



دولة ليبيا
وزارة التعليم
جامعة الزاوية
الإدارة العامة للدراسات العليا والتدريب
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة



أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية

دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي
(من وجهة نظر طالبي الخدمة)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في

المحاسبة

إعداد الطالب

أنس عبدالغني عبدالله غومة

بكالوريوس محاسبة-المعهد الوطني للإدارة

إشراف

الأستاذ الدكتور / عماد محمد أبو عجيبة

أستاذ المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة الزاوية

فصل الخريف / 2021-2022

الآية القرآنية

قال تعالى:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنَّ اللَّهَ يُأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ

إِنَّ اللَّهَ نَعِمَّا يَعْظُمُكُمْ بِهِ إِنْ اللَّهُ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا﴾

صدق الله العظيم

سورة النساء الآية: 58

الإهداء

إلى من اقترن مرضاً الله برضائهم

والديّ العزيزين طاعة وبراءاً وعرفاناً لهم بالفضل عليّ بعد الله عز وجل داعياً الله أن يرحمهما

كما مرّ بياني صغيراً

إلى نزوجتي التي ساندتني طيلة فترة دراستي عرفاناً وتقديراً

إلى إخوتي وأخواتي على كل ما قدموه لي من دعم وتشجيع

إلى كافة الأقرناء والأصدقاء

إليكم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث

انس عبد الغني غومة

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور عماد محمد أبو عجيبة الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة وعلى كل ما قدم لي من توجيه وإرشاد ومتابعة مستمرة أثناء إعداد دراستي والذي كان لي نبراساً في إنجاز هذا العمل، كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى جميع السادة أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة ببرنامج الدراسات العليا والذين درسونا علوم المحاسبة بكلية الاقتصاد - الزاوية، ونسأل الله ان يجازيهم عنا كل خيراً وإحساناً.

كما يتقدم الباحث بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى كل من قدم لي يد العون والمساعدة في الحصول على المعلومات والبيانات خلال فترة إنجاز هذه الدراسة.

وأخيراً لا يفوتني تقديم شكري وامتناني إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز وتقديم هذا العمل المتواضع.

الباحث

انس عبد الغني غومة

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
ط	ملخص الدراسة باللغة العربية
ك	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
1	المقدمة
2	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
7	فرضيات الدراسة
7	منهج الدراسة
8	نطاق وحدود الدراسة
9	متغيرات الدراسة
10	الدراسات السابقة
الفصل الثاني: التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية	
المبحث الأول: الإسناد (التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية)	
19	مقدمة
20	تمهيد
20	ماهية ومفهوم التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)
22	نشأة وتطور التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)
27	موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من التعاقد الخارجي
29	موقف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي من التعاقد الخارجي

32	رأي لجنة تداول الأوراق المالية في التعاقد الخارجي
33	أساسيات التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي للمهام)
39	العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي للمهام
41	أسباب لجوء بعض الشركات إلى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية
51	البدائل المتوفرة عند التعاقد الخارجي على القيام بمهام المراجعة الداخلية
54	استقلال المراجع الخارجي المقدم لخدمات المراجعة الداخلية
المبحث الثاني: جودة التقارير المالية	
59	تمهيد
60	مفهوم جودة التقارير المالية
62	الخصائص النوعية للتقارير المالية
67	معايير جودة التقارير المالية
69	العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية
70	الخلاصة
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
71	تمهيد
71	منهجية الدراسة
71	التحليل الإحصائي
73	أداة الدراسة
74	مجتمع وعينة الدراسة
75	اختبار صدق وثبات أداة الدراسة
77	تحليل الخصائص الهيكلية لمجتمع الدراسة
84	اختبار مقياس الاستبانة
99	اختبار فرضيات الدراسة
105	الاستنتاجات والتوصيات
109	قائمة المراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
73	عدد الأسئلة ضمن المتغيرات الخمسة المكونة للاستبانة	1
76	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كروناخ ألفا)	2
77	توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	3
79	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	4
80	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	5
82	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	6
83	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	7
85	قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة	8
85	مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	9
86	إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير	10
88	إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	11
91	إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير الكفاءة اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	12
93	إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير بذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	13
95	إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	14
98	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov	15

99	نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	16
100	نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	17
101	نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	18
102	نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	19
103	نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية	20

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	نموذج الدراسة	1.
78	الشكل يوضح الخصائص الهيكلية - المركز الوظيفي	2.
80	الشكل يوضح الخصائص الهيكلية - الفئة العمرية	3.
81	الشكل يوضح الخصائص الهيكلية - المؤهل الأكاديمي	4.
83	الشكل يوضح الخصائص الهيكلية - التخصص	5.
84	الشكل يوضح الخصائص الهيكلية - سنوات الخبرة	6.

قائمة المصطلحات

الاختصار	اسم المنظمة	المعنى باللغة العربية
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة تداول الأوراق المالية
FSC	Financial Services Commission	لجنة الخدمات المالية
FAF	Financial Analysts Federation	اتحاد المحللين الماليين
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريدوي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
1	قائمة بأسماء الأستاذة المحكمين للاستبانة	1
2	أداة الدراسة (استبانة الدراسة)	2
11	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS	3

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية، التعرف على درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية و ذلك من خلال التعرف على مدى كفاءة الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية اللازمة وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية، وكذلك مدى التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية وبتطبيق معايير المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية.

وقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث تم إعداد استبانة اشتملت في صورتها النهائية على (58) سؤال موزع على المتغيرات، بحيث تكون في مجموعها أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية، وقد تحقق معدل استرداد (75.15%) من مجتمع الدراسة والذي يتكون من جميع موظفي إدارات المراجعة الداخلية، وموظفي الإدارات المالية بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي حيث اشتملت عينة الدراسة على رؤساء مجالس الإدارات والمدراء العامون وكذلك مديري إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين للشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية و التي تمثل بيئة الدراسة ولتحليل الاستبانة فقد تم استخدام برامج الحزمة الإحصائية (SPSS) .

وتشير اهم نتائج الدراسة الى انه يوجد تأثير لإسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية وفقاً لمحاور الدراسة والتي أهمها كان وجود تأثير للعناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير ووجود تأثير للالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة

محتوى التقارير كقيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة، و قيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تسلسل المعلومات المالية، بالإضافة الي قيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية بصفة مستمرة.

وتوصي الدراسة بدعم وتشجيع الشركات الليبية للتعاقد على إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين وذلك لأثره على مستوى جودة محتوى التقارير المالية خاصة فيما يتعلق بضرورة تحديد مسؤوليات المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) وذلك للمحافظة على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية، مع ضرورة العمل على تقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة والتابعة لمجلس الإدارة ، كما يستوجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة و بالإضافة الى ضرورة العمل على إصدار تشريعات أو إلزام قانوني للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ينص على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، والعمل على توفير دليل عمل والخاصة بإجراءات المراجعة يكون متاح لجميع العاملين.

Summary

The impact of assigning internal audit tasks to external professionals on the quality of the content of financial reports

The study aimed to identify the impact of external attribution of internal audit services on the quality of the content of financial reports from the point of view of service seekers in the Libyan environment, to identify the degree of independence of the party assigned to internal audit services and its impact on the quality of the content of financial reports, as well as the extent of the commitment of the party entrusted with the internal audit services to exercise professional care and the application of internal audit standards and their impact on the quality of the content of the financial reports.

The researcher used the inductive and deductive method, where a questionnaire was prepared that made up of (58) questions distributed among the variables, so that overall, we can determine the effect of assigning internal audit tasks to external professionals on the quality of the content of the financial reports. A recovery rate of (75.15%) was achieved of the study population, which consists of all employees of internal audit departments, and employees of financial departments of companies listed in the Libyan capital market. Which represents the study environment, and to analyze the questionnaire, the statistical package (SPSS) programs were used.

The most important results of the study indicate, that there is an effect when attributing the task of internal auditing to external professionals, on the quality of the content of the financial reports according to the topics of the study. The most important of which was the noticeable effect of the necessary professional care, by the party assigned to the internal audit service on the quality of the content of the reports.

As well as a noticeable effect in the commitment to the application of internal audit standards by the assigned party, the internal audit service provider, in determining the quality of reports, which can be seen in the fact that the party entrusted with the internal audit service obtained prior information that is used as a basis for the audit process, and the fact that the

party entrusted with the internal audit services evaluated the quality of the internal control system and monitored the financial information sequence, in addition to the party entrusted with the internal audit service conducting a complete and orderly examination of the financial statements and accounting records on an ongoing basis.

The study recommends supporting and encouraging Libyan companies to contract assigning internal audit tasks to external professionals, because of its impact on the quality of financial reports, especially with regard to defining the responsibilities of auditors, the party entrusted with internal audit service, in order to maintain a high degree of independence and objectivity, while also working on evaluating the internal audit work plan for the party entrusted with the internal audit service by the audit committee of the board of directors, and the party entrusted with the internal audit services also requires controlling the limits of audit risks so that they are acceptable and low, and in addition they need to work on the issuance of legislation or a legal obligation for the entrusted party of the internal audit service which stipulates adherence to internal auditing standards, and work to provide a work guide for audit procedures that is available to all employees.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة.
- أهداف الدراسة.
- أهمية الدراسة.
- فرضيات الدراسة.
- منهج الدراسة.
- نطاق وحدود الدراسة.
- متغيرات الدراسة.
- الدراسات السابقة.

أولاً: المقدمة:

إن التطور والاتجاهات الحديثة في مجال مهنة المراجعة بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص أدى إلى تغير واضح في الأسس التي تقوم عليها المراجعة الداخلية من حيث المفهوم ومن يقوم بها وكذلك مجالات عملها ونطاقها وكذلك جودة مخرجاتها الأمر الذي أدى إلى التوجه نحو الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين (محمد، 2005: 1)

ولذلك ينبغي على المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على حد سواء أن يعززا من نوعية وموثوقية البيانات المالية، من خلال منع التضليل أو سوء تمثيل المعلومات المحاسبية (Desai. Roberts, and R. Srivastava,2010: p344) ، وتتطلب أنشطة المراجعة الداخلية الفعالة تنوعاً في المهارات التي يصعب على العديد من الشركات الحصول عليها، كما أن الحفاظ على الكوادر البشرية للمراجعة الداخلية تتطلب مستوى عالي من التكاليف في الاستثمارات في الموارد البشرية وذلك من خلال توظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية وتطويرهم مهنيًا (شحاتة، 1996: 78).

ونظراً لاستخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية من جهات متعددة (مستخدمي المعلومات المحاسبية) لذلك يستدعي أن تتوفر خاصيتي الملاءمة والموثوقية في المعلومات الواردة في التقارير المالية بجودة عالية لضمان دقة وصحة القرارات المبنية على هذه المعلومات المتوفرة (الطاهر، 2012:15) ومن ثم إذا تمت عملية المراجعة بجودة عالية فإن مخرجاتها تكون ذات جودة وفعالية في ترشيد قرارات مستخدميها.

عليه فإن جودة المراجعة تساهم في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الاستثمار للشركات، ويؤدي ذلك إلى تحقيق أهداف المراجعة ودورها الجوهرية بكفاءة وفعالية. (الصيرفي، 2015).

ونظراً للدور الإيجابي الذي تلعبه العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظيفتين في المساهمة في إنجاز أعمالهما على أكمل وجه، وكذلك أهمية جودة محتويات التقارير المالية، كان لزاماً أن نولي موضوع إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين وأثره على جودة محتوى التقارير المالية لمزيداً من البحث والدراسة، ولذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية، وتحديد أهم نقاط القوة ونقاط الضعف إن وجدت مع تقديم المقترحات والتوصيات التي من شأنها تحسين إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

أدى الانتشار الواسع للفضائح المالية في السنوات الأخيرة إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية كمساهم رئيسي لتحقيق حوكمة الشركات الفعالة وجودة التقارير المالية، حيث تعد المراجعة الداخلية بمثابة مراجعة يومية على قرارات وتصرفات الإدارة، لذلك فإن أنشطتها وكفاءة إجراءاتها تحد من قدرة الإدارة على التدخل في إعداد التقارير والقوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بوضع التقديرات المحاسبية والاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية، وبالتالي منع التلاعب وسوء التمثيل للمعلومات المحاسبية والنتائج والتقارير المالية المضللة عند مراجعة الحسابات Gerard, and Tripathy, 2011, p 515). (2006: 21).

وقد أدى هذا الدور الكبير لخدمات المراجعة الداخلية إلى زيادة أهميتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية للمنظمة، وبالمقابل زاد هذا الدور من المطالب التي تفرض على مراجعي الحسابات

الداخليين، حيث يتطلب الدور الجديد من المراجعين الداخليين ان تكون لهم كفاءات ومهارات ومعرفة أعلى من ذي قبل في مجال تطور مهنة المراجعة ومواكبة الأحداث الاقتصادية المتلاحقة لتلبية احتياجات العملاء والمستفيدين من خدماتهم، ولذلك تواجه العديد من المنظمات اختيار ما إذا كان ينبغي تطوير هذه الكفاءات بالشكل الأوسع داخلياً أو إسناد مهام المراجعة الداخلية لطرف خارجي وهو ما يعرف بـ Outsource (Abbott, L.J and Rama, D.V,2007, p 806) وقد ازدادت وتيرة الاهتمام بقضية الاستعانة أو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بشكل كبير في الآونة الأخيرة، خاصة بعد اتساع أهداف المراجعة الداخلية وتطورها، وهي بذلك تقدم قيمة مضافة لدى الجهة المستفيدة من تقارير المراجعة.

وتشير أغلب الدراسات المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية في البيئة الليبية ان هناك قصور وضعف في أداء إدارة المراجعة الداخلية في أغلب الوحدات الاقتصادية الليبية سوى الإنتاجية (الصناعية) أو الخدمية ومن أهم هذه الدراسات المشار إليها هي دراسة الباحثة (أمينة الهبري) والتي توصلت إلى أن أسباب اللجوء للتعاقد الخارجي على أداء وظيفة المراجعة الداخلية هو تدني مستوى خبرة المراجعين الداخليين، وكذلك للتقليل من مخاطر المراجعة الناتجة من ضعف نظام الرقابة الداخلية وكمحاوله لمعالجة مثل هذه المشاكل والقصور في إدارة المراجعة الداخلية فإنه يتم إتباع أسلوب الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية لمهنيين من خارج المنشأة (الهبري، 2012: ص 10) وكذلك أشار التقرير الصادر عن ديوان المحاسبة الليبي عن السنة 2019 / 2020م في العديد من المواضيع إلى المخالفات المالية والعجوزات المالية وكذلك الإهدار في الموارد المالية في المؤسسات والشركات الخاضعة لمراجعة ديوان المحاسبة والتي كان في معظمها بسبب ضعف المراجعة الداخلية.

وتأسيساً على ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في ضعف أداء وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الليبية مما يجعل إتباع أسلوب إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين أحد الخيارات أو البدائل المطروحة لمعالجة هذا الضعف.

وبذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

(هل يؤثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير

المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية)؟

وبناءً على السؤال الرئيسي للدراسة يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات

المراجعة الداخلية وجودة محتوى التقارير المالية؟

2. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة كفاءة الطرف المسند إليه خدمات المراجعة

الداخلية وجودة محتوى التقارير المالية؟

3. ما مدى التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية وأثرها على

جودة محتوى التقارير المالية؟

4. ما مدى التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية

وأثرها على جودة محتوى التقارير المالية؟

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى محاولة تحديد أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة

الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية

ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

1. محاولة التعرف على درجة الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية.
2. محاولة الوقوف على مدى كفاءة الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية اللازمة وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية.
3. محاولة الوقوف على مدى التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ببذل العناية المهنية اللازمة وتأثيرها على جودة محتوى التقارير المالية.
4. محاولة بيان مدى التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية وأثرها على جودة محتوى التقارير المالية.

رابعاً: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. الأهمية العلمية (النظرية) وتتمثل في :-

أ- أنها تهتم بالإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين باعتبار المراجعة الداخلية أحد أهم عناصر ومكونات نظام الرقابة الداخلية هذا من ناحية وتستمد أهميتها أيضاً من أهمية دور جودة محتوى التقارير المالية في سلامة وصحة المراكز المالية للشركات والمؤسسات الاقتصادية، وبالتالي استمرارية تلك الشركات والمؤسسات في تأدية دورها الحيوي في التنمية الاقتصادية من الناحية الأخرى.

ب- تستمد هذه الدراسة أهميتها من دور جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية الرشيدة آخذاً بعين الاعتبار المنافسة بين الشركات على تقديم تلك المعلومات والتقارير التي تلبي حاجة مستخدمي تلك المعلومات.

ت - مساهمة الدراسة في تحديد مفهوم الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وآثاره على جودة محتوى التقارير المالية وكذلك التعرف على بدائل الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية الكلية منها أو الجزئية والطرف المسند اليه المهام الخاصة بالمراجعة الداخلية وتقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد وكذلك إثراء المكتبات بتقديم مفهوم واضح لأثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية.

ث - على حد علم الباحث أنه يوجد نقص واضح في البحوث والدراسات التي تناولت موضوع الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين بشكل عام ويكاد يكون لا توجد دراسة تناولت موضوع أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية الأمر الذي شجع على إجراء هذه الدراسة بحيث تكون أول دراسة متخصصة في هذا المجال بالإضافة إلى التعرف على مواطن القوة والضعف إن وجدت في قرار إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين.

2. الأهمية العملية (التطبيقية)

أ - تساهم هذه الدراسة في مساعدة مراجعي الحسابات داخل البيئة الليبية في الوفاء بالاحتياجات المتجددة لعملاء المراجعة (مستخدمي التقارير المالية) وما يصاحب ذلك من ظهور احتياجات غير تقليدية للعملاء، وذلك من خلال معرفة أثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية من وجهة نظر طالبي الخدمة في البيئة الليبية، بهدف مساعدة المستخدمين أو المستفيدين من خدمات المراجعة في الاعتماد على التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ب- دراسة وبيان تأثير الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية حيث ان تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية يساعد إدارة الشركات في ترشيد قراراتها وتقويم أدائها

ت- مساعدة المحللين الماليين في زيادة كفاءتهم في التحليل المالي، والجهات المسؤولة في وضع معايير المراجعة الخارجية.

ث- دراسة مفهوم الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يساهم في تفسير العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ويعززها هذا من ناحية ويعزز ثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية من ناحية أخرى.

خامسا: فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، فقد تمت صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1. الفرضية الرئيسية:

(يوجد أثر إيجابي لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية).

وسيتم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية: -

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر إيجابي من حيث الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر إيجابي من حيث الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر إيجابي من حيث بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر إيجابي من حيث الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

سادسا: منهج الدراسة:

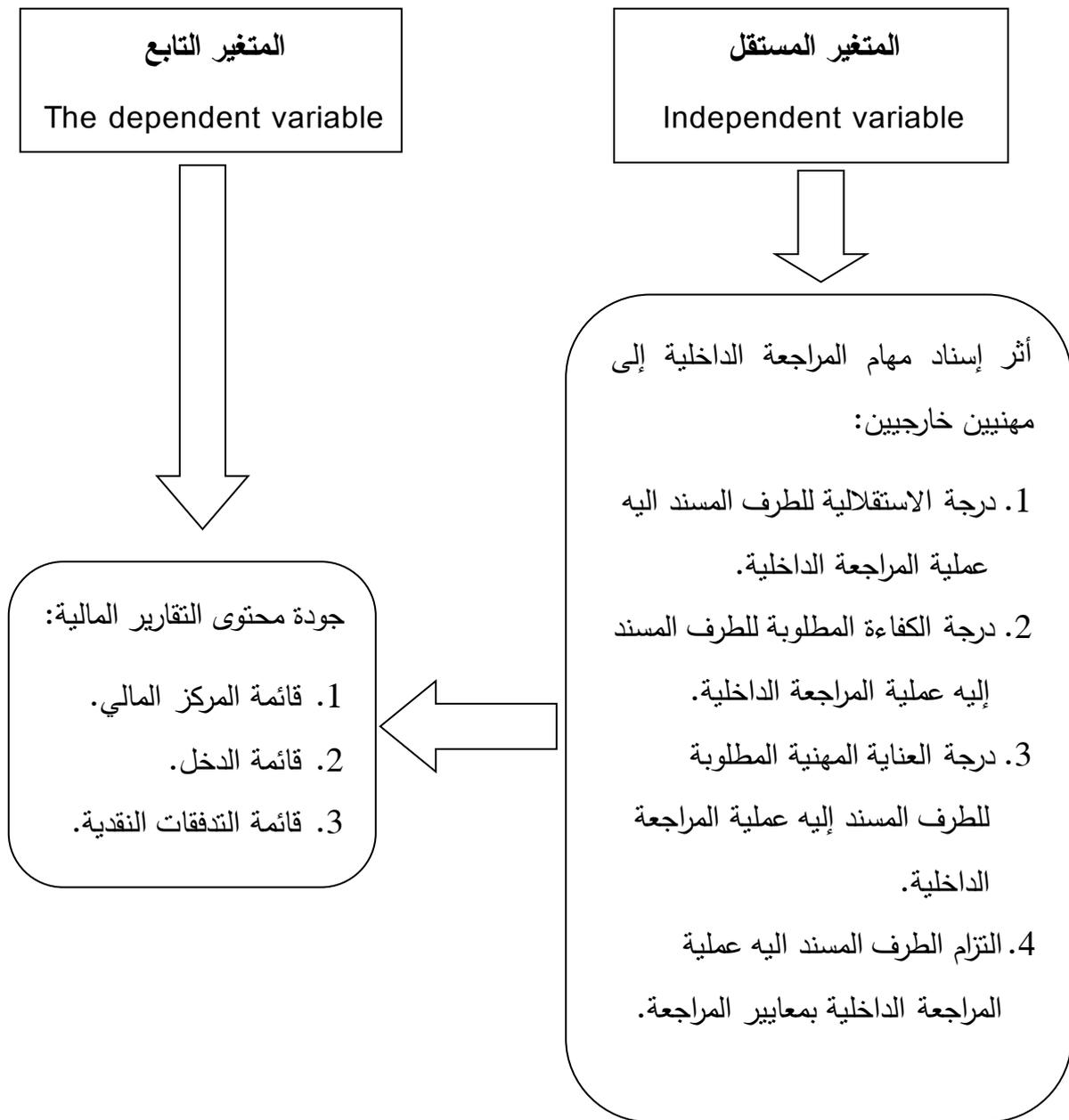
لتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم الجمع بين منهجين من مناهج الدراسة بيانها كالاتي:

1. **المنهج الاستقرائي:** استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في إعداد الاستبانة للتعرف على آراء عينة الدراسة حول إسناد مهمة المراجعة الداخلية لأطراف من خارج المؤسسات وبتحليل هذه الآراء للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة من خلال الحياء الاستدلالية.
2. **المنهج الاستنباطي:** كما اتبع الباحث المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة الدراسة ووضع فرضياتها والإطار النظري لها الذي يقوم بتحليل أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية وذلك من وجهة نظر طالبي الخدمة.

