرار مراقب الحسابات بالاعتماد عليها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة مقارنة بعدم إسنادها بحسب قيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه.
-----	--	----------	--

٧-٢-٨ تحليل الحساسية

استهدف الباحث من اجراء تحليل الحساسية اختبار مدى حساسية نتائج اختبارات الفروض لاختلاف طرق قياس المتغيرات الرئيسية (المستقل والتابع-كلاهما أو أحدهما)، حيث تم قياس المتغير التابع على مقياس ليكرت (٠-١٠) وتم القياس بالقيمة التي تم اختيارها (أى تم إعطاء نفس القيمة أى من صفر الى ١٠) وذلك عند اجراء التحليل الاساسي. اما لأغراض تحليل الحساسية فقد تم إعطاء كل ترجيح يساوى أو أقل من ٥ القيمة (صفر) وأى قيمة أكبر من ٥ القيمة (واحد).

وفيما يلي جدول يوضح مدى حساسية نتائج اختبار الفروض لاختلاف طريقة قياس المتغيرات.

الفروض	التحليل الاساسي طريقة قياس الردود من (٠ الى ١٠)	تحليل الحساسية طريقة قياس الردود (٠، ١)
	نتيجة الاختبار	نتيجة الاختبار
H1	تم قبوله	تم قبوله
H _{1a}	تم قبوله	تم قبوله
H _{1b}	تم قبوله	تم قبوله
H _{1c}	تم قبوله	تم قبوله
H2	تم قبوله	تم قبوله
H _{2a}	تم قبوله	تم قبوله
H _{2b}	تم قبوله	تم قبوله
H _{2c}	تم قبوله	تم قبوله

٧-٣ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

بشأن نتائج البحث فقد إستهدف دراسة واختبار أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها، وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية. ويمكن بلورة أهم نتائج البحث كما يلي:

- بالنسبة لدور المراجعة الداخلية، فقد تطور ليشمل الدورين الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، كما أن الخدمات الاستشارية والتوكيدية خدمات مضافة للقيمة،

لأنها تضيف مزيد من المصدقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات وبالتالي فإن وظيفة المراجعة الداخلية لها مبررها الاقتصادي داخل الشركات.

- بالنسبة لتحليل العلاقة بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي من المنظور المهني، تناول المعيار الدولي للمراجعة (ISA 610) هذه العلاقة ومسئوليات مراقب الحسابات عند استخدام عمل المراجع الداخلي، كما أنه يجب أن يعمل كلاً من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي معاً بطريقة بناءة ومتكاملة في حالة استخدام مراقب الحسابات لعمل المراجعة الداخلية. ومن المنظور الأكاديمي، خلصت الدراسة النظرية إلى ان قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط بالأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط إجراءات المراجعة. كما أن هناك مجموعة من الدوافع وراء اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، من أهمها؛ قدرة المراجعة الداخلية على الحد من التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، الاستفادة من جودة المراجعة الداخلية، وتخفيض وقت تأخير تقرير المراجعة.
- بالنسبة لبدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية، يمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع وهي؛ الإسناد الكلي، الإسناد الجزئي، وعدم الإسناد.
- بالنسبة لتأثير بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها، وهل تختلف هذه العلاقات باختلاف كل من حجم منشأة مراقب الحسابات، وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. فإن أهم نتائج الدراسة التجريبية في ظل التحليل الأساسي ما يلي:
- هناك تأثير معنوي للإسناد الجزئي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، كما أتضح أن هذا الاعتماد يكون أكبر من حالة عدم الإسناد مقارنة بالإسناد الجزئي. كما إتضح أن حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لهما تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة.
- هناك تأثير معنوي للإسناد الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على قرار مراقب الحسابات بشأن الاعتماد عليها عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، كما أتضح أن هذا الاعتماد يكون أكبر في حالة عدم الإسناد مقارنة بالإسناد الكلي. كما أتضح أن حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لهما تأثير معنوي على العلاقة محل الدراسة.
- وبشأن التحليل الإضافي فقد تم إستبدال الفرضين الفرعيين (H2a, H2b) بسؤالين. استهدف السؤال الأول إختبار ما إذا كان حجم منشأة مراقب الحسابات يؤثر على قرار مراقب الحسابات، بشأن اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، وكانت الإجابة بنعم. واستهدف السؤال الثاني اختبار ما إذا كان قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية يؤثر على قراره بشأن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وكانت الإجابة أيضاً بنعم.

