

**أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت  
إصدار تقرير المراجعة الخارجية  
دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية**

<b>دكتورة</b>	<b>أستاذة</b>
<b>إيمان عبدالفتاح الجمهوى</b>	<b>سيد عبدالفتاح سيد</b>
مدرس بقسم المحاسبة	أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ	كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

الباحث

**محمد فهيم أبو حلو**

## ملخص الدراسة :

يهدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين المصادر المختلفة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية . ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين ، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث واستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال . والشق الميداني لاختبار فروض البحث ، وذلك من خلال قائمة استقصاء كأحد الأساليب المقترحة لتجميع البيانات الأولية من عينة البحث ، ولقد تم تصميمها بشكل مبسط ومختصر بقدر المستطاع والتي تتمثل في أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية : دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية . وقد توصلت نتائج البحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ( الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية، جودة تنفيذ المهام، لجنة المراجعة) وبين توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

## Summary:

This research aims to study the relationship between different sources of performance of internal audit activities and the timing of issuing an external audit report. In order to achieve these goals, this research has been divided into two parts, the theoretical part for establishing the research topic and exploring previous efforts in this field. The field part of the research hypothesis test, through a survey list as one of the proposed methods for collecting the primary data from the research sample, has been designed in a simplified and as concise as possible, which is the effect of the source of internal audit activities on the timing of the issuance of the external audit report: a field study on the Egyptian business environment.

The results of the research have found a statistically significant relationship between the sources of internal audit activities and the timing of the issuance of the external audit report.

## مقدمة البحث :

تعد التقارير المالية السنوية الوسيلة الفعالة لتحقيق وظيفة الاتصال في المحاسبة حيث أنها تهدف إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية ، والتي يعتمد عليها العديد من الفئات المستخدمة للمعلومات الواردة في القوائم المالية مثل المستثمرين والجهات التنظيمية وغيرهم ، وإزاء هذه الأهمية التي تحظى بها المعلومات المستمدة من التقارير المالية فإنه لا بد من إصدار التقارير المالية السنوية للشركات في اقرب وقت ممكن وذلك بعد إعدادها من جانب الإدارة في نهاية السنة المالية ومراجعتها من جانب مراجع الحسابات حيث أن مراجعة القوائم المالية تمثل مصدر هام للمعلومات في تقييم مصداقية التقارير المالية للشركات ، وإن الفائدة من المعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات تقاس بمدى أنها تكون متاحة لدى متخذي القرارات في التوقيت المناسب (محمد ، ٢٠١٦ ، ص ٣٠٦) .

ويُعد التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي أداة الاتصال التي تضيف مزيداً من الثقة على القوائم المالية محل المراجعة ، بما يُمكن أصحاب المصلحة في الشركة من الاعتماد عليه في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية ، حيث يبدي المراجع الخارجي رأيه عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية للشركة ، وبهذا يعتبر رأيه أداة للحكم على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية (Hassan, 2016, p. 14) .

ويرى (Al-Ajmi, 2008, p. 217; Sakka and Jarboui, 2016, p. 1) أن أحد أهم أهداف التقارير المالية هي تقديم المعلومات التي تساعد المستخدمين الخارجيين في عملية اتخاذ القرارات، وتلك المعلومات يجب أن تكون متاحة للمستخدمين خلال فترة قصيرة من نهاية السنة المالية للمنشأة ، وإلا فإنها تفقد بعضاً من قيمتها الاقتصادية ، حيث أن التوقيت المناسب للتقارير المالية يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات وتقليل انتشار الشائعات عن الحالة المالية للمنشأة وأدائها المالي .

وأصبحت المراجعة الداخلية واحدة من أهم الممارسات الرئيسية لمنظمات الأعمال وذلك للتحكم ومعرفة مدى التزام عملياتها بالإجراءات واللوائح، كما أن هناك فوائد لإجراء المراجعة الداخلية معترف بها في الأدبيات السابقة ، ومع ذلك هناك صعوبة على المنظمات لتقييم فاعلية المراجعة الداخلية وفهم العوامل التي تؤثر على عملية المراجعة (Turetken et al., 2020, p. 239) .

ولقد كان قرار الاستعانة بطرف خارجي للقيام بمهام أنشطة المراجعة الداخلية مقابل القيام بها داخلياً على مدى العقد الماضي محل نقاش لم يحسم بعد سواء على المستوى الأكاديمي أو المستوى المهني، كما أن النقاش حول المنافع التي يقدمها كل مصدر من مصادر أداء أنشطة المراجعة الداخلية لا يخلو من تدعيم كل مصدر لوجهة نظره ، وفي حقيقة الأمر فإنه يمكن النظر لهذه القضية على أنها نزاع بين ذوي الاختصاص من المحاسبين داخل الشركات من ناحية ومكاتب المحاسبة والمراجعة والشركات المتخصصة في تقديم خدمات المهام المحاسبية من ناحية أخرى ، وذلك حول حق السيطرة على تقديم مثل هذه الخدمات، حيث يقدر البعض أن عائد تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة يمكن أن يصل إلى ١٠ أضعاف عمليات مراجعة القوائم المالية السنوية (راضي ، ٢٠١٩ ، ص ٨٦) .

وتبرر تلك الشركات وجودها في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة من خلال التأكيد على خبراتها المتطورة ومرونتها فضلاً عن الفعالية التكاليفية المرتبطة بها ، حيث يرى (Raiborn, 2017, p. 16) أن تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية يعد الدافع الأساسي لتوجه العديد من الشركات نحو الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية على المدى القصير، حيث أن الطرف الخارجي المتخصص أكثر قدرة على تخفيض التكاليف ، كذلك رغبة الشركات في

تجنب العديد من عناصر التكاليف، والمكافآت، المرتبطة بالتعيين ، وتدريب موظفي إدارة المراجعة الداخلية واستبعاد تكاليف التوظيف الدائم .

### مشكلة البحث :

تحتوي التقارير المالية للمنشآت على معلومات تؤدي معرفتها إلى تغيير في سلوك المستثمر ينعكس على أسعار أسهم تلك المنشآت في بورصة الأوراق المالية، أو في تغيير المحفظة المالية للمستثمر، فموضوع مضمون التقارير المالية من الموضوعات المهمة في المحاسبة وأسواق المال لأنه يبحث في قدرة النظام المحاسبي – كنظام- على تزويد الفئات المعنية بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات (صالح، ٢٠٠٩، ص ٧٣) .

كما أن دراسة أسباب تأخر تقرير مراقب الحسابات هو جزء أصيل من دراسات جودة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات ، فقد أشار الفكر المحاسبي أن التوقيت هو أحد الخصائص الوصفية الهامة لجودة المعلومات المحاسبية ، كما أشار الفكر المحاسبي أيضاً إلى أن نشر المعلومات المحاسبية ينعكس على أسعار الأسهم وأن التأخير في العرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤدي إلى آثار سلبية على سوق رأس المال ، حيث يضطر المستخدمون إلى البحث عن المعلومات من مصادر أخرى والتي قد تستغل في تحقيق مصالح خاصة ، لأن نشر القوائم المالية يعتبر مؤشراً لإعلان الأرباح المحققة والتي يتم توزيعها ، كما أنه يوفر معلومات تساعد في تقدير قيمة الشركة وبالتالي أسعار الأسهم (Khlif and Samaha, 2013, p. 4) .

لقد نالت المراجعة الداخلية بمزيد من الاهتمام كمساهم رئيسي لتحقيق حوكمة الشركات الفعالة وجودة التقارير المالية الخارجية، لذا فقد تغيرت استراتيجية المراجعة الداخلية إلى الأخذ بمدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمتها في تفعيل استراتيجية المنظمة ، وتحقيق قيمة مضافة كما تحولت من المراجعة على أساس الرقابة إلى المراجعة على أساس المخاطر (Prawitt, et al., 2009, p. 1257) .

كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بتقديم مستوى متميز من أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية ويتمتع بالكفاءة والخبرة والمرونة المطلوبة ، الأمر الذي انعكس على الاهتمام بمصادر أداء هذه الخدمات ، وبالتالي فتح المجال للبحث عن المصدر المناسب والكفاء للقيام بذلك ، مما أتاح الفرصة للمراجعين الخارجيين للقيام بتقديم هذه الخدمات ، خاصة مع تعرض بعض إدارات المراجعة الداخلية إلى نقص في العاملين بها ، وحاجتها إلى كفاءات ومهارات خاصة ، علاوة على عدم قدرتها على تغطية فروع المنظمة المتعددة والمتباعدة عنها ، وقد دفع ذلك البعض إلى القول بأنه خلال العقد الماضي ظهر الاهتمام المتزايد في فكر المراجعة بالظاهرة التي تنامت بشكل سريع وهي استخدام مصدر خارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية (Motubatse, 2010, p. 969) .

وترتكز مشكلة البحث على محورين ، المحور الأول هو مصدر القيام بأنشطة المراجعة الداخلية ، المحور الثاني هو توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، حيث تتنوع مصادر القيام بأنشطة المراجعة الداخلية ، فقد يتم الاعتماد على قسم أو إدارة المراجعة الداخلية بالشركة للقيام بها، وهو ما يُطلق عليه المصدر الداخلي In House ، أو يتم الحصول عليها من طرف مهني خارجي متخصص وهو ما يطلق عليه المصدر الخارجي Outsourcing، وأخيراً قد يتم الاعتماد على قسم المحاسبة أو الإدارة المالية في القيام ببعض الأنشطة مع إسناد باقي الأنشطة إلى مصدر خارجي ، وهو ما يطلق عليه المصدر المشترك Co-Sourcing (Carey et al., 2006, p. 13) .

وتوجد اختلافات بين هذه المصادر من حيث الكفاءة والموضوعية وجودة أداء أنشطة المراجعة الداخلية ، كما يتمتع كل مصدر من هذه المصادر ببعض المزايا ويعاني من أوجه

قصور، ومثل هذه الاختلافات وتلك المزايا والعيوب قد يكون لها انعكاسات على إجراءات المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراقب الحسابات، والتي قد تترك أثراً على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية Audit Report Lag .

كما أن اعتماد بعض الشركات على منظمات خدمية خارجية للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية (التكليف الخارجي للوظائف المحاسبية أو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية) قد يترك أثراً على أنشطة المراجعة الخارجية عند مراجعة القوائم المالية للشركة، ومع ذلك عدد قليل من الدراسات تتناول طبيعة العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (Bierstaker et al., 2013, p. 210) ، ومعظم مسارات البحث التي تناولت دراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية والمراجعة ركزت على الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية بما في ذلك تناول العوامل التي تؤثر في قرار الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية (Abdolmohammadi, 2013, p. 72) وتأثير الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على عملية المراجعة ، بصفة خاصة قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية وهذا ما أكدت عليه دراسة ( Desai et al., 2011, p. 149) ، وخرج إلى حيز الوجود مسار محدود للبحث أخذ في الاعتبار العوامل التي ترتبط بالشركة التي تسند أنشطة المراجعة الداخلية لشركة أخرى .

وأحد انعكاسات الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية على أنشطة المراجعة نجد طول الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز عملية المراجعة الخارجية وهو ما اصطلح على تسميتها بفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية Audit Report lag ، وعلى الرغم من تناول العديد من الدراسات لمحددات توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في العديد من الدول، وكذلك ربط تلك الفترة بالعديد من المتغيرات التي إما تتعلق بعميل المراجعة أو مكتب المحاسبة والمراجعة أو حتى المعايير والإرشادات المهنية إلا أن دراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية لم تتل القدر الكافي من البحث والدراسة وما زال يكتنفها الغموض .

ولدراسة العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، حاولت دراسة (Cullinan and Zheng, 2017, p. 278) استكشاف طبيعة هذه العلاقة، وافترضت احتمالين لطبيعة تلك العلاقة، أحدهما يترتب عليه زيادة فترة إصدار تقرير المراجعة والآخر يترتب عليه تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة ويتوقف الأثر النهائي على قناعة المراجع الخارجي وحجم الاختبارات التي يقوم بها.

فمن ناحية قد يترتب على الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية تخفيض خطر الأخطاء الهامة نسبياً أو التحريفات الجوهرية Misstatement Risk بسبب انخفاض التحيز وزيادة موضوعية واستقلال الأفراد القائمين على الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وما تتمتع به تلك المكاتب أو شركات المحاسبة والمراجعة بأساليب رقابية قد تكون أفضل من الأساليب الرقابية التي تمارسها إدارة شركة العميل ، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Bierstaker et al., 2013, p. 217) حيث استنتجت انخفاض الخطر الملازم المرتبط بعمليات التقديرات المحاسبية عندما يتم تكليف طرف خارجي Outsourcing للقيام بعملية التقدير مقارنة مع القيام بهذه الوظيفة داخلياً Insourcing ، وهذا ما أكدته دراسة (Brown-Liburud et al., 2014) بأنه عندما يتم تكليف طرف ثالث متخصص للقيام بعملية تقييم الأصول بالقيمة العادلة ، فإن مراقب الحسابات يقوم بتخفيض الخطر الملازم المرتبط بعمليات تقييم الأصول ، وبالالتساق مع هذه النتيجة، استنتجت دراسة (Höglund and Sundvik, 2016, p.125) ارتفاع جودة التقارير المالية عندما يتم تكليف طرف خارجي بعملية إعداد القوائم المالية والتقارير الضريبية .

وعلى المستوى المهني توفر المعايير الصادرة عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) إرشادات مراقب الحسابات عندما تعتمد شركة عميل المراجعة على طرف ثالث للقيام ببعض الأنشطة ، وأحد العناصر المحورية التي يجب أن يركز عليها مراقب الحسابات عند قرار الاعتماد على الخدمات التي وفرها الطرف الثالث (مقدم الخدمات المحاسبية) هي مدى قوة عمليات الرقابة لدى الطرف الثالث، ولقد استنتجت دراسة (Duganier, 2005) أن الطرف الثالث الذي يقدم خدمات المحاسبة والمراجعة لعميل المراجعة يكون لديه وسائل رقابية أفضل من الوسائل الرقابية المتبعة داخل الشركات أي مقارنة بالوسائل الرقابية المتبعة داخل الشركة، ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Mazza et al., 2014, p. 838) بأن أساليب الرقابة الداخلية تكون أقوى عندما يتم تكليف طرف خارجي للقيام بعمليات تكنولوجيا المعلومات كأحد المجالات الرائدة في مجال الإسناد الخارجي للمهام والأنشطة .

ومن العرض السابق فإن التكلفة الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية قد يترتب عليه تخفيض خطر وجود أخطاء هامة نسبياً وهو ما يسمح لمراقب الحسابات بتخفيض حجم الاختبارات اللازمة لجمع أدلة المراجعة، بمعنى تخفيض حجم الجهد المبذول وساعات العمل للمراجع الخارجي، وهو ما يسوق الباحث نحو التوقع بانخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

ومن ناحية أخرى، يترتب على التكلفة الخارجي للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية زيادة عدد الأطراف المتعلقة بعملية المراجعة وهي إدارة شركة العميل والطرف الخارجي موخر الخدمات المحاسبية ومراقب الحسابات ، وهذا الأمر يفرض الحاجة لمستويات أعلى من التنسيق بين تلك الأطراف مقارنة بعدم وجود الطرف الخارجي، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Bierstaker, et al., 2013, p. 213) أن الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يرتبط به ارتفاع مستوى تعقيد العمليات الناتج عن ارتفاع مستوى التنسيق والاتصالات مقارنة بأداء أنشطة المراجعة داخلياً ، وارتفاع مستوى التنسيق والاتصالات يترتب عليه الإبطاء في عملية المراجعة نظراً لأن الوقت الضروري للقيام بإنجاز عمليات المراجعة قد يتأثر بمستوى التنسيق والاتصالات بين الأطراف الثلاثة عند القيام بإجراءات المراجعة وجمع الأدلة اللازمة لإبداء الرأي في القوائم المالية وبالتالي زيادة فترة إصدار تقرير المراجعة ، على عكس التعامل المباشر لمراقب الحسابات مع إدارة الشركة في ظل أداء أنشطة المراجعة الداخلية داخل الشركة .