سابعا: نطاق وحدود الدراسة:

1. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال النصف الثاني من العام 2021م.
2. **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة على الشركات المدرجة في سوق المال الليبي.
3. **الحدود البشرية:** مديرو إدارة المراجعة الداخلية - والمراجعين الداخليين - المديرين الماليين، والمحاسبين في الشركات المدرجة في سوق المال الليبي.

- متغيرات الدراسة:



الشكل رقم (1)

المصدر: من إعداد الباحث

ثامنا: الدراسات السابقة:

1. الدراسات العربية:

(1) دراسة جاسم، فطمة وعبد الرضا، حسن (2020) بعنوان: "إثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق

الداخلي على جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية على عينة من الحكومات المحلية العراقية

هدفت الدراسة إلى التعرف على جدوى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وكذلك بيان

أثر اعتماد التعاقد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية في جودة المراجعة الخارجية.

وتوصل الباحثان إلى أن هناك العديد من المعوقات التي تواجه المراجع الداخلي منها عدم

سلامة بناء الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كما ان هناك العديد من العوامل المؤثرة في

استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين في الحكومات المحلية عينة البحث.

وأوصت الدراسة بضرورة ان يكون المسؤول عن تعيين وإقالة مدير إدارة المراجعة الداخلية هو

مجلس المحافظة مجتمعاً وليس المحافظ متفرداً بالقرار اسوه بالدوائر والمؤسسات الأخرى، كما أوصت

بضرورة وجود دليل إجراءات معد من قبل إدارة المراجعة الداخلية يسترشد به الكادر الوظيفي داخل

إدارة المراجعة الداخلية بالإضافة الى وضع خطة سنوية شاملة لإدارة المراجعة الداخلية وصولاً الى

وضع خطة استراتيجية شاملة لجميع متطلبات ومهام عمل إدارة المراجعة الداخلية.

وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في تحديد بعض جوانب مشكلة الدراسة المتعلقة بالتعاقد الخارجي أو إسناد مهام المراجعة الداخلية.

(2) دراسة سمر خالد (2016) بعنوان: تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة - دراسة ميدانية جامعة عين شمس - مصر.

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس وتفسير إثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية وذلك من خلال دراسة وتحليل إثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة وكما هدفت الدراسة أيضا للتعرف على بدائل الإسناد والعوامل الرئيسية لقرار الإسناد ومحاولة الربط بين الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية وجودة عملية المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تباين بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول تقديم الإسناد الخارجي الجزئي لمهام المراجعة الداخلية كما توصلت إلى عدم وجود تباين أو فروق بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول الإسناد الكلي لمهام المراجعة الداخلية وان أبعاد الإسناد الخارجي بالنموذج يفسر نسبة 30% من أي تغيرات تطرأ على الجودة بمكتب المراجعة أما بالنسبة للمراجع الخارجي يتضح ان أبعاد الإسناد الخارجي بالنموذج تفسر ما نسبته 63% من أي تغير يطرا على الجودة بمكتب المراجعة.

أوصت الدراسة بأن يتم إصدار معايير مهنية تنظم عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية كما أوصت الجهات التشريعية والجهات المنظمة لمهنة المراجعة إعادة النظر في التشريعات والقرارات بحيث تتوافق مع ما استقرت عليه معايير المراجعة في الدول المتقدمة وان تحدد الهيئات

المهنية بوضوح قواعد وضمانات الاحتفاظ بالموضوعية لكل من المراجعة الداخلية كمصدر خارجي عند أداء الأنشطة المختلفة للمراجعة الداخلية.

واستفاد الباحث من هذه الدراسة في صياغة بعض متغيرات دراسته فيما يتعلق بالدراسة الميدانية وتصميم نموذج الاستبانة.

3) دراسة الهيري أمينة (2012) بعنوان: " التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى تطبيقه في المصارف التجارية الليبية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قبول فكرة التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية وكذلك التعرف على إمكانية تطبيق التعاقد الخارجي للمراجعة الداخلية في ظل الأوضاع الاقتصادية والإدارية المهنية الراهنة في تلك الفترة الزمنية وبالإضافة إلى معرفة مدى جدوى تطبيق التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها يقدم التعاقد الخارجي العديد من المزايا التي تجعل من المصارف التجارية تفكر في الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية، وجود مراجع من خارج الهيكل التنظيمي للمصرف للقيام بمهام المراجعة الداخلية يوفر استقلالية أكثر لإدارة المراجعة الداخلية، التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية سواء كان تعاقد كلي أو بشكل جزئي فهو يلبي العديد من احتياجات الإدارة، كتوفير خبرات جديدة تساعد على تطوير العمل لتحسين أداء المصرف وتدريب باقي العاملين.

كما أوصت الدراسة إلى وجود جدوى من تطبيق التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية كاتجاه حديث يساعد على تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك تحسين كفاءة أداء العمل داخل المصارف التجارية الليبية.

واستفاد الباحث من الدراسة في تحديد بعض متغيرات دراسته وصياغة بعض فروض الدراسة.

4) دراسة محمد عبد الفتاح (2011) بعنوان "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة"- دراسة ميدانية جامعة عين شمس - مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تأثير الإسناد الخارجي لمهام ووظائف المراجعة الداخلية، على كل من استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة وكذلك على فجوة التوقعات في المراجعة وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج التحليلي الوصفي في دراسته وقام بتصميم استبانة وزعت على عينة مختارة من المراجعين وأصحاب مكاتب المراجعة الكبرى. وتوصلت هذه الدراسة العديد من النتائج وكان أهمها إن الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية قد أصبح اتجاهاً متزايداً تنتهجه منشآت الأعمال في ضوء اتباع استراتيجيات فاعلية التكلفة وكذلك الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية الأمر الذي ينعكس على زيادة جودة المراجعة الخارجية وإن الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي، لا ينقص من استقلاله ولا يشكك في موضوعيته طالما أنه ملتزم بمعايير الأداء المهني كما ان ارتباط المراجع بالمنشأة من خلال أداء خدمات بجانب المراجعة يؤدي الى تضيق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر.

أوصت الدراسة بالاتجاه نحو استخدام أسلوب الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية باعتباره أحد الأساليب الحديثة وكذلك لتخفيض تكاليف إدارة المراجعة الداخلية مع التأكيد جودة مخرجات

نتائج عملية المراجعة الداخلية وفقاً للإسناد الخارجي.

5) دراسة الرفاعي مبارك (2011) بعنوان تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية"- دراسة تجريبية جامعة طنطا - مصر.

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير البدائل المتاحة لتقديم أنشطة المراجعة الداخلية ودرجة الخطر الملازم لعملية المراجعة الداخلية والتعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في ظل هذه البدائل المختلفة.

توصلت الدراسة الى ان الطرف المقدم لمهام المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة انخفاض درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة، أما في حالة ارتفاع درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة، فإنه لا يوجد تأثير معنوي لمصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية كما توصلت الدراسة أيضا إلى انه يزداد اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية ونتائج أعمالها في حالة الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية عن الحصول عليها من داخل المنشأة سواء أكان الخطر الملازم لعملية المراجعة الداخلية مرتفع أو منخفض وخاصة عندما يتم إسناد مهام المراجعة الداخلية لمكاتب على مستوي عالي من الكفاءة والخبرة .

(6) دراسة أبوهديمه محمد (2007) بعنوان: " تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية"- دراسة ميدانية جامعة طنطا - مصر .

هدفت الدراسة إلى القيام بدراسة تحليلية حول مفهوم الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية، من حيث المبررات والدوافع التي تؤدي للإسناد، المزايا والعيوب، ثم موقف المنظمات المهنية منه، وكذلك بيان الآثار الناتجة عن الإسناد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها انه لا يمكن اعتبار خدمات المراجعة الداخلية المقدمة من المراجع الخارجي هي امتداد لخدمات المراجعة الخارجية المقدمة منه، يتوفر لدى مكاتب المراجعة الخارجية إمكانيات وطاقات مميزة يمكن توظيفها لخدمة العملاء، هناك علاقة طردية بين

حجم المؤسسة والدافع وراء التعاقد الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية، في حالة إسناد المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي، سيؤدي بالمراجع الخارجي الى خدمة الإدارة بدلا من خدمة الملاك .

كما أوصت الدراسة على ان تعمل الجهات ذات الصلة بتدعيم وتأكيد فعالية المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية وتوفير البيئة المناسبة لذلك. وكذلك ضرورة ان يتخذ قرار التكلفة الخارجي لوظائف المراجعة الداخلية في ضوء متغيرات الحجم الاقتصادي الأمثل لإدارة المراجعة الداخلية وماهية المهام التي يجب ان تقوم بها وما تقوم به بالفعل ان التكلفة الخارجي يجب ان يقتصر على الوظائف والأنشطة والتي لا يتوفر للمراجعين الداخليين، الخبرة والمهارة اللازمين للقيام بها وبإشراف إدارة المراجعة الداخلية.

وكذلك بضرورة الإسراع بتكوين لجان المراجعة بالمؤسسات الليبية لكي تمارس مهامها والتي من ضمنها اتخاذ قرارات التكلفة الخارجي.

واستفاد الباحث من هذه الدراسة في تغطية جزء من الجانب النظري المتعلق بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين

2. الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (Zulkifflee, et. al; 2012) بعنوان:

"Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees". – Malaysia

هدفت الدراسة إلى فحص جودة المراجعة الداخلية من خلال فحص كفاءة المراجع الداخلي والى بيان أثر مساهمة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية في تخفيض تكلفة المراجع الخارجي. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: هناك علاقة عكسية بين كفاءة المراجع الداخلي وأتاعب المراجع الخارجي، حيث كلما ازدادت فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية، ازداد اعتماد

المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، ويتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي من خلال ملاحظة خبرة طاقم المراجعين الداخليين.

كما أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على جودة المراجعة الداخلية من خلال الاهتمام بالخبرة المهنية والتدريب والشهادات العلمية الحاصل عليها المراجع الداخلي، وضرورة الاهتمام بالتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لتحقيق الفعالية للمنشأة والتخفيض من تكلفة المراجعة الخارجي.

واستفاد الباحث من هذه الدراسة في تحديد أهداف الدراسة.

(2) دراسة (Ramasawmy and Ramen, 2012) بعنوان:

An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية وأوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة وأبرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق والتعاون الفعال بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يعود بالنفع على الطرفين وعلى المنشأة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يهتم بالمراجع الخارجي بعدة أمور تتعلق بالمراجع الداخلي قبل ان يقرر الاعتماد عليه منها استقلاليته، موضوعيته، خبرته، جودة عمله، وعلاقته بلجنة المراجعة، كما توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين كفاءة المراجع الداخلي وموضوعية وأدائه، وان المراجع الخارجي يهتم بتلك العوامل الثلاث مجتمعة عندما يحدد مدى اعتماده على عمل المراجع الداخلي.

كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية واستقلاليتها وكفاءتها ليزداد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، مما يجلب الفائدة ويحقق الأهداف ويقلل الجهد والوقت المبذول من قبل المراجع الخارجي وبالتالي تخفيض أتعابه. واستفاد الباحث من هذه الدراسة في صياغة أهمية دراسته وتحديد بعض عناصر خطة الدراسة.

(3) دراسة (Fawzia-2010) بعنوان

"Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh".

هدفت الدراسة للتعرف على إيجابيات التعاون والتنسيق الفعال بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث تناولت بالدارسة العوامل الداعمة للتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المصارف الأجنبية بالمقارنة مع المصارف الوطنية في بنغلادش، كما تناولت أثر وجود العلاقة التعاونية بين الطرفين.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يعد التزام لجنة المراجعة والإدارة في تعزيز التعاون من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، كما توصلت إلى ان التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المصارف الوطنية أفضل منه في المصارف الأجنبية، وتوصلت أيضا إلى ان وجود التنسيق والتعاون يجلب المنافع للطرفين وللمنشأة محل المراجعة.

كما أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الإدارة ولجنة المراجعة بدعم التنسيق والتعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، كما أوصت المراجعين الخارجيين بزيادة الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، وأوصت الطرفين بضرورة تعزيز التعاون الفعال والمنظم بينهما من خلال وجود

قنوات تواصل فعالة ووجود الثقة المهنية المتبادلة والتشاور المنتظم بينهما، وضرورة بذل العناية المهنية والالتزام بالمعايير المهنية الدولية.

واستفاد الباحث من هذه الدراسة في صياغة بعض الفروض.

4) دراسة (1999) Kurt Pany & Marshall A. Geiger بعنوان

The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor

Independence

هدفت هذه الدراسة الاستكشافية بشكل أساسي إلى تقييم ردود الأفعال الخاصة بمستخدمي المعلومات المحاسبية على مختلف أنواع التعاقدات أو الإسناد لمهام المراجعة الداخلية لمكاتب مراجعة من خارج المؤسسة، وكذلك تقييم الموقف المهني المحاسبي فيما يتعلق بقبول أداء هذا النوع من "خدمات المراجعة الموسعة".

وتوصلت الدراسة إلى ان تصورات مستخدمي المعلومات المحاسبية أو آرائهم لا تتأثر عند قيام الشركة بالاستعانة بمصادر خارجية للقيام بمهام المراجعة الداخلية أو الإعارة بين المواقف التي تكون فيها الشركة إسناد المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي آخر وعندما لا تقوم الشركة بالاستعانة بمصادر خارجية.

كما أوصت الدراسة بالمزيد من الشفافية مع ضرورة الإفصاح عن هذه التعاقدات عند الاستعانة بمصادر خارجية للقيام بمهام المراجعة الداخلية وتوضيح نوع التعاقد أو الإسناد جزئياً كان أم كلياً وكذلك التأكيد على الاستقلالية المراجع عند قيامه بمثل هذه الأنشطة.

وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في تحديد بعض عناصر الخطة وصياغة بعض الفروض.

الفصل الثاني

- المبحث الأول: الإسناد (التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية).
- المبحث الثاني: جودة التقارير المالية.

الفصل الثاني

التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية

مقدمة:

يعتبر مصطلح التعاقد الخارجي حديثاً نسبياً ظاهرياً، ولكنه من حيث الواقع ليس كذلك، وكما اتضح من خلال الدراسات السابقة انه خلال الخمس العقود الأخيرة بدأت بالفعل بعض المؤسسات والوحدات الاقتصادية في التعاقد على عدة وظائف مختلفة، مثل الأمن والصيانة والتنظيف والنقل والإعاشة والتوظيف، وقد استخدمت تلك المؤسسات مصادر خارجية متخصصة في تقديم الخدمات المطلوبة. وخلال فترة الثمانينات من القرن الماضي أصبحت بعض الوظائف الأساسية مثل نظم المعلومات وبعض الصناعات التحويلية تتم عن طريق التعاقد الخارجي. لكن ما هو حديث نسبياً هو الإسناد أو ما يعرف بالتعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية إذا ما قورنت ببعض الوظائف الأخرى،(Potkany, Others, 2016: 140)

وتطور الأمر خلال فترة التسعينات حيث بدأت بعض شركات المراجعة الأمريكية، الاهتمام بزيادة حجم نشاطاتها والتوسع في تقديم خدمات المراجعة، وخلال هذه الفترة قامت العديد من شركات المراجعة الأمريكية، باستحداث أقسام أو وحدات داخلية، لتسويق خدمات المراجعة الداخلية وتقديمها بشكل عام ومن ضمن هذه الخدمات التعاقد الخارجي بالنسبة للشركات على القيام بمهام المراجعة الداخلية.(العفيفي، 2009: 49) وفي هذا الصدد يرى العديد من هذه الشركات بان تقديم مثل هذه الخدمات ما هو إلا عبارة عن توسع وامتداد طبيعي لعمل المراجعين الخارجيين، وهو ما أصبح يعرف لاحقاً بمصطلح التوسع في خدمات المراجعة، ويعتقدون أيضاً بان أداء المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بنشاطات المراجعة الداخلية أو إسناد مهام المراجعة الداخلية لهم بناءً على تعاقد مكتوب وواضح، يمكن ان يعزز من جودة المراجعة.

المبحث الأول: التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية

تمهيد:

تطورت المراجعة الداخلية من حيث المفهوم ومن يقوم بها وكذلك مجالات عملها خلال العقود الخمسة الأخيرة وذلك بفضل جهود معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA، حيث كانت المراجعة الداخلية في السابق عبارة عن أداة من أدوات الرقابة الداخلية تهدف الى اكتشاف الأخطاء والغش أصبحت وظيفة ونشاطا استشارية في الوحدة الاقتصادية، وقد تطلب ذلك الأمر تنمية وتطوير مهارات القائمين بمهام المراجعة الداخلية، وفي هذا السياق ظهرت اتجاهات تتبنى الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصادر خارجي Outsourcing، ويشير هذا المصطلح بصفة رئيسية إلى التعاقد مع طرف خارجي أو إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين لتقديم خدمات كانت تقدم في السابق من قبل مصدر داخلي (المراجع الداخلي). (عبد الرضا، 2017: 15)

وقد أوضحت شركة آرثر أندرسون العالمية للمراجعة في دليلها التسويقي ان التعاقد الخارجي والإسناد المباشر للقيام بمهام المراجعة الداخلية أصبح يشكل مفهوماً استراتيجياً ويزيد من قيمة المؤسسة وذلك من خلال التعاقد أو إسناد وظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المراجعة الداخلية التابعة للشركة إلى شركة متخصصة للمراجعة، الأمر الذي سوف يترتب عليه إضافة كادر مؤهل وأكثر خبرة والذي ينعكس بالنهاية على تعزيز جودة المراجعة بشكل ملموس بالإضافة إلى التقليل من تكاليف المراجعة الداخلية (يسري، 2012:69) وكذلك تأتي أهمية المراجعة الداخلية طبقاً لمبدأ الأهمية النسبية مقارنةً مع باقي الأنشطة الأخرى. (القليطي، 2014: 415).

أولاً: ماهية ومفهوم التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)

يرى العديد من المفكرين ورواد الفكر المحاسبي ان التعاقد الخارجي في نظم المعلومات يمثل بداية ظهور مفهوم التعاقد الخارجي أو ما يعرف بالإسناد الخارجي للمهام والوظائف وقد ارتبط هذا المصطلح بنظم المعلومات منذ أوائل التسعينيات، فعلى سبيل المثال عرف (Victor & Dumitru, 2012: 52) التعاقد الخارجي على "انه مساهمة كبيرة من قبل الموردين الخارجيين بالموارد المادية أو البشرية المرتبطة بالمكونات الكاملة أو المحددة للبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات في الوحدة المستخدمة"

، كما عرفه (عبد الرضا، 2017:22) على "انه القرار التنظيمي لتحويل جزء أو كل وظيفة نظم المعلومات للوحدة الى مقدمي الخدمات الخارجيين لكي تتمكن الوحدة من تحقيق أهدافها".

كما أورد العديد من الباحثين تعريفات للتعاقد الخارجي ويمكن تلخيصها كما يلي:

عرف (Sova Pal Bera, 2017: 37) التعاقد الخارجي "بانه التعاقد مع شركة أو شخص آخر للقيام بوظيفة معينة."، بمعنى أنه نقل المسؤولية عن الأنشطة التي كان من المقرر القيام بها داخلياً الى طرف ثالث.