وأخيراً فقد **خلص تحليل الحساسية** إلى عدم اختلاف النتائج عن التحليل الأساسي، وأن نتائج

اختبار الفروض في ظل التحليل الأساسي متينة Robust

وفي ضوء أهداف ومشكلة ومنهجية وحدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج **يوصى الباحث بما يلي:**

- ضرورة إنشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين على نسق المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين ونظيره السعودي والجنوب إفريقي ، بحيث يهتم بإصدار معايير المراجعة الداخلية وتنظيم عملية الاعتماد على المصادر الخارجية ووضع الضوابط اللازمة لذلك.
- ضرورة إصدار معايير للمراجعة الداخلية المصرية، مع الإلزام بتطبيقها بما يؤدي إلى تحسين مستوى أداء المصادر المختلفة لتقديم خدمات المراجعة الداخلية كما يجب أن يصاحبها إصدار دستور لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية.
- ينبغي أن تقوم إدارات الشركات في مصر بتفعيل أدوار المراجع الداخلي في تحسين أداء الشركة، من خلال زيادة مساهمته بدوريه التوكيدي والاستشاري في رقابة وحوكمة وإدارة مخاطر الشركة.
- يجب أن تدرك إدارات الشركات المقيدة بالبورصة، وكذا المسؤولين عن المراجعة الداخلية بها أهمية مفهوم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي، وأن تدرك الإدارة أن الإسناد قرار إداري له تكاليفه ومنافعه المنظورة وغير المنظورة.
- ينبغي الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين من قبل إدارات الشركات والتدريب المستمر لهم وتحديد متطلبات التأهيل العلمي للمصادر الخارجية المسند إليها أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية.
- يوصى الباحث بتطوير مقررات المراجعة الداخلية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا بما يعكس التطور في هذه الوظيفة مع عقد مؤتمرات علمية تخصصية لأقسام المحاسبة في هذا المجال.

وبشأن مجالات البحث المقترحة يعتقد الباحث بجدوى أهمية البحوث المستقبلية في المراجعة نحو

الموضوعات التالية:

- أثر إسناد خدمات المراجعة الداخلية على قرار الاستثمار بالأسهم - دراسة تجريبية.
- دور إسناد خدمات المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر والأزمات المالية - دراسة تطبيقية.
- أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على فعالية الرقابة الداخلية بمنظمات الأعمال.
- أثر إسناد خدمات المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة تطبيقية.

- أثر التنظيم المهني والتشريعي للمراجعة الداخلية في دعم دورها كأداة لمكافحة الفساد المالي والإداري بالشركات.
- أثر بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على إدراك المستثمرين لمقدرة المراجعة الداخلية على توليد القيمة - دراسة تجريبية.
- أثر جودة المراجعة الداخلية على قيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة.
- أثر الرقمنة على تخطيط إجراءات المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، راندا محمد. ٢٠١٤. أثر إسناد بعض وظائف المراجعة الداخلية لطرف خارجي على إدراك أصحاب المصالح لمصادقية القوائم المالية للشركة. دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- أبو طالب، يحي محمد. ٢٠١٨. أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. مجلة المال والتجارة، العدد ٥٨٥، ص ٤-٦.
- الأباصيري، بسمة حسن محمد. ٢٠١١. أثر إسناد تشغيل نظم وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية على قيمة الشركة مع دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في مصر. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- الإبياري، هشام فاروق. ٢٠١٣. مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية - دراسة تحليلية وتجريبية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث، ص ١-٧١.
- السيد، محمد فوزي، ٢٠١٥. أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دورها كوظيفة. - دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- السيد، محمود محمد. ٢٠١٣. أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٧. نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ١٠١ - ١٢٨.

القليبي، إبراهيم عبد المجيد علي. ٢٠١٤. تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد ١، ص ٤٠١ - ٤٨٦.

الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٩. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٩ بتاريخ ٢٠١٩/٧/١٦ بإعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة.

خليل، محمد إحمد إبراهيم. ٢٠١٤. فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منع الائتمان لمنظمات الأعمال - دراسة نظرية إختبارية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد ٤، ص ٣٣٩ - ٣٨٨.

زيتون، محمد خميس جمعه خطاب. ٢٠١٦. محددات العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة دمنهور.

سالم، أحمد محمد كامل. ٢٠١٢. تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد إلى درجة اعتماد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية - دراسة تجريبية. **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ٧١٩ - ٧٩٠.