ومما سبق يتضح للباحث وجود أثر إيجابي وآخر سلبي في علاقة التكلفة الخارجي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية مع فترة تقرير المراجعة الخارجية، ولكن المحصلة النهائية ستكون في أي اتجاه ؟

وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث في ضوء السؤال البحثي الرئيسي التالي :

**ما هو أثر مصادر أنشطة المراجعة الداخلية في الشركة على فترة إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة ؟**

وينبثق عن التساؤل الرئيسي العديد من التساؤلات الفرعية ، وهي :

- ما هو أثر استقلال وموضوعية مصادر نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي ؟
- ما هو أثر الكفاءة المهنية (المقدرة المهنية) للقائمين على مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة؟
- ما هو أثر جودة تنفيذ مهام لمصادر نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- ما هو أثر التزام مصادر المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟
- ما هو أثر وجود لجنة مراجعة فعالة لمصادر المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

#### هدف البحث :

- يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في دراسة العلاقة بين المصادر المختلفة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية الآتية :
- دراسة أثر استقلال وموضوعية مصادر نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- تحديد أثر الكفاءة المهنية (المقدرة المهنية) للقائمين على مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة .
- دراسة أثر جودة تنفيذ مهام لمصادر نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .
- معرفة أثر التزام مصادر المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .
- توضيح أثر وجود لجنة مراجعة فعالة لمصادر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .

#### أهمية البحث :

##### ( أ ) الأهمية العلمية :

- أثارت ظاهرة الإسناد لمصادر أنشطة المراجعة الداخلية جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض ، كقضية محاسبية محل جدل مستمر مهنياً وأكاديمياً، وكأحد القضايا البحثية التي تناولتها الأوساط العلمية والمهنية في الوقت الراهن، حيث يسوق كل طرف من الحجج والأسانيد ما يؤيد ويدعم رأيه .
- من خلال هذه الدراسة يمكن توفير دليل لإدارة الشركات ليكون بمثابة مرشد لها في اختيار المصدر الأمثل للقيام بنشاط المراجعة الداخلية .
- أن تنوع مصادر أداء أنشطة المراجعة الداخلية وأثرها على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية يعد من الموضوعات الحديثة التي نالت اهتماماً كبيراً في الآونة الأخيرة .
- الندرة النسبية في الأبحاث العربية – في حدود علم الباحث – التي تناولت دراسة أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية على مستوى بيئة الأعمال المصرية .

##### (ب) الأهمية العملية :

- يرى الباحث أن هذا البحث يمكن أن يساهم بشكل عملي في الآتي :
- تساهم هذه الدراسة في تحسين فهم طبيعة العلاقة بين المصادر المختلفة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية .
- توفير تصورات أكثر عن أحكام مراقب الحسابات وقراراته من خلال طبيعة عمله مع مصدر المراجعة الداخلية .
- الشركات التي توظف المحاسبين للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية والجهات التي تضع المعايير تبحث عن فهم للعوامل التي تؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

#### منهج البحث :

سوف يعتمد الباحث في هذه الدراسة على المزج بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي. حيث يقوم الباحث باستخدام المنهج الاستنباطي لدراسة أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت صدور تقرير المراجع الخارجي، وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة بهدف استنباط فروض البحث. ثم تحول الباحث بعد ذلك إلى استخدام المنهج الاستقرائي لاستقراء واقع الممارسة المهنية في مصر من خلال الدراسة الميدانية التي سوف يقوم بها الباحث من خلال توزيع قائمة استقصاء على كلا من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية.

**الإطار النظري وتطوير فروض للبحث :**

لقد تطور دور المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ في الوقت الحاضر، فأصبحت تساهم في تحقيق الريادة والتفوق لمنظمات الأعمال باعتبارها وظيفة تقييمية لكافة أنشطة المنظمة، علاوة على تقديمها للاستشارات والنصائح لخدمة الأطراف الداخلية والخارجية المهتمة بها، وليست الإدارة العليا فقط، بجانب ذلك فقد أشار (Ebaid, 2011, p. 109) بان الأهداف الحديثة لوظيفة المراجعة الداخلية هي تقديم تأكيد معقول عن القيمة المضافة لأنشطة المنظمة ورقابة وتقييم وتحسين كل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة .

كما عرفها (Rudhani et al., 2017, p. 92) " نشاط استشاري مستقل وتأكيدي موضوعي يهدف إلى تحسين عمليات المنشأة وزيادة عائدها حيث تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة " .

كما عرفها (Ahmed and Joksimovic, 2017, P. 116) بأنها تأكيد مستقل وموضوعي، وهي نشاط استشاري يصمم لأضافة قيمة لعمليات المنشأة وتحسينها، وتحسين فعالية إدارة المخاطر والسيطرة على العمليات والحكم فيها .

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها نشاط رقابي مستقل وموضوعي واستشاري من شأنه تقييم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المنشأة بوضع أساليب منهجية منتظمة لتقييم وتحسين فعالية كلا من إدارة المخاطر والرقابة وحكومة الشركات " . (IIA, 2009) ، وباستقراء هذا المفهوم نجد أنه أكد على أهمية توافر مجموعة من المقومات في نشاط المراجعة الداخلية، وكونه بدأ بتعريفها أنها نشاط، فيعتقد الباحث أنه فتح المجال أمام المصادر الأخرى للمراجعة الداخلية للقيام بهذا الدور المحوري، حيث تم استبدال كلمة وظيفة في المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية بكلمة نشاط، وحيث أن الوظيفة هي صفة لصيقة بالمنشأة، مما أضفي عليها بل ويجب ممارستها من داخل المنشأة، بعكس كلمة نشاط التي تفتح المجال أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة فضلاً عن شركات المراجعة المتخصصة للقيام بهذا الدور .

ولقد نالت المراجعة الداخلية اهتماماً كبيراً بعد صدور قانون (Sarbanes Oxley act, 2000) في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي ترتب عليه تحويل دور المراجعة الداخلية من دور قائم على أساس رقابة المخاطر المالية فقط إلى دور أوسع يتمثل في رقابة جميع المخاطر الأخرى. كمخاطر الالتزام ومخاطر التشغيل. وذلك بهدف زيادة فعالية دور المراجعة الداخلية بالمنشآت (راضي، ٢٠١٩، ص ٥٥) .

ومع سعي الشركات نحو تعزيز مراكزها التنافسية في سوق عالمي متزايد المنافسة، فإنها تجد أنها تستطيع خفض التكاليف والحفاظ على الجودة من خلال الاعتماد المتزايد على مقدمي الخدمات الخارجيين للأنشطة التي ينظر إليها على أنها ثانوية والحفاظ على الأنشطة الأساسية .

وخلال النصف الثاني من عقد الثمانينيات وكذلك عقد التسعينات من القرن العشرين، ظهرت سلسلة من المقالات التي تدعم أنشطة الاستعانة بمصادر خارجية في مجال الأعمال والدوريات المهنية الأخرى، وغالباً ما كانت تحمل عناوين جذابة مثل "النمو أكثر من خلال القيام بعمل أقل"، "يكتسب الاستعانة بمصادر خارجية السرعة في عالم الشركات"، "الاستعانة

بمصادر خارجية يمكن أن يكون حلاً منتجاً "Outsourcing can be a productive solution" **البدائل المتاحة أمام الشركات للحصول على نشاط المراجعة الداخلية (المتغير المستقل) :**

عند التفكير في كيفية تدبير الموارد اللازمة لأداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية لديها، اهتمت منشآت الأعمال بتحديد الموارد والاحتياجات الضرورية اللازمة لأداء مهام الوظيفة، وتحديد الجهة المسؤولة عن تدبيرها .

ومن واقع الممارسة المهنية، فإن منشآت الأعمال إذ هي بصدد التفكير في تلك القضية الهامة، تجد نفسها أمام خيارات عديدة ، ما بين إمكانية تدبير كافة الموارد اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية ذاتياً، أو اللجوء إلى طرف خارجي متخصص يتولى بنفسه مهمة تدبير كافة الاحتياجات والموارد اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية والنهوض بكافة مهامها ، أو تدبير الموارد والاحتياجات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية والنهوض بمهامها عبر الجمع بين الخيارين السابقين. وفي ظل تنوع الخيارات المتاحة أمام المنشأة في هذا الصدد ، يطرح سؤال ألا وهو : " ما هو المزيج الذي يحقق التوازن الأمثل بين المصادر المختلفة للحصول على موارد المراجعة الداخلية ؟ " (IIA, 2009, p. 2) .

ولقد اتفقت معظم آراء الباحثين والهيئات المهنية والتنظيمية في هذا المجال ، على وجود مجموعة من البدائل المختلفة المتاحة أمام منشآت الأعمال للحصول على خدمات المراجعة الداخلية .

#### **الاعتماد على قسم المراجعة الداخلية (المصدر الداخلي) : In-Sourcing (In-House)**

في ظل هذا البديل تقوم منشآت الأعمال بإرساء قواعد إدارة دائمة للمراجعة الداخلية بها، بحيث يقع على عاتقها مسئولية النهوض بكافة مهام المراجعة الداخلية، دون الاشتراك مع أية أطراف أخرى في أداء تلك المهام . ويلاحظ هنا أن منشآت الأعمال إذ هي بصدد اتباع هذا البديل ، لابد أن تضمن توفير أكبر قدر ممكن من الاستقلال التنظيمي والوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية بها عن مجلس إدارة المنشأة، بحيث تبقى تبعيتها الوظيفية إلى لجنة المراجعة مباشرة، والتي تشترك مع إدارة المراجعة الداخلية في وضع وتقييم خططها، وبالتالي يتم أداء وظائف المراجعة الداخلية بالكامل من داخل المنشأة أي بالاعتماد على قسم المراجعة الداخلية وذلك من خلال إعادة تدريب المراجعين الداخليين وإعادة هندسة قسم المراجعة الداخلية بما يشمل أدوات المراجعة والأساليب المستخدمة ، وتطوير أداء وظائف المراجعة الداخلية (محمود ، ٢٠١٥ : ص ٦٤) .

#### **التعاقد الكلي على وظائف المراجعة الداخلية (الإسناد الخارجي الكامل Total Outsourcing) :**

تلجأ الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى الإسناد الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية، بصفة خاصة عندما لا يوجد قسم للمراجعة الداخلية بها، في ظل إلزام قوانين بعض الدول ومنها مصر خاصة عندما لا يوجد قسم للمراجعة الداخلية بها، في ظل إلزام قوانين بعض الدول ومنها مصر خاصة في الشركات المساهمة، وفي ظل هذا البديل تتعاقد الشركة مع طرف خارجي للأداء الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية (عبدالكريم ، ٢٠٠٩) .

كما يرى (Raiborn, 2017, p. 16) أن تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية يعد الدافع الأساسي لتوجه العديد من الشركات نحو الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية على المدى القصير، حيث أن الطرف الخارجي المتخصص أكثر قدرة علي تخفيض التكاليف، كذلك رغبة الشركات في تجنب العديد من عناصر التكاليف، والمكافآت المرتبطة بالتعيين ، هذا البديل أفضل لانخفاض تكاليف الحصول عليه مثلاً مقارنة بإنشائه في حالة كون الشركة قائمة

أو محل تكوين ، في حين ترى إدارة إحدى الشركات الأخرى أنه من الأفضل أن يتم إحلال قسم المراجعة بالشركة والحصول على خدماتها من مصدر خارجي ، في حالات إعادة الهيكلة وتخفيض حجم الشركة للوصول للحجم الأمثل، وخاصة عندما يشهد سوق المراجعة منافسة شديدة وتقوم مكاتب المراجعة بإجراء المضاربات من أجل تخفيض أسعار الخدمات، ومن الأسباب التي تقود الشركات إلى هذا البديل، نجد عدم قدرة أو رغبة الإدارة العليا في الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية .

وقد أرشد معهد المراجعين الداخليين منشآت الأعمال التي تكون بصدد اتخاذ قرار بالإسناد الخارجي الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية لطرف خارجي، أن تكون مسئولية الإشراف والرقابة على وظيفة المراجعة الداخلية في تلك الحالة، لا يمكن أن تسند إلى الطرف الخارجي مقدم الخدمة، بمعنى أنه يتعين على منشآت الأعمال تعيين ممثل لها سواء كان المدير التنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية ، أو أحد ممثلي الإدارة العليا كي ينوب عنها في إدارة والإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة. وفي مثل تلك الحالة يصبح من الواجب عليها تقييم مدى استقلالية العضو الممثل للمنشأة ، خصوصا إذا ما كان هذا العضو تسند إليه مهام أخرى بخلاف مهمة إدارة وظيفة المراجعة الداخلية، كما يعد دور كل من مجلس إدارة المنشأة، والأطراف المسئولة عن الحوكمة فيها ، في غاية الأهمية فيما يتعلق بمتابعة وظيفة المراجعة الداخلية والإشراف عليها في تلك الحالة (3, P. 2009, IIA).

ومع تطور أهداف المراجعة الداخلية وسعيها نحو تحقيق قيمة مضافة لمنظمة الأعمال، فقد تعددت مصادر أداء خدماتها ولم تعد تقتصر على المصدر الداخلي والذي يعرف In-House من خلال قسم أو إدارة مستقلة داخل منظمة الأعمال ، بل قامت الكثير من المنظمات بالاستعانة بمصدر خارجي Out sourcing لتقديم هذه الأنشطة والخدمات للمنظمة ، لذا أشارت دراسة (AL- Dhamari, et al., 2018, p. 190) بأن الاستعانة بمصدر خارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية هي من أهم القضايا التي تثير الجدل في الفترة الأخيرة وتوصلت إلى أن هناك ارتباطاً عكسياً بين أتعاب عملية المراجعة وجودة المراجعة الداخلية ، حيث تنخفض أتعاب عملية المراجعة عند ارتفاع جودة المراجعة الداخلية التي تتحقق من خلال الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية ، كما أضاف (Jaing, et al., 2020, p. 101) بأن هناك اتجاه عام من قبل العديد من الشركات للاستعانة بالمصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية وذلك لتأثيرها على جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، وفي نفس السياق أوضحت دراسة (Barac and Motubatse, 2010, pp. 969-979) بأن نسبة ممارسة خدمات المراجعة الداخلية من خلال مصدر خارجي بلغت ٧٨.٧% في الشركات العامة، ونسبة ٤٥.٨% في الشركات الخاصة في المملكة المتحدة .

ويشير مصطلح الإسناد الخارجي إلى الارتباط مع طرف خارجي لتقديم خدمة أو منتجات كانت تقدم في السابق من خلال المصادر الداخلية وذلك مع زيادة شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية والمراجعين الداخليين بسبب الإسناد الخارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية وبدأ ذلك في زيادة لعدة أسباب أهمها أن هناك منشآت واجهت فشل كبير من ناحية المراجعين الداخليين في أداء المراجعة الداخلية ومنشآت أخرى ترغب في تخفي التكلفة والأعباء الثابتة ومنشآت أخرى تريد مراجعين داخليين لهم خبرة خاصة (أبو طالب ، ٢٠١٨ ، ص ٥) .

كما عرفه (محمود ، ٢٠١٥ ، ص ٦٢) " الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية بأنه التعاقد مع طرف خارجي متخصص ذو خبرة في مجال عمل وأنشطة الشركة محل التعاقد بغية توفير المهارات والكفاءات التي لا تستطيع الشركة توفيرها، للقيام بكل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية، والتي كان يتم القيام بها داخلياً، حتى تتمكن الشركة من التركيز على الأنشطة الرئيسية التي تحقق لها ميزة تنافسية ، مع احتفاظ الشركة بالمسئولية الكاملة عن المحافظة على وتطوير نظام الرقابة الداخلية بها " .

## التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين ( الإسناد المشترك لوظيفة المراجعة الداخلية : (Co Sourcing

تقوم فكرة الإسناد المشترك على وجود إدارة داخلية للمراجعة الداخلية قوية بالإضافة إلى وجود مصدر خارجي لتقديم بعض خدمات المراجعة الداخلية غير الروتينية والتي تتطلب خبرات ومؤهلات خاصة (مثل مراجعة نظم تكنولوجيا المعلومات، المراجعة البيئية، مراجعة المشتقات المالية ومراجعة إدارة المخاطر) ، وبالتالي يتم الجمع بين مزايا المصدر الداخلي والخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية (عبدالكريم ، ٢٠٠٩) .

ونظراً لأهمية وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة ، ومهارات وخبرات ، تحتاج الشركة إلى مصدر خارجي لتوفيرها، اتجهت بعض الشركات نحو الإسناد المشترك لأنشطة المراجعة الداخلية ، وتقوم منشآت الأعمال بالاحتفاظ بإدارة دائمة للمراجعة الداخلية بها، مع الاستعانة بطرف خارجي متخصص لمعاونتها على أداء بعض مهام المراجعة الداخلية (Aldhizer, et al., 2003, p. 38) .

وقد أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2004) على أهمية إشراف مدير المراجعة الداخلية بالشركة على عمليات إسناد نشاط المراجعة الداخلية للمصدر الخارجي في ظل تبني بديل الإسناد المشترك وتمثل مهام مدير المراجعة الداخلية فيما يلي :

- تقييم خطة المراجعة ، وقدرات المراجعين ، وسد أي ثغرات بها .
- إجراء التعاقد لمدة معينة ، ليكن ثلاث سنوات ، للتأكد من كفاية الوقت ، والفرصة لإقامة علاقات والتعرف على إمكانيات المصدر الخارجي .
- التقييم المستمر لأعضاء فريق المصدر الخارجي وتحديد أوجه القصور .
- التأكد من تقديم المصدر الخارجي تقاريره للمدير المسئول عن المراجعة الداخلية بالشركة، وكذلك لمديره المسئول في مكتب المراجعة .
- التحقق من أن إجراءات المراجعة الداخلية تتم وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA) .
- الحصول على تقرير شامل عن أداء المصدر الخارجي ، ومهنيته في إجراء المراجعة .
- الاحتفاظ بكافة أوراق العمل .

### فترة إصدار تقرير المراجعة : المفهوم والمكونات (المتغير التابع)

تشير فترة إصدار تقرير المراجعة إلى عدد الأيام من نهاية السنة المالية للشركة حتى تاريخ تقرير المراجع الخارجي (Hassan, 2016, p. 17) ، وأشارت دراسة (Knechel and Payne, 2001, p. 140) إلى أن فترة إصدار تقرير المراجعة الكلية تتكون من ثلاث مكونات فرعية تتمثل في فترة تأخر الجدولة scheduling lag ، وفترة تأخر مجال العمل fieldwork lag وأخيراً فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة reporting lag .

وتشير فترة الجدولة scheduling lag إلى الفترة من انتهاء السنة المالية للشركة وحتى بداية العمل الميداني للمراجعة الخارجية ، وترجع أسباب هذه الفترة إما إلى عوامل ترتبط بالشركة محل المراجعة أو عوامل ترتبط بالمراجع الخارجي، وفيما يتعلق بالعوامل التي تتعلق بالشركة ، فقد تتأخر الشركة في إعداد القوائم المالية التي يتم مراجعتها خاصة على سبيل المثال في عمليات اندماج القوائم المالية للشركة الأم مع شركاتها التابعة وما نثره عمليات الاندماج من مشاكل قد تحتاج إلى فترة زمنية لحلها بعد انتهاء السنة المالية، كذلك رغبة الشركة في الإفصاح عن القيم العادلة والتأخر في إعداد القيم العادلة وتسويتها ، أو رغبة الشركة إتباع تعليمات مستجدة صادرة عن الجهات المهنية في توقيت إعداد التقارير المالية، والعوامل السابقة قد تساهم في تأخر إعداد التقارير المالية للشركة بعد انتهاء السنة المالية وقبل بدء المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية، أما العوامل التي ترتبط بالمراجع الخارجي، فقد ينتج عن ضغط العمل

في مكاتب المحاسبة والمراجعة في نهاية السنة المالية وخاصة في مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تتمتع بسمعة جيدة ولديها العديد من عملاء المراجعة أو حتى اندماج مكتب المحاسبة والمراجعة في مكتب دولي في تاريخ مراجعة القوائم المالية إلى التأخر في بدء عملية المراجعة للـقوائم المالية للشركة

(Knechel and Payne, 2001, p. 140)

إن تأخر تقرير المراجعة (ARL) والعوامل المؤثرة في تأخر تقرير المراجعة موضوع اهتمام العديد من الباحثين والأكاديميين والممارسين. فتأخير المراجعة هو مصطلح مختلف يستخدمه الباحثون ، والذي يرتبط في الواقع بتأخير تقرير المراجعة. وتؤكد بعض الدراسات السابقة أن تأخر تقرير المراجعة يعتمد على عوامل مرتبطة ببعضها البعض مثل حجم الشركة ، وصناعة الشركة ، ورسوم المراجعة ، والعوامل المتعلقة بالمراجع (Pradipta et al., 2020, p. 41).

وتحاول العديد من الدراسات الربط بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية كأحد الوظائف المحاسبية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، حيث قد يترتب على الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية Accounting Outsourcing تخفيض خطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية ، وكذلك تخفيض جهد المراجعة الخارجية وهو ما ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، إلا أن الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية يتطلب زيادة التنسيق بين المراجع الخارجي القائم على مراجعة القوائم المالية وإدارة شركة عميل المراجعة والطرف الثالث الذي يقدم خدمات الوظائف المحاسبية، وضعف هذا التنسيق قد يؤثر على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، وهذا ما تناولته دراسة (Cullinan and Zheng, 2017, p. 276) حيث استنتجت وجود علاقة بين الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث تزداد فترة إصدار تقرير المراجعة بيومين أو ثلاثة أيام في الشركات التي تسند الوظائف المحاسبية لطرف خارجي مقارنة بالشركات التي تحتفظ بأداء الوظائف المحاسبية داخل الشركة In-sourcing ، وتنفي دراسة (Wan-Hussin and Bamahros, 2015, p. 502) هذه العلاقة، حيث تناولت الربط بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وتوصلت إلى عدم وجود أدلة على وجود تأثير لمتغير مصدر نشاط المراجعة الداخلية سواء كان خارجي أو داخلي على توقيت إصدار تقرير المراجعة .

### تطوير فروض البحث :

يعتقد الباحث أنه يوجد مجموعة من العوامل التي ترتبط بمصدر نشاط المراجعة الداخلية والتي يمكن أن تترك أثراً على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، منها ما يرتبط بالتزام مصدر أنشطة المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية ، وعوامل ترتبط بجودة الأداء لمصدر نشاط المراجعة الداخلية، وأخيراً عوامل ترتبط ببعض الآليات التي تساهم في زيادة فعالية أداء مصدر أنشطة المراجعة الداخلية مثل لجنة المراجعة ، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي :

**أثر التزام مصدر المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة :**

يعتقد الباحث أن من محددات اعتماد المراجع الخارجي على مصدر نشاط المراجعة الداخلية، وأحد عناصر تقييم تلك المصادر هو تحديد مدى التزام مصدر نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية التي تصدرها الجهات المهنية .

ولقد قام معهد المراجعين الداخليين بالعديد من الدراسات المسحية التي حاولت تحديد مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين عند قيام

المراجع الخارجي باتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، حيث يقوم معهد المراجعين الداخليين بعمل مسح شامل بصورة دورية لأخذ آراء أعضاء المعهد والتعرف على الممارسات الفعلية لنشاط المراجعة الداخلية، ويشمل هذا المسح الممارسين لنشاط المراجعة الداخلية، الشركات التي تقدم نشاط المراجعة الداخلية، وكذلك الأكاديميين، للتعرف على طبيعة ومجال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها مصدر نشاط المراجعة الداخلية (IIA, 2011).

ويعتبر الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية أحد الجوانب الهامة التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند اتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية من عدمه، ولقد قام كل من (Burnaby, et al., 2009) بدراسة مدة الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من خلال قاعدة البيانات التي وفرها الإطار العام للمعرفة لعام ٢٠٠٦، ووجدوا أن معظم المشاركين ووظائف المراجعة الداخلية المرتبطة بهم (٦٠%) يستخدمون المعايير والإرشادات المهنية للمراجعة الداخلية بصورة كافية، أما حوالي نسبة ٤٠% من الردود توضح عدم الالتزام التام بكل معايير المراجعة الداخلية، وأرجع المستجوبين أسباب عدم الالتزام بالمعايير إلى عدم كفاية الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية، اعتقاد إدارة الشركة أن نشاط المراجعة الداخلية لا تصيف قيمة، عدم توافر الوقت اللازم للالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، أو أن الالتزام بالمعايير مستهلك للوقت، عدم تدعيم إدارة الشركة لأهمية الالتزام بالمعايير، تطبيق التعليمات الحكومية أو المعايير المحلية في البلد المحلي للشركة.

وفي دراسة قام كل من (Leung, et al., 2004) بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية في خمس دول هي استراليا، الصين، اليابان، نيوزلندا و تايوان، ووجدت الدراسة أن هذه الدول تستخدم المعايير بدرجة مرتفعة، وكانت أكبر نسبة التزام بالمعايير في استراليا (٦٠.٨%)، وتتنوع أسباب عدم الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية بين التكاليف والنقص في الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية كأسباب رئيسية لعدم الالتزام، ويعتقد الباحث أن محدد القابلية للالتزام من قبل القائمين على نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية يعتبر أحد محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية.

وكان هذا الأمر محل اهتمام دراسة (Mitra and Yang, 2015, p. 510) حيث وجدت علاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وتوقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، خاصة الفقرة رقم (٤٠٤) من قانون الساربنز الأمريكي (SOX) في مجال تقييم جودة الرقابة الداخلية وعلاقتها بفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

ولكن بصورة محددة، أي من مصادر المراجعة الداخلية أكثر التزاماً بمعايير المراجعة الداخلية، وبالتالي يعطى مؤشراً لزيادة الاعتماد عليه، من خلال اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها، أو حتى استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة الخارجية؟ وما يترتب على ذلك من قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.

وبصورة عامة، يتوقع الباحث أن عامل القابلية للالتزام بمعايير المراجعة الداخلية يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما زاد التزام نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير والتعليمات المرتبطة بالمراجعة الداخلية، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.

ويتوقع الباحث أن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية أكثر التزاماً بمعايير المراجعة الداخلية بسبب طبيعة تخصص مكاتب المحاسبة والمراجعة في عملية المراجعة وضرورة إلمامهم بالتطورات في المعايير الصادرة من الجهات المهنية والتنظيمية، يلي ذلك المصدر

المشترك، كونه يتضمن المصدر الخارجي وتواجد المصدر المشترك يساعد على نشر المعرفة بين العاملين في المراجعة الداخلية، وأخيراً المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية .  
ومما سبق يمكن للباحث صياغة الفرض البحثي المتعلق بمدى التزام مصدر نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة على النحو التالي :  
من المتوقع أن يلتزم المصدر الخارجي بمعايير المراجعة الداخلية بصورة أكبر من المصادر الأخرى وهو ما يؤدي إلى انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة .

#### صورة أخرى لصياغة الفرض :

H0 : (فرض العدم) لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين التزام مصادر المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .  
H1 : (الفرض البديل) توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين التزام مصادر المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .  
أثر المقدرة المهنية لمصدر نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة :

تتوقف المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على مجموعة من المحددات ، تتمثل في الخبرة والمعرفة في مجال المراجعة، المؤهلات العلمية، الشهادات المهنية، والتدريب والخبرة، والمعرفة بعمليات الشركة (مبارك ، ٢٠١٢ ، ص١٤٦) ، ويضيف إلى ذلك (Desai, et al., 2005, p. 8) الذي يرى أن المحددات الفرعية للمقدرة المهنية للمراجع الداخلي تتمثل في الخلفية التعليمية ، الشهادات المهنية ، برامج التدريب الداخلي ، مدى تدعيم الشركة للتدريب المستمر، وجود نظام يحدد المسؤوليات ، مراجعة إجراءات وأوراق العمل ، التخطيط للعمل، الخبرة والمعرفة بالشركة، والمعرفة في مجال المراجعة .

وبصورة عامة ، أن المقدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية ، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما زادت المقدرة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية وما يرتبط بها من محددات، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل ، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة .

ويمكن وصف وتحليل العلاقة بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات الفرعية للعاملين في نشاط المراجعة الداخلية، والتي قد تؤثر على إجراءات القيام بالمراجعة الخارجية، وتتمثل تلك المتغيرات في الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي، ومدى وجود برامج للتدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر للمراجعين الداخليين ، بينما يرى (الإبياري ، ٣٠١٣ ، ص٢٨) أن المقدرة المهنية تقوم على عنصرين ، الأول : معرفة مهنية كافية ومناسبة ، تضمن فهم المراجع الداخلي لطبيعة وهدف عمل المراجعة الداخلية ، والثاني: قدرة مهنية عالية تضمن توافر المهارات المهنية اللازمة لعمل المراجعة الداخلية. كما يعتقد أن قيام عملية اختيار فريق المراجعة الداخلية على أساس المقدرة المهنية من شأنه أن يدعم موضوعيتهم ، حيث أن ضعف مقدرة أفراد المراجعة الداخلية قد يحمل تهديداً لموضوعيتهم، حيث قد يسمح هذا الضعف لجهة أو لشخص بالتأثير على فكر أو أداء أفراد المراجعة الداخلية.

ولكن أي من مصادر المراجعة الداخلية المختلفة يتمتع بمستوى مقدرة مهنية أعلى؟ فمن ناحية ، إذا كان المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يتمتع بالمعرفة والخبرة المتعمقة بأمر الشركة نظراً لأنه يقضى معظم وقته في الشركة ، وبالتالي يحصل على المعرفة والمعلومات التي تجعله مدركاً بأمر الشركة ، ونظراً لأنه موظف ، نجد أن عمله يتصف بالجدية نظراً لانتماؤه وولائه للشركة ، ورغبته في مساعدة الشركة لتحقيق أهدافها (Zureigat and AI-

(Moshagh, 2014, p. 74) ، وتوافر هذه المقومات للمقدرة المهنية للمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية قد تترك أثراً على إدراك المراجع الخارجي بزيادة الاعتماد على هذا المصدر ، وبالتالي قصر فترة إصدار تقرير المراجعة .

ويتفق مع الرأي السابق دراسة (صبيحي ، ٢٠٠٠) التي تؤكد على أن المصدر الداخلي يساهم في تكوين الكوادر التي تصلح لتولي المناصب القيادية ، بل إن قسم المراجعة الداخلية بالشركة قد يكون القسم الأكثر تأهيلاً للقيام بذلك ، ولكن على الوجه الآخر تزداد إمكانيات المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية، كما أن عادة ما يستخدم الأساليب التكنولوجية الحديثة والمتطورة والتي تنسم بتقنيات فنية عالية ، مما يعكس على المقدرة المهنية، كذلك قدرة المصدر الخارجي على طرح الأفكار الابتكارية لتحسين العمل ، فضلا عن الخبرة المكتسبة من خلال التعامل مع العديد من الشركات في مجال المراجعة ، كذلك ضعف التأهيل العلمي والعملية للمصدر الداخلي نظرا لانخفاض عدد الدورات التي تعدها الشركات ، وهذا ما دعي البعض للتشكيك في مهارات وقدرات المصدر الداخلي للوفاء باحتياجات الشركات في بيئة الأعمال الحالية المعقدة والمتطورة (Aldhizer, et al., 2003, p. 41) .

ويؤيد ذلك (مبارك ، ٢٠١٢ ، ص٢٥) ، الذي يرى أن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية يتمتع بمقدرة مهنية أعلى من المصدر الداخلي .

وبصورة مجملية تترك المقدرة المهنية لمصدر نشاط المراجعة الداخلية أثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد ، وبالتالي التأثير في كفاءة عملية المراجعة ، أي يكون له انعكاس على فترة إصدار تقرير المراجعة .