ومع التطورات السريعة في بيئة الأعمال وزيادة حجم المنافسة بين الشركات والوحدات الاقتصادية في تقديم الخدمات بشكل عام وشركات المراجعة بشكل خاص فقد أصبح المفهوم السائد لمصطلح الإسناد أو التعاقد الخارجي "هو قرار استراتيجي ينطوي على الاستعانة بمصادر خارجية الأداء أنشطة غير استراتيجية محددة أو عمليات تجارية ضرورية لتصنيع السلع أو تقديم الخدمات عن طريق اتفاقات أو عقود مع وحدات ذات قدرة أعلى للقيام بتلك الأنشطة والعمليات التجارية بهدف تحسين الميزة التنافسية". (حسين وآخرون، 2019: 158)

ومن خلال العرض السابق يمكن تلخيص مفهوم إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على انه عبارة عن عقد بين مؤسسة ومصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية وقد يأخذ الإسناد الخارجي أشكالاً متعددة لزيادة جودة الخدمات وتحقيق الرقابة من خلال الحصول على الخدمات من مصدر خارجي. كما انه عملية تعاقدية بين المنشأة ومصدر خارجي يقوم بموجبها المصدر الخارجي بتقديم خدمات أو توفير منتجات للمنشآت كان يمكن توفيرها من خلال مصدر داخلي. (Klemen, 2014: 12)

لقد أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى المصدر الخارجي بأنه وحدة خارجية تتعاقد مع المنشأة لتقديم كل مهام المراجعة الداخلية.

وخلاصة القول ان الإسناد الخارجي يتمحور حول تحويل مسؤولية أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية التي كانت يقوم بها أشخاص من داخل الوحدة الاقتصادية إلى طرف خارجي (مهنيين خارجيين) لأسباب على سبيل المثال لا الحصر تركيز الإدارة على الأنشطة الأساسية أو تخفيض تكاليف وأعباء المراجعة الداخلية أو زيادة جودة المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك ان الإسناد الخارجي كخدمة مهنية يختلف تماما عن الاستعانة بخبير حيث تتم الاستعانة به لأداء مهام أو وظائف لا تملك المنشأة الخبرة الفنية أو الإمكانيات المعرفية أو التقنية اللازمة لأدائها.

ثانياً: نشأة وتطور التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي)

ظهر خلال العقدین الأخرین تطور لافتاً للنظر في تنمية وتطوير مكاتب محاسبة قانونية للمراجعة الداخلية. وكان مصدره دولة الهند، تتولى أعمال المراجعة الداخلية لتقوم بهذه المهمة المنافسة مثل مهمة المراجعة الخارجية، بحيث يكون لدى المنشأة عقدين أحدهما للمراجع الخارجي والآخر للمراجع الداخلي الذي يقدم تقريره مثله مثل المراجع الخارجي لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، مع تبني سياسات التقليل في التوظيف و تخفيض تكاليف العمل أصبحت اغلب الشركات تركز على أنشطتها الأساسية التي تدر أو تحقق إيرادات وخاصة في الولايات المتحدة وكندا، وتسعى هذه الشركات لاستخدام أشخاص مهنيين وعلى درجة عالية من الكفاءة من خارج الشركة للقيام ببعض الأنشطة المساعدة على أساس الأجر، وهذا الاتجاه ما يعرف بالتعاقد الخارجي وقد شمل في الآونة الأخيرة الأنشطة المالية للمنشآت كالمرتبات، إدارة المعاشات التقاعدية، إدارة الاستثمار، الضرائب ووظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى الأنشطة الغير مالية مثل الأمن والسلامة وخدمات النقل والنظافة وقد أصبحت فكرت التعاقد الخارجي أو الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية قضية مثيرة للجدل ومحل نقاش. (Sultan, 2018: 38)

كما انه وخلال فترة التسعينيات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وكثير من الدول الأوروبية وأستراليا ونيوزيلندا، قد دخلت مكاتب المحاسبة والمراجعة في منافسة على تقديم خدمات المراجعة الداخلية مع إدارات المراجعة الداخلية داخل الشركات، فأصبح التعاقد الخارجي في هذا المجال محط اهتمام للشركات الراغبة في رفع مستوي أداء وظيفة المراجعة الداخلية لديها إلا ان ذلك ينتج عنه قضايا ومشاكل مختلفة (David, 2014: 3).

وقد أظهرت إحدى الدراسات التي أجريت بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1997 على عدد 232 من مدراء الشركات المالية حيث خلصت نتائج الدراسة إلى ان حوالي 44% من هذه الشركات

تقوم بالتعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وإسنادها إلى أطراف خارجية، بينما حوالي 35% من هذه الشركات تستخدم المراجعين من داخل الشركة، في حين ان باقي الشركات والتي تمثل نسبة 31 % من حجم العينة تقوم بمهام المراجعة الداخلية عن طريق أحد فرعيها أو عن طريق الشركة الأم (الإدارة العامة). (كامل، 2012:59)

ان طبيعة التعاقد مع مكاتب متخصصة في المراجعة الداخلية لا يختلف على التعاقد مع المراجع الخارجي وقد أصبح له معاهد متخصصة ومهنيون ومهتمين وظهرت أيضا شركات مهنية متخصصة بالمراجعة الداخلية في هذا الحقل المحاسبي والإداري المختص بالمراجعة وان التطور السريع للاقتصاد العالمي والتورة التكنولوجية في مجال المعلومات خلال العقود الأخيرة، و ظهور الشركات متعددة الجنسية والتحول إلى العولمة (Globalization). واندماج العديد من الشركات الكبرى واتجاهها نحو الحوكمة كوسيلة للقضاء على انعدام الشفافية والإفصاح، والرقابة الفاعلة وإدارة المخاطر، الأمر الذي ساهم وبشكل كبير في الاتجاه نحو التعاقد الخارجي أو الإسناد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية، كل ذلك سيؤدي بالضرورة إلى تحسين مستوى أداء الإدارة وكذلك يتطلب من المهنة المزيد من الحيادية والاستقلال والإفصاح، بالإضافة إلى بناء كوادر من المراجعين الداخلية المهنيين كما حدث في مهنة المراجعة الخارجية (7: 2016: Kalinzi).

ومع بداية الألفية الثالثة (القرن الحادي والعشرين) ظهرت مصطلحات جديدة لم نجد لها تعريبا واضحا منها (Outsourcing) وكذلك (Offshoring)، والتي أصبح لها مختصون في علم الإدارة وخاصة في الدول المتقدمة، وقد أشار الكاتب الهندي (Vashistha) في كتابه الموسوم بعنوان (The Offshore Nation) سنة 2006 و الذي يتحدث فيه عن هذين المصطلحين من حيث التشابه والتباين بينهم حيث أشار إلى ان التعاقد الباطن (Outsourcing) يختص بنقل النشاط أو المهام إلى شركة أخرى في البلد نفسه تقوم بإنجاز تلك المهام أو الأنشطة، بينما يختص

(Offshoring) بنقل النشاط أو المهام إلى شركة أو مؤسسة في دولة أخرى تتميز بتكلفة تشغيلية أقل، واتسمت هذه المرحلة من الزمن بان العالم أصبح يتجه إلى عولمة الخدمات أي ان التعاقد الخارجي مصطلح واسع وعام يشمل مجموعة من الطرق المختلفة للحصول على خدمات من خارج المؤسسة أو الشركة (سالم، 2012: 36).

كما ان الكثير من المؤسسات ترى في طرق معالجتها لتوظيف الموارد المالية والمحافظة عليها للوصول إلى تخفيض التكاليف الاتجاه نحو تشغيل شركات محاسبة عامة مستقلة أو المهنيين من خارج المؤسسة أو الشركة ذاتها لأداء العمل الذي كان ينفذ عادة من قبل المراجعين الداخليين، وهذه الإجراءات تعرف بما يسمى اصطلاحاً " إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين "، أو التعاقد الخارجي على القيام بوظيفة المراجعة الداخلية، ويقصد به الاستعانة بمصادر خارجية، هو تكليف مصادر مساعدة لإنجاز مهام المراجعة الداخلية أو خدمات المراجعة الموسعة. (Latridis, 2012:83)

وقد عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين Outsourcing في سنة 1994 التعاقد الخارجي بأنه التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات أو منتجات تم تقديمها سابقا بواسطة مصدر داخلي" (IIA،1994). بمعنى انه العملية التي تتعاقد بها المؤسسة أو الشركة على الخدمات التي تجمع العمليات معاً، والأسباب التي تدعو للتعاقد الخارجي تختلف وتتباين من مؤسسة إلى أخرى وتندرج من تخفيض تكاليف الخدمة إلى تقليص حجم العمل ويمكن تعريفه أيضاً على أنه تعاقد خارجي على تقديم خدمات المراجعة الداخلية مع أطراف آخرين لا يكون بالضرورة موظفين في المؤسسة أو تابعين لها أي ان التعاقد الخارجي هو عميلة تبادل ومشاركة في الخبرات وذلك من اجل الحصول على خدمات ذات جودة عالية.

كما عرفه (Amarajeewa HGLN، 2019:126) على انه "التوجه أو التحول في أداء وظائف المراجعة الداخلية نحو أطراف خارجية تمتلك الخبرة والدراية الكافية بطبيعة نشاط وعمليات الشركة، والذي بطبيعته يقود الشركة إلى التركيز على الكثير من العمليات والأنشطة الرئيسية والمحورية مع الاستمرار في التطوير والتحسين المستمر للعمليات في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية".

كما عرفت دراسة (محمد، 2016: 46) التعاقد الخارجي "بأنه قيام المراجعين الخارجيين بأداء مهام المراجعة الداخلية أو على الأقل المساعدة في أدائها بالشكل الذي يسمح بتوفير المهارات والخبرات والمعرفة التي لا تستطيع المنشأة توفيرها، مما يساعد على تقديم الفعالية غير المتاحة لدي إدارة المراجعة الداخلية، وذلك في ظل احتفاظ المنشأة بمسؤولياتها الكاملة على الرقابة الداخلية بها".

وأصبح الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية من المفاهيم والإجراءات المنتشرة في معظم دول العالم وهي محل جدل ونقاش في الآونة الأخيرة، وتطرح العديد من التساؤلات حول هذا المفهوم أو الإجراء، منها ما هي الأسباب والدوافع وراء التوجه نحو التعاقد الخارجي من قبل إدارة الشركات أو المؤسسات؟ وهل يشكل التعاقد الخارجي منافساً للمراجعة الداخلية أو تهديداً لوجود هذه الوظيفة داخل المؤسسة؟ هل التعاقد الخارجي أو الإسناد الخارجي هو مفهوم للمساعدة في التخلص من الصعوبات والحد من المشاكل التي تواجهها إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؟

سردت الباحثة (سمر في دراستها، 2016: 49) مجموعة من العناصر والمتغيرات التي تحفز إدارة المؤسسة إلى التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية منها:

1- ان اغلب الشركات تتجه نحو تفضيل التوسع في الخدمات المقدمة من خارج الشركة بدلاً من الاحتفاظ بموظفين داخليين والأنفاق على تأهيلهم وتدريبهم وصرف المزايا الأخرى الناتجة عن توظيفهم، مما يساعد على تخفيض التكلفة.

2- يحظى معظم المراجعين الخارجيين بثقة إدارة الشركات فضلا عن امتلاكهم للخبرة والمؤهلات والكفاءة المطلوبة الأمر الذي يشجع إدارة تلك الشركات للاتجاه نحو الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي عليها.

3- يعمل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي على تخفيض التكلفة بنسبة مقبولة ومقنعة لإدارة الشركة وذلك من خلال تخفيض الرواتب والمعاشات والتدريب والتأهيل الداخلي للموظفين وكذلك تخفيض الالتزامات الأخرى الناجمة عن التوظيف.

4- يساعد الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي على استبدال المراجعين الداخليين والإحلال بمراجعين أو مهنيين على مستوى عالي من التأهيل والكفاءة والخبرة المتراكمة.

وتأسيساً على ما سبق نجد أنفسنا أمام السؤال التالي: -

ماهي الجهة أو المصادر الخارجية التي يمكنها توفير خدمات المراجعة الداخلية؟

ان متطلبات أداء وظيفة المراجعة الداخلية والمتمثلة في الفهم و الدراية كاملة بالطرق والإجراءات المحاسبية وكذلك الخبرة في اليات عمل نظم المعلومات المحاسبية فمن المنطقي جدا ان يكون مزود خدمات المراجعة الداخلية أو من يقوم بها كبديل للمصدر الداخلي هو شركة محاسبة متخصصة، فالمؤسسة يمكنها التعاقد مع مكتب محاسبة ومراجعة أو شركة يعمل طاقمها المتمرس من ذوى الخبرة على توفير خدمة المراجعة الداخلية، بعناية مهنية عالية وبهذا فان للمؤسسة سيكون لها شركة محاسبة تعمل كمراجع داخلي وشركة أخرى تعمل كمراجع خارجي مستقل، كما ان اغلب المؤسسات تفضل التعاقد أو إسناد مهام المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي للقيام بخدمات المراجعة الداخلية على الإسناد أو التعاقد الخارجي مع شركة منفصلة (غنام، 2012: 348)، فقد نشأ هذا التطور المهني بوجود شركات ومكاتب متخصصة في المراجعة الداخلية تعتمد بشكل أساسي على

مختصين ممن لديهم المعرفة الاقتصادية بالمحاسبة والإدارة ونظم المعلومات والمقترنة بالخبرة التنفيذية أو العملية منذ حوالي عقدين في دولة الهند نشأ جيل جديد من المراجعين الداخليين، وانتقلت هذه التجربة إلى ماليزيا وسنغافورة وبعض الدول الشرق أسيوية، وهذا التوجه المعاصر لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية عن طريق التعاقد الخارجي قد يأخذ طريقه قريبة إلى قطاع الأعمال في الدول العربية (القليبي، 2014: 420).

ثالثاً: موقف المنظمات المهنية الدولية

1. موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من التعاقد الخارجي

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

يقدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الدعم والتشجيع على تقديم خدمات المراجعة الداخلية عن طريق التعاقد الخارجي، وذلك من خلال القرارات والنشرات الصادرة عن اللجنة التنفيذية للآداب والسلوكيات المهنية التابعة لي AICPA والتي كان لها موقفاً واضحاً وصريحاً عام 1993، عندما أصدرت قرارها رقم 97 وفقاً للقاعدة 101 "الاستقلال من قوانين السلوك المهني"، وحيث منح هذا القرار للمراجع القانوني حرية القيام بخدمات المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية لنفس طالب الخدمة، إذا كانت خدمات المراجعة الداخلية هي امتداداً لإجراءات المراجعة واستكمالاً لمتطلباتها وتنفذ بشكل طبيعي خلال المراجعة الخارجية السنوية، كما يحظر ويمنع هذا المراجع من أداء وظائف الإدارة أو اتخاذ قراراتها، ولقد اعتبر القرار 97 في ذلك الوقت بأنه قرار غير واضح حول مسألة إضعاف الاستقلالية أصبح لزاماً على المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ان يصدر إرشادات إضافية وتوضيحية في هذا الشأن لاحقاً. (Inua 2015: 38)

وفي شهر أغسطس من العام 1996 قامت اللجنة التنفيذية للآداب والسلوكيات المهنية التابعة لي AICPA بإصدار تفسير للقاعدة 101 لمناقشة موضوع الاستقلال المرتبط بالتعاقد الخارجي على

أعمال المراجعة الداخلية، وقد أوضح التفسير ان القيام بخدمات المراجعة الداخلية لا يتسبب في نقصان استقلال المراجع الخارجي طالما انه لا يمارس الإدارة في نفس المؤسسة أو كعضو في مجلس الإدارة بها أو موظف بالمؤسسة، وترى اللجنة ان أداء وإجراءات المراجعة المطولة يمكن ان يتم بواسطة المراجع الخارجي دون ان يؤثر على استقلاله، إما وظائف إدارة المراجعة الداخلية فيجب ان تظل تؤدي من داخل المنشأة وبدعم من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصبحت شركات المحاسبة المتخصصة ومكاتب المراجعة الآن أكثر نشاطا واهتمام في بتقديم خدمات المراجعة الداخلية، يشعرون بحرية أكثر في الدخول في ارتباطات موسعة، وتقوم بعض المؤسسات بطريقة واضحة للسعي في التخفيف عن المراجعين الداخليين نجد ان بعض هذه المؤسسات تشدد على الاستعانة بفريق العمل" أو التعاقد مع مصدر مساعد" كطريقة لجمع كل طاقم المراجعة الداخلية الموجود مع المستشارين الخارجيين. منظمة (AICPA) (Accounting International Certified) (Public Accountant)

رغم ما سبق الإشارة إليه إلا انه مازال هناك بعض الغموض والقلق الذي عبرت عنه لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) فمندوب المحاسبين في لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) Michael H. Sutton قد أعرب عن تحفظات شديدة حول هذه الممارسة وخصوصا فيما يتعلق بفهم الإدراك طبيعة مهنة المحاسبة واحتمالية فقدان الثقة العامة في مهنة المحاسبة قد كان ما يفضله مندوب المحاسبين في لجنة تداول الأوراق المالية Michael H. Sutton واضحا وهو " ان كلاً من المستثمرين ومهنة المحاسبة سيكونون أفضل حالا إذا قدمت خدمات المراجعة الداخلية من خلال اطراف غير المراجعين الخارجيين، وقد أشار سوتن إلى ان لجنة تداول الأوراق المالية SEC ستستمر في دراسة مدى التأثير المحتمل على استقلال علاقات الزبائن غير التقليديين للمراجع ويعيق استقلال المراجعين عندما تحدث الظروف فعل كهذا (9: 2016, Kalinzi) ومن خلال العرض السابق

يستشف الباحث ان معهد المحاسبين القانونيين يؤيد التوجه نحو الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية أو على الأقل لا يمانع إطلاقاً حتى وان كان الإسناد أو التعاقد مع نفس المكتب أو المراجع الخارجي الذي يقوم بالمراجعة الخارجية للقوائم والتقارير المالية لنفس الشركة أو المؤسسة، دون ان يؤثر ذلك على استقلالية المراجع الخارجي طالما أنه يعمل مع إدارة للمراجعة الداخلية من داخل المؤسسة أو الشركة.

2. موقف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي من التعاقد الخارجي

Institute of Internal Auditors (IIA)

ان المتتبع للتطورات التي طرأت على موقف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، كذلك والمهتم بفكرة الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية يلاحظ وبشكل واضح وجهة النظر المعاكسة التي يتبناها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وأعضائه والذين يرون ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية على انه انتهاكا صارخا لمؤسستهم ويشكل تهديداً لوجوده كمهنة، الأمر الذي جعل معهد المراجعين الداخليين يأخذ موقفا معارضا بشكل رسمي وعلنياً، ويرتكز هذا الموقف أساساً على مسألة استقلال المراجعين الخارجيين الذين يقومون أيضاً بوظيفة المراجعة الداخلية، وفي ذات الوقت قام أعضاء من المعهد المشار اليه بكتابة وتوثيق مقالات تثني على أداء المراجعين من داخل الشركات أو المؤسسات (David, 2014: 2).

ومن الواضح ان معهد المراجعين الداخليين يؤكد على ان وظيفة المراجعة الداخلية الموجودة داخل المنشأة هي الوضعية القياسية والمثالية للمراجعين الداخليين (IIA 1998) وان قسم المراجعة الداخلية المؤهل والمدرّب بشكل جيد يمكن ان يقوم بمهام وظائف المراجعة الداخلية بشكل أكثر فعالية وكفاءة من منطلق انه لديه الخبرة والمعرفة الكافية بسياسات وإجراءات المؤسسة التي يتبع لها، وكما

ان المعهد لا يوصي إطلاقاً بالإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية مع نفس المكتب أو الشركة التي تقوم بأعمال المراجعة الخارجية، وان المراجعة الداخلية يجب ان يتم إدارتها من داخل المؤسسة بواسطة مدير داخلي يتبع مجلس إدارة المؤسسة مباشرة. (خليل، 2014: 355)

حيث أشارت الدراسات السابقة الى ان التطورات الاقتصادية والمهنية فقد تغير موقف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي حول الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية نتيجة ظهور بعض الوظائف والمهام التي تتطلب الحصول على طرف خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية من وجهة نظر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وبغض النظر عن يقوم بها فإنه يجب ان تنفذ وفقا للمعايير المتعارف عليها، وفي هذا الصدد يعتقد القائمون على معهد المراجعين الداخليين بان الأشخاص القائمين بخدمات المراجعة الداخلية ونو كفاءة مهنية عالية ومؤهلين وان عملهم هم جزء مكملا للنشاط الذي تقوم به المؤسسة أو الشركة سواء من مصدر داخلي أو خارجي، فإنهم يؤدون نشاط المراجعة الداخلية بعناية مهنية عالية وعلى افضل وجه، ويدرك معهد المراجعين الداخليين بان الكثير من التنسيق وترتيبات المشاركة مع مراجعين خارجيين متعاقد معهم كانت ناجحة في مساعدة المنشآت في الحصول على خدمات المراجعة الداخلية، والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة (IIA, 2005: 5)

وقد عبر معهد المراجعين الداخليين عن وجهة نظره عن حوكمة المنشآت في العام 2002 من خلال إرسال مذكرة إلى اللجنة الخاصة بالمسؤولية المتعلقة بالمنشآت وتسجيل المعايير التابعة إلى لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) ونصت هذه المذكرة على ما يلي: "في الوقت الذي نعتقد نحن معهد المراجعين الداخليين بان وظائف المراجعة الداخلية ضمن نطاق المنشأة فعالة جدا، إلا أننا نرى

بأنه في بعض الحالات من الأنسب الحصول خدمات المراجعة الداخلية من طرف ثالث، وعلى أي حال يعتقد معهد المراجعين الداخليين بان أفضل عمل للمراجعة الداخلية تؤديه للمنشأة عندما تنفذ المراجعة الداخلية من قبل مهنيين متخصصين أكفاء، ووفقا للمعايير المهنية وقواعد التنفيذ التي تتطلب الاستقلال والحرص المهني الواجب وآليات ضمان الجودة الفعالة " (أبو عراب، 2013: 65) كما قد نصت القوانين والقواعد النهائية الصادرة عن لجنة تداول الأوراق المالية SEC على أنه من "الجائز التعاقد مع مصادر خارجية على المراجعة الداخلية".