شحاته، شحاته السيد. ٢٠١٣. آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ١، ص ٦٢٩ - ٦٨٩.

عبد المجيد، محمود محمد السيد. ٢٠١٨. أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

عزام، عبد المرضي حامد وزغلول، يحيى سعد. ٢٠٠٦. الإستدلال الإحصائي - مدخل إلى إتخاذ القرار والتنبؤ، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

علي، عبد الوهاب نصر وشحاته، والسيد شحاته. ٢٠١٨. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (مدخل الإستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش)، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.

- غنيم، محمود رجب يس. ٢٠١٦. محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي - دراسة ميدانية في البيئة السعودية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢، العدد ٣، ص ١٢٩ - ١٧٥.
- فراج، منال حامد. ٢٠١٤. أثر المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليفها - دراسة ميدانية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثالث، ص ١٢٩ - ١٧٥.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. ٢٠١٢. تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، ص ١-٤٣.
- محمد، سحر سعيد حامد. ٢٠١٩. أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة دمنهور.
- محمود، عمرو السيد زكي، ٢٠١٠. نموذج مقترح لتفسير قرار الوحدة الاقتصادية بإسناد الخدمات المحاسبية الضريبية إلى طرف خارجي مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. 2016. Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. **Journal of Accounting Research**, 54(1), 3-40.
- Abdolmohammadi, M. 2013. Correlates of co-sourcing/outsourcing of internal audit activities. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32(3), 69-85.
- Abdulhameed, F. B., & Aruwa, S. A. 2014. Internal audit function (IAF) outsourcing and the performance of SMEs in England and wales. Available at: <https://www.scribd.com/document/340689083/internal-auditfunction>
- Abid, A., Shaique, M., & Anwar ul Haq, M. 2018. Do big four auditors always provide higher audit quality? Evidence from Pakistan. **International Journal of Financial Studies**, 6(2), 1-22.

- Achyarsyah, P. 2014. Audit Firm Tenure, Audit Firm Size and Audit Quality. **Global Journal of Business and Social Science Review**, 2(4), 69-76
- Al-Rassas, A. H., & Kamardin, H. 2015. Internal and external audit attributes, audit committee characteristics, ownership concentration and earnings quality: Evidence from Malaysia. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, 6(3), 458.
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. 2013. Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. **International Journal of Business and Social Science**, 4(11),202-222
- Al-Twaijry, A. 2017. Internal Audit Quality Evaluation and Reliance Decision: External Auditors' Perception. **International Journal of Economics & Management Sciences**, 6(5),1-13.
- Alhadab, M., & Clacher, I. 2018. The impact of audit quality on real and accrual earnings management around IPOs. **The British Accounting Review**, 50(4), 442-461.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. 2012. A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. **Accounting Horizons**, 26(2), 167-191.
- Andiola, L. M. 2014. Performance feedback in the audit environment: A review and synthesis of research on the behavioral effects. **Journal of Accounting Literature**, 33(1-2), 1-36.
- Arel, B. 2010. The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions. **Advances in Accounting**, 26(2), 170-176.
- Arena, M., & Azzone, G. 2009. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, 13(1), 43-60.
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. 2017. Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. **International Journal of Auditing**, 21(1), 82-99.
- Azad, A. N. 2017. The extent of external auditors' reliance on internal audit function: case of the UAE. **International Journal of Economics, Commerce and Management**, 4, 451-464.

- Badara, M. A. S. 2013. Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. **Journal of Social and Development Sciences**, 4(1), 16-23.
- Bagley, P. L. 2010. Negative affect: A consequence of multiple accountabilities in auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(2), 141-157.
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. 2013. A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. **AUDITING: A Journal of Practice**, 32(Supplement 1), 251-286.
- Bartlett, G. D., Kremin, J., Saunders, K. K., & Wood, D. A. 2015. External auditors' perceptions of and willingness to work in outsourced and in-house internal audit functions. **Available at SSRN 2513878**
- Bierstaker, J., Chen, L., Christ, M. H., Ege, M., & Mintchik, N. 2013. Obtaining assurance for financial statement audits and control audits when aspects of the financial reporting process are outsourced. **AUDITING: A Journal of Practice**, 32(Supplement 1), 209-250.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. 2016. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. **The Accounting Review**, 91(5), 1345-1362.
- Brody, R. G. 2012. External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. **Advances in Accounting**, 28(1), 11-21.
- Cahan, S. F., & Sun, J. 2015. The effect of audit experience on audit fees and audit quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 30(1), 78-100.
- Che, L., Langli, J. C., & Svanström, T. 2018. Education, experience, and audit effort. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 37(3), 91-115.
- Chen, L. H., Chung, H. H., Peters, G. F., & Wynn, J. P. 2017. Does incentive-based compensation for chief internal auditors impact