ومما سبق يمكن للباحث صياغة الفرض البحثي المتعلق بأثر المقدرة المهنية لمصدر نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة على النحو التالي :

H0: (فرض العدم) لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المقدرة المهنية لمصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .

H2: (الفرض البديل) توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المقدرة المهنية لمصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .

**أثر استقلال وموضوعية مصدر نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة :**

يعد الاستقلال والموضوعية من المحددات الهامة لجودة نشاط المراجعة الداخلية ، ولعل التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين ، الذي أصبح مقبولاً ومتعارفاً عليه ، قد الحق الاستقلال والموضوعية بالخدمات الاستشارية والتأكيدية ، التي يقدمها فريق المراجعة الداخلية ، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل وموضوعي ، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة ، وتحسين عملياتها ، ويساعد في تحقيق أهداف المنظمة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة " (AII, 2012) .

وبناءً على ذلك تعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعة الداخلية والتي تلعب دور فعال في حوكمة الشركات والتأثير على جودة التقارير المالية لشركات ، فكلما اتصفت المراجعة الداخلية بالموضوعية، كلما كان لديها القدرة على اكتشاف ممارسات الإدارة الخاصة بالتلاعب في التقارير المالية والحد منها . وتري دراسة (مبارك ، ٢٠١٢ ، ص١٤٨) أن درجة موضوعية قسم المراجعة الداخلية في الشركة ، تتحدد بناء على معيارين أساسيين هما الاستقلال التنظيمي ، عدم القيام بالأعمال التنفيذية .

وتفرق معايير المراجعة الداخلية (IIA, 2008) بين مفهومي الاستقلال والموضوعية، حيث عرفت الاستقلال على أنه " تحرر المراجع الداخلي من الظروف التي تهدد الموضوعية، أو ما قد يتطلبه تحقيق الموضوعية ، ومثل هذه التهديدات يجب إدارتها على المستوى

الشخصي، الوظيفي، والتنظيمي للمراجع الداخلي، " كما عرف الموضوعية بأنها" عدم التحيز الذهني الذي يسمح للمراجع الداخلي بأداء مهام الارتباط بطريقة تعتمد على عدم خضوعه لأي ضغوط تجعل أحكامه تابعة للآخرين، وهذان التعريفان يقترحان أن الموضوعية هي حالة ذهنية، أما الاستقلال فهو الوضع الذي يسمح للمراجع الخارجي بأن يعمل بموضوعية. ويمكن إرجاع ذلك للعديد من الأسباب، لعل من أهمها الطبيعة التنظيمية للشركات، بمعنى أن المراجع الداخلي بالشركة هو موظف في الشركة واحتمال تعرضه للضغوط من جانب الإدارة مرتفعا، فكيف يمكن للمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية تقييم أداء الإدارة وهو في نفس الوقت خاضعا لها. حيث يكون للإدارة القدرة على التحكم في حوافز العاملين كأجور متغيرة ومنحها للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية بالشركة.

وتوصلت دراسة (AI-Najjar, 2018, p. 163) إلى وجود علاقة طردية جوهرية بين بعض آليات حوكمة الشركات وألعاب المراجعة في الشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وحجم مجلس الإدارة، عدد مرات اجتماع أعضاء مجلس الإدارة وألعاب المراجعة، بالإضافة إلى وجود علاقة عكسية بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وألعاب المراجعة. وهذا ما أكدته دراسات (Leung et al. 2004; Burnaby et al., 2007) بأن غالبية المستجوبين من مديري المراجعة الداخلية يقومون بالتقرير للجان المراجعة ويتاح لهم إجراء مقابلات خاصة، ويسهل الوصول للجنة المراجعة، كما ركزت دراسة (Christopher et al., 2009, p. 202) على العوامل التي تهدد استقلال المراجع الداخلي في علاقته بالإدارة ولجنة المراجعة، على عينة من الشركات الاسترالية، ومن العوامل التي ركزت عليها وتهدد استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية عدم التقرير الوظيفي إلى لجنة المراجعة، كما أن لجنة المراجعة ليست هي الجهة الوحيدة المسؤولة عن تعيين وإقالة أعضاء فريق المراجعة الداخلية وأخيراً نقص الخبرة المحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة.

وأما فيما يتعلق بخط التقرير لنشاط المراجعة الداخلية كأحد المتغيرات التنظيمية التي تؤثر في جودة نشاط المراجعة الداخلية، تقترح دراسة (Gray and Hunton, 2011) أنه في بعض الحالات، يقل اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية عندما يتم التقرير إلى رئيس مجلس إدارة الشركة مقارنة بالتقرير للجنة المراجعة، بسبب الاختلافات في تقدير المراجع الخارجي لكفاءة وموضوعية قسم المراجعة الداخلية في ظل علاقات تقرير مختلفة، وبالتالي فإن نتيجة الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية في ضوء هذه المتغيرات يترجم إلى التأثير في الوقت اللازم لمراجعة التقارير المالية.

وبصورة عامة يمكن القول أن استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، كلما تمتع نشاط المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية وما يرتبط بها من محددات، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة (Pradipta et al., 2020, p. 61).

حيث يعتقد (الإيباري، ٢٠١٣، ص ٢٧) أن استقلال المراجع الداخلي أساس الموضوعية، الأمر الذي قد يدفع بالاعتقاد بأن قيام مصدر خارجي بالمراجعة الداخلية بشكل كلي أو بالمشاركة يدعم موضوعية المراجعة الداخلية، فتصف أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي بأنه أعلى موضوعية من التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة، وذلك استناداً إلى إمكانية تعرض موظفي المراجعة الداخلية بالشركة لضغوط من

قبل الإدارة من أجل تحقيق أهدافها في إطار من الروابط والمصالح المشتركة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

وتتفق معه دراسة (مبارك ، ٢٠١٢) التي يرى فيها أن المراجع الخارجي يفضل الاعتماد على المصدر الخارجي مقارنة بالمصدر الداخلي ، وترى دراسة (فراج ، ٢٠١٤) أن أهم الانتقادات التي وجهت للمصدر الداخلي هي الشك في استقلاليته وموضوعيته .

ويرى (محمود ، ٢٠١٧ ، ص٢٦٨) أن وصف وتحليل العلاقة بين استقلال وموضوعية مصدر نشاط المراجعة الداخلية في علاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تؤثر في مدى اعتماد المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة الداخلية والتأثير على الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز المراجع الخارجي لمهامه ، وتتمثل تلك المتغيرات في مدى خضوع المراجع الداخلي للإدارة وبالتالي فقدان الاستقلال نتيجة لعلاقات الألفة المحتملة ، التبعية الوظيفية للمراجع الداخلي ، ومدى قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام الإدارة العليا التي يخضع لها ، ومدى وجود نظام للمرتبات والحوافز تتحكم فيه إدارة الشركة ، وأخيراً التبعية التقريرية للمراجعة الداخلية .

ويعتقد الباحث أن المتغيرات التي تناولتها الدراسة السابقة ، يمكن للباحث الاعتماد عليها في المقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث تأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، فعلى سبيل المثال ، التبعية الوظيفية للمصدر الداخلي تكون لإدارة الشركة بل وأن إدارة الشركة التي تتحكم في مرتبات ومكافآت العاملين في قسم المراجعة الداخلية بالشركة (المصدر الداخلي) ، وهذا يترك أثراً على استقلال وموضوعية المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية، على عكس المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية الذي يتبع وظيفياً مكاتب المحاسبة والمراجعة التابع له ، أي لا يخضع لإدارة الشركة وبالتالي يزداد مستوى استقلاله مقارنة بالمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية، وبالتالي زيادة اعتماد المراجع الخارجي عليه وهو ما ينعكس على طول أو قصر الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة .

ومما سبق يمكن للباحث صياغة الفرض البحثي المتعلق بأثر استقلال وموضوعية مصدر نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة على النحو التالي :

H0 : (فرض العدم) لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استقلال وموضوعية مصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .

H3 : (الفرض البديل) توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استقلال وموضوعية مصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .

تتمثل المحددات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في تقييم جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية في وجود نظام لمراقبة جودة أداء نشاط المراجعة الداخلية، والذي قد تتمثل مكوناته في نظام يعرف المسؤوليات، مراجعة الإجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الوقت المنقضي في عمليات المراجعة، عدد الأنشطة التي تم فحصها، مدى إمكانية استخدام أسلوب العينات ، التوثيق الكمي والنوعي لأوراق العمل ، جودة تقارير المراجعة الداخلية ، إجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل نشاط المراجعة الداخلية (عيسى، ٢٠٠٨، ص٨)

وبصورة عامة فإن توافر محددات جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بالمستوى الكافي ، يترتب عليها زيادة اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية ، مما قد ينعكس على توفير مجهود مراجعة العديد من الأنشطة التي يقوم بها المراجع الخارجي ، أي قد تزداد إمكانية مراجعة القوائم المالية في وقت أقل مقارنة بالمستويات المنخفضة من محددات مجال عمل نشاط المراجعة الداخلية ، وهذا قد ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة الداخلية .

وعلى الرغم من أنه يمكن الاستناد إلى مدى التزام مصدر نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية في قياس جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية والسابق الإشارة إليه ، حيث أن هذه المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين تحدد ما ينبغي أن تكون عليه واقع الممارسة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية ، إلا أنه يمكن وصف وتحليل العلاقة بين جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تتمثل في مدى توثيق إجراءات المراجعة الداخلية وبالتالي سهولة وصول المراجع الخارجي لها ، ومدى وجود نظام للإشراف على ومتابعة المهام المكلف بها المراجعين الداخليين (والتي تؤثر على سرعة وجودة تنفيذ تلك المهام وإمكانية استغلال المراجع الخارجي للوقت بكفاءة) ، ومدى استجابة لجنة المراجعة ومجلس الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية ، ومدى توفير الموارد اللازمة للممارسة لأنشطة المراجعة الداخلية على الوجه الأكمل (محمود ، ٢٠١٧ ، ص ٢٧٢) .

ويعتقد الباحث أن هذه المحددات تختلف بين مصادر المراجعة الداخلية ويكون لها العديد من الانعكاسات على جودة تنفيذ المهام التي ينفذها مصدر نشاط المراجعة الداخلية ، وتترك أثراً في إدراك المراجع الخارجي حول مدى وطبيعة الاعتماد ، وبالتالي تؤثر على كفاءة المراجعة ، أي قد تترك أثراً على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة .  
ومما سبق يمكن للباحث صياغة الفرض البحثي المتعلق باختلاف جودة تنفيذ المهام وعلاقته بفترة إصدار تقرير المراجعة على النحو التالي :

H0: (فرض العدم) لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين جودة تنفيذ المهام لمصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .  
H4: (الفرض البديل): توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين جودة تنفيذ المهام لمصادر نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة .

#### دور لجنة المراجعة في تفعيل محددات نشاط المراجعة الداخلية :

تلعب لجنة المراجعة دوراً حيوياً في زيادة فاعلية حوكمة الشركات حيث تعمل على ضمان جودة التقارير المالية وتضفي عليها مزيداً من الثقة، من خلال الدور الذي تمارسه في الإشراف على عملية المراجعة، داخلية أو خارجية (Cohen, et al., 2004, p. 90) .  
فالعلاقة التعاون القوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية أساسية للوفاء بمسؤوليات كل منهما حيث تعد لجان المراجعة أحد محاور الارتكاز الهامة لأليات رفع مقدرة المراجعة الداخلية بهدف دعم فاعلية واستقلال المراجع الداخلي بما يكفل تخطيط وتنفيذ مهام وواجبات المراجع الداخلي على النحو الذي يمكنه من تحقيق أهداف المراجعة الداخلية وفقاً لمستويات الأداء المهني (Goodwin, 2003, p. 265) .

حيث أن تفعيل العلاقة التنظيمية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية تعتبر من أهم محاور رفع مقدرة المراجعين الداخليين ، وخاصة إذا ما اتخذت هذه العلاقة التنظيمية طابعاً رسمياً ، حيث تتبع المراجعة الداخلية لجنة المراجعة وظيفياً ، أي يرفع إليها تقرير المراجعة الداخلية، بما يسهم في دعم استقلال المراجعة الداخلية، كما أن المراجعة الداخلية بدورها يمكنها أن تدعم لجنة المراجعة فيما يتعلق بالرقابة، وإدارة المخاطر، والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية (Bishop, et al., 2000, p. 50) ، بالإضافة إلى ذلك يمكن لقسم المراجعة الداخلية أن يزود لجنة المراجعة بوسائل المتابعة ، إذا كانت نظم الرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة تتسم بالدقة ، وتعمل بصورة جيدة وكافية لمواجهة المخاطر ( Zain,etal., 2006, p. ) . (7)

وفيما يتعلق بالمصدر الذي يحقق الجودة للمراجعة الداخلية، فقد وجدت دراسة (Desai, et al., 2011) أن وجود لجان مراجعة ذات خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة

ونظم المعلومات قد تترك أثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية مقارنة بمحددات جودة المراجعة الداخلية حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً بين العوامل المرتبطة بجودة لجان المراجعة وجودة نشاط المراجعة الداخلية، وتقترح الدراسة أنه حتى ولو قام المراجع الخارجي بتقدير المقدرة المهنية، والموضوعية، وجودة العمل الذي يقوم به مصدر نشاط المراجعة الداخلية، بصورة إيجابية، فلا يمكن التأكد من جودة نشاط المراجعة الداخلية إذا وجد المراجع الخارجي ضعف أو قصور في لجنة المراجعة .

أما دراسة (Abdmohammadi, 2013, p. 70) فقد توصلت إلى أن لجان المراجعة تربط بشكل إيجابي بين المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وجوده المراجعة الداخلية لما يمتلكه المصدر الخارجي من خبرات ، وكفاءات تمكنه من القيام بتلك الأنشطة بما يحقق جودتها ، وفي نفس السياق استنتجت دراسة (CBOK, 2010, P. 32) وجود علاقة عكسية بين فاعلية لجان المراجعة وإسناد أنشطة المراجعة الداخلية لطرف خارجي .

ويمكن القول أن وجود لجنة المراجعة ذات الخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة ونظم المعلومات قد تترك أثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية ، مقارنة بمحددات جودة المراجعة الداخلية ، مما ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي ، وهذا ما أكدت عليه النتيجة التي توصلت لها دراسة (Ika and Ghazali, 2012) بأن لجنة المراجعة الفعالة تلعب دور محوري في خفض فترة إعداد ونشر التقارير المالية وبالتالي خفض فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، ويتفق الباحث مع نتائج دراسة (Yadirichukwu and Ebimobowei, 2013) بوجود تأثير جوهري لكل من استقلال لجنة المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية التي يتمتع بها الأعضاء على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية ، وهي نفس النتائج التي توصلت لها دراسة (Kogilavani and Noor, 2013) ، أما دراسة (Bambang, et al., 2013) وجدت علاقة جوهريّة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء لجنة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

ويمكن وصف وتحليل العلاقة بين دور لجنة المراجعة في تفعيل جودة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تتمثل في مدى عدم وجود قيود على مقابلة المراجعين الداخليين مع لجنة المراجعة، زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية، تكرار اجتماعات لجنة المراجعة ، وزيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين في لجنة المراجعة ، ومدى مسؤولية لجنة المراجعة عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية .

ولكن هل يؤثر مستوى فعالية لجنة المراجعة على اعتماد المراجع الخارجي على أي من مصادر المراجعة الداخلية ، وبالتالي التأثير في فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي ؟ يعتقد الباحث أن وجود لجنة مراجعة فعالة تتمتع بالخبرات المحاسبية وتضطلع بدورها في الإشراف على المراجعة الداخلية وتتضمن أعضاء مستقلين من خارج الشركة وتجتمع بصورة متكررة ، ينظر إليها المراجع الخارجي كصمام أمان للمراجعة الداخلية وبالتالي لا تترك الاختلافات بين مصادر المراجعة الداخلية أثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد ، بمعنى عدم وجود اختلافات جوهريّة بين المصادر من حيث تأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، هذا من ناحية .