والجدير بالذكر انه في يوم من 13 شهر يناير 2003 أصدر معهد المراجعين الداخليين بيان يتضمن وجهة نظر المعهد والتي تنص علي: " انه لا يجوز ان توفر خدمات المراجعة الداخلية نفس شركة المحاسبة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، لان ذلك يعد انتقاص من استقلال المراجع الخارجي "، (أبوهديمة، 2007:65).

ومن خلال هذا البيان يتضح ان معهد المراجعين الداخليين يوافق على تطبيق الشركات أسلوب الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية بشرط عدم قيام المراجع الخارجي بالمراجعة الداخلية للمنشأة التي يراجع قوائمها المالية في نفس الفترة، وذلك للمحافظة على درجة الاستقلالية.

وتباعاً لذلك فقد أوضح معهد المراجعين الداخليين الأمريكي موقفه من التعاقد الخارجي في نشرة توضيحية أصدرها عام (2005، IIA) وذلك بعدم ممانعته لهذا النوع من التعاقد وترك الاختيار للمؤسسات الراغبة في ذلك ولكن بشروط وهي: (شمال، 2016: 23)

أ- الحصول على الجودة المناسبة في الخدمات المتحصل عليها نتيجة الإسناد أو التعاقد الخارجي وان يقوم بها أشخاص مؤهلين لذلك.

ب- ان تقوم المؤسسة بالإشراف الكافي والمناسب على هذه الكوادر ومن داخل المستويات التابعة لها.

ت - ألا تقوم الشركة المتعاقد معها للقيام بالمراجعة الخارجية، بإنجاز وظيفة المراجعة الداخلية.

3. رأي لجنة تداول الأوراق المالية في التعاقد الخارجي

Securities and Exchange Commission (SEC):

من المعروف ان من ضمن صميم عمل لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) المراقبة باستمرار ارتباطات العمل بعملية المراجعة الموسعة، وكنتيجة للتطور أصبحت الآن تشمل إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين أو التعاقد الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية مع مراجع خارجي، ويمكن ان توفر شركات المحاسبة بشكل عام كلا من خدمات المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية للمنشآت أو المؤسسات الأخرى، ولطالما كانت خدمات المراجعة الداخلية امتداد منطقيا لإجراءات المراجعة المالية، (Danial, Others, 2019: 45).

كما تعتبر لجنة تداول الأوراق المالية SEC من أهم اللجان التي ساهمت في وضع القوانين المنظمة لعملية التعاقد الخارجي، وفي أثناء مناقشاتها المتعلقة بالتعاقد الخارجي اتضح اعتراض اللجنة وكذلك تحفظاتها من حيث أنه إذا ما قام المراجع الخارجي بمهام المراجعة الداخلية فان ذلك سيقود حتماً إلى فقدان فوائد وجود أداة رقابة ثانية، وكما صرحت اللجنة بقولها " .. إذا وفرت شركة المحاسبة كلا من المراجعة الداخلية والخارجية فإنها قد تكون في واقع الأمر تراجع أعمالها الخاصة وفي هذه الحالة لن تكون الشركة قادرة على توفير رأي ثاني مستقل تماما.." (SEC، 2000). أخيرا فان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية تمثل تضارب مصالح بالنسبة للمراجع الخارجي، ولقد أعربت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) عن مخاوفها حول تأثير التعاقد الخارجي على استقلال المراجع الخارجي، والمخاوف من ان خدمات غير المراجعة - التي تشمل التعاقد الخارجي على المراجعة الداخلية من حيث انها تخلق عوائد مالية

وحوافز اقتصادية تؤثر على عملية المراجعة بشكل غير ملائم وقد منعت لجنة تداول الأوراق المالية SEC في القانون الخاصة باستقلالية المراجع في نوفمبر عام 2000 أي إسناد أو تعاقد خارجي مع المراجع الخارجي القائم بالمراجعة الخارجية بما لا يتجاوز 40% من الميزانية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل المراجعة، خرائي (55 - 2013) نقلا عن (SEC، 2000).

رابعاً: أساسيات التعاقد الخارجي (الإسناد الخارجي للمهام)

عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالتفاوض من أجل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية يجب ان يكون هناك عقد مكتوب يوضح واجبات كل طرف ومسؤولياته تجاه نشاط المراجعة الداخلية كما ينبغي على المؤسسة ان تدرس مخاطر عملها الحالي عند تحديد مسؤوليات كل طرف من الأطراف تجاه عملية المراجعة الداخلية، ومن هنا اصبح من الضروري تحديد هذه المسؤوليات أو الواجبات في عقد كتابي والذي عادة يشار إليه بخطاب الالتزام، وهذا الخطاب يوضح بشكل سليم وواضح مهام ومسؤوليات كل طرف في العقد كما يلي.

(Victor & Dumitru, 2012: 60)

1. يحدد نطاق وتكلفة العمل المطلوب من مقدم الخدمة (المصدر الخارجي).
2. يحدد مسؤوليات توصيل المعلومات للإدارة. كطريقة توصيل نتائج أعمال العقد.
3. يتم الاتفاق على شروط العقد وكذلك إمكانية تغييرها من حيث التوسع أو التقليل في حجم العمل أو الخدمة المطلوبة وفقاً لما تتطلبه ظروف العمل، وكذلك تحديد الشروط الجزائية في حال عدم الالتزام بينود العقد أو عدم القدرة على تقديم الخدمة المطلوبة.
4. يجب ان ينص العقد على سرية المعلومات التي تخص المؤسسة.
5. تحديد الطرف الذي تقع عليه مسؤولية الأضرار الناجمة عن الأخطاء والاهمال والتقصير.

6. يجب ان ينص العقد المدة الزمنية التي يجب فيها على المتعاقد معه ان يحتفظ فيها بأوراق العمل ذات العلاقة.

7. يجب ان ينص العقد على ان تقارير المراجعة الداخلية تعتبر ملك للمؤسسة محل المراجعة وانها سوف تحصل على جميع المعلومات وأية أوراق مراجعة ذات علاقة بالعمل، وان الموظفين المخولين من قبل المنشأة سيكون لهم حق الاطلاع على الأوراق التي أعدها المزود لخدمة المراجعة

8. يجب ان ينص العقد على أنواع تقارير المراجعة الداخلية المطلوبة وأوراق العمل ذات العلاقة

9. يجب ان ينص العقد على ان خدمات المراجعة الداخلية المتعاقد عليها والتي يوفرها المتعاقد معه خاضعة للمراجعة التنظيمية، وان الشخص المكلف بالمراجعة التنظيمية له حق وحرية الوصول الكامل وفي الوقت المحدد لتقارير المراجعة الداخلية وأوراق العمل ذات العلاقة من قبل الطرف الخارجي المتعاقد معه.

10. يجب ان ينص العقد على ان المتعاقد معهم لن يقوموا بوظائف الإدارة واتخاذ القرارات الإدارية ويشدد العقد على الاستقلال التنظيمي والوظيفي.

ان الشفافية والوضوح هي أساس التفاوض الناجح عند إبرام العقود أو إعادة التفاوض على العقود المبرمة مع مقدم الخدمة، ويجب ان تنص هذه العقود على السماح بالفحص أو المراجعة المناسبة لوسائل وسجلات المراجع المتعاقد معه في أي وقت فيما يخص المؤسسة محل المراجعة أو التعاقد، والرقابة على هذه العمليات بحيث تكون موثقة بشكل واضح ودقيق وبالكامل، بطريقة تكون مقبولة ومرضية للإدارة العليا في المؤسسة (Grove & Cannon, 2005: 18)، كما ترى لجنة الخدمات المالية (Financial Services Commission (FSC) ان العقد يجب ان ينص صراحة على ان الإدارة العليا يجب ان تعطي موافقتها المبدئية على تحليل مخاطر التعاقد الخارجي مع جهة

خارجية، والموافقة على الخطة التي تم وضعها والتي ستقوم بها، كذلك يجب ان ينص على ان الإدارة العليا والمراجعين الخارجيين وكذلك الجهة المشرفة (لجنة المراجعة) تكون لها حق وحرية الحصول والاطلاع على سجلات الجهة المتعاقد معها، بما في ذلك خطة المراجعة وأوراق العمل الإداري، كما يجب ان ينص العقد أيضا على ان الجهة المتعاقد معها خارجيا تتعهد باستخدام الموارد اللازمة والمطلوبة لأداء المهام بفعالية ووفقا لخطة المراجعة، كما يجب ان يكون هناك اتفاقية أو نص يخص تغيير شروط العقد خصوصا فيما يتعلق بتوسيع عمل المراجعة إذا ما وجدت مشاكل مهمة جدا أثناء المراجعة، وفي حالة إنهاء الاتفاق فجأة يجب ان يكون للمنشأة خطة بديلة أو طارئة (FSC, 2012: 7).

وعلى المراجعين الداخليين أخذ المقترحات التالية في الاعتبار عند اتخاذ قرار الحصول على خدمات إضافية لدعم نشاط المراجعة الداخلية، ولا يقصد بهذا المقترحات إنها تمثل كل الاعتبارات التي قد تكون ضرورية، ولكنه ببساطة يوصي بمجموعة من الأشياء التي يجب أخذها في الاعتبار.

وهذه التوصيات كما نصت عليه اللجنة هي: - (IIA, 2015: 9-11)

1. يجب ان يكون لنشاط المراجعة الداخلية موظفين أو التعاقد مع موظفين يكونوا مؤهلين في مجالات كالمحاسبة، المراجعة، الاقتصاد، الإحصاء، تقنية المعلومات، تصميم النظم الضريبية، القانون، والمجالات الأخرى المطلوبة للوفاء بمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، ولكن ليس من الضروري ان يكون كل فرد في نشاط المراجعة الداخلية مؤهلا في كل المجالات.

2. ان موفر الخدمة الخارجية إما ان يكون شخصا أو شركة مستقلة عن المؤسسة ولها المعرفة والدراسة والخبرة الكافية في مجال معين، كمحاسبين قانونيين، محققون مختصون بالقضايا التجارية، متخصصون في تقنية المعلومات.

3. عندما يقرر مدير إدارة المراجعة الداخلية استخدام عمل التعاقد الخارجي أو إسناد بعض المهام فيجب عليه تقدير كفاءة واستقلال وموضوعية هذا التعاقد لأنها مرتبطة بعملية تقديرات أخرى ينبغي القيام بها، وهذا التقييم أو التقدير يجب أيضا ان يجري من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

4. يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية ان يقيم علاقة المراجع المتعاقد معه بالمنشأة وبنشاط المراجعة الداخلية، للتأكد من بقاء الاستقلال والموضوعية قائمة وبالقدر الكافي طوال فترة الارتباط بالعمل، ويجب عند القيام بعملية التقييم ان يحدد المدير التنفيذي للمراجعة بان ليس هناك أي علاقات مالية أو تجارية أو شخصية تمنع المتعاقد معه من تقديم أحكام أو تقديرات وأراء نزيهة ومحايدة عند تنفيذ العمل المرتبط به

5. ، يجب ان يحصل مدير إدارة المراجعة الداخلية على المعلومات الكافية فيما يتعلق بنطاق عمل المراجع المتعاقد معه، وهذا أمر ضروري من اجل التأكد بان نطاق العمل يقع ضمن نشاط المراجعة الداخلية، ولعل من الضروري ان توثق الإجراءات العقد أو خطاب الارتباط بالعمل، كما يجب ان يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة وفحص بعض النقاط الهامة مع المتعاقد معه منها:

أ- أهداف ونطاق العمل.

ب- الأمور المحددة المتوقع ان تشملها اتصالات الارتباط.

ت- حق وحرية الوصول إلى السجلات ذات العلاقة والممتلكات المادية بطرق سهلة وبسيطة للمخولين من طرف المؤسسة.

ث- حق ملكية أوراق العمل والاحتفاظ بها أثناء التعاقد وبعد الانتهاء من العمل.

ج- مبدأ سرية المعلومات وأنواع القيود على المعلومات المتحصل عليها أثناء التعاقد.

6. عندما يقوم المراجع المتعاقد معه بتنفيذ نشاط المراجعة الداخلية يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية ان يتحقق من ان العمل متمشي مع المعايير العامة ومعايير تطبيق العمل في إدارة المراجعة الداخلية، كما يجب عليه أيضا عند مراجعة عمل المتعاقد معه ان يقيم كفاية وملائمة العمل المنفذ، وهذا التقييم يجب ان يشمل كفاية المعلومات المتحصل عليها وذلك للحصول على أسس معقولة للنتائج التي تم الوصول إليها.

وهناك ثلاث نظريات توفر في مجملها فهم أفضل للأساس المنطقي للتعاقد الخارجي وهي:

1- نظرية الموارد (Resource theory)

تقوم نظرية الموارد على افتراض ان "الهدف النهائي للوحدة هو تحقيق الميزة التنافسية والحفاظ عليها من خلال الحصول على الموارد الضرورية لإنتاج السلع أو الخدمات وتوزيعها " (Danial, Others, 2019: 39).

ويعرف (صبيحي، 2000:213) الوحدة بأنها مجموعة من الموارد والقدرات الفريدة التي يتم من خلالها تحديد الأنشطة التي تتطلب الإسناد الخارجي أو التعاقد الخارجي. كما ان الاتجاه إلى الإسناد أو التعاقد الخارجي من ناحية والعلاقة بين التعاقد الخارجي والأداء التنظيمي من ناحية أخرى يعتمد بشكل أساسي على نظرية الموارد (الموارد والقدرات والاستراتيجية التنافسية والأداء التنظيمي) وتحدد العلاقة بين التعاقد الخارجي والإداء التنظيمي وفقاً لنوع النشاط المحدد للتعاقد الخارجي (أساسي تكميلي أو ثانوي) (Latridis, 2012:97)

2- نظرية تكاليف العمليات (The theory of operational costs)

يعتمد أساس هذه النظرية على ان الوحدات الاقتصادية أو الإدارية تختار القيام بالمعاملات ذات الكلفة الأقل، وبالتالي فإنها توضح لماذا تقوم الوحدات بمعاملات معينة دون غيرها (عبد الفتاح، 2012:179) وتأسيسا على ذلك تقترح هذه النظرية ان يكون للتعاقد الخارجي أو الإسناد تكلفة عالية

مع زيادة عدد المعاملات، مع ذلك فإن تقنية المعلومات وأنظمة الاتصالات تكون ضمن التكاليف الثابتة إلى حد نسبي كبير وتسيطر عليها التكاليف الثابتة المرتبطة بنظم المراقبة والإدارة بدلا من تكاليف المعاملات المتغيرة المرتبطة بها، وهكذا يتحول منحنى التكلفة بحيث تفوق التكاليف الثابتة التكاليف المتغيرة للمعاملة، أما في حال الإسناد الخارجي أو التعاقد الخارجي فإن جزءا كبيرا من تكلفة العمليات يرتبط بإدارة المخاطر والقوانين التجارية والتقارير الحكومية وغيرها من المتطلبات، لذا فإن الدافع الرئيسي لقرار التعاقد الخارجي (المصدر الخارجي مقابل العمل داخليا (المصادر الداخلي) هو تكاليف الإعداد وتكاليف المعاملات أحدهما مقابل الآخر(الرشيدي، 2012:62)

3- نظرية الوكالة (Agency theory)

ان أساس نظرية الوكالة مبني على الفصل بين الملكية والإدارة وفي ظل ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وما يعرف بالعولمة الاقتصادية، انتشرت ظاهرة الوكالة وأصبحت الشركات توكل إدارتها إلى أشخاص (مديرين) لهم مواصفات ومن ذوي الكفاءات قادرين على إدارة الشركة، والعمل على تحقيق مصالحهم، وهو ما ترتب عليه مشكلة العلاقة بين الأطراف المتعاقدة بالشركة أي بمعنى ان نظرية الوكالة تهتم أساسي بعلاقات الوكالة بشكل عام. والتي يقوم فيها أحد الأطراف (الموكل) بتفويض الطرف الآخر (الوكيل) بإدارة أعماله بموجب التفويض أو التوكيل، كما ان هذه النظرية ظهرت لحل بعض المشاكل التي قد تظهر في علاقات الوكالة ومنها تضارب المصالح بين الوكيل والموكل، وعدم قدرة الموكل على مراقبة أداء الوكيل. (Victor & Dumitru, 2012: 65)

ويرى (شاهين، 2011:93) ان علاقات الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية ليست علاقات وكالة تقليدية حيث يعتقد انه يمكن تطبيق النظرية بسهولة على علاقات التعاقد الخارجي. (عبد الرضا، 2017:)

خامسا: العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي للمهام

عند الحديث عن العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي للمهام تظهر هناك العديد من التساؤلات التي تطرح نفسها ولعل أحد أهم هذه التساؤلات هو تساؤل الباحثين (Byington & Bostwick) والذي ينص على:

كيف تتخذ شركة قراراً ما إذا كان الأفضل لها الاحتفاظ بطاقم المراجعة الداخلية أو البحث عن مصدر خارجي للقيام بهذه الوظيفة؟

هذا السؤال لا يمكن الإجابة عليه إلا بالتحليل الذاتي والدقيق لقدرات ومهارات المراجعة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وعند الحصول على نتيجة التحليل الذاتي لأداء طاقم المراجعة الداخلية ويمكن للإدارة اتخاذ القرار المناسب وفقاً لظروفها، فإذا اقتنعت الإدارة بعد التحليل والتقييم الكامل بأن طاقم مراجعتها الداخلية الحالي يقوم بأداء وظيفته بكفاءة وفعالية، عندها ربما يكون التعاقد الخارجي مصدر إهدار للموارد البشرية والمالية لها، ومن ناحية أخرى إذا تم تحديد مشاكل وكان الخيار إما رفع كفاءة الطاقم الحالي من خلال التدريب والتطوير أو التعاقد الكامل والاستغناء عن خدمات الطاقم الداخلي، أو قد يكون بخيار وسط يتمثل في تقليل طاقم المراجعة الداخلية والاستغناء عن خدمات بعض الأفراد من ذوي القدرات المحدودة وتعزيز الطاقم بمراجعين خارجيين. Latridis, (2012:76)

فالترتيب للتعاقد الخارجي هو عبارة عن عقد بين المؤسسة وشركة خدمات مراجعة تقوم بتوفير خدمات المراجعة الداخلية، والترتيب للتعاقد الخارجي يمكن أن يأخذ أشكال كثيرة. ويرى المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين أنه عند طرح فكرة الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية عادة ما تطرح العديد من التساؤلات ولعل أكثرها إلحاحاً هو أي مصدر يمكن أن يستخدم لتوفير خدمات المراجعة الداخلية.

في الواقع العملي تستخدم المنشآت عدد من البدائل المختلفة حيث تتراوح مستوي الخدمات من الاعتماد الكامل على مصدر داخل المنشأة، أو الاعتماد على مصادر خارجية يتم الحصول عليها من خارج المنشأة أو الاعتماد على البديلين معاً بمعنى يكون فريق مكون من أفراد من داخل المنشأة بالإضافة إلى أفراد من خارج المنشأة، وهذا التنوع في التطبيق يثير سؤال في بعض المنشآت يتعلق بالتوازن الأمثل بين المصادر المتحصل عليها من الداخل والخارج (1: 2015، IIA).

كما يرى مجلس المحافظين في النظام الاحتياطي الفدرالي BGFRS ان اتفاقية التعاقد الخارجي أو الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية لمهنيين أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية تتم بعقد بين المنشأة ومراجع خارجي متعاقد معه لتقديم خدمات المراجعة الداخلية، وهذه الاتفاقيات تتخذ أشكالاً وأنواع عديدة وتستخدم من قبل منشآت مختلفة الأحجام، وغالباً ما تستخدم المنشآت التعاقد الخارجي في المجالات التي تتطلب المزيد من الخبرة التقنية مثل التجهيز الإلكتروني للبيانات وأسواق رأس المال (2014، BGFRS).