- objectivity? An external audit risk perspective. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36(2), 21-43
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. 2017. The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. **Review of Accounting Studies**, 22(1), 361-391.
- Choi, J. S., Lim, H. J., & Mali, D. 2017. Mandatory audit firm rotation and Big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. **Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance**, 13(1), 1-40
- Cohen, J. R., Holder-Webb, L. L., Nath, L., & Wood, D. 2012. Corporate reporting of nonfinancial leading indicators of economic performance and sustainability. **Accounting Horizons**, 26(1), 65-90.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. 2008. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. **Accounting & Finance**, 48(4), 543-559.
- Davidson, B. I., Desai, N. K., & Gerard, G. J. 2013. The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. **Journal of Information Systems**, 27(1), 41-59.
- Davis, G., & Cory, S. 2010. A review of Canadian corporate sustainable development reports. **Journal of Global Responsibility**, 1(2), 316-329.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. 2017. External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. **International Journal of Accounting Information Systems**, 24,1-14.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. 2011. Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(1), 149-171.

- Farkas, M. J., & Hirsch, R. M. 2016. The effect of frequency and automation of internal control testing on external auditor reliance on the internal audit function. **Journal of Information Systems**, 30(1), 21-40.
- Fatmawati, D., & Fransiska, I. P. 2018. Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment?. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 52.
- Francis, J. R., Michas, P. N., & Yu, M. D. 2013. Office size of Big 4 auditors and client restatements. **Contemporary Accounting Research**, 30(4), 1626-1661.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. 2009. Big 4 office size and audit quality. **The accounting review**, 84(5), 1521-1552.
- Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. **Auditing: A journal of practice & theory**, 30(2), 125-152.
- García, L. S., Barbadillo, E. R., & Pérez, M. O. 2019. Analysis of the influence of the internal audit function on audit fees. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), 100-111.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wood, D. A. 2008. Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. **Contemporary Accounting Research**, 25(1), 193-213.
- Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. 2006. What role is your internal audit function playing in corporate governance?. **INTERNAL AUDITING -BOSTON-WARREN GORHAM AND LAMONT INCORPORATED-**, 21(6), 37.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. 2017. Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. **Journal of Management & Governance**, 21(2), 291-329
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. 2013. Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. **The Accounting Review**, 88(6), 1993-2023.
- Héroux, S., & Fortin, A. 2013. The internal audit function in information technology governance: A holistic perspective. **Journal of Information Systems**, 27(1), 189-217.

- Holt, T. P. 2012. The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. **Managerial Auditing Journal** 27(9),878–898.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2016. Using the Work of Internal Auditors: ISA 610 (Revised). **Available at:** <https://www.ifac.org>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2016. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment: ISA 315 (Revised). Available at: <https://www.iaasb.org>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2016. Communications with those charged with Governance: ISA 260 (Revised). Available at: [https:// www.irba.co.za/upload/ISA-260 - Revised.pdf](https://www.irba.co.za/upload/ISA-260-Revised.pdf).
- Jackson, S. A., Kleitman, S., Stankov, L., & Howie, P. 2017. Individual differences in decision making depend on cognitive abilities, monitoring and control. **Journal of Behavioral Decision Making**, 30(2), 209–223.
- Jokipii, A., & Di Meo, F. 2019. Internal audit function characteristics and external auditors' co-sourcing in different institutional contexts. **International Journal of Auditing**, 23(2), 292–307.
- Khanh, H. T. M., & Nguyen, V. K. 2018. Audit quality, firm characteristics and real earnings management: The case of listed vietnamese firms. **International Journal of Economics and Financial Issues**, 8(4), 243.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice**, 32(Supplement 1), 385–421
- Krishnamoorthy, G., & Maletta, M. 2016. The contingent effects of board independence and audit committee effectiveness on internal audit reliance: a pre-SOX perspective. **International Journal of Accounting and Finance**, 6(1), 62–85.