ومن ناحية أخرى ، انخفاض مستوى فعالية لجنة المراجعة، يترك أثراً على مصدر نشاط المراجعة الداخلية ، حيث من المتوقع أن يعطي المراجع الخارجي أولوية في تقييم المصادر المختلفة للمراجعة الداخلية من خلال المتغيرات السابق تناولها الباحث ( الفروض

السابقة ) ، أي في حالة عدم فعالية لجنة المراجعة توجد اختلافات جوهرية بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث تأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة .  
ومما سبق يمكن للباحث صياغة الفرض البحثي الذي يربط بين فعالية لجنة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة على النحو التالي :  
H0: (فرض العدم) لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين مصادر نشاط المراجعة الداخلية في ظل وجود لجنة مراجعة فعالة وفترة إصدار تقرير المراجعة.  
H5: (الفرض البديل): توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين مصادر نشاط المراجعة الداخلية في ظل وجود لجنة مراجعة غير فعالة وفترة إصدار تقرير المراجعة.

يعتبر المجتمع المناسب لاختيار العينة هو مكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك لأن المراجع الخارجي للشركة هو المنوط به الأخذ في الاعتبار تأثير مصدر المراجعة الداخلية عند اتخاذ قرار بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية وبالتالي الأثر على طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، وهذه نقطة محورية في الدراسة .

وقد تم اختيار عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، والتي تتميز بكون حجمها وتتمتع بشهرة في مجال تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى مديري بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة . وتم تنفيذ الدراسة الميدانية لدراسة أثر مصدر المراجعة الداخلية على طول فترة إصدار تقرير المراجعة على نوعين من العينات:

العينة الأولى : تتضمن مجموعة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، والذي يعتمد عملهم بصورة كبيرة على نشاط المراجعة الداخلية وهم بصدد تقدير الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية ، وعادة ما تقوم هذه المكاتب بمراجعة الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية ، والتي تكون ملزمة بوجود نشاط للمراجعة الداخلية وفقا لقواعد التعامل مع هيئة سوق المال المصرية .

( من الذين أنهوا درجة الماجستير والمقيدين بتمهيدي دكتوراه المحاسبة وكذلك المدرسين في أقسام المحاسبة في كلية التجارة جامعة طنطا وكفر الشيخ ، وبعد أدنى يكون الباحث قد درس مقررين في مجال المراجعة في مرحلة الدراسات العليا .

وعلى الرغم من أن الدراسة الميدانية للعلاقة بين مصادر المراجعة الداخلية وطول فترة إصدار تقرير المراجعة يمكن تطبيقها فقط على عينة المراجعين الخارجيين ، إلا أن الاعتماد على عينة ثانية من الباحثين قد يضيف أبعاد متعددة للتحليل ، بصفة خاصة أثار توافر عامل الخبرة من عدمه ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى تم التركيز على المراجعين الخارجيين ، دون الاعتماد على المراجعين الداخليين وذلك لأن المتغير التابع في الدراسة ينصب على طول فترة إصدار تقرير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية للشركات ، وهذا اختصاص أصيل لصيق بالمراجع الخارجي دون سواه .

وفيما يتعلق بالعينة الأولى والتي تضمنت مختلف المراجعين الخارجيين بمكاتب ( نسخة من الدراسة الميدانية (قائمة الاستقصاء) المرفقة في ملاحق الدراسة ، وذلك على مكاتب المحاسبة والمراجعة ، بصفة خاصة في محافظتي الإسكندرية والقاهرة كعينة عشوائية لمجتمع الدراسة ، إما من خلال زيارة الباحث لهذه المكاتب أو إرسالها عبر الإيميل أو وسائل التواصل الاجتماعي .

لكي يتم اختبار فروض البحث التي تتناول العلاقة بين مصادر المراجعة الداخلية (مجموعات من الأسئلة، تناولت الخمس الأول منهم الفروض الخمسة وتتناول المجموعة الأخيرة من الأسئلة مقارنة صريحة بين مصادر المراجعة الداخلية في مجال التأثير على فترة إصدار تقرير المراجعة، حيث ركزت المجموعة الأولى من أسئلة قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحددات المرتبطة بالمصدر الخارجي والتي تركز على مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والمقدرة المهنية للمصدر الخارجي ومستوى الاستقلال والموضوعية وجودة تنفيذ المهام المكلف بها وانعكاس ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة (Out11: Out16). بينما ركزت المجموعة الثانية من أسئلة قائمة الاستقصاء (Co21: Co25) على المحددات المرتبطة بالمصدر المشترك والتي تعطي مؤشر للمراجع الخارجي للاعتماد عليه وبالتالي التأثير في فترة إصدار تقرير المراجعة، مع العلم بأنه المحددات المرتبطة بالمصدر المشترك تتناول العوامل التي تناولها الباحث مع المصدر المشترك لإمكانية المقارنة بين المصادر، تلى ذلك مجموعة الأسئلة (In31: In36) التي تتناول المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية والتي تركز على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والكفاءة المهنية والاستقلال والموضوعية وجودة تنفيذ المهام، وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة، وأخيراً مجموعة من الأسئلة (X4: X9) التي تتضمن مقارنة صريحة بين الثلاث أنواع من المصادر من ناحية المحددات السابق تناولها وانعكاس ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة.

تتمثل المتغيرات التي تم اختبارها والتي تناولت أثر محددات المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة في طبيعة عمل المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية التي تتطلب منه أن يكون مضطلع بأخر المستجدات في معايير الممارسة المهنية وبالتالي فهم أكثر التزاما بمعايير المراجعة الداخلية (out11)، التزام المصدر الخارجي بمعايير المراجعة الداخلية عند تنفيذ المهام المكلف بها، ولديه حس مهني وعلى علم بأخر التطورات في مجال معايير المراجعة الداخلية، ويستخدم تكنولوجيا متطورة (out12)، المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية ذو إمكانيات أوسع ومن ثم أكثر كفاءة، حيث أنهم متخصصون ومن ثم يمكنهم تقديم ممارسات أفضل لما يتمتعون به من خبرة اكتسبت خلال مراجعتهم للعديد من الشركات (out13)، يتمكن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية من ممارسة المهام المكلف بها بموضوعية واستقلالية نظراً للتبعية الوظيفية لمكتب المحاسبة والمراجعة وليس لإدارة الشركة (out14)، ترتفع جودة أداء المهام التي يقوم بها المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وبالتالي يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليهم أو حتى استخدامهم كمساعدين له للقيام ببعض أنشطة المراجعة الخارجية (out15)، يؤدي وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة إلى زيادة اعتماد المراجع على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة (الاختبارات الإحصائية لهذه المتغيرات، والتي يمكن إيجاز نتائجها على النحو التالي :

المتغير	المتوسط		درجة الترتيب (اختبار فريدمان Rank)		اختبار مان ويتني بين العينتين Mann-Whitney Test	
	عيينة المراجعين	عيينة الباحثين	عيينة المراجعين	عيينة الباحثين	Asymp. Sig. (2- tailed)	Z
Out1	3.73	4.43	6	2	0.000	-4.749
Out2	3.79	4.38	5	3	0.000	-4.688
Out3	3.85	4.34	4	5	0.000	-3.676
Out4	3.88	4.47	3	1	0.000	-4.573
Out5	3.98	4.08	1	6	0.323	-0.989
Out6	3.91	4.34	2	4	0.008	-2.652

تي تناولت المحددات المرتبطة بالمصدر الخارجي للمراجعة الداخلية والتي يوضحها ( ، وهو ما يعني أن هذه المتغيرات هامة ومؤثرة في قرارات المراجع الخارجي من وجهة نظر عينة المراجعين الخارجيين وكذلك من وجهة نظر الباحثين، مما يمكن للباحث الاعتقاد أن المراجع الخارجي يأخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار الاعتماد على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وبالتالي يترتب عليها قصر فترة إصدار تقرير المراجعة من وجهة نظر كل من عينة الدراسة .

، وباستخدام اختبار فريدمان لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير على مستوى كل عينة على حدة، نجد أن المتغير الأكثر أهمية من وجهة نظر المراجعين والذي يحتل الترتيب الأول هو (Out15) والذي يتناول جودة المهام التي ينفذها المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية، وإمكانية الاعتماد عليهم في أداء بعض أنشطة المراجعة الخارجية الروتينية أو حتى الاعتماد على المهام التي نفذها المصدر الخارجي وعدم مراجعتها مرة أخرى وهو ما يعني تخفيض وقت القيام بأنشطة المراجعة الخارجية نتيجة لوجود أنشطة قام بها المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية، مما يعكس على قصر الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية ومن ثم قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.

ومن وجهة نظر الباحثين، حاز المتغير (Out14) على الرتبة الأولى وفقاً لاختبار فريدمان ، والذي يركز على ارتفاع مستوى استقلال وموضوعية المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية نظراً لأن التبعية الوظيفية للمصدر الخارجي لمكتب المحاسبة والمراجعة التابع له وليس لإدارة الشركة ، ويعتقد الباحث أن النتيجة جاءت نظراً للقضية الجدلية المثارة علمياً حول استقلال وموضوعية المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية، حيث أنه على الرغم من تدعيم المراجعة الداخلية وظيفياً وتقريرياً، إما من خلال تبعية مجلس الإدارة، أو أنها تقدم تقاريرها للجنة المراجعة ، إلا أن واقع الممارسة الفعلية يثبت تأثير إدارة الشركة عليها كونها التي تتحكم في العوائد المادية من مرتبات وحوافز وهو ما يولد إدراك لدى المصدر الداخلي بعدم التقرير عن جوانب لا تتماشى مع رغبات إدارة الشركة، ولذا من وجهة نظر الباحثين يتوافر مستوى من الاستقلال والموضوعية يجعل المراجع الخارجي يعتمد عليهم .

ونال المتغير (Out16) على الترتيب الثاني من وجهة نظر المراجعين والترتيب الرابع من وجهة نظر الباحثين، والذي يتناول الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في دعم نشاط المراجعة الداخلية وبالتالي التأثير على فترة إصدار تقرير المراجعة، ويحوز هذا المتغير على

أهمية نسبية مرتفعة من وجهة نظر المراجعين مقارنة بالباحثين، لأنه من وجهة نظر المراجعين أن التبعية الوظيفية للمصدر الخارجي يكون لمكتب المحاسبة والمراجعة وبالتالي ينخفض احتمال رضوخ المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية لإدارة الشركة مما قد يكون السبب في ظهور العديد من المشاكل الناتجة عن اختلاف وجهات نظر المصدر الخارجي وإدارة الشركة، وهنا تنشأ أهمية لجنة المراجعة في حسم الخلافات بين المصدر الخارجي وإدارة الشركة، فضلاً عن أن لجنة المراجعة التي تتلقى تقارير المراجعة الداخلية من المصدر الخارجي، وبالتالي تلعب دور محوري في التنسيق وحل أي مشاكل محتملة بين المصدر الخارجي وإدارة الشركة . أما من وجهة نظر الباحثين، نال المتغير (Out11) على الرتبة الأولى، والرتبة السادسة من وجهة نظر عينة المراجعين، والذي يركز على تحقيق اعتماد الشركة على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية العديد من المزايا التي يترتب عليها تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، وذلك نظراً لطبيعة عمل المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية التي تتطلب منه أن يكون مضطرباً بآخر المستجدات في معايير الممارسة المهنية فإنهم أكثر التزاماً بمعايير المراجعة الداخلية، وقد يرجع سبب انخفاض الأهمية النسبية لهذا المتغير من وجهة نظر المراجعين في البيئة المصرية، إلى زيادة الاهتمام بمعايير المراجعة الخارجية والتطورات المتلاحقة بها في الوقت الراهن والتي تحتاج إلى عناية ودراسة وإمام من المراجع الخارجي مقارنة بمعايير المراجعة الداخلية فضلاً عن عدم انتشار ممارسات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في البيئة المصرية، وبالتالي انخفاض الأهمية النسبية لها من وجهة نظر المراجعين .

ولبيان مدى وجود اختلافات جوهرية في الأهمية النسبية للمتغيرات المرتبطة بالمصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة على مستوى ( وفقاً لاختبار فريدمان أقل من مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.005$ )، وذلك على مستوى كل على عينة على حدة، وبالتالي يتضح وجود اختلافات جوهرية على مستوى كل عينة حول الأهمية النسبية لأثر المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة .

العينة	Chi-Square	Asymp. Sig
عينة المراجعين (٦٦)	١١.٥١٣	٠.٠٤٢
عينة الباحثين (٦٦)	١٠.٤٦٤	٠.٠٤٣

( ولجميع المتغيرات التي تناولت المصدر الخارجي وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة ما عدا المتغير (Out15)، أن مستوى المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.005$ )، وبالتالي توجد اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول المتغيرات التي تناولت مدى التزام المصدر الخارجي بمعايير المراجعة الداخلية والاستقلال والموضوعية، والكفاءة المهنية (المقدرة المهنية) ووجود لجنة مراجعة فعالة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، على الرغم من الأهمية النسبية المرتفعة لهذه المتغيرات من وجهة نظر العينتان على فترة إصدار تقرير المراجعة، إلا أنه اختلفت الأهمية النسبية لها من وجهة نظر المراجعين والباحثين، وبالتالي عدم الاتفاق على مستوى الأهمية النسبية، أما فيما يتعلق بالمتغير (Out15) والذي يتناول ارتفاع جودة

المهام التي ينفذها المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية وزيادة احتمال اعتماد المراجع الخارجي عليهم أو استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار مان ويتني أن مستوى المعنوية المحسوبة  $(Asymp. Sig. (2-tailed) = 0.323)$  وهي أكبر من مستوى المعنوية المقبولة  $(\alpha = 0.005)$  وهو ما يعني الاتفاق بين عينتي الدراسة معاً على مستوى الأهمية النسبية لهذا المتغير. ويبرر الباحث هذه النتيجة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، أن المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية متخصص في مراجعة القوائم المالية وهذا محور عملها وتخصصها فضلاً عن أن هذا المصدر غالباً ما يكون تابعاً لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة .

تتمثل المتغيرات التي تم اختبارها والتي تناولت أثر محددات المصدر المشترك للمراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة في إذا ما تبين المراجع الخارجي أن طرفي المصدر المشترك للمراجعة الداخلية يلتزمان بمعايير المراجعة الداخلية، ولديهما حس مهني وعلى علم بأخر التطورات في مجال معايير المراجعة الداخلية (CO21) ، إذا ما تأكد المراجع الخارجي بوجود جهوداً من الشركة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين وتوفير فرص التعليم والتدريب المستمر لهم، فضلاً عن المعرفة التي يكتسبونها من التعامل مع المصدر الخارجي (CO22) ، ويمكن أن يصل اعتماد المراجع الخارجي على طرفي المصدر المشترك للمراجعة الداخلية إلى حد الاعتماد عليهم في أداء بعض وظائف المراجعة الخارجية (CO23) ، وإذا ما تحقق المراجع الخارجي أن طرفي المصدر المشترك للمراجعة الداخلية يتمتعون بالاستقلال والموضوعية على أرض الواقع (CO24) ، ويؤدي وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على مصدر المراجعة المشترك وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة (CO25) .

( نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بمحددات المصدر المشترك للمراجعة الداخلية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، من جهتي نظر المراجعين الخارجيين والباحثين ، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي :

المتغير	المتوسط		درجة الترتيب (اختبار رانك فيردمان)		اختبار مان ويتني بين العينتين Mann-Whitney Test		معنوية الاختلافات
	عينة المراجعين	عينة الباحثين	عينة المراجعين	عينة الباحثين	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	
Co21	٣.٨٩	٤.٣٦	٢	١	-3.040	٠.٠٠٢	اتفاق
Co22	٣.٩٢	٤.٣٣	١	٢	-2.702	٠.٠٠٧	اتفاق
Co23	٣.٧٩	٤.٢	٤	٤	-2.819	٠.٠٠٥	اتفاق
Co24	٣.٧٩	٤.٢١	٣	٥	-2.696	٠.٠٠٧	اتفاق
Co25	٣.٧٤	٤.٢٤	٥	٣	-3.137	٠.٠٠٢	اتفاق

يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين وذلك وفقاً لآراء المشاركين من العينتين، حيث بلغ المتوسط ( ، وبالتالي يلعب المصدر المشترك للمراجعة الداخلية دور محوري في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، ويلاحظ الباحث أن قيم المتوسط في عينة الباحثين أكبر من قيم

ويلاحظ الباحث أن قيم المتوسط في عينة الباحثين أكبر من قيم المتوسط في عينة المراجعين، وهذا يعكس ارتفاع درجة الموافقة من جانب عينة الباحثين مقارنة بعينة المراجعين على المحددات المرتبطة بالمصدر المشترك للمراجعة الداخلية والتي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند الاعتماد على المصدر المشترك وهو ما يترجم إلى .

وباستخدام اختبار فيردمان لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير على مستوى كل عينة على (Co22) والذي يركز على توافر قناعات لدى المراجع الخارجي بوجود جهوداً من الشركة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين وتوفير فرص التعليم والتدريب المستمر لهم، فضلاً عن المعرفة التي يكتسبونها من التعامل مع المصدر الخارجي ونفس هذا المتغير يجوز على الترتيب الثاني من وجهة نظر الباحثين، وبالتالي يحوز مستوى الكفاءة في أداء المهام المكلف بها (المقدرة المهنية) المصدر المشترك على الاهتمام والترتيب الأول من وجهة نظر المراجعين، ويعتقد الباحث أن هذا الترتيب منطقي لأن في ظل الاعتماد على المصدر المشترك في أداء أنشطة المراجعة الداخلية يتوافر عنصر الاستقلال والموضوعية من الطرف الخارجي الذي يشترك مع الطرف الداخلي في أداء أنشطة المراجعة الداخلية، ولطالما توافر الاستقلال والموضوعية، يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بأهمية الكفاءة أو المقدرة المهنية .

أما من وجهة نظر الباحثين ، نال المتغير (CO21) على الترتيب الأول من وجهة نظر الباحثين وعلى الترتيب الثاني من وجهة نظر المراجعين، والذي يركز على أن طرفي المصدر المشترك للمراجعة الداخلية يلتزمان بمعايير المراجعة الداخلية، ولديهما حس مهني وعلى علم بأخر التطورات في مجال معايير المراجعة الداخلية، ويعتقد الباحث أن الباحثين يولون اهتمام أكبر لمدى الالتزام بالمعايير والعلم بأخر المستجدات في مجال المراجعة الداخلية، والمعلوم أن المصدر المشترك مكون من طرفين داخلي وخارجي، ورأي الباحثين قد يدعمه أن وجود الطرف الخارجي الذي غالباً ما يكون من مكاتب المحاسبة والمراجعة والتي تتطلب من أعضائها الاضطلاع على آخر المستجدات في معايير المراجعة نظراً لطبيعة عملهم كمراجعين خارجيين للشركات .

وجاء المتغير (Co24) في الترتيب الثالث من وجهة نظر المراجعين والترتيب الخامس من وجهة نظر الباحثين، والذي يركز على استقلال وموضوعية المصدر المشترك للمراجعة الداخلية، حيث أنه بعد نالت الكفاءة الترتيب الأول من وجهة نظر المراجعين تلى ذلك أهمية الاستقلال والموضوعية، حتى يمكن للمراجع الخارجي الثقة في المهام التي نفذها المصدر المشترك للمراجعة الداخلية .

واتفقت كل من عينة الباحثين وعينة المراجعين كل على حدة على إعطاء الرتبة الثالثة للمتغير (Co23) والذي يركز على أنه يمكن أن يصل اعتماد المراجع الخارجي على طرفي المصدر المشترك للمراجعة الداخلية إلى حد الاعتماد عليهم في أداء بعض وظائف المراجعة الخارجية، كون أن المصدر المشترك يجمع بين مزايا كلا الطرفين الداخلي والخارجي ويتغلب على أوجه القصور التي يعاني منها كل طرف، فإذا كان الطرف الداخلي للمصدر المشترك يتمتع بالكفاءة والمعرفة المتعمقة عن الشركة وأنشطتها وثغرات الانحرافات، فإن الطرف الخارجي للمصدر المشترك يتمتع بالاستقلال والموضوعية نظراً للتبعية الوظيفية لمكتب المحاسبة والمراجعة ، وقدرته على نشر المعرفة بين العاملين من الطرف الداخلي للمراجعة الداخلية ، ولذا اتفقت العينتان على إعطاء ترتيب موحد وهو الترتيب الرابع لإمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المصدر المشترك في أداء بعض مهام المراجعة الداخلية أو استخدامهم

أ.د/سيد عبدالفتاح، د/إيمان الجمهودي، محمد فهيم أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية كمساعدين له في عملية المراجعة ، الأمر الذي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة

( أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة لعينة المراجعين والباحثين على التوالي ) ( Asymp. Sig= 0.163, 0.585) لكلا العينتان أكبر من قيمة مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يعني عدم وجود اختلافات جوهرية داخل كل عينة من حيث ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات التي تناولت تأثير المصدر المشترك للمراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة ، حيث تم إجراء هذا الاختبار على مستوى كل عينة، وبالتالي يتم رفض فرض البديل بوجود اختلافات جوهرية بين آراء كل عينة على حدة .

العينة	Chi-Square	Asymp. Sig
عينة المراجعين (٦٦)	٢.٨٤٢	٠.٥٨٥
عينة الباحثين (٦٦)	٦.٥٣١	٠.١٦٣

وعلى الرغم من حدوث اتفاق على ترتيب الأهمية النسبية لبعض المتغيرات المتعلقة بمحددات المصدر المشترك وتأثيرها على توقيت إصدار تقرير المراجعة في كلا العينتين وفقاً لاختبار فيردمان على مستوى كل عينة، إلا أنه بمقارنة آراء العينتين ( نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة على مستوى العينتين -2) (Asymp. Sig. tailed) لجميع المتغيرات أقل من مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.005$ )، مما يعني عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول هذه المحددات المرتبطة بالمصدر المشترك، وحدث اتفاق بين آراء المشاركين في كلا العينتين حول إمكانية مساهمة المصدر المشترك للمراجعة الداخلية في تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية .

ومما سبق يمكن للباحث استنتاج أنه في حالة وجود مصدر مشترك للمراجعة الداخلية فإن العوامل المرتبطة بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والعلم بأخر المستجدات المهنية والتمتع بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية والاستقلال والموضوعية وتنفيذ المهام بجودة مرتفعة ووجود لجنة مراجعة فعالية ، كل هذه المتغيرات تعطي مؤشرات جوهرية للمراجع الخارجي لاتخاذ قرار بالاعتماد على المصدر المشترك للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة .

في حالة وجود مصدر داخلي للمراجعة الداخلية فإن العوامل التالية تعطي مؤشرات للمراجع الخارجي لاتخاذ قرار بالاعتماد على المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، إذا ما تبين للمراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يلتزم بمعايير المراجعة الداخلية، وأن لديه حس مهني وعلى علم بأخر التطورات في مجال معايير المراجعة الداخلية (In31)، وإذا ما تأكد المراجع الخارجي بوجود جهوداً من الشركة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين وتوفير فرص التعليم والتدريب المستمر لهم (In32)، وإذا ما تفهم المراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية لديه المعرفة الملائمة لتنفيذ المهام المكلف بها بما فيها اختبارات مدى فعالية الرقابة الداخلية (In33)، وإذا ما تحقق المراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يتمتع

بالاستقلال والموضوعية على أرض الواقع (In34)، وإذا ما ثبت للمراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يلتزم بقواعد وأداب وسلوك المهنة عند ممارسته لمهامه الوظيفية (In35)، ويؤدي وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة إلى زيادة اعتماد المراجع على المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة ( نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بمحددات المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة، من جهتي نظر المراجعين الخارجيين والباحثين ، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي :

يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين وذلك وفقاً لآراء المشاركين من العينتين ، حيث بلغ المتوسط ( وبالتالي يلعب المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية دور محوري في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، ويلاحظ الباحث أن قيم المتوسط في عينة الباحثين أكبر من قيم المتوسط في عينة المراجعين ، وهذا يعكس ارتفاع درجة الموافقة من جانب عينة الباحثين مقارنة بعينة المراجعين على المحددات المرتبطة بالمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية والتي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند الاعتماد على المصدر الداخلي وهو ما يترجم . (

المتغير	المتوسط		درجة الترتيب (اختبار فيردمان) Rank		اختبار مان ويتني بين العينتين Mann-Whitney Test	
	عينة المراجعين	عينة الباحثين	عينة المراجعين	عينة الباحثين	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
In31	3.88	4.25	2	4	-2.488	0.013
In32	3.80	4.36	*4	1	-4.214	0.000
In33	3.83	4.22	3	5	-3.801	0.000
In34	3.95	4.32	1	3	-3.041	0.002
In35	3.74	4.31	5	2	-5.368	0.000
In36	3.76	4.15	*4	6	-2.903	0.004

(\* حصول المتغير على نفس الترتيب)

العينة	Chi-Square	Asymp. Sig
عينة المراجعين (66)	7.175	0.208
عينة الباحثين (66)	3.808	0.057

وباستخدام اختبار فيردمان لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير على مستوى كل عينة على (، نجد أن المتغير الأكثر أهمية من وجهة نظر المراجعين والذي يحتل الترتيب الأول هو (In34) والذي يركز على تحقق المراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يتمتع بالاستقلال والموضوعية على أرض الواقع، وهذه النتيجة منطقية لأن المراجعين الخارجيين من واقع ممارستهم للمراجعة الخارجية للقوائم المالية، قد يعتقدون

واقع ممارستهم للمراجعة الخارجية للقوائم المالية، قد يعتقدون أن التبعية الوظيفية للمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية لإدارة الشركة هي عنصر محوري في الاعتماد عليهم، وبالتالي إذا تحقق المراجع الخارجي من توافر أركان الاستقلال والموضوعية للمصدر الداخلي، تزداد درجة الثقة في الاعتماد على المهام التي نفذها المصدر الداخلي أو حتى استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة، وبالتالي تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية. وعلى العكس من ذلك انخفاض مستوى استقلال وموضوعية المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية تولد إدراك لدى المراجع الخارجي بالاعتماد عليهم وتنفيذ جميع إجراءات المراجعة الخارجية من خلال فريق المراجعة الخارجية وهو ما ينعكس على الفترة الزمنية المطلوبة لمراجعة القوائم المالية، أي تطول فترة إصدار تقرير المراجعة .

ونفس هذا المتغير يجوز على الترتيب الثاني من وجهة نظر الباحثين، وبالتالي يحوز مستوى الكفاءة في أداء المهام المكلف بها (المقدرة المهنية) المصدر المشترك على الاهتمام والترتيب الأول من وجهة نظر المراجعين ، ويعتقد الباحث أن هذا الترتيب منطقي لأن في ظل الاعتماد على المصدر المشترك في أداء أنشطة المراجعة الداخلية يتوافر عنصر الاستقلال والموضوعية من الطرف الخارجي الذي يشترك مع الطرف الداخلي في أداء أنشطة المراجعة الداخلية، ولطالما توافر الاستقلال والموضوعية، يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بأهمية الكفاءة أو المقدرة المهنية .

بينما حاز المتغير (In32) على الرتبة والأهمية النسبية الأولى من وجهة نظر الباحثين والذي يركز على أنه في حالة وجود مصدر داخلي للمراجعة الداخلية، فإن تأكيد المراجع الخارجي بوجود جهوداً من الشركة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين وتوفير فرص التعليم والتدريب المستمر لهم تعطي مؤشرات للمراجع الخارجي لاتخاذ قرار بالاعتماد على المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة. ونال نفس المتغير على الرتبة الرابعة من وجهة نظر المراجعين، ويمكن تبرير وجهة نظر المراجعين بأن معظم المراجعين الداخليين في الشركات المصرية يعانون من مشكلة تدني مستواهم العلمي والعملية، وعدم تطلع معظمهم إلى تحسين هذه المستويات بصورة تُضفي الثقة على دورهم في مجال تحليل الأخطار والتحقق من صحة ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات .

ونال المتغير (In31) على الرتبة الثانية من وجهة نظر المراجعين والرتبة الرابعة من وجهة نظر الباحثين، حيث يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية إذا ما تبين للمراجع الخارجي أن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يلتزم بمعايير المراجعة الداخلية، وأن لديه حس مهني وعلى علم بأخر التطورات في مجال معايير المراجعة الداخلية ، ويعتقد الباحث أن سبب انخفاض رتبة هذا المتغير من وجهة نظر الباحثين، أن الاهتمام بمعايير المراجعة بصورة عامة والداخلية بصورة خاصة مناط اهتمام المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية والتي يقوم بها أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة.

ولقد نال المتغير (In33) على الرتبة الأهمية الثالثة من وجهة نظر المراجعين، وعلى الرتبة الخامسة من وجهة نظر الباحثين ، والذي يتناول توافر المعرفة الكافية لدى المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية لتنفيذ المهام المكلف بها بكفاءة وفعالية، ويبرر الباحث وجهة نظر المراجعين بأن المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية يتوافر لديه المعرفة المتعمقة عن الشركة ومتعايش بها بصورة يومية وبالتالي يكون أكثر خبرة من غيره في معرفة مجالات القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية مقارنة بالمصدر الخارجي، وبالتالي توافر المعرفة الكافية للمصدر الداخلي تزيد من إمكانية الاعتماد عليه وبالتالي تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية. وهذا يتفق مع ما توصلت له دراسة (Johnson and Jackson,

(2001) حيث يقضى المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية معظم وقته للعمل داخل الشركة، ومن ثم يحصل على المعرفة والمعلومات التي تجعله مدرك لطبيعة أمور الشركة بشكل أفضل وأعمق .

ويحوز المتغير (In36) على الرتبة الرابعة من وجهة نظر المراجعين والرتبة السادسة من وجهة نظر الباحثين ، والذي يركز وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة . وهذا يتفق مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Gramling, et al., 2004) بأنه يُنظر إلى لجنة المراجعة في الشركة على أنها تساهم في تدعيم وتوفير البيئة الملائمة لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية وكضمان لاستقلال المراجع الداخلي .

( أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة لعينة المراجعين والباحثين على التوالي ( Asymp. Sig= 0.208, 0.577) لكلا العينتان أكبر من قيمة مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يعني عدم وجود اختلافات جوهرية داخل كل عينة من حيث ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات التي تناولت تأثير المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث تم إجراء هذا الاختبار على مستوى كل عينة، وبالتالي يتم رفض فرض البديل بوجود اختلافات جوهرية بين آراء كل عينة على حدة .

وعلى الرغم من حدوث اتفاق على ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات المتعلقة بالمصدر الداخلي للمراجعة الداخلية في كلا العينتين وفقاً لاختبار فيردمان على مستوى كل عينة، نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة على مستوى العينة ( P-Value أقل من مستوى المعنوية لجميع المتغيرات، وهو ما يعني عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين في الدراسة الميدانية حول هذه المتغيرات ، وبالتالي قبول فرض العدم .

تناول الباحث في الجزء السابق من الاختبارات الإحصائية تناول المحددات المرتبطة بكل مصدر من مصادر المراجعة الداخلية على حدة من حيث تأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، وفي الجزء التالي يتناول الباحث مقارنة بين تلك المصادر لاختيار أفضلها من حيث التأثير على فترة إصدار تقرير المراجعة .  
( توصيف للمتغيرات المتعلقة بالمصادر الثلاثة للمراجعة الداخلية محل المقارنة، وفيما يلي يتناول الباحث عملية المقارنة .