اشترك معهد المراجعين الداخليين ومؤسسة أبحاثه مع مجمع مديري المنشآت والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين في عام 2004 في إصدار نشرة بالعشرين سؤال التي يجب ان يطرحها المديرون حول المراجعة الداخلية، وكان نص السؤال السادس في هذه الوثيقة هو: كيف يعين الموظفين في وظيفة المراجعة الداخلية؟ وكانت إجابات المنشور كما يلي (3: 2015، IIA).

نشاطات المراجعة الداخلية يمكن ان تنفذ من قبل مصادر داخل المنشأة حيث يمكن للشركات تحديد المسؤوليات عن أنشطة المراجعة الداخلية والتي تضطلع بها إدارة المراجعة الداخلية للشركة، أو إدراج بعض أنشطة المراجعة ضمن مسؤوليات وظائف متتابعة، كما يمكن لقسم المراجعة ان يضم موظفين من الأقسام الأخرى كجزء من فريق المراجعة مثل المتخصصين في مجال الحاسب الآلي والإحصاء والقانون.

وظيفة المراجعة الداخلية المتعاقد عليها بالكامل مع مصدر خارجي ومكلف بإعداد التقارير عنها مدير مسئول: تتعاقد المنشآت مع شركة خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية بالكامل، مع ملاحظة ان بعض الشركات بها القوانين والنظم التي تمنع من التعاقد الخارجي على عمل المراجعة الداخلية مع المراجعين الخارجيين، (نشر معهد المراجعين الداخليين أنه - يعتقد انه حتى ان كان القانون يسمح بذلك فان خدمات المراجعة الداخلية لا يجب التعاقد عليها خارجيا مع نفس شركة المراجعة الخارجية التي تراجع القوائم المالية للمنشأة نظرا لان ذلك يخل بالاستقلال) (BGFRS، 2014).

ان ترتيبات التعاقد الخارجي الأخرى قد تستدعي ان يقوم موفر خدمات المراجعة الداخلية (المصدر) بتقديم خدمة المراجعة الداخلية سواء جزئياً أو كلياً، الأمر الذي يتطلب من المنشأة الإبقاء على مدير المراجعة الداخلية للإشراف على عمل ونشاطات مقدم الخدمة، وعادة ما يقوم مقدم خدمة المراجعة الداخلية بمساعدة القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية على تحديد مناطق المخاطرة ومستوياتها والتي يجب ان يعاد فيها النظر، هذا بالإضافة إلى ان موفر خدمة المراجعة المتعاقد معه يجب ان يعمل على نحو مشترك وتعاوني مع مدير المراجعة الداخلية في التبليغ عن النتائج ذات الأهمية لمجلس الإدارة أو لجنة مراجعته (هيكل، 83:2012).

ولتنفيذ عملية التعاقد الخارجي أو الإسناد فان المؤسسة تحدد ما يناسبها من أنواع التعاقدات الذي يمكنها تنفيذها مع ملاحظة وجود أنواع ونماذج مختلفة للإسناد أو التعاقد الخارجي.

سادسا: أسباب لجوء بعض الشركات إلى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية

إن المتتبع للتطورات في حقل النشاط والأعمال الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية سوف يلاحظ أن العلاقات التنظيمية وتقييد الحريات والصراعات التنظيمية الداخلية، نتجت عنها ظاهرة حديثة اتجه إليها الفكر الإداري وخاصة في العالم الغربي - وبالأخص الدول المتقدمة منذ العقد الأخير من الألفية

الثانية، وهناك العديد من العوامل والأسباب التي ساعدت على اتجاه العديد من الشركات للتعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية لديها، ومن أهم هذه العوامل والأسباب (Kalinzi, 2016: 5)

أ - أسباب متعلقة بالمنشأة

1) رغبة المنشأة في تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية

يعتقد ان الهدف الرئيسي من التوسع في عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية هو تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية المتغيرة أو الثابتة الناتجة عن إنشاء إدارة متكاملة أو قسم للمراجعة الداخلية بالمنشأة تحتوي على أصول مختلفة وما يترتب عنها من توظيف للأفراد ومرتباتهم وتدريبهم وتطويره في مجال المراجعة الداخلية وكذلك الأجهزة المختلفة الخاصة بعملية المراجعة الداخلية والاستفادة من هذه التكاليف في عمليات أخرى بالمنشأة، ويساعد المصدر الخارجي في استخدام تكنولوجيا متقدمة والاستفادة من الموارد الاقتصادية المشار إليها سابقا في تحقيق وفورات في التكاليف بسبب الترشيح أو التخلص من مصروفات الأصول المادية والبشرية مع الحصول على تكنولوجيا حديثة خدمات مراجعة داخلية بتكاليف اقل (غنام، 2012: 255).

فالتعاقد الخارجي أو الإسناد يساعد المنشأة في تحمل التكلفة فقط عند الضرورة أو الاحتياج لخدمات المراجعة الداخلية ويجنبها التكلفة الثابتة ويوفر كذلك للمنشأة المرونة الكافية عند اتخاذ القرارات وذلك بحسب المبالغ المخصصة أو المقررة في الموازنة لديها للصرف على مهام ونشاط المراجعة الداخلية (22 Sova Pal Bera 2017: 2017) وتأسيسا على ما سبق أصبح من الواضح ان ارتفاع تكاليف الموارد الداخلية هو أحد الأسباب الرئيسية في التوجه نحو التعاقد أو الإسناد الخارجي من عدمه، بالإضافة إلى انخفاض العائد على الاستثمار في قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة إذا ما تم مقارنته بالتوفير في التكاليف والفرص في تحقيق الإيرادات الأخرى في حالة التعاقد والإسناد الخارجي.

يرتفع حجم التكاليف بالنسبة للمنشأة في حالة إنشاء إدارة مراجعة داخلية متكاملة ومتضمن تعيين أو توظيف موظفين للقيام بمهام المراجعة الداخلية عما إذا تم تنفيذ عملية المراجعة الداخلية عن طريق الإسناد الخارجي أو التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية

2) تحسين جودة الخدمات المقدمة للمنشأة لتتوافق مع التغيرات المتزايدة في بيئة الأعمال

غالبا لا تتوفر المرونة المطلوبة في قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة بشكل يتيح لها مواكبة ومسايرة الأحداث والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وخاصة فيما يتعلق بالطلب المتزايد على خدمات المراجعة الداخلية، الأمر الذي يجعل الإدارة تتجه نحو الرغبة في تطوير أعمال المراجعة الداخلية من خلال الإسناد أو التعاقد الخارجي مع المهارات غير المتاحة لدى المراجعين الداخليين داخل المنشأة وبالتالي العمل على تحسين مستوى جودة المراجعة الداخلية. كما يعتبر النقص في مهارات وخبرة المراجعين الداخليين في المنشأة من أهم أسباب التوجه إلى التعاقد أو الإسناد الخارجي حيث أصبح من الصعوبة بمكان تدريب وتطوير وتحفيز مراجعين داخليين يتمتعون بالمهارة والكفاءة المطلوبة إذا اخذنا في الاعتبار عامل التكلفة والمدة الزمنية والخبرة المتراكمة أي ندرة الكفاءات في هذا المجال التي تسد احتياجات المنشأة (خليل، 2014: 363).

كما ان إدارة المراجعة الداخلية الخاصة بالمنشأة لا تستطيع الوفاء بجميع احتياجات الإدارة المتنوعة والمتطورة دائما، (Sultan, 2018: 38) وبينما نجد ان هناك في الغالب نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين يتمتعون بمهارات وكفاءات أعلى من الداخليين وذلك نتيجة للخبرة المتراكمة والواسعة في مجال مخاطر المراجعة المختلفة التي واجهتهم أثناء ممارستهم لأعمالهم الخارجية. ونظرا لتوسع أعمالهم وتنوعها وكذلك مواكبتهم للتكنولوجيا والتطورات الحداثه في مجال المراجعة أصبح الاعتماد عليهم أكثر في ظل عدم توافر أو ندرة المهارة المتوفرة والمتاحة داخل المنشأة.

مع ملاحظة ان المراجع الخارجي يمكنه تحقيق وإجراءات للحد من المخاطر والأزمات الاقتصادية والمالية التي قد تواجه المنشأة على أساس بيئة عالية الجودة ووفقا لمعايير دولية راسخة، حيث ان المراجع الخارجي يتميز بتقديم وطرح أفكار ابتكارية جديدة لتحسين أداء العمل الأمر الذي حتما يقود إلى رفع مستوى جودة المراجعة الداخلية حيث يتم استخدام أساليب تكنولوجية متطورة وحديثة التي تتصف بتقنيات فنية عالية (محمد، 2016: 48-49).

3) التوافق مع حجم منشآت الأعمال المتوسطة والصغيرة

غالبا ما تجد المنشآت المتوسطة والصغيرة الحجم صعوبة في إيجاد توفير أو بناء الخبرة الكافية في شخص أو أكثر للقيام بخدمات المراجعة الداخلية مما قد يجعل الإسناد أو التعاقد الخارجي أحد الخيارات وأفضل طريقة للحصول على المهارات التي تحتاجها المنشأة وفي الأوقات اللازمة وبتكلفة أقل وتتناسب مع حجمها (غنام، 2012: 253). كما انه من المعروف أيضا إذا اعتمدت المنشآت على شخص واحد أو اثنين يقومون بهذه الخدمة فانه من الصعوبة ان تتمكن المنشأة من الحصول على خدمة عالية الجودة.

ويرى معهد المراجعين الداخليين (IIA) ان معظم المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم ليس لديها مراجعين داخليين على مستوى عالي من الخبرة والكفاءة ولذا فان خدمات المراجعة الداخلية التي تحتاجها عادة يتم الحصول عليها من خلال المصدر الخارجي خارج المنشأة، لان المنشآت الصغيرة من الصعب ان تنشئ إدارة للمراجعة الداخلية تتضمن تخصصات مختلفة دون تحمل أعباء إضافية في التكاليف. أما بالنسبة للمنشآت كبيرة الحجم رغم إنها تحتفظ بإدارة المراجعة الداخلية إلا إنها تحصل على أكثر من 30% من مصادر خارجية لثقة المنشآت في مهاراتهم (أبو عراب، 2013: 43).

ليس بالضرورة تطبيق أو تعميم التعاقد أو الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على المنشآت كبيرة الحجم وذلك بسبب أنه من الأفضل لتلك الشركات وجود إدارة بداخلها للاستفادة من الفوريات

الاقتصاديات كما ان هناك بعض أنواع المنشآت التي من الصعب ان تتخلى عن وجود إدارة للمراجعة الداخلية بها مثل المصارف وشركات التأمين (منصور، 2007: 360).

4) توافق الإسناد الخارجي مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات

حيث ان توسع الشركات في عدد الفروع والانتشار الجغرافي لها وخاصة الشركات المساهمة بالأخص المتعددة الجنسيات منها أدى إلى زيادة التوجه نحو الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية باعتباره بديل مناسب جدا لتوفير خدمات المراجعة الداخلية والقيام بمهامها في المنشآت متعددة الجنسيات والشركات المساهمة ذات النشاط الدولي حيث ان الحل الأمثل لهذه المنشآت ان تسند المهام المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي من داخل الموقع الجغرافي أو البلد الذي يقع في نطاقها نشاط الشركة الأمر الذي يحقق العديد من المزايا نذكر منها. (عبد الغفار، 2012: 88).

- أ- تتجنب هذه المنشآت تكلفة سفر المراجعين الداخليين وتدريبهم وبذلك تحقق وفرة في التكاليف.
- ب- تحسين المهارات اللغوية في حالة اختلاف اللغات.
- ت- فهم أكثر للثقافة الموجودة في هذه البلد وبالتالي تحسين طرق وأساليب التواصل والاتصال.
- ث- تجنب وتقليل نسبة تعرض المنشآت الدولية لأي دعاوى قضائية بشأن مخالفة التشريعات.

5) الرغبة في مراجعة العمليات المالية والعمليات غير المالية معاً

بعد تطوير مهام المراجعة الداخلية واتساعها نشاطها أصبحت تشمل مراجعة المهام غير مالية بجانب المهام المالية ونظرا لعدم وجود مراجعين داخليين على كفاءة ودراية بهذا النوع من المراجعة، ومع ان المهام غير مالية تخص الشرائح والوظائف الإدارية التي يخضع لها المراجعين الداخليين وعادة ليس من السهل السماح لهم بأداء هذا النوع من المراجعة كما هو مطلوب منهم وبالتالي أصبح من الضروري وجود بديل يقوم بهذه المهام وهو الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية هو الحل

للخروج من هذه المشكلة (Potkany, Others, 2016: 130)

ب - الأسباب المتعلقة بالمراجعين الخارجيين

تجتهد اغلب مكاتب المراجعة سعياً للحفاظ على مكانتها في ان يتم إسناد مهام المراجعة الداخلية لها أو التعاقد معها في القيام بتلك المهام وذلك لزيادة قيمتها وخاصة عندما تكون في نفس مجالها وبدون أي تحمل لأعباء قانونية، ولعل هناك بعض المميزات التي يمكن ان تتحقق من وراء قيام المراجعين الخارجيين بمهام المراجع الداخلي طبقاً لمفهوم الإسناد أو التعاقد الخارجي وهي (L.D.H. Myzyri، 2015:398)

1) محدودية المسؤولية القانونية التي يمكن التعرض لها

يفضل المراجع الخارجي تقديم هذه الخدمة بسبب محدودية المسؤولية القانونية عنها وتقتصر مسؤوليته في حدود وحقوق العقد نفسه والالتزام بما ورد فيه فقط، حيث لا يتطلب الأمر تقديم مبررات للعملاء حول الآراء التي تضمنتها التقارير أو عدم صحة التقديرات والدراسات الخاصة بخدمات المراجعة الداخلية والتي قام بها المراجع الخارجي نتيجة التعاقد الخارجي ولا توجد أي مسؤولية قانونية عندما يثبت عدم مناسبتها أو صحتها خلال التطبيق (سليم: 2014: 49). وبذلك يتجنب أي مساءلة قانونية عكس التي تحدث في عملية المراجعة الخارجية.

2) رغبة المراجع الخارجي دائماً في الحفاظ على رضا عملائه بتحقيق كافة احتياجات المنشأة

غالباً ما يكون من ضمن أولويات المراجع الخارجي السعي وراء تحسين الأداء بشكل مستمرة وذلك لضمان جودة الخدمات المقدمة من طرفه والأمر الذي يؤدي إلى تجديد التعاقد والمحافظة على الميزة التنافسية (جودة الخدمات المقدمة) وان شعور المراجع بالخوف من فقدان عملائه ينعكس بشكل واضح في تحسين الأداء في مجالات عديدة مثل القيام بمراجعات مكثفة للأنشطة المختلفة بما ينعكس بالإيجاب على أداء الموظفين (سلطان، 2008: 16).

3) توزيع عبء العمل على المدراء العامون بشكل متوازن

بمعنى ان المراجع الخارجي يستفيد من التشغيل الاقتصادي لأعضاء مجموعات عمل الخدمات المهنية خلال فترات الراحة الموسمية أو الركود وخاصة إنها لا تحتاج لمجهود ووقت مثل المراجعة الخارجية التي تكون محددة بوقت غالبا يكون جزء من السنة يتراوح بين ثلاثة إلى أربعة أشهر كحد أقصى. وأما عند قيام المراجع الخارجي بهام المراجعة الداخلية بناءً على التعاقد الخارجي أو الإسناد فإنه يستطيع توزيع أعماله على مدار العام بشكل متوازن على نحو يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد البشرية (للعاملين بمكتب المراجعة). حيث ان جميع أعمال المراجعة الداخلية داخل المنشأة تعتبر مطلوبة على مدار العام وليس خلال فترة ركود المنشآت المهنية (عبد الغفار، 2012: 73).

4) زيادة عوائد إيرادات مكتب المراجعة الخارجية

ان اغلب مكاتب المراجعة الخارجية ترغب في استقرار عوائده المالية ودعم علاقاتها الاقتصادية مع عملائها خاصة بعد تراجع الأهمية النسبية لأتعباب المراجعة بصورة تجعلها في بعض الأحيان غير مجدية مالياً واقتصاديا الأمر الذي شجع بعض مكاتب المراجعة النظر إلى الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على إنها مجالا واسعا لزيادة إيراداتها وخاصة ان عملية الإسناد لمهام المراجعة الداخلية قريبة من مهمة المراجعة الخارجية واكل مخاطرة حيث قامت بعض مكاتب المراجعة بتعيين مراجعين داخليين معتمدين وذلك لتقديم خدمة الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية عند الطلب بهدف تنويع مصادر الدخل لتلك المكاتب (Alexander&Hay, 2013:19).

5) تخفيض التكاليف

في هذا العامل يستفيد المراجع الخارجي عن طريق تقليل أو تجنب التكاليف أو الوفرة في التكاليف لعدة أسباب منها محدودية وسهولة الإجراءات المتبعة لفهم طبيعة المنشأة، بالإضافة إلى ذلك الوفر المتحقق من عدم إهدار الموارد.

ويتضح من تخفيض التكاليف عدة مفاهيم لعل أهمها ان المراجع الخارجي يستخدم أساليب حديثة في عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية وبذلك يتم توزيع التكلفة على عدد العملاء مما يؤدي إلى توزيع تلك التكاليف والوفّر منها، وبالإضافة إلى مفهوم استغلال الموارد المادية والبشرية غير المستغلة في مكتب المراجعة مما يساهم في خفض التكاليف بشكل عام (شمال، 2016: 24)

6) تحسين جودة المراجعة الخارجية

تساهم عملية إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين ومراجعين خارجيين في تحسين جودة عملية المراجعة بشكل واضح والممثلة في كفاءة مراجعة القوائم والتقارير المالية، كما ان فهم واطلاع المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية يمكنه من تخفيض عدد ساعات العمل المطلوبة لتقييم نظم الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة وتصميم الاختبارات الخاصة بها Amarajeewa (HGLN، 2019:38)

7) سعى المراجع الخارجي لتحسين الموقف التنافسي له بتقديم هذه الخدمة

يسعى جميع مكاتب المراجعة على تعزيز قدرتهم التنافسية من خلال تطوير وتحسين أدائهم وكذلك مستوي خدماتهم الأمر الذي يتطلب مواكبة سوق الخدمات المهنية وتقديم مثل هذه الخدمات (خدمات المراجعة الداخلية عن طريق التعاقد أو الإسناد) وذلك لسرعة انتشارها في عدد كبير من مكاتب المراجعة، وخاصة في ظل صعوبة الوصول لعملاء مراجعة جدد في السوق وخاصة المراجعين الجدد (L.D.H. Myzyri، 2015:398)

ت - الأسباب المتعلقة بالمراجعين الداخليين للمنشأة

هناك أسباب أخرى خاصة بالمراجعين الداخليين ساعدت على ظهور الإسناد الخارجي والتعاقد على القيام بمهام المراجعة الداخلية حيث يمكن القول ان المراجعين الداخليين أنفسهم هم من ساهموا في تبني منشآت الأعمال للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية (غنام، 2012: 260).