- Lehmann, C. M., & Norman, C. S. 2006. The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. **Behavioral Research in Accounting**, 18(1), 65-83.
- Lowe, D. J., Geiger, M. A., & Pany, K. 1999. The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 18(s-1), 7-26.
- Malaescu, I., & Sutton, S. G. 2015. The reliance of external auditors on internal audit's use of continuous audit. **Journal of Information Systems**, 29(1), 95-114.
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. 2011. Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. **International business research**, 4(2), 67-79.
- Munro, L., & Stewart, J. 2010. External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. **Accounting & Finance**, 50(2), 371-387.
- Narayanaswamy, R., Raghunandan, K., & Rama, D. V. 2019. Internal auditing in India and China: some empirical evidence and issues for research. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 34(4), 511-523.
- Ocak, M., & Kurt, E. S. 2019. Does auditor education affect audit opinion? An empirical study of Turkish listed firms. **Global Business and Economics Review**, 21(5), 646-665.
- Paino, H., Razali, F. M., & Abd Jabar, F. 2015. The influence of external auditor's working style, communication barriers and enterprise risk management toward reliance on internal auditor's work. **Procedia Economics and Finance**, 28, 151-155.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. 2015. The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34(1), 25-58.
- Quick, R., & Henrizi, P. 2019. Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. **Review of Managerial Science**, 13(5), 1143-1176.

- Rae, K., Subramaniam, N., & Sands, J. 2008. Risk management and ethical environment: Effects on internal audit and accounting control procedures. **Journal of Applied Management Accounting Research**, 6(1), 11.
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. 2017. The internal audit function: A prerequisite for Good Governance. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 28(2), 10-21.
- Rittenberg, L., & Covaleski, M. A. 2001. Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives. **Accounting, Organizations and Society**, 26(7-8), 617-641.
- Setiawan, W. Y. 2018. Gender Differences in Auditors' Judgments: Evidence from Indonesia. **Review of Integrative Business and Economics Research**, 7, 350-358.
- Shahimi, S., & Mahzan, N. 2018. Building a research model and hypotheses development for internal audit consulting: Insights from literature and findings of exploratory interviews. **International Journal of Management Excellence**, 10(2), 1257-1283.
- 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, 33-5.
- Singh, H., & Singh, B. P. 2011. Risk Management: A step towards Sustainable Development. **International Journal of Computational Engineering & Management**, (13), 13-21.
- Stevens, E. 2016. Considerations for implemenation of a continuous audit program in health care internal audit: How data analytics can provide further value to internal audit functions in health care. **Available at: <https://digitalcommons.ohsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?>**
- Suleiman, D. M., & Dandago, K. I. 2014. The extent of internal audit functions outsourcing by Nigerian deposit money banks. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 164, 222-229

- Tabara, N., & Ungureanu, M. 2012. Internal audit and its role in improving corporate governance systems. **Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica**, 14(1), 139-145..
- The Institute of Internal Auditors (IIA). 1999. **Avision For the Future: Professional Practices Framework For Internal Auditing** (Altamonte Springs, Fl: The Institute of Internal Auditors).
- Verdina, G. 2010. Internal control system and sustainable development of a higher educational institution, risks and problems. **Available at <https://web.a.ebscohost.com/abstract?direct>**
- Wan-Hussin, W. N., & Bamahros, H. M. 2013. Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay?. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 9(1), 19-32.
- Whalen, D. T., & Holt, E. 2013. Is internal audit properly focused and fully utilized. **NACD Directorship**, 39(3), 63.
- Whitley, J. 2005. Internal auditing's role in corporate governance. **Internal Auditor**, 62(5), 21-23.
- Wood, D. & Prawit, D. F. 2013. Outsourcing the internal audit function and other factors affecting the external auditor's reliance decision **Available at: <http://jur.byu.edu/?p=7210>**
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. 2014. How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. **Advances in accounting**, 30(2), 394-401.
- Yuniarti, R. 2011. Audit firm size, audit fee and audit quality. **Journal of Global Management**, 2 (1): 84-97
- Zaharia, D. L., Lazar, A., & Tilea, D. M. 2014. The role of internal audit regarding the corporate governance and the current crisis. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 116(1), 4819-4823.
- Zamzami, F., Tantri, S. N., & Timur, R. P. 2018. Effects of Auditor Independence and Experience, Size of Client's Financial Health and Audit Fee on Audit Quality: An Empirical Study on Public Accounting Firms in Indonesia. **Journal of Economics, Business and Management**, 5(1), 69-73.

ملحق البحث

الأستاذ الفاضل:

تحية طيبة وبعد،،،

يمكن تحقيق التقدم العلمي من خلال ربط الأفكار والمعلومات الأكاديمية بالجوانب العملية، لذا نود أن نتعاون سوياً لتحقيق هذا الهدف. ويقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها - دراسة تجريبية".