المتغير محل المقارنة	أسماء المتغيرات في التحليل الاحصائي
مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية	Out1, Co21, In31
الكفاءة المهنية لمصدر نشاط المراجعة الداخلية	Out13, Co22, In32
الاستقلال والموضوعية	Out14, Co24, In34
جودة تنفيذ المهام	Out15, Co23, In33
أثر وجود لجنة مراجعة فعالة	Out16, Co25, In35
حيث تشير Out إلى المصدر الخارجي، بينما تشير Co إلى المصدر المشترك، وتشير In إلى المصدر الداخلي	

كما سبق وأن وضع الباحث للوصول إلى مستوى أعمق في التحليل، قام الباحث باستخدام اختبار ولكسون Wilcoxon Signed Rank Test، وذلك للمقارنة بين آراء ( مقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة (الخارجي، المشترك، الداخلي) من حيث الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من وجهة نظر العينتان وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة، ويتضح للباحث أنه بمقارنة المصدر الخارجي مع المصدر المشترك، توضح النتائج أن المصدر المشترك أفضل من المصدر الخارجي من وجهة نظر العينتان، كما أنه بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر الخارجي، كان المصدر الخارجي أفضل من المصدر الداخلي في مجال الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، وأخيراً بمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الداخلي، كان المصدر المشترك أفضل، وبالتالي يمكن للباحث استنتاج، أنه من وجهة نظر العينتان أن المراجع الخارجي يفضل الاعتماد على المصدر المشترك في مجال الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وهو ما ينعكس على قصر الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية وبالتالي إصدار تقرير المراجعة. وبصورة مجملية لكلا العينتان، نجد أن المراجع الخارجي يفضل المصدر المشترك، يليه في الترتيب المصدر الخارجي، وأخيراً المصدر الداخلي.

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
CO21 - Out11	Negative Ranks	34 <sup>a</sup>	35.75	1215.50
	Positive Ranks	38 <sup>b</sup>	37.17	1412.50
	Ties	81 <sup>c</sup>		
	Total	153		
In31 - Out11	Negative Ranks	39 <sup>d</sup>	38.44	1499.00
	Positive Ranks	36 <sup>e</sup>	37.53	1351.00
	Ties	78 <sup>f</sup>		
	Total	153		
In31 - CO21	Negative Ranks	38 <sup>g</sup>	36.13	1373.00
	Positive Ranks	31 <sup>h</sup>	33.61	1042.00
	Ties	84 <sup>i</sup>		
	Total	153		
a. CO21 < Out11, b. CO21 > Out11, c. CO21 = Out11				
d. In31 < Out11, e. In31 > Out11, f. In31 = Out11				
g. In31 < CO21, h. In31 > CO21, i. In31 = CO21				

( مقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة (الخارجي، المشترك، الداخلي) من حيث الكفاءة المهنية من وجهة نظر العينتان وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة باستخدام اختبار ولكسون Wilcoxon Signed Rank Test، وبمقارنة المصدر المشترك مع المصدر

المصدر المشترك مع المصدر الخارجي من حيث الكفاءة المهنية، نجد أنه من وجهة نظر العينتان أن المصدر المشترك أفضل ، كما أنه بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر الخارجي، يتضح أن كلا العينتان معاً يفضلون المصدر الداخلي، وأخيراً بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر المشترك، تفضل العينتان المصدر المشترك، وبصورة مجملية ترتب العينتان المصادر من حيث الكفاءة المهنية إلى المصدر المشترك، يليه المصدر الداخلي، وأخيراً المصدر الخارجي، ويبرر الباحث ذلك بأن المصدر المشترك يجمع بين مزايا طرفي المصادر ويتغلب على عيوبهما، وبالتالي يمكن للباحث استنتاج، انه من وجهة نظر العينتان معاً، يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بتفضيل المصدر المشترك من حيث الكفاءة المهنية وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد عليه ومن ثم تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة .

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
CO22 - Out13	Negative Ranks	30 <sup>a</sup>	33.75	1012.50
	Positive Ranks	35 <sup>b</sup>	32.36	1132.50
	Ties	88 <sup>c</sup>		
	Total	153		
In32 - Out13	Negative Ranks	37 <sup>d</sup>	36.47	1349.50
	Positive Ranks	35 <sup>e</sup>	36.53	1278.50
	Ties	81 <sup>f</sup>		
	Total	153		
In32 - CO22	Negative Ranks	40 <sup>g</sup>	32.95	1318.00
	Positive Ranks	30 <sup>h</sup>	38.90	1167.00
	Ties	83 <sup>i</sup>		
	Total	153		
a. CO22 < Out13, d. In32 < Out13, g. In32 < CO22				
b. CO22 > Out13, e. In32 > Out13, h. In32 > CO22				
c. CO22 = Out13, f. In32 = Out13, i. In32 = CO22				

( مقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة (الخارجي، المشترك، الداخلي) من حيث الاستقلال والموضوعية من وجهة نظر العينتان وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة باستخدام اختبار ولكسون Wilcoxon Signed Rank Test، وبمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الخارجي، تظهر النتائج أن المصدر الخارجي أفضل من وجهة نظر العينتان، كما أنه بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر الخارجي تظهر النتائج أن المصدر الخارجي مستقل وموضوعي بصورة أكبر من المصدر الداخلي، وأخيراً بمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الداخلي، فإن العينتان معاً يفضلان المصدر المشترك على المصدر الداخلي ، وهذه النتائج منطقية وتتفق الاختبارات السابقة .

وبصورة مجملية ، ومن وجهة نظر العينتان ، فإنه يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بتفضيل المصدر الخارجي من ناحية الاعتماد عليه عند مقارنته مع المصادر الأخرى في مجال الاستقلال والموضوعية وبالتالي تخفيض حجم اختبارات المراجعة وقصر فترة إصدار تقرير المراجعة ، ويلي المصدر الخارجي في مستوى الاستقلال والموضوعية المصدر المشترك، وأخيراً المصدر الداخلي .

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
CO24 - Out14	Negative Ranks	47 <sup>a</sup>	37.83	1778.00
	Positive Ranks	25 <sup>b</sup>	34.00	850.00
	Ties	81 <sup>c</sup>		
	Total	153		
In34 - Out14	Negative Ranks	44 <sup>d</sup>	36.85	1621.50
	Positive Ranks	32 <sup>e</sup>	40.77	1304.50
	Ties	77 <sup>f</sup>		
	Total	153		
In34 - CO24	Negative Ranks	25 <sup>g</sup>	30.50	762.50
	Positive Ranks	40 <sup>h</sup>	34.56	1382.50
	Ties	88 <sup>i</sup>		
	Total	153		
a. CO24 < Out14,		d. In34 < Out14,	g. In34 < CO24	
b. CO24 > Out14,		e. In34 > Out14,	h. In34 > CO24	
c. CO24 = Out14,		f. In34 = Out14,	i. In34 = CO24	

( مقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة (الخارجي، المشترك، الداخلي) من حيث جودة تنفيذ المهام المكلف بها المصدر من وجهة نظر العينتان وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة باستخدام اختبار ولكسون Wilcoxon Signed Rank Test، وبمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الخارجي من حيث جودة تنفيذ المهام، كانت المقارنة في صالح المصدر الخارجي من وجهة نظر العينتان معاً، أما بمقارنة المصدر الخارجي مع المصدر الداخلي، كان المصدر الداخلي أفضل من المصدر الخارجي وبنفس ترتيب زيادة الأهمية في المقارنة السابقة، وأخيراً بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر المشترك، ترى العينتان أن المصدر المشترك أفضل، وبصورة مجمعة، في مجال المفاضلة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث جودة

مصادر المراجعة الداخلية من حيث جودة تنفيذ المهام من وجهة نظر العينتان، يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بأن المصدر المشترك أفضل، يليه في الترتيب المصدر الداخلي، وأخيراً المصدر الخارجي، وبالتالي يمكننا استنتاج أن اعتماد المراجع على المصدر المشترك نظراً لما يتميز به من جودة تنفيذ المهام من وجهة نظر العينتان معاً، يترتب عليه قصر الفترة الزمنية لمراجعة القوائم المالية مقارنة بالأنواع الأخرى من المصادر.

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
CO23 - Out15	Negative Ranks	45 <sup>a</sup>	37.52	1688.50
	Positive Ranks	35 <sup>b</sup>	44.33	1551.50
	Ties	73 <sup>c</sup>		
	Total	153		
In33 - Out15	Negative Ranks	45 <sup>d</sup>	40.89	1840.00
	Positive Ranks	41 <sup>e</sup>	46.37	1901.00
	Ties	67 <sup>f</sup>		
	Total	153		
In33 - CO23	Negative Ranks	30 <sup>g</sup>	30.68	920.50
	Positive Ranks	33 <sup>h</sup>	33.20	1095.50
	Ties	90 <sup>i</sup>		
	Total	153		
a. CO23 < Out15, d. In33 < Out15, g. In33 < CO23				
b. CO23 > Out15, e. In33 > Out15, h. In33 > CO23				
c. CO23 = Out15, f. In33 = Out15, i. In33 = CO23				

( مقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاثة (الخارجي، المشترك، الداخلي) من حيث وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة من وجهة نظر العينتان وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة باستخدام اختبار ولكسون Wilcoxon Signed Rank Test، وبمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الخارجي من وجهة نظر العينتان معاً، يرون أن وجود لجنة مراجعة فعالة في ضوء المصدر الخارجي أفضل من وجود لجنة مراجعة فعالة في ضوء المصدر المشترك، بمعنى أنه يترتب على وجود لجنة مراجعة فعالة يمكن الاعتماد على المصدر الخارجي في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة. أما بمقارنة المصدر الداخلي مع المصدر الخارجي، تفضل العينتان

المصدر الخارجي، تفضل العينتان المصدر الخارجي ، وأخيراً بمقارنة المصدر المشترك مع المصدر الداخلي، تفضل العينتان المصدر المشترك . وبصورة مجملية، في ظل وجود لجنة مراجعة فعالة يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بالاعتماد بصورة أكبر على المصدر الخارجي لأنه يترتب عليه تخفيض الفترة الزمنية لمراجعة القوائم المالية، يليه في الترتيب المصدر المشترك وأخيراً المصدر الداخلي . وبالتالي في ظل توافر لجنة مراجعة فعالة في الثلاث بدائل للمراجعة الداخلية، يفضل المراجع الخارجي القائم على مراجعة القوائم المالية المصدر الخارجي مقارنة بالمصادر الأخرى .

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
CO25 - Out16	Negative Ranks	43 <sup>a</sup>	39.43	1695.50
	Positive Ranks	31 <sup>b</sup>	34.82	1079.50
	Ties	79 <sup>c</sup>		
	Total	153		
In35 - Out16	Negative Ranks	44 <sup>d</sup>	35.99	1583.50
	Positive Ranks	29 <sup>e</sup>	38.53	1117.50
	Ties	80 <sup>f</sup>		
	Total	153		
In35 - CO25	Negative Ranks	33 <sup>g</sup>	29.48	973.00
	Positive Ranks	32 <sup>h</sup>	36.63	1172.00
	Ties	88 <sup>i</sup>		
	Total	153		
a. CO25 < Out16, d. In35 < Out16, g. In35 < CO25				
b. CO25 > Out16, e. In35 > Out16, h. In35 > CO25				
c. CO25 = Out16, f. In35 = Out16, i. In35 = CO25				

- ١- فيما يتعلق بالمقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية (المصدر الداخلي ، المصدر الخارجي ، المصدر المشترك ) من حيث مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة :
- أظهرت نتائج الإحصائي على مستوى المتغير (الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية) أن الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من المتغيرات الهامة والمؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية، وذلك وفقاً لآراء المشاركين في الدراسة
- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى عينة المراجعين بالنسبة للمصدر الخارجي أن الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية قد نال الرتبة السادسة حيث بلغ ( ، وقد يرجع بسبب انخفاض الأهمية النسبية لهذا المتغير من وجهة نظر المراجعين في

المتغير من وجهة نظر المراجعين في البيئة المصرية إلى زيادة الاهتمام بمعايير المراجعة الخارجية والتطورات المتلاحقة بها في الوقت الراهن والتي تحتاج إلى عناية ودراسة وإلمام من المراجع الخارجي مقارنة بمعايير المراجعة الداخلية، وبالنسبة لعينة ( ) ، وبالنسبة للمصدر الداخلي نجد أن هذا المتغير (الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية) قد ( ) ، وبالنسبة للمصدر المشترك نجد أن هذا المتغير قد نال الرتبة الثانية وفقا لعينة المراجعين والترتيب الأول وفقا لعينة الباحثين .

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى العينتين الآتي، بالنسبة للمصدر الخارجي والمصدر الداخلي بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول التزام المصدر الخارجي والداخلي بمعايير المراجعة الداخلية وأثرة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وبالنسبة للمصدر المشترك عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول التزام المصدر المشترك بمعايير المراجعة الداخلية أثرة على توقيت إصدار تقرير المراجعة .
- وللمقارنة الصريحة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة ، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن المراجع الخارجي يفضل المصدر المشترك يليه في الترتيب المصدر الخارجي ثم المصدر الداخلي .
- ٢- فيما يتعلق بالمقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية (داخلي، خارجي، مشترك) من حيث الكفاءة المهنية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة .
- أظهرت نتائج الإحصائي على مستوى المتغير (الكفاءة المهنية) أن زيادة درجة الكفاءة المهنية من المتغيرات الهامة والمؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية ، وذلك وفقا لآراء المشاركين في الدراسة الميدانية حيث بلغ المتوسط
- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى عينة المراجعين بالنسبة للمصدر الخارجي أن متغير الكفاءة المهنية قد نال الرتبة الرابعة حيث بلغ متوسط آراء ( ) ، وبالنسبة لعينة الباحثين فقد نال هذا المتغير الترتيب الخامس حيث بلغ متوسط آراء ( ) ، وبالنسبة للمصدر الداخلي نجد أن هذا المتغير (الكفاءة المهنية ) قد نال الترتيب ( ) .

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى العينتين ، بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول الكفاءة المهنية بالنسبة للمصدر الخارجي وأثرة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، أما بالنسبة للمصدر الداخلي والمصدر المشترك أوضحت النتائج بعدم وجود اختلافات جوهرية حول الكفاءة المهنية وفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية .
- وللمقارنة الصريحة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث درجة الكفاءة المهنية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة ، فقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن المراجع الخارجي يفضل الاعتماد على المصدر المشترك من حيث الكفاءة المهنية يليه

في الترتيب المصدر الخارجي ثم المصدر الداخلي وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد عليه ومن ثم تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة .

٣- فيما يتعلق بالمقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية ( المصدر الداخلي ، المصدر الخارجي ، المصدر المشترك ) من حيث الاستقلال والموضوعية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة :

- أظهرت نتائج الإحصائي على مستوى المتغير (الاستقلال والموضوعية) أن درجة الاستقلال والموضوعية من المتغيرات الهامة والمؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية وعلاقتها بفترة إصدار تقرير المراجعة، وذلك وفقا

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى عينة المراجعين بالنسبة للمصدر الخارجي أن متغير الاستقلال والموضوعية قد نال الترتيب الثالث حيث بلغ ( ، وبالنسبة لعينة الباحثين فقد نال هذا المتغير الترتيب الأول حيث بلغ متوسط آراء عينة ( ، وبالنسبة للمصدر الداخلي نجد أن هذا المتغير (الاستقلال والموضوعية) قد نال ( مما يؤكد على أهمية الاستقلال والموضوعية ودورها في تخفيض فترة إصدار تقرير ( .

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى العينتين ، بعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول أهمية متغير الاستقلال والموضوعية بالنسبة للمصدر الداخلي والمصدر المشترك وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة أما بالنسبة للمصدر الخارجي فقد أوضحت نتائج الدراسة بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين حول درجة الاستقلال والموضوعية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

- وللمقارنة الصريحة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث درجة الاستقلال والموضوعية ودورها في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة ، فقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي بتفضيل المصدر الخارجي مقارنة بالمصادر الأخرى في مجال الاستقلال والموضوعية ثم يليه المصدر المشترك ثم المصدر الداخلي . وبالتالي تخفيض حجم اختبارات المراجعة وقصر فترة إصدار تقرير المراجعة .