1) الشك في حياد المراجع الداخلي

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهنية التي تتطلب من القائم بأدائها ضرورة توافر شروط معينة ولعل من أهم هذه الشروط الاستقلالية والموضوعية والتأهيل العلمي وبذل العناية المهنية. حيث يجب أن يكون المراجع الداخلي محايد وغير متحيز في تقديراته وآرائه وتعتمد الموضوعية على عاملين أساسيين هما الاستقلال الإداري أو التنظيمي وكذلك عدم القيام بأعمال تنفيذية حيث يعتبر حياد المراجع أحد أهم أركان مهنة المراجعة غير أن الواقع العملي يبين عدم اكتمال هذا الركن بالكيفية التي تمكن المراجع الداخلي من القيام بمهامه على النحو الأمثل، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب نذكر منها ما يلي (سردوك: 67:2015)

- أ. عدم الفهم الكافي لأهمية وطبيعة نشاط المراجعة الداخلية لدى بعض إدارات المنشآت
 - ب. عدم توفير الخبرات والكفاءات المهنية المناسبة للقيام بمهام المراجعة الداخلية.
 - ج. عدم وجود تنظيمات مهنية في الكثير من الدول تهتم وتنظم شؤون مهنة المراجعة الداخلية.
- كما يوجد سبب رئيسي تكون الإدارة العليا هي المسؤولة عنه وهو عدم كفاية الدعم من جانبها لوظيفة المراجعة الداخلية الأمر الذي يعرقل تادية المهام بفعالية نتيجة عدم تعاون الخاضعين للمراجعة مع المراجع الداخلي مما يكون له تأثير سلبي على الأداء بشكل عام

2) ندرة المراجعين الداخليين المؤهلين علمياً وعملياً

في ظل الطلب المتزايد على خدمات المراجعة الداخلية مع وجود نقص نسبي في إعداد المراجعين الداخليين المؤهلين من ذوي الخبرات والكفاءة الأمر الذي يؤدي حتماً إلى عدم إمكانية تنفيذ جميع الأعمال بالكامل وبالشكل المطلوبة (Klemen, 2014: 8)

3) عدم الثقة المتبادلة بين المراجعين الداخليين والعاملين في المنشأة

يتولد لدى العاملين بالمنشأة خطر انعدام الثقة في المنشأة بسبب الخوف والشعور بإمكانية الاستغناء عن خدماتهم وتسريحهم من العمل في أي وقت إذا ما قررت المنشأة الاتجاه نحو الإسناد الكلي أو الجزئي لتلك الأنشطة (Amarajeewa HGLN ، 2019:130)

ومن العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعتماد قرار الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية

1. العوامل الكمية

أ- تخفيض أو ترشيد التكاليف

ان الإسناد أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية قد ينتج عنه زيادة مرونة هيكل التكاليف للمنشأة حيث يتم التخلص من التكاليف الثابتة وتحويلها إلى تكاليف متغيرة. ويساعد أيضا المنشأة في الاستفادة من تخفيض التكاليف بسبب وفرة الحجم أو الاقتصاديات من قيام المراجعين الخارجيين من استخدام تكنولوجيا المتطورة في أعمال كثيرة ينتج عن ذلك وفرة في التكاليف (40) (Sova Pal Bera, 2017:

ب - حجم المنشأة

يجب على كل منشأة المفاضلة بين مزايا كل من أداء إدارة المراجعة الداخلية القائمة لديها وبين الإسناد الخارجي أو التعاقد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية لاختيار البديل المناسب لكل منشأة مهما كان حجمها. (L.D.H. Myzyri ، 2015:397)

هناك العديد من الدراسات التي توصي بأنه من الأفضل للمنشآت الصغيرة عدم تحمل أعباء إضافية في إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية ومن الأفضل ان توكل مهام أعمال المراجعة الداخلية خارجيا عن طريق الإسناد الخارجي بدلا من تحمل تكاليف إنشاء الإدارة وتدريب الموظفين، ومن ناحية أخرى فإنه من الأفضل للمنشآت الكبيرة إنشاء إدارة مراجعة داخلية للاستفادة من وفورات التكلفة وبذلك أصبح

حجم المنشأة أحد المحددات الأساسية في اتخاذ قرار الإسناد أو التعاقد الخارجي من عدمه (15):

(Shah, 2015)

2. العوامل غير الكمية

أ- الخبرة الفنية للمراجع الداخلي

حيث أكد العديد من الباحث ان وجود فريق عمل مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة داخل المؤسسة يؤثر على قرار التعاقد أو الإسناد الخارجي وينطوي عنه مدى عمق الدور التخطيطي وتقييم أداء المنشأة السابق، المطلوب من إدارة المراجعة الداخلية. (2017). IA. Online Home. وبناء على ما سبق أصبحت هناك علاقة عكسية بين زيادة الدور التخطيطي المطلوب وبين احتمال عدم التعاقد أو الإسناد الخارجي ويجب المفاضلة بين الدور التخطيطي المطلوب من إدارة المراجعة الداخلية مع المؤهلات الفنية والخبرات المتاحة والدور التخطيطي المصدر الخارجي لمعرفة مدى الاستفادة من الإسناد أم لا.

ب- القصور في أداء المراجعين الداخليين

هناك العديد من المهام الجديدة أصبحت من اختصاص عمل المراجع الداخلي بعد تغير مفهوم ووظيفة المراجعة الداخلية ولذلك أصبح من الضروري ان يقوم المراجع الداخلي بمهام جديدة ذات جودة عالية لا يقدمها أحد غيره، (44: 2018). (Sultan, 2018).

سابعا: البدائل المتوفرة عند التعاقد الخارجي على القيام بمهام المراجعة الداخلية

عندما تقرر الإدارة العليا التوجه نحو الإسناد الخارجي أو التعاقد لإسناد مهام المراجعة الداخلية لطرف خارجي فمن الطبيعي ان تقوم بتحديد أنواع ارتباطات التعاقد الخارجي، وبدائل التعاقد الخارجي ومن وجهة نظر معهد المراجعين الداخليين فان بدائل الإسناد الخارجي تشمل (: 2005, IIA

(5):

1. **التعاقد الخارجي الكامل:** حيث ما نسبته 100% من خدمات المراجعة الداخلية يتم الحصول عليها من

مصادر خارجية عن طريق الإسناد أو التعاقد الخارجي ويكون بشكل مستمر أو دائم.

ويتضمن التعاقد الخارجي الكامل تنفيذ كامل خطة المراجعة الداخلية من قبل الجهة المتعاقد

معها (Financial Services Commission, 2012)، فعلى سبيل المثال يمكن للمصارف

الصغيرة ان تستخدم التعاقد الخارجي للقيام بشكل فعلي بكل مهام المراجعة الداخلية، مع ضرورة

الإبقاء أو الاحتفاظ بشخص واحد على الأقل يكون ذو خبرة وكفاءة عالية في المراجعة يتبع الإدارة

العليا وتكون صفته مديراً للمراجعة الداخلية، يعتقد ويوصي معهد المراجعين الداخليين بان الإشراف

والمسؤولية عن نشاط المراجعة الداخلية لا يمكن التعاقد عليها خارجياً وفي حال التعاقد الكامل على

خدمات المراجعة الداخلية، والارتباطات والاتصالات داخل المنشأة من المفترض ان يعين لها مدير أو

موظف على مستوى الإدارة، يكون مديراً لإدارة المراجعة الداخلية (IIA،2005)، وهنا يعمل المراجع

المتعاقد معه وفقاً للتوجيهات الصادرة عن لجنة المراجعة ويقوم بتقديم تقاريره لها مباشرة IA. Online

.Home. (2017)

2. **التعاقد الجزئي:** حيث تكون ما نسبته اقل من مائة بالمائة من خدمات المراجعة الداخلية التي يحصل

عليها من مصادر خارجية عن طريق الإسناد أو التعاقد الخارجي وبشكل مستمر ودائم.

عادة ما تقوم المنشآت التي تتبع طريقة التعاقد الجزئي بالاحتفاظ ببعض مهام المراجعة الداخلية

لغرض الحصول على خبرات جيدة أو كفاءات معينة للقيام بها، حيث يتم التعاقد الجزئي بعدد من

الخيارات والبدائل، فأما ان تقوم الجهة الخارجية المتعاقد معها (المصدر الخارجي) بمساعدة الموظفين

والتعاون معهم في تحديد الأخطاء التي تم مراجعتها وإعداد تقارير النتائج بالمشاركة مع إدارة المراجعة

الداخلية وتقديمها إلى مجلس الإدارة (Financial Services Commission،2002)، أو ان

يقتصر عقد الإسناد أو التعاقد الخارجي بوضع المراجع (المصدر الخارجي) المتعاقد معه مديراً أو

رئيساً لإدارة المراجعة الداخلية وذلك للاستفادة من خبرته و كفاءته في مساعدة الموظفين وتوجيههم في

إدارة المراجعة الداخلية في حالة أنهم يفتقرون للخبرة (Klemen, 2014: 51)

3. **التعاقد المساعد:** حيث ينفذ بند أو اتفاق ملزم محدد أو جزء معين منه وذلك من قبل طرف خارجي

والغالب ما تكون الفترة زمنية محددة في الاتفاق (العقد)، وعادة ما تكون الإدارة المسؤولة عن الإشراف

على العمل وذلك من خلال موظفي المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة، يشمل هذا النوع من التعاقد

الاستشارات الفنية المحدودة واتفاقيات العمل التي تتطلب مهارات متخصصة، فالاستشارات المحدودة

تتحدد وفقاً للاحتياج أو حسب الضرورة وتشمل مراجعات ضمان الجودة واختبار المراجعات الداخلية

أي ان التعاقد المساعد والتعاقد الجزئي هما نوعان متشابهان إلى حد نسبي كبير ويصعب الفصل

بينهما في الواقع العملي عند القيام بمهام المراجعة الداخلية مع الاشتراك مع جهة خارجية، وذلك

لوجود أوجه شبه بينهم. (سالم، 2012:42)

وترى (الجنة تداول الأوراق المالية، 2006) و (Cristina & Atanasiu ، 2008) ان

التعاقد الخارجي يمكن ان يأخذ أشكال متنوعة فبعض الطرق النمطية للتعاقد الخارجي يمكن ان تشمل

ما يلي:

أ- أداء عمليات مراجعة لنشاطات محددة تستلزم متخصصون في مجالات معينة مثل نظم

التكنولوجيا والمنظومات الإلكترونية الأمر الذي يتطلب توفير موظفين لمساعدة فريق المراجعة

الداخلية بشكل مؤقت لتلبية الاحتياجات النوعية والزيادة في حجم العمل.

ب- الاستعانة بشخص ذو خبرة لتولي مهام إدارة المراجعة الداخلية لتدريب وتوجيه المراجعين الداخليين

التابعين للمنشأة والإشراف على أعمالهم. (أبو عراب، 2013: 69)

كما توصلت دراسة كلا من (Peacock & Pelfrey 1995) إلى نتائج مفادها ان 45%

فقط من قرارات التعاقد الخارجي تؤدي فعلاً إلى الاستغناء عن بعض موظفي إدارة المراجعة

الداخلية، هذا بالإضافة إلى ان (PetraVik،1997) قد وجد بان 35% فقط من وظائف المراجعة الداخلية أو المهام المتعاقد عليها خارجيا تشمل المهام التي كانت إدارة المراجعة الداخلية تقدمها في السابق، بينما 65% من وظائف المراجعة الداخلية المتعاقد عليها خارجيا كانت في الواقع تشكيل مهام ونشاطات لم تكن متواجدة أصلا ولا تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية، وتشير اغلب الدراسات في هذا الشأن ان معظم ممارسي المهنة يوافقون على ان استخدام قدر معين من المصادر الخارجية وبصورة جزئية مناسب جدا لضمان جودة العمل، فالتعاقد الجزئي على خدمات المراجعة الداخلية يعتبر أكثر أنواع التعاقد انتشارا، فأغلب عمليات التعاقد يتم لمساعدة فريق العمل الحالي وذلك بتوفير أفراد متخصصين من ذوي الخبرة والتأهيل غير متوفرين ضمن إدارة المراجعة الداخلية الموجودة (الهبري:2012: 86)

ثامنا: استقلال المراجع الخارجي المقدم لخدمات المراجعة الداخلية

ان مفهوم الاستقلالية في المراجعة يعني وجود موقف محدد يتضمن إبداء وجهة نظر محايدة وغير متحيزة عند تنفيذ اختبارات المراجعة واستخلاص النتائج واعتمادها في تقرير المراجعة. وبناءً على ذلك ينظر إلى استقلال المراجع بشكل عام بانه من أهم الخصائص التي يجب ان تتوفر في المراجع، وهذا ما يحقق رغبة أو طلب العديد من العملاء في الاعتماد على تقرير المراجع عند اتخاذ القرارات والذي يجب ان يتضمن رأي المراجع عن عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للواقع بالصورة الصحيحة، وبذلك من الضروري ان يتم التأكيد على استقلالية المراجع في كل معايير المراجعة الدولية والمحلية وكذلك قواعد السلوك المهني المنظمة للمهنة ومعايير المحاسبة. (Klemen, 2014: 4)

في الوقت التي تظهر فيه مزايا وفوائد توفير خدمات المراجعة الداخلية للحسابات عن طريق الإسناد أو التعاقد الخارجي، إلا ان هناك بعض المخاطر المرتبطة بمثل هذه التعاقدات أو الخدمات أو شركات المراجعة أو المحاسبة (المقدمة للخدمات) هي المعنية بالأساس بهذه المخاطر. ويعتبر

احتمال فقدان الاستقلالية هو أحد أهم المخاطر المشار إليها، وتردد هذا الرأي من جانب William Bishop، رئيس معهد مراجعي الحسابات الداخليين، في بيان صحفي وينص هذا البيان على "ان الاستعانة بمصادر خارجية لخدمات المراجعة الداخلية للحسابات لمراجعي الحسابات الخارجيين بوصفها تهديدا للموضوعية واستقلالية عملية مراجعة الحسابات" (IIA. Online Home. (2017) ولتعزيز استقلالية مراجع الحسابات أصدر مجلس الشيوخ الأمريكي في الولايات المتحدة قانون Sarbanes Oxley عام 2002 الذي حدد شروط ومتطلبات استقلالية المراجعين في الولايات المتحدة، وأصدر اللزمان بهذا القانون لكل منشآت المراجعة الأمريكية أو المنشآت التي تقوم بمراجعة شركات عامة مسجلة بالبورصة بتعليمات قانون Sarbanes - Oxley الخاص باستقلالية المراجع، والتي تم تفسيرها عن طريق مجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات العامة، ويتلخص القانون المشار إليه في انه "يحظر هذا القانون الذي ينطبق على أي منظمة أو شركة لها فئة من الأوراق المالية المسجلة في البورصة، واي مكتب محاسبة أو مراجعة يعمل كمراجع خارجي لمراجعة القوائم المالية لإحدى المنشآت من ان يقوم بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للمنشأة نفسها خلال نفس الفترة، بالإضافة إلى ان لجنة المراجعة للمنشأة يجب ان توافق على كل من هذه الخدمات (Potkany, Others, 2016: 145)

وفي شهر يوليو من العام 2002 اتسع قانون Sarbanes - Oxley ليشتمل قواعد استقلالية المراجع ومنع كل تعاقد مع المراجع الخارجي لمراجعة القوائم المالية من وظائف المراجعة الداخلية بسبب مسائل تتعلق بالاستقلالية وفي 13 يناير 2003 صدر استيضاح عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أرسل إلى اللجنة الأمريكية لتداول الأوراق المالية وردا على مقترح اللجنة بتعزيز المتطلبات المتعلقة باستقلال المراجع الخارجي عبر معهد المراجعين الداخليين عن وجهة نظره بقوله: " لا يجوز ان توفر خدمات المراجعة الداخلية نفس شركة المحاسبة التي تراجع القوائم المالية للمنشأة

لان ذلك يخل ويوهن استقلال المراجع الخارجي، كما ان تأثير التعاقد الخارجي على استقلالية المراجع الخارجي كان مصدر قلق وشك ويتضح ذلك من خلال اهتمام لجنة تريد واي (1987)، وقانون Sarbanes - Oxley (2002 SOA)، ومن أبرز هذه المخاوف هو الاعتقاد السائد بان المراجع الخارجي سوف يختلف مع الإدارة حول إعداد التقارير المالية والعمليات المتعلقة بالرقابة الداخلية وكذلك المخاوف من ان خدمات غير المراجعة - التي تشمل التعاقد الخارجي على المراجعة الداخلية - تخلق حافزا قد يؤثر على المراجعة على نحو غير ملائم كما يجب على المراجع الخارجي ان يكون أكثر حرصا من إدارة المنشأة في المحافظة على استقلاليته، حيث ان فقد الاستقلالية سيؤدي إلى عدم الثقة والشك في العمل الذي يقوم به وبالتالي عدم الاعتماد عليه الأمر الذي سيؤدي حتماً إلى إنهاء التعاقد معه وفسخ العقد

(Amarajeewa HGLN، 2019:38).

تنص القوانين الصادرة عن لجنة الأوراق المالية والبورصة SEC في عام 2000 عن منع الاستعانة بمصادر خارجية للمراجعة الداخلية بحد أقصى 40% من إجمالي الموازنة أو الميزانية المخصصة للقيام بنشاط المراجعة الداخلية في الشركة العميلة، ونتيجة لذلك فان لجان المراجعة، التي تشمل وظائفها الأساسية ضمان استقلال المراجعين الخارجيين والداخليين ستتأثر في الغالب بقرار الإسناد الخارجي أو التعاقد الخارجي. (Inua 2015: 40).

ويعتقد IIA بأنه حتى ان كانت القوانين والنظم في بعض الدول تسمح بمثل هذه الممارسات فان خدمات المراجعة الداخلية لا يجب التعاقد عليها خارجيا مع نفس شركة المراجعة الخارجية التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للمنشأة بموجب تكليف من الجمعية العمومية أو من يمثلها، لان ذلك من شأنه ان يفسد ويقلل من الاستقلالية، كما أنه إذا كانت مهام المراجعة الداخلية وعملية المراجعة

الخارجية تتم عن طريق نفس شركة المحاسبة فانه يجب على مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ضرورة الفصل بين الوظيفتين لضمان عدم فساد الاستقلالية. (عبد العزيز، 2014:49)

ويمكن تلخيص ما سبق والقول ان التأثير السلبي للتعاقد الخارجي على استقلالية المراجع الخارجي تعطي دافعا وسبباً للجان المراجعة لمراقبة درجة التعاقد الخارجي على مهام للمراجعة الداخلية ومستقلة عن القيود التنظيمية، لذلك تعمل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) على المراقبة الدقيقة للتعاقد الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية مع مراجع خارجي مستقل.

أما فيما يتعلق بالشأن المحلي فتعد ليبيا من الدول التي يعتمد تنظيم المهنة فيها على مزيج من التنظيم الرسمي أو الحكومي وذلك بإصدار القوانين والتشريعات المختصة بتنظيم المهنة، والتنظيم النقابي أو الذاتي للمهنة من خلال دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والتي كلفها المشرع للقيام بهذا الدور (عزوز، 2005:23).

والأصل في ذلك ان مهنة المراجعة وفقا لأحكام القانون والتشريعات النافذة، (أحكام القانون رقم 116 لسنة 1973 بشأن المحاسبة والقانون رقم 79 لسنة 1975م بشأن ديوان المحاسبة والمراجعة والقانون المالي للدولة واللائحة المالية للمنشآت وأحكام القانون التجاري) لا يمكن حصرها في نصوص محده ثابتة بل هي متغيرة وفقا لأحكام القانون الإداري والذي في معظمه يعتمد على الأعراف الإدارية والتي تتغير من حين لآخر، وبالرجوع إلى القوانين المشار إليها سابقا لمحاولة الفهم والتعرف على وجهة النظر القانونية في التعاقد الخارجي أو إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين والتعاقد الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، لم يجد الباحث أي نصوص قانونية تتعلق بالتعاقد الخارجي، الأمر الذي يدل على ضعف تطبيقه في المنشآت الليبية إلى حد العدم تقريبا، وكذلك أيضا لا توجد أي نصوص قانونية تمنع قيام المنشآت بالتعاقد الخارجي أو الإسناد الخارجي سواء للقيام بالمراجعة الداخلية أو في مجال الخدمات الاستشارية .

وخلص القول ان هذه القوانين في مجملها تنص على المهام والأنشطة الواجب على المراجع الداخلي القيام بها، كالتأكد من صحة ودقة المعلومات وسلامة الإجراءات المطبقة وخلوها من الغش والأخطاء، والتحقق من الأصول وأعمال الجرد ومطابقة الكشوف ومراجعة الحسابات وختم المستندات المؤيدة للصرف، فكل الإجراءات الواجب إتباعها من قبل المراجع الداخلي والتي يفرضها القانون هي في اغلبها وإجراءات مراجعة مالية وتقييم الأداء يمكن تطبيقها من مراجع داخلي أو من خارج المنشأة على حدٍ سواء.

وتنص المادة (15) من القانون رقم (3) لسنة 2007 وتعديلاته في سنة 2012 م، بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية (ديوان المحاسبة) على انه: " يجوز لجهاز المراجعة المالية الاستعانة بمكاتب مراجعة حسابات من غير أعضاء الجهاز، المراجعة وفحص ميزانيات الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة المملوكة للدولة كلياً أو جزئياً، ويكون تكليف هؤلاء المراجعين بقرار من اللجنة الشعبية العامة للجهاز، كما تتولى تحديد المكافآت التي تمنح مقابل عملهم " (ديوان المحاسبة الليبي).

وتأسيساً على القانون السابق يتضح جلياً ان جهاز المراجعة المالية (ديوان المحاسبة) يعمل أو يقوم بالتعاقد مع مكاتب المراجعة الخارجية في حالة نقص خبرات معينة في العاملين لديه أو عند الحاجة إلى اختصاصات معينة، بمعنى ان يقوم بالاستعانة بموظفين من خارج الجهاز أو الديوان للقيام بأعماله، ومن ذلك نلاحظ ان القانون الليبي لا يمنع من الاستعانة بموظفين من خارج مكان العمل للقيام بأداء وظيفة المراجعة الداخلية أو الخارجية.