ويقدر الباحث أهمية تعاونكم في الإجابة على الاسئلة المرافقة للحالات التجريبية ونشكر مساهماتكم في إتمام هذا البحث والله نسأل أن يجعل ذلك في ميزان حسناتكم.

كما يؤكد الباحث أن ردودكم ستكون سرية للغاية وتستخدم في أغراض البحث العلمي فقط، كما أنها ستخضع للتحليل الإحصائي الذي لا يفصح عن وجهات النظر الفردية.

ونشكركم مقدماً على حسن تعاونكم وإهتمامكم.

الباحث

د/ محمود أحمد أحمد علي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة - جامعة

بني سويف

أي استفسار برجاء الاتصال بالباحث على البريد

الإلكتروني

drmahmoudgaafar@yahoo.com

- الاسم:

(إختياري)

- نوع المكتب الذي تعمل فيه:

• شريك مع أحد المكاتب الأربعة الكبرى الدولية⁽¹⁾ (Big 4)

• ليس شريكا مع أحد المكاتب الأربعة الكبرى الدولية.

- المؤهلات العلمية

• بكالوريوس محاسبة.

• ماجستير محاسبة.

• دكتوراه في المحاسبة.

- الشهادات المهنية:

• شهادة محاسب قانوني معتمد CPA.

• شهادة محاسب إداري معتمد CMA.

• شهادة مراجع داخلي معتمد CIA.

• أخرى (أذكرها من فضلك).

- عدد سنوات ممارسة مراجعة حسابات الشركات المساهمة.

أقل من 3 سنوات من 3 إلى أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات من 10 سنوات فأكثر

- القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية:

غير مقيد

مقيد

الحالة الأولى

كفتم من قبل الجمعية العامة العادية لشركة XYZ شركة مساهمة خاصة خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، ومقيدة بالبورصة وذلك لمراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية الكاملة عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة عام ٢٠١٥ والقوانين واللوائح ذات الصلة، وهي إحدى شركات قطاع الإتصالات ولذا فهي تعتمد على أدوات تكنولوجيا المعلومات المتقدمة ونظم أمن المعلومات وحققت الشركة في هذه السنة أداءً مالياً متميزاً حافظت به على حصتها السوقية، ولقد أتيحت لك المعلومات التالية:

١. لدى الشركة إدارة مراجعة داخلية مستقلة تنظيمياً وتعد تقاريرها لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة مباشرة.

٢. تقوم إدارة المراجعة الداخلية في الشركة بأداء دورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بكفاءة.

٣. طلب مجلس الإدارة من مدير إدارة المراجعة الداخلية تحديد ما إذا كانت إدارته تعاني من نقص بعض الكفاءات والمهارات البشرية والتكنولوجية فأفاد بأنه لا يحتاج لأي دعم لإدارته من خارجها. في ضوء المعلومات السابقة ولأنك سوف تقوم بمراجعة حسابات الشركة ملتزماً بمعايير المراجعة المصرية ومنها معيار ٦١٠.

هل ستعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم ٦١٠؟

٠ ١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠

اعتمد عليها

لا أعتمد عليها مطلقاً

تماماً

الحالة الثانية

افتراض في الحالة السابقة أن مدير إدارة المراجعة الداخلية أفاد مجلس الإدارة بأنه يحتاج إلى إسناد مراجعة تشغيل عمليات الأجور فقط إلى مورد خارجي لمثل هذه الخدمات، وهي شركة Cairo Salary المرخص لها بتوريد مثل هذه الخدمات.

هل ستعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم ٢١٠؟

١٠ ٩ ٨ ٧ ٦ ٥ ٤ ٣ ٢ ١ ٠

اعتمد عليها

لا أعتمد عليها مطلقاً

تماماً

الحالة الثالثة

افتراض في الحالة الأولى أن الشركة ليس لديها وظيفة مراجعة داخلية بالمرّة وأن مجلس الإدارة قام بعمل دراسة جدوى للمفاضلة بين أكثر من مورد لوظيفة المراجعة الداخلية (بخلاف مراقب حسابات الشركة) بأداء وظيفة المراجعة الداخلية كاملة للشركة.

هل ستعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم ٢١٠؟

١٠ ٩ ٨ ٧ ٦ ٥ ٤ ٣ ٢ ١ ٠

اعتمد عليها

لا أعتمد عليها مطلقاً

تماماً