٤- فيما يتعلق بالمقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية ( المصدر الداخلي ، المصدر الخارجي ، المصدر المشترك) من حيث جودة تنفيذ المهام وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة :

- أظهرت نتائج الإحصائي على مستوى المتغير (جودة تنفيذ المهام) أن جودة تنفيذ المهام من المتغيرات الهامة والمؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، وذلك وفقا لآراء المشاركين في

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى عينة المراجعين بالنسبة للمصدر الخارجي أن متغير جودة تنفيذ المهام قد نال الترتيب الأول حيث بلغ متوسط ( ، وبالنسبة لعينة الباحثين فقد نال هذا المتغير الترتيب السادس حيث بلغ متوسط آراء ( ، وبالنسبة للمصدر الداخلي نجد أن هذا المتغير (جودة تنفيذ المهام ) قد نال الترتيب

- ( .
- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى العينتين ، بعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول جودة تنفيذ المهام بالنسبة للمصدر الداخلي والمصدر الخارجي والمصدر المشترك وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة .
  - وللمقارنة الصريحة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث جودة تنفيذ المهام ودورها في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، فقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن المصدر المشترك أفضل المصادر الثلاثة يليه المصدر الداخلي ثم المصدر الخارجي ، ومن ثم تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة .
  - ٥- فيما يتعلق بالمقارنة بين مصادر المراجعة الداخلية ( المصدر الداخلي ، المصدر الخارجي ، المصدر المشترك) من حيث وجود لجنة المراجعة الداخلية وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة :
  - أظهرت نتائج الإحصائي على مستوى المتغير (لجنة المراجعة) أن وجود لجنة المراجعة من المتغيرات الهامة والمؤثرة في قرار المراجع الخارجي بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، وذلك وفقا لآراء المشاركين في
  - أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى عينة المراجعين بالنسبة لمصدر الخارجي أن متغير لجنة المراجعة قد نال الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط آراء ( ، وبالنسبة لعينة الباحثين فقد نال هذا المتغير الترتيب الرابع حيث بلغ متوسط آراء ( ، وبالنسبة للمصدر الداخلي نجد أن هذا المتغير قد نال الترتيب الرابع وفقا لمتوسط آراء ( وبالنسبة للمصدر المشترك فقد نال هذا المتغير الترتيب الخامس بالنسبة لعينة ( .
  - أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية على مستوى العينتين، بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من كلا العينتين حول وجود لجنة المراجعة بالنسبة للمصدر الخارجي وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة ، وعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين حول وجود لجنة المراجعة بالنسبة للمصدر الداخلي والمشاركين وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة .
  - وللمقارنة الصريحة بين مصادر المراجعة الداخلية من حيث وجود لجنة المراجعة ودورها في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة ، فقد بينت نتائج الدراسة أن المصدر الخارجي هو الأفضل لأنه يترتب عليه تخفيض الفترة الزمنية لمراجعة القوائم المالية، يليه في الترتيب المصدر المشترك ثم المصدر الداخلي، حيث أنه في ظل توافر لجنة مراجعة فعالة في الثلاث بدائل للمراجعة الداخلية يفضل المراجع الخارج القائم بمراجعة القوائم المالية المصدر الخارجي مقارنة بباقي المصادر الأخرى .
- في ضوء أهداف البحث وما انتهى إليه من نتائج يوصي الباحث بالآتي :
- ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات عند استخدام المصادر الخارجية لأداء أنشطة المراجعة الداخلية .
  - ضرورة تطبيق استخدام المصادر الخارجية لأداء أنشطة المراجعة الداخلية في مصر .

- النظر إلى المراجعة الداخلية كمهنة مستقلة مع تطبيق برامج التدريب والتعليم المستمر لتنمية معرفة وقدرات المراجعين الداخليين .
- ضرورة العمل على زيادة الاهتمام بنشاط المراجعة الداخلية من خلال وضع خطط مراجعة داخلية تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة لتحديد أولويات أنشطة المراجعة الداخلية بالاتساق مع أهداف الشركة .
- تفعيل دور الإسناد الخارجي كمحدد من محددات جودة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المقدر المهنية والموضوعية والاستقلال وجودة تنفيذ المهام .
- يجب إصدار معايير وإرشادات لتنظيم الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية، وأن تحدد تلك المعايير مفهوم الإسناد والمزايا والعيوب المرتبطة به، وأهم الضوابط الواجب أخذها في الاعتبار للحد من تلك العيوب، وبالتالي رفع كفاءة أداء أنشطة المراجعة الداخلية .
- دراسة العلاقة بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية وجودة القوائم المالية .
- أثر الإسناد الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية على الأداء المالي للشركة .
- الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .
- أثر استخدام المصادر الخارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية، في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال .
- أثر استخدام المصادر الخارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية، على اتخاذ قرار الاستثمار في بورصة الأوراق المالية .

## أولاً : المراجع العربية

١. أبو طالب ، يحيى محمد (٢٠١٨) ، " أثر الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة " ، مجلة المال والتجارة- مصر، العدد ٥٨٥ ، ص ص ٦-١ .
٢. الإبياري، هشام فاروق (٢٠١١) ، " مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية ، وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية – دراسة تحليلية وتجريبية " ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا العدد الثالث ، ص ص ٧١-١ .
٣. راضي ، أريج محمد سامي (٢٠١٩) ، " إطار مقترح لأثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على قرارات المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية : مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير غير منشورة .
٤. صالح ، رضا ابراهيم (٢٠٠٩) ، " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس والأربعون ، العدد الثاني ص ص ٩٨-٣٩ .
٥. صبيحي ، محمد حسني عبدالجليل (٢٠٠٠) ، " التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة : دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة- جامعة الزقازيق ، العدد الأول .
٦. عبدالكريم ، عارف عبدالله (٢٠٠٩) ، " تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات " ، المؤتمر العالمي الأول لحوكمة الشركات - الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية- المملكة العربية السعودية ، جامعة الملك خالد ، كلية العلوم المالية والإدارية .
٧. عيسى ، سمير كامل محمد (٢٠٠٨) ، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مجلد (٤٥) .
٨. فراج ، منال حامد (٢٠١٤) ، " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة- جامعة طنطا ، العدد الثالث ، ص ص ٧٣-١١٤ .
٩. 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 ص ١ - ٤٣ .
١٠. مبارك ، الرفاعي إبراهيم (٢٠١٢) ، " دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤٩) ، العدد الأول ، ص ص ١٣٣-١٦٦ .

١١. محمد ، سامي جسن على (٢٠١٠) ، " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة : دراسة تطبيقية " ، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة - جامعة عين شمس ، المجلد العشرون ، العدد الأول ، ص ص ٣٠٣-٣٥٢ .
١٢. محمود ، عبدالحميد العيسوي (٢٠١٧) ، " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي - دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الأول ، ص ص ٢٣٧-٣١٣ .
١٣. محمود ، عبدالحميد العيسوي (٢٠١٥) ، " أثر مصدر المراجعة الداخلية على تقييم المراجع الخارجي لأخطار المراجعة : دراسة تجريبية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة طنطا .

### ثانياً : المراجع الأجنبية

14. Ahmed, alseddig and Marijana Joksimović, (2017), "The Internal Audit as Function to the Corporate Governance", Economy/ Review, Vol. 14, No. 2, 2017: 109-126.
15. Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., and Rama, D. V., (2007), Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes- Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing, The Accounting Review, Vol. 82, Iss. 4, pp. 803-836.
16. Abdolmohammadi, M., (2013), "Correlates of Co – sourcing/outsourcing Internal Audit Activities, Auditing", Journal of practice & Theory, VOL. 22, No. 3, pp. 69-85.
17. Al- Dhamari, R. A., B. Al- Gamrh, K. N. I. K. Ismail and S. H. Ismail, (2018), " Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function.", Journal of Management& Governance, Vol. 22, No,1, pp. 187-212.
18. Al- Najjar, Basil (2018), "Corporate Governance And Audit Features: SME & Evidence", Journal of Small Business And Enterprise Development, Vol. 25, No. 1, pp. 163-179.
19. Al-Ajmi, J. (2008), "Audit and reporting delays: evidence from an emerging market", Advances in Accounting ,incorporating Advances in international Accounting, Vol. 24, No. 1, pp. 217-226.
20. Aldhizer, G. R., Cashell, J. D. and Martin, D. R. (2003), " Internal audit outsourcing", CPA Journal, 73(8): 38-42.
21. Aldhizer, G. R., Cashell, J. D. Cashell and, D. R. Martin. (2003), "Internal audit outsourcing", CPA Journal, 73(8), p. 38-42.
22. Bambaang B. S, Abukosim, Mukhtarudin, and Imam Mursidi, (2013), " Good Corporate Governance (GCG) Mechanism and Audit Delay: An Empirical Study on Companies Listed on the Indonesia

- Stock Exchange (IDX) in the period of 2009-2011", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, No. 11, pp. 1454-1468.
23. Barace, K. and Motubatse, K, N, (2010),"Internal Audit Outsourcing Practices in South Africa.", A African Journal of Business Management, Vol. 3, No. 13, pp. 969-979.
24. Bierstaker, J., Chen, L., Christ, M. H., Ege, M. and 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 and Theory, Vol. 32 No. sp1, pp. 209-250.
25. Brown-Libur, H., Mason, S. and Shelton, S. (2014), " The effect of reliance on third-party specialists under varying levels of internal control effectiveness on the audit of fair value measurements", Working paper, Rutgers, The State University of New Jersey.
26. Burnaby, P. A., Abdolmohammadi, M., Hass, S., Melville, R., Allegrini, M., D, Onza, G., Paape, L., Sarense, G., Marais, M., sadler, E., Fourie, H., Cooper, B. and Leung, P, (2007), "A Global SUMMARY of the Common Body of Knowledge 2006", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamont Springs, FL.
27. Burnaby, P. A., Abdolmohammadi, M., Hass, G. Sarens, and M. Allegrini, (2009), " Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United Starts and select European countries", Managerial Auditing Journal, 24(9), pp. 835-890.
28. Caplan, Dennis, Diane Janvrin and James Kurtenbach. (2006), " internal audit outsourcing an analysis of self-regulation by the accounting profession", Research in Accounting Regulation, Vol. 19, pp. 3-34.
29. Carey, P., Subramaniam, N. and Ching, K. C. W. (2006), "Internal audit outsourcing in Australia", Accounting and Finance, 46(1):11-30.
30. Cullinan, Charles P. and Xiaochuan Zheng, (2017), "Accounting outsourcing and audit lag ", Managerial Auditing Journal, Vol. 32 Iss. 3, pp. 276-294.
31. Desai, N. K., G. J. Gerard, and A. Tripathy (2011), " Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors", Auditing: A Journal of Practice and Theory, 30 (1): 149-171.
32. Desai, V., R. W. Roberts and R. Srivastava, (2005), "A Conceptual Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function" working paper, Available at: <http://www.isarhq.org/2014-downloads/papers/ISAR2014-Acito-Hogan-Imdieke.pdf>.

33. Ebaid, I. A. (2011), " Internal Audit Function: An Exploratory Study from Egyptian Listed Firms. International Journal of Law and Management, Vol. 53, No. 2, pp. 108-129.
34. G-Höglund, H. and Sundvik, D. (2015), "Outsourcing of accounting tasks and tax management: evidence from a corporate tax rate change", Applied Economics Letters, Vol. 23 No. 7, pp. 482-485.
35. Goodwin, J. (2003), "The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand", International Journal of Auditing, pp. 263-278.
36. Hassan, Yousef Mohammed, (2016)," Determinants of Audit Report Lag: Evidenes From Palestine", Journal of Accounting Economics, Vol. 6, No.1, pp. 13-32.
37. -Höglund, H. and Sundvik, D. (2016), "Financial reporting quality and outsourcing of accounting tasks: evidence from small private firms", Advance in Accounting, Vol. 35, pp. 125-134.  
<https://na.thiia.org/standards-guidance/public%20Documents/pp%20the%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Resourcing%20the%20Internal%20Audit%20Activity>.
38. Ika, S. R., and Ghazali, N. A. M. (2012), "Audit committee effectiveness and timeliness of reporting: Indonesian evidence", Managerial Auditing Journal, Vol. 27 No. 4, pp. 403-424.
39. Institute of Internal Auditors (IIA), (2009),"International standards for the professional practice of internal auditing", Institute of Internal Auditors Available at:  
[www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards).
40. Institute of Internal Auditors (IIA), (2011),"The IIA s global internal audit survey: Core competencies for todays internal auditor", Altamonte springs, The Institute of Internal Auditors.
41. Institute of Internal Auditors (IIA), (2012), " Definition of Internal Auditing" Available at:  
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/guidanc/pages/Definition-of-Internal-Auditing>.
42. Institute of Internal Auditors, (2004), " Tone at the Top", (Feb):23. Altamonts Springs, FL(ILA).
43. Jiang Like ; William F. Messier, Jr.; William F. Messier, Jr.; David A. Woodxd, (2020), " The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance", AUDITING: A Journal of Practice, 39 (1), p. 101–124.
44. Jiang, L., P. Andre and C. Richard. (2018)."An international study of internal audit function quality". Accounting and Business Research, 48(3), pp. 264-298.

45. Khlif, Hichem, Khaled Samaha. (2013), " Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange" International Journal of Auditing, pp. 1-16.
46. Knechel,W.R. and Payne, J.L.(2001),"Additional evidence on audit report lag", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 20, No.1, pp. 137-146.
47. Kogilavani Apadorel and Marjan Mohd Noor, (2013), " Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia", International Journal of Business and Management, Vol.8, No. 15.
48. Leung, P., Cooper, B. and Robertson, P. (2004), " The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management", RMIT University and The Institute of Internal Auditors, Melbourn.
49. Mazza, T., Stefano Azzali, and L. Fornaciari, (2014), "Audit quality of outsourced information technology controls", Managerial Auditing Journal, Vol. 29 Issue: 9, pp. 837-862.
50. -Mitra, S., Song, H., and Yang, J. S. (2015),"The effect of Auditing Standard No.5 on audit report lag", Accounting Horizons, Vol. 29 No.3, pp. 507-527.
51. Pradipta, A; Zalukhu, A. G., (2020), "Audit Report Lag: Specialized Auditor and Corporate Governance", Global J. Bus. Soc. Sci. Review 8(1): 41 – 48, 2020, DOI: 10.35609/gjbssr.2020.8.1(5)
52. Prawitt, D. F, et al., (2009), " Internal Audit Quality and Earnings Management ", The Accounting Review, Vol.84,No.4,pp:1255-1280.
53. Raiborn, C., J. B. Butler, K. Martin and M. Pizzini, (2017)," The Internal Audit Function: A Prerequisite For Good Governance", The Journal of Corporate Accounting& Finance, Editorial Review, pp.10-21.
54. Rudhania, Leonora Haliti, Nexhmie Berisha Vokshib, Shqipdona Hashani<sup>c</sup>, (2017), " Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 3/4 pp.91-108.
55. Sakka, I. F. and Jarboui, A (2016), "Audit reports timeliness: Empirical evidence from Tunisia", Journal of Cogent Business & Management, Vol. 3.
56. The Institute of Internal Auditors (IIA), (2009), " The Role of Internal Auditing in Resourcing Internal Audit Activity.

57. Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020)," Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors", *Managerial Auditing Journal*, 35(2), p. 238-271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>.
58. Wan Hussin, Wan Nordin and Hasan Mohammed Bamahros, (2015), " Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 29, No. 3, pp. 501-539.
59. Yadirichukwu, E., and Ebimobowei, A, (2013),"audit committee and timeliness of financial reports: Empirical evidence from Nigeria", *Journal of Economics and Sustainable Development*, 4(20),14-34.
60. Zureigat, Q. M., and A. Al-Moshaigeh, (2014),"Measuring the performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: an Empirical Study", *International Business Research*,7(7),pp:72-82.