الفصل الثاني

المبحث الثاني: جودة التقارير المالية

تمهيد:

يعتبر مصطلح الجودة أحد أهم المفاهيم التي برزت بشكل واضح في العقود الأخيرة من هذا القرن ، وفي بداية ظهور مصطلح الجودة فقد ارتبط في البداية مفهوم الجودة بالشركات الصناعية نظرا للمنافسة بين تلك الشركات على تطبيقات الجودة وأساليبها وذلك منذ قيام الثورة الصناعية وحتى وقتنا الحالي، كما شهد مفهوم الجودة عدة تطورات واتسع ليشمل العديد من الجوانب والنشاطات وحتى الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية (الصايغ حميد، 2015 : 154) أما فيما يتعلق بالجودة في التقارير المالية فقد تعددت المفاهيم والآراء حول تقديم مفهوم موحد لها ، حيث يشير (Beest :2009) ان الهدف الرئيسي من إعداد القوائم والتقارير المالية هو تقديم معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير تتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية والمالية وتساعد بشكل فعال في صنع القرار الاقتصادي، كما ان توفير معلومات عالية الجودة في التقارير المالية ستؤثر بشكل إيجابي على أصحاب رأس المال وغيرهم من مستخدمي المعلومات (وجدي، 2018:86)

ومن هذا المنطلق بدأت العديد من المنظمات المهنية وبعض الهيئات الدولية تطالب بضرورة توفير نظام جيد ومتكامل للحوكمة داخل الشركة، بطريقة يمكن من خلال هذا النظام الحصول على التأكيدات بشأن كفاءة عملية إعداد التقارير المالية، والمحافظة على مستويات مقبولة من المخاطر،

وبحيث يكون نظام الحوكمة احد وسائل الرقابة على الإدارة وإمكانية المحاسبة في حالة حدوث أي تلاعب في القوائم المالية، وتقوم من خلال آلياتها ودعائمها بالإشراف على المراجعين الداخليين والخارجيين، الأمر الذي حتما سيؤدي إلى تحقق جودة التقارير المالية (قداري، 2015 : 107)

أولاً: مفهوم جودة التقارير المالية

تعددت الآراء والمفاهيم حول مصطلح مفهوم جودة التقارير المالية، حيث يرى البعض ان الجودة "هي القدرة على تحقيق التميز في الخدمات أو المنتجات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية كالتقارير المالية والتي تهدف لتوصيل الناتج النهائي للنظام المحاسبي أو ما يعرف بمخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في المعلومات المحاسبية بشرط ان تتحقق بها الخصائص النوعية لها" (Beest et al., 2009) كما تم تعريفها على إنها مجموعة الإجراءات والسياسات التي يتم تصميمها لتحقيق أعلى المستويات من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج أو طبيعة الخدمة المقدمة والتي يقصد بها التقارير المالية، فهي تعني النوعية الجيدة والشكل الذي يحقق رضا مستخدمي التقارير المالية (بلعيد، 2014:74).

ويري (الشيرازي، 1990) " ان جودة التقارير المالية هي مجموعة الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها "، كما أشارت العديد من الدراسات " إلى ان جودة التقارير المالية تتمثل في تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة في جودة صياغة التقرير، وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقرير"، وعرف (2012)، (MahdaviKou and Khotanlou) جودة التقارير المالية، "على إنها هي التقارير المالية للمنشأة التي تشير إلى المركز المالي بصدق خلال فترة زمنية معينة." واتسع مفهوم جودة التقارير المالية ليشمل المعايير الدولية حيث يري (الصيرفي، 2015 وعبد القادر 2017) ان جودة التقارير المالية تتمثل في إعداد التقارير المالية وفقا لإطار إعداد التقارير الدولية، وتوصيل محتوى تلك التقارير

لمستخدميها في التوقيت المناسب، والتأكد من عدم وجود تحريفات جوهرية في هذا المحتوى، حتى تعبر التقارير المالية بدقة وصدق عن حقيقة الوضع المالي للمنشأة .

ويقصد بالجودة في التقارير المالية بمعنى مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين لتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

وقد عرفها النجار، 2016م " بأنها تلك التقارير المعدة وافقا لمعايير المحاسبة الدولية بكل شفافية وموضوعية بدون تحيز أو تلاعب من قبل الإدارة في المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، بحيث تكون تلك المعلومات موثوقة وملائمة لمستخدمي التقارير المالية.

ويوجد العديد من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لمصطلح جودة التقارير المالية مثل مصطلح حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة ومنها إدارة الأرباح وكلها تهتم وترتكز على مصداقية التقارير المالية وخلوها من التلاعب والتضليل والتحيز لصالح إدارة الشركة (Guide lines on Audit 2008, Guilty) وقد تناولت (FAF – Financial Analysts Federation) جودة التقارير المالية على إنها البساطة والوضوح والقدرة على توفير المعلومات في الوقت الملائم، أما منظمة (AICPA Accounting International Certified Public Accountant) تعرف الجودة بأنها قدرة المعلومات على التنبؤ ومدى ملاءمتها للهدف من استخدامها.

ويتضح من خلال التعريفات السابقة عدم الاتفاق على تعريف محدد لجودة التقارير المالية ولكن يوجد اتفاق عام بان الهدف الأساس من تحقيق جودة التقارير المالية يرتكز على ضرورة ان تكون القوائم المالية معبرة وصدق عن الأحداث والأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة مع ملاحظة ان القاسم المشترك بين المفاهيم أو التعريفات السابقة هو قدرة التقارير

على أحداث فرق في عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي تلك التقارير المالية ويعتمد أحداث الفارق على ما تحتويه من معلومات سواء مالية أو غير مالية. والتي تعكس وصدق المعلومات الخاصة بجميع الأنشطة التي تقوم بها الشركات في البنود المفصّل عنها في تلك التقارير مع التأكيد من عدم تحيزها وغير مضللة حتى تكون ذات جدوى لمتخذي القرارات وتعكس طبيعة العمل تقوم به الشركة ومدى خبرة وكفاءة القائمين بإعداد تلك التقارير. (النجار، 2016: 43)

ثانياً: الخصائص النوعية للتقارير المالية

ان الاهتمام بنوعية وجودة المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي تقع ضمن مسؤولية الشركة وهي إحدى الميزات التنافسية مع مراعاة الموازنة بين جودة المعلومات وأهميتها النسبية حتى تكون المعلومات ملائمة ومفيدة وبالإضافة إلى الموازنة بين تكلفة إنتاج هذه المعلومات ومنفعتيها بحيث يجب ان تفوق المنفعة من المعلومات حجم التكلفة المتكررة في إعداد وعرض المعلومات، كذلك يجب التركيز على تسلسل الخصائص النوعية حسب الأهمية والمنفعة المتوقعة وكذلك التوقيت المناسب لإصدار المعلومات حتى لا تفقد قيمتها التنبؤية (مصعب، 2014: 42).

ان الإفصاح الكافي والكامل والعاقل مطلوب ومرغوب في التقارير المالية المنشورة مع ضرورة مراعاة الاتزان في الإفصاح والتركيز على المعلومات التي لها أهمية نسبية لأن التوسع في الإفصاح بشكل مفرط يعد من الأمور الغير مرغوبه، كما ان الإفصاح القاصر يؤثر في عرض المعلومات بالشكل الصحيح وعلى الرغم من تعدد الخصائص النوعية للمعلومات المنتجة في التقارير المالية المنشورة إلا ان خاصتي الملاءمة والموثوقية من أهم الخصائص التي توفر الحد الأدنى من جودة المعلومات المنشورة وهذا بالطبع لا يقلل من أهمية بقية الخصائص الأخرى والتي تكمل بعضها البعض بهدف الحصول على معلومات عادلة وموضوعية (الطاهر، 2012: 23).

من خلال ما تم عرضه في مفهوم جودة التقارير المالية يتضح جلياً من أن تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ان تكون ملائمة وتمثل بصدق عما تعبر عنه. ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إذا توفرت فيها خاصية القابلية للمقارنة والتحقق والفهم وان يتم تقديمها في الوقت المناسب والخصائص النوعية الأساسية كما بينها مجلس معايير المحاسبة الدولية هي: الملاءمة، والتمثيل الصادق.

1. الملائمة

ويقصد بالملائمة هنا قدرة المعلومة في التأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات. وتكتسب المعلومات خاصية الملاءمة حسب ما ورد من مجلس معايير المحاسبة الدولية "عندما تؤثر تلك المعلومات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتهم الماضية. (مصعب، 2014: 46).

وللتعرف من مدي ملائمة المعلومات من عدمه يجب ان يكون للمعلومات قيمة تنبؤيه وكذلك قيمة توكيدية (تعزيزية)، ان الدورين التنبؤي والتوكيدي للمعلومات متداخلان، فعلى سبيل المثال: المعلومات حول الحجم الحالي للأصول المملوكة وتفاصيلها تفيد المستخدمين في التنبؤ بقدرة الشركة في استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الظروف الاقتصادية المعاكسة، وتؤدي نفس المعلومات دور توكيدية فيما يخص بالتنبؤات الخاصة بالماضي حول - الطريقة التي يتوجب هيكلة الشركة بموجبها ونتائج العمليات التي تم التخطيط لها في الماضي.

وعادة ما يتم استخدام المعلومات حول المركز المالي للشركات والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي وكذلك بعض المسائل الأخرى التي تهم مستخدمي المعلومات مباشرة، مثل توزيعات الأرباح والأجور وحركة أسعار الأوراق المالية، وقدرة المشروع على سداد التزاماته عندما تصبح مستحقة (أصلان، 2016: 103).

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب ان تتوافر فيها عدة خصائص فرعية:

أ- **التوقيت الملائم:** ويقصد بالتوقيت الملائم ان يتم تقديم المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب حيث إنه كلما كان توصيل المعلومات في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة كان هناك احتمالية التأثير على قراراتهم أكبر، وإذا كان هناك تأخير في توصيل المعلومات يكون هناك شكوك بعدم ملائمة المعلومات وتكون المعلومات مفيدة عندما تنشر في التوقيت المناسب وقبل ان تفقد منفعتها في القدرة في التأثير على قرارات مستخدميها المتنوعة (حميدي، 2009م، ص 42).

ب- **القدرة التنبؤية:** يجب ان تتميز المعلومات بالقدرة على التنبؤ بالأداء المالي المتوقع للشركة، وبقدرة الشركة على مواجهة الأحداث المتوقعة، لان مستخدمي القوائم المالية بحاجة للتنبؤ بحركة أسعار الأسهم من خلال الأداء المتوقع وبقدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح وسداد التزاماتها والتوقعات المستقبلية (الجوهر، 2011:95).

ت- **التغذية العكسية أو الراجعة للتنبؤات السابقة:**

هي قدرة المعلومات على تقديم تغذية عكسية عن الأحداث التاريخية الخاصة بالشركة وذلك لتقييم وتصحيح التوقعات السابقة، وتعزيز أو تأكيد التوقعات الحالية، فالمعلومات الملائمة تقدم رؤية مستقبلية وتغذية عكسية في نفس الوقت عن الماضي بغرض تحسين قدرة مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة ولكي يمكننا التنبؤ بالمستقبل لابد من وجود تصور للماضي (محرم، 2013: 350).

2. التمثيل الصادق

تعد خاصية التمثيل الصادق أحد أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية بعد خاصية الملاءمة ويقصد بالتمثيل الصادق هي مطابقة المعلومات المدرجة في التقارير المالية مع ما تمثله من واقع العمليات المحاسبية والأحداث الاقتصادية للشركة بكل أمانة وصدق. ويمكن تعريف خاصية التمثيل الصادق للمعلومات " بأنه تصوير ظاهرة اقتصادية كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء، إذا كانت تتضمن كافة المعلومات، والتي هي ضرورية لتحقيق الخاصية فيها، عن ظاهرة اقتصادية تزعم إنها تمثلها. (فريد ويعقوب، 2019:6)

وتأسيساً على ما سبق يتضح أنه حتى تتصف المعلومات بالصدق يشترط أن تمثل تلك المعلومات العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت في الوحدة خلال مدة معينة. وللتحقق من وجود سمة التمثيل الصادق في المعلومات لابد من وجود الخصائص الفرعية التالية:

أ - **الاكتمال**: تفترض خاصية الاكتمال أن تكون المعلومات المدرجة في التقارير المالية كاملة أو تامة وذلك حسب أهميتها النسبية ومع الأخذ في الحسبان مقارنة فائدتها بتكلفتها، حيث أن عدم إدراج أي معلومة يجعل التقارير المالية خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح المعلومات غير صادقة التمثيل وغير مكتملة المحتوي المعلوماتي بمعنى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية يجب أن تكون كاملة ضمن الحدود المادية والتكلفة حتى لا تفقد ملاءمتها، وأن تكون المعلومات كاملة سواء من خلال القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية مثلاً الإفصاح عن استثمارات الملاك ومسحوباتهم (بكري، 2015م، ص14).

ب - **الحياد**: ويقصد به أن تكون المعلومات المدرجة في التقارير المالية غير منحازة لخدمة طرف دون طرف آخر، أو لتحقيق أهداف خاصة بل يجب أن تكون لغرض الاستخدام العام وبشكل واقعي وموضوعي وبدون تحيز.

ويمكن تعريف الحياد بأنه عدم التحيز المقصود من قبل القائم بإعداد وعرض المعلومات المالية بغرض الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً أو للتأثير في سلوك وأفكار مستخدمي تلك المعلومات في اتجاه معين، فالمعلومات التي لا تتصف بالحياد لا يمكن الاعتماد عليها أو الوثوق بها في عملية اتخاذ القرارات.

في ضوء ما سبق يتضح أنه يجب ان تتصف المعلومات المحاسبية بالحياد وبان تكون المعلومات المالية ذات فائدة وتقدم خدمة لجميع مستخدميها كافة دون التحيز لطرف على حساب طرف آخر. (سبسي، 2011:17)

ت-الخلو من الأخطاء: يقصد بالخلو من الأخطاء هو ان تكون المعلومات خالية بدرجة معقولة من الأخطاء والمخالفات والتحيز وان يتم إعدادها بأمانة ودرجة عالية من العناية المهنية والواقعية ومعيرة بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية للشركة (الجوهر، 2011م، ص 114)

ثالثاً: الخصائص النوعية المعززة (الثانوية):

تؤكد لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "ان القابلية للمقارنة وقابلية التحقق والتقديم في الوقت المناسب وقابلية الفهم هي خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات الملائمة والممتثلة بصدق".

1- القابلية للمقارنة: وتقضي بان يتمكن المستخدمون من القيام بإجراء مقارنة للتقارير المالية والقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن وذلك من أجل تحديد اتجاهات مركزه المالي وكذلك الأداء، والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا يتضح ان عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة وكذلك الإفصاح عن الأحداث الأخرى يجب ان تتم على أساس ثابت عبر مرور الزمن ضمن الوحدة الاقتصادية وبطريقة متماثلة في كل الوحدات الاقتصادية حتى يمكن إجراء المقارنات وفقاً لأسس منطقية، وان اهم ما تتضمنه خاصية المقارنة هو إعلام مستخدمي

التقارير المالية عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وعن أي تغير في تلك السياسات من فترة إلى أخرى وآثار ذلك التغير، بطريقة تمكن مستخدمي التقارير المالية من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الوحدة الاقتصادية للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين الوحدات الاقتصادية المختلفة، (شاهين، 2011:112)

2- **الاتساق أو التماثل:** وتهدف هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي التقارير المالية من إجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى تعتبر خاصية الثبات متحققة تماماً عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلى طول الفترات؛ وهذا لا يمنع من تغيير المبادئ أو السياسات المحاسبية إذا تتطلب الأمر إذا كان ذلك أفضل وأكثر نفعاً ولكن بشرط وجود ما يبرر هذا التغيير ومع ضرورة الإفصاح عن ذلك، وعلى ان يشمل الإفصاح عن التغيير في الطرق المحاسبية أو السياسات السبب وراء تفضيل الأسلوب الجديد وكذلك الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير في فترة حدوثه وكذلك الأثر المتراكم على الفترات السابقة، وعلى مراجع الحسابات توضيح ذلك في فقرة من تقريره مع الرجوع إلى الملاحظات المدرجة في القوائم المالية. (شعت، 2017:48)

3- **القابلية للتحقق:** ويقصد بها يمكن لمراقبين اثنين مطلعين ومستقلين مختلفين ان يتوصلا إلى إجماع وكذلك التحقق من مجموعة المبالغ المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة بشكل مباشر (فحص المعطيات وفق نموذج معد أو إعادة الاحتساب بنفس المنهجية). (مصعب، 2014: 49).

4- **التقديم في الوقت المناسب:** ويقصد بها توفير أو تقديم المعلومات لمستخدمي التقارير المالية في الوقت المناسب.

5- **القابلية للفهم** اي تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بشكل واضح وتشمل البساطة في العرض والوضوح في المعاني وبطريقة موجزة يسهل فهمها وإدراكها.

حتى تتحقق جودة المعلومات يشترط ان تعد وفقا لمعايير محددة حتى يتحقق الهدف من استخدامها.

رابعاً: معايير جودة التقرير المالي

1. معايير قانونية:

تسعي اغلب المؤسسات المهنية في إعداد وتطوير معايير جودة التقارير المالية وكذلك إيجاد طرق ووسائل كفيلة بالالتزام بتطبيق تلك المعايير عن طريق صياغة القوانين وسن التشريعات واللوائح المنظمة لعمل الوحدات الاقتصادية وكذلك تصميم هيكل تنظيمي كفوء يضبط سير العمليات الإدارية في الوحدات الاقتصادية بما يتوافق مع متطلبات المعايير القانونية لإلزامها بالإفصاح الكافي عن أدائها (خليل، 2014:56)

2. معايير رقابية:

وتعد الرقابة من أهم وظائف العمليات الإدارية التي يعتمد عليها مجلس الإدارة والجمعية العمومية، ففي ظل وجود نظام رقابة فعال يمكن تحديد مهام كل من المراجعين الداخليين ولجان المراجعة في تنظيم العمليات المحاسبية والمالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة، وللتأكد من مدي الالتزام بتنفيذ السياسات والقوانين واللوائح المطبقة، ومدى مصداقية البيانات المالية وتقييم المخاطر والأداء الإداري.

وتقوم المعايير الرقابية بدورا هاما في عملية حوكمة الشركات وذلك بتقديمها تغذية راجعة عن مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات بما يسهل عملية تخصيص الموارد التي تؤدي إلى رفع كفاءة الوحدة الاقتصادية وزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية. (سبسي، 2011:25)

3. معايير مهنية:

تقوم المؤسسات المهنية المحاسبية بإعداد وتطوير المعايير المحاسبية وكذلك معايير المراجعة بغرض ضبط العمليات المحاسبية، الأمر الذي يعزز مفهوم مساءلة الإدارة العليا أمام الجمعية العمومية (الملاك) وذلك بغرض الاطمئنان على استثماراتهم، الأمر الذي زاد من الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالدقة والشفافية والأمانة، ويتوافق مفهوم المساءلة المشار اليه مع أسلوب حوكمة الشركات الذي يتطلب الدقة والشفافية والنزاهة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويزيد من عمليات التواصل بين الإدارة والملاك الأمر الذي يؤدي إلى نجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها (وردة، 2014:43).

4. معايير فنية:

يساهم وجود معايير فنية في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير المالية وكذلك يعزز من انتشار مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يزيد من ثقة مستخدمي تلك التقارير المالية ولتلك الأسباب قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بإصدار معايير تعمل على تعزيز وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية (FASB، 2004).

ومن الأهمية بمكان وجود معايير قانونية ومهنية ورقابية وفنية لضبط جودة المعلومات المالية المحاسبية المدرجة في التقارير المالية لأهمية دورها في تفعيل دور الجهات الرقابية والتنظيمية من خلال تصميم الهياكل التنظيمية وصياغة القوانين وسن التشريعات واللوائح المنظمة للعمل وكذلك على

أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية يقوم بضبط العمليات الداخلية في المؤسسة الأمر الذي يزيد من ثقة المساهمين بإدارة المؤسسة (أبو سعيد، 2017:63).

خامسا: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية:

تسعى الشركات والمؤسسات بشكل عام إلى توفير خدمة الإفصاح الكافي وفقا لمتطلبات جودة التقارير المالية بما يخدم مستخدميها وذلك كسب ثقة مستخدمي تلك التقارير ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال تقديم معلومات بجودة عالية وفق معايير محدده مسبقاً.

ويوجد العديد من العوامل والمقومات التي تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية والتي تتضمنها التقارير المالية ويمكن تلخيص تلك المقومات فيما يلي. (شعت، 2017:53)

1. **الأجهزة والمعدات:** تشمل كافة المكونات المادية الملموسة كالمعدات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية والبرامج الإلكترونية الخاصة بالمحاسبة المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية.
2. **الموارد البشرية:** تتمثل في الأفراد أو الموظفين القائمة على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.
3. **تكاليف التشغيل:** تتمثل في التكلفة المالية اللازمة لتشغيل النظام المحاسبي للقيام بمهامه ووظائفه.
4. **قاعدة بيانات:** وتتضمن مجموعة من البيانات الإجراءات التطبيقية اللازمة لتشغيل النظام المحاسبي وتحقيق أهدافه.

الخلاصة:

وفي ضوء ما سبق فإن جودة التقارير المالية تؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية والمستثمرين المحتملين بالمعلومات المالية الواردة في تلك التقارير ولها تأثير إيجابي على قراراتهم الاستثمارية تؤكد العلاقة الطردية بين جودة التقارير وكفاءة القرارات الاستثمارية والتي تنص علي " كلما زادت جودة التقارير المالية زادت كفاءة القرارات الاستثمارية".

ويتضح ان الإفصاح في شكل تقارير مالية من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها وذات جودة. من أجل الوصول إلى إفصاح عام وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها. يهدف الاتجاه المعاصر في الإفصاح إلى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف لم يعد الإفصاح يقتصر على تقديم المعلومات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة، التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم،(الطاهر، 2012:15).

الفصل الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

- التمهيد
- منهجية الدراسة.
- المعالجة الإحصائية.
- أداة الدراسة.
- مجتمع الدراسة.

المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

- تحليل الخصائص الهيكلية لمجتمع الدراسة.
- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة.
- اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث النتائج والتوصيات

- نتائج الدراسة
- توصيات الدراسة
- الدراسات المقترحة

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة الميدانية

أولاً: التمهيد

تم في هذا المبحث وضع الإطار العام للدراسة الميدانية وذلك من خلال تناوله لمنهجية الدراسة ومجتمعها ووصفاً لخصائص هذا المجتمع، والأداة المستخدمة فيه وخصائصها من حيث صدقها وثباتها، والمعالجة الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

ثانياً: منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية الوصفية حيث يقوم الباحث من خلالها باستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة حول موضوعها، وذلك من خلال استجابتهم على أداة الدراسة المعدة لهذا الغرض.

ثالثاً: التحليل الإحصائي

للإجابة عن أسئلة الدراسة فقد تم تفرغ بيانات الاستبيانات -التي جمعت من أفراد مجتمع الدراسة بعد إجابتهم عليها- في الحاسب من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم إيجاد التكرارات ونسبها المئوية لسلم الإجابة على كل سؤال من أسئلة الاستبانة ضمن كل متغير من المتغيرات الخمسة، وكذلك فقد تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال من أسئلة الاستبانة ضمن كل متغير من المتغيرات الخمسة، وقد استخدم في أداة الدراسة سلم (ليكرت) المكون من خمس درجات على النحو التالي: -

وقد أعطيت الدرجة (5)	موافق بشدة
وقد أعطيت الدرجة (4)	موافق

موافق إلى حد ما	وقد أعطيت الدرجة (3)، وهو متوسط درجات سلم الإجابة.
غير موافق	وقد أعطيت الدرجة (2)
غير موافق بشدة	وقد أعطيت الدرجة (1)

وقد تم تصنيف متوسطات الأسئلة على النحو التالي:

1. إذا كان متوسط إجابة السؤال أكبر أو يساوي الدرجة (3.5) يدل هذا على أن أفراد مجتمع الدراسة موافقون على ما يمثله هذه السؤال، ويكون تصنيفه أنه سؤال قوي.

2. إذا كان متوسط إجابة السؤال أقل من الدرجة (3.5) وأكبر من الدرجة (2.5) يدل هذا أن أفراد مجتمع الدراسة غير قادرين على تحديد ما إذا كانوا موافقين أو غير موافقين على ما يمثله هذه السؤال؛ أي محايدون عليه ويكون تصنيفه أنه سؤال متوسط.

3. إذا كان متوسط إجابة السؤال أقل أو يساوي الدرجة (2.5) يدل هذا أن أفراد مجتمع الدراسة غير موافقين على ما يمثله هذه السؤال ويكون تصنيفها أنها سؤال ضعيفة.

كما استخدام "اختبار (T) لفحص الفرضيات من خلال فحص الفروق بين "متوسط المتغير*"

و"متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة وهو الدرجة (3) والتي تمثل درجة المحايدة"، بحيث: -

1. يتم رفض الفرضية العدمية إذا كان الفرق بين متوسط المتغير ومتوسط درجات سلم الإجابة على

الاستبانة وهو الدرجة (3) فرقاً موجباً ودالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، الأمر

الذي يدل على موافقة أفراد مجتمع الدراسة على أسئلة المتغير بشكل عام.

2. يتم قبول الفرضية العدمية إذا كان الفرق بين متوسط المتغير ومتوسط درجات سلم الإجابة على

الاستبانة وهو الدرجة (3) فرقاً سالباً ودالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، الأمر الذي

* تم إيجاد متوسط المتغير ليكون ضمن الدرجات (1,2,3,4,5) ليوافق سلم (ليكرت)، بحيث يتم إيجاد متوسطات المتغيرات ومن ثم قسمة متوسط كل متغير على عدد أسئلته.

يدل على عدم موافقة أفراد مجتمع الدراسة على أسئلة المتغير بشكل عام، أو إذا كان الفرق بين متوسط المتغير ومتوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة وهو الدرجة (3) فرقاً غير دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، الأمر الذي يدل على حيادية أو عدم قدرة أفراد مجتمع الدراسة على تحديد موافقتهم أو عدمها على أسئلة المتغير بشكل عام.

رابعاً: أداة الدراسة

أعد الباحث أداة الدراسة في شكل استبانة تكون في صورتها النهائية من (58) سؤال موزع على المتغيرات، حيث تكون في مجموعها أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية، وذلك كما يوضحه الجدول رقم (1) التالي: -

جدول رقم (1)

عدد الأسئلة ضمن المتغيرات الخمسة المكونة للاستبانة

عدد الأسئلة	المتغير	رقم المتغير
13	تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير	1.
13	تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	2.
6	تأثير الكفاءة اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	3.
8	تأثير بذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير	4.
18	تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية	5.
58	المجموع	

علما بأن أداة الدراسة في صورتها الأولية اشتملت على (71) سؤالاً تم عرضها على عدد من الأساتذة المتخصصين من ذوي الخبرات المتميزة في جامعة الزاوية والأكاديمية الليبية للدارسات العليا بالإضافة إلى ثلاثة من مكاتب المراجعة والمحاسبة العاملون لحساب أنفسهم، وطلب منهم إبداء رأيهم فيها من حيث مدى ملائمتها أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية موضوع الدراسة، حيث أخذ الباحث ملاحظاتهم بعين الاعتبار، إذ تم تعديل أسئلة الاستبانة وذلك بإسقاط بعضها وتعديل بعضها الآخر وإضافة أسئلة جديدة للصورة الأولية، ليصبح الاستبانة بصورته النهائية مكون من (58) سؤال، يقوم المستجيب عليه بإبداء رأيه في مدى انطباق أو عدم انطباق كل من هذه الأسئلة على نفسه، وذلك وفق سلم (ليكرت) المكون من خمس درجات على النحو السابق الذكر.

خامساً: مجتمع الدراسة

هو عبارة عن مجموعة من المفردات أو التي تجمعها صفات مشتركة (المزوعي، 2017:98) ويتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي إدارات المراجعة الداخلية، والإدارات المالية بالشركات المدرجة في سوق المال الليبي وهي (مصرف الصحاري، مصرف التجارة والتنمية، مصرف السراي للتجارة والاستثمار، شركة ليبيا للتأمين، شركة متحدة للتأمين، شركة القاري للتأمين، الشركة الليبية للتهيئة والتطوير العمراني، الشركة الليبية للتنمية والاستثمار).

سادساً: عينة الدراسة

أخذت هذه الدراسة أسلوب العينة العشوائية البسيطة حيث اشتملت عينة الدراسة على رؤساء مجالس الإدارات والمدراء العامون وكذلك مديري إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين للشركات الليبية الواقعة في نطاق المنطقة.

وقد وزعت الاستبانة على (165) شخصاً تتراوح درجاتهم الوظيفية بين موظف ورئيس قسم ومدير ، تم اختيارهم بالطريقة العشوائية البسيطة من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع (165) استبانة، وتم تسليم الاستبانة الخاص بالدراسة باليد، حيث استرجع منها (143) استبانة مما يمثل نسبة (86.6%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، وبعد مراجعة الباحث لهذه الاستبانة تبين أن هناك (25) استبانة غير صالحاً لأغراض الدراسة قام باستبعادها ومن هذه النماذج المستبعدة الأسئلة التي تمت الإجابة عليها بنمط واحد بوضع علامة (×) على جميع أسئلة الاستبانة، مثلاً على موافق بشدة، أو موافق، ... إلخ، وكذلك الأسئلة التي تمت الإجابة على أول صفحة فقط في الاستبانة، فبقي (118) استبانة ، تمت إجراء الدراسة عليها، وهو ما نسبته (75.15%) من إجمالي الاستبانات الموزعة حيث تعتبر هذه النسبة مناسبة جداً لإجراء تحليل إحصائي باستخدام برنامج (SPSS) للوصول إلى النتائج وتحقيق أهداف الدراسة.

سابعاً: صدق وثبات أداة الدراسة:

1. صدق الأداة:

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة وهم المشار إليهم في الملحق رقم (1) وقد أخذ الباحث بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

2. ثبات الأداة:

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (2) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 91.6% وهي نسبة مقبولة، لأن قيمة ألفا المعيارية أكثر من 60%. وبالتالي يمكن القول بأن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث، وعليه يمكن

اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر
%91.6

جدول (2):

نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

قيمة ألفا	عدد الفقرات	المحور
0.894	13	المراجعة الداخلية
0.733	13	الاستقلالية
0.941	6	الكفاءة
0.851	8	العناية المهنية اللازمة
0.826	18	الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية
0.916	50	الأداة ككل

ثامنا: أساليب تحليل البيانات

لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم

الاجتماعية (SPSS) وذلك على النحو التالي:

1. الإحصاء الوصفي:

- جداول التوزيع التكراري متمثلة في التكرارات والنسب المئوية.
- الرسوم البيانية متمثلة في الأعمدة البيانية.
- المتوسط الحسابي بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة لكل فقرة.
- الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.

2. الإحصاء الاستدلالي:

تم استخدام اختبار **t-test**: (One sample t-test) استخدم الباحث هذا الاختبار لاختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

- تمهيد
- نتائج الدراسة
- توصيات الدراسة
- الدراسات المقترحة
- قائمة المراجع
- قائمة الملاحق

المبحث الثاني

عرض النتائج واختبار الفرضيات

أولاً: تمهيد

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة

محتوى التقارير المالية، حيث تم تقسيم آلية عرض النتائج كالاتي:

1- وصف خصائص أفراد العينة.

2- عرض نتائج آراء أفراد العينة.

3- اختبار توزيع البيانات.

4- اختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً: تحليل الخصائص الهيكلية لمجتمع الدراسة

يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث المركز الوظيفي والعمر والمؤهل

الأكاديمي والتخصص وسنوات الخبرة.

1. المركز الوظيفي

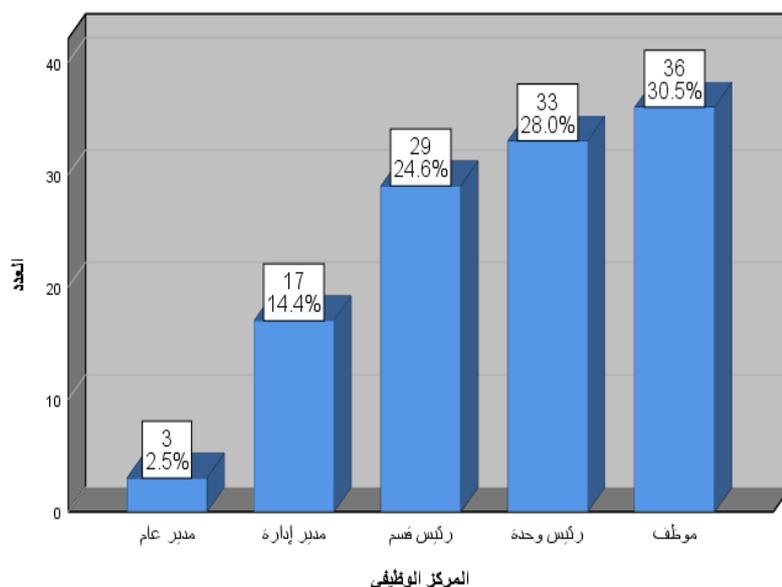
جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
2.5%	3	مدير عام
14.4%	17	مدير إدارة
24.6%	29	رئيس قسم

رئيس وحدة	33	28.0%
موظف	36	30.5%
المجموع	118	100.0%

تشير البيانات الواردة في الجدول رقم (3) أن عينة الدراسة توزعت من حيث المركز الوظيفي على خمس فئات، إذ احتلت فئة موظف المرتبة الأولى إذ بلغ عددهم (36) وبنسبة (30.5%)، وجاءت فئة رئيس وحدة في المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (33) وبنسبة (28.0%)، واحتلت المرتبة الثالثة فئة رئيس قسم إذ بلغ عددهم (29) وبنسبة (24.6%)، بينما جاء في المرتبة الرابعة فئة مدير إدارة إذ بلغ عددهم (17) وبنسبة (14.4%)، في حين جاءت فئة مدير عام في المرتبة الأخيرة إذ بلغ عددهم (3) وبنسبة (2.5%). وتشير هذه النتائج أن عينة الدراسة اشتملت على من لهم علاقة بموضوعها مم يعطي مؤشر للحصول على نتائج دقيقة.



الشكل رقم (2) يوضح الخصائص الهيكلية - المركز الوظيفي

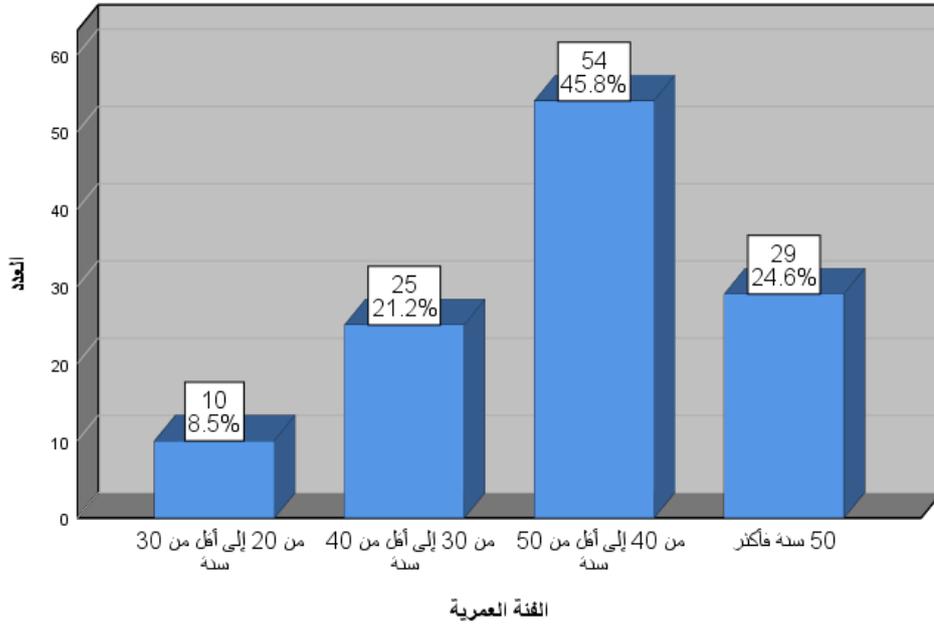
2. الفئة العمرية

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

العمر	التكرار	النسبة
من 20 إلى أقل من 30 سنة	10	8.5%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	25	21.2%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	54	45.8%
من 50 سنة فأكثر	29	24.6%
المجموع	118	100.0%

يظهر من الجدول رقم (4) أن عينة الدراسة توزعت من حيث الفئة العمرية على أربع فئات، إذ احتلت الفئة العمرية (من 40 إلى أقل من 50 سنة) المرتبة الأولى إذ بلغ عددهم (54) وبنسبة (45.3%) واحتلت الفئة العمرية (من 50 سنة فأكثر) المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (29) وبنسبة (24.5%)، بينما احتلت المرتبة الثالثة الفئة العمرية (من 30 إلى أقل من 40 سنة) إذ بلغ عددهم (25) وبنسبة (21.2%)، يليها في المرتبة الرابعة والأخيرة الفئة العمرية (من 20 إلى أقل من 30 سنة) إذ بلغ عددهم (10) وبنسبة (8.5%). ويتضح من هذه النتائج أن (91.5%) من إجمالي عينة الدراسة من ذوي الأعمار 30 سنة فأكثر وهذا بدوره يعطي النتائج مصداقية أكبر.



الشكل رقم (3) يوضح الخصائص الهيكلية - الفئة العمرية

3. المؤهل الأكاديمي

جدول رقم (5)

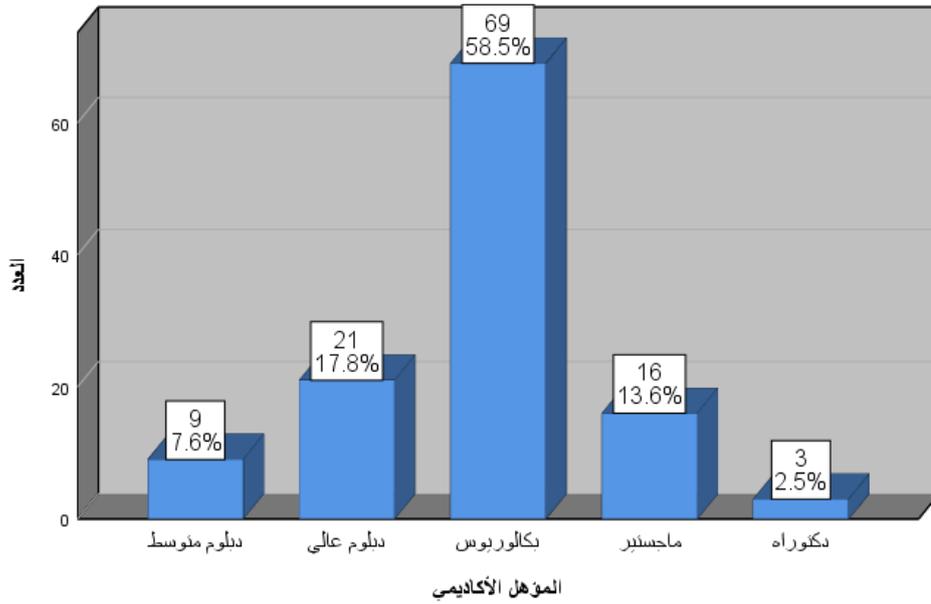
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

النسبة	التكرار	المؤهل الأكاديمي
7.6%	9	دبلوم متوسط
17.8%	21	دبلوم عالي
58.5%	69	جامعي
13.6%	16	ماجستير
2.5%	3	دكتوراه
100.0%	118	المجموع

يظهر من الجدول رقم (5) أن عينة الدراسة توزعت من حيث المؤهل الأكاديمي على خمس

فئات، إذ احتلت فئة المؤهل الجامعي المرتبة الأولى إذ بلغ عدد هم (69) وبنسبة (58.5%) واحتل

المؤهل العلمي دبلوم عالي المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (21) وبنسبة (17.8%)، بينما احتل المرتبة الثالثة مؤهل ماجستير إذ بلغ عددهم (16) وبنسبة (13.6%) بينما احتل مؤهل دبلوم متوسط المرتبة الرابعة إذ بلغ عددهم (9) وبنسبة (7.6%)، في حين جاء المؤهل العلمي دكتوراه في المرتبة الأخيرة إذ بلغ عددهم (3) وبنسبة (2.5%). ويتضح من هذه النتائج أن (74.6%) من إجمالي عينة الدراسة من حملة المؤهلات الجامعية فما فوق وهذا بدوره يعطي النتائج مم يعطي مؤشر للحصول إجابات تخدم أغراض الدراسة.



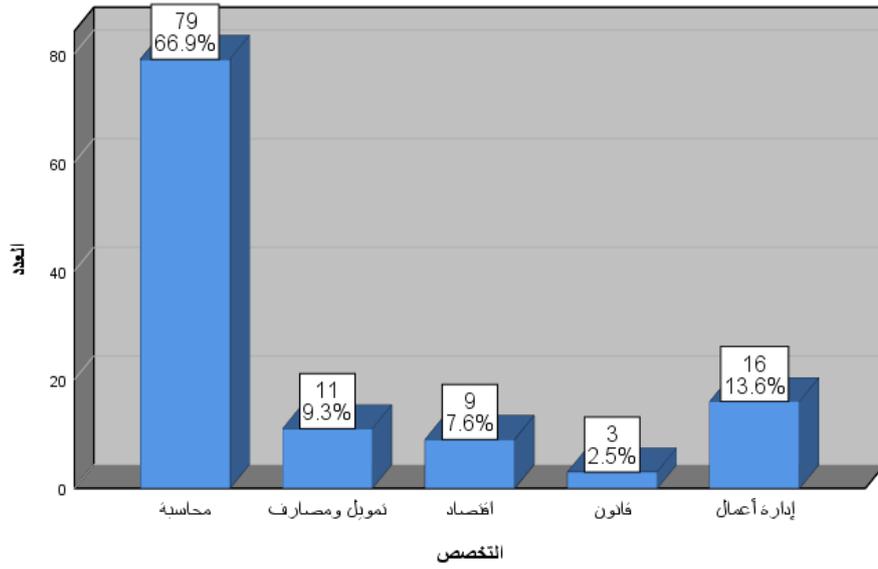
الشكل رقم (4) يوضح الخصائص الهيكلية - المؤهل العلمي

4. التخصص

جدول رقم (6)
توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة
محاسبة	79	66.9%
تمويل ومصارف	11	9.6%
اقتصاد	9	7.6%
قانون	3	2.5%
إدارة أعمال	16	13.6%
المجموع	118	100.0%

يظهر من الجدول رقم (6) أن عينة الدراسة توزعت من حيث التخصص على خمس فئات، إذ احتل تخصص محاسبة المرتبة الأولى إذ بلغ عدد هم (79) وبنسبة (66.9%) واحتل تخصص إدارة أعمال المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (16) وبنسبة (13.6%)، بينما احتل المرتبة الثالثة تخصص تمويل ومصارف إذ بلغ عددهم (11) وبنسبة (9.6%) بينما احتل تخصص اقتصاد المرتبة الرابعة إذ بلغ عددهم (9) وبنسبة (7.6%)، في حين جاء تخصص قانون في المرتبة الأخيرة إذ بلغ عددهم (3) وبنسبة (2.5%). وتشير هذه النتائج أن عينة الدراسة توزعت على غالبية التخصصات التي لها علاقة بموضوع الدراسة مما يضيفي على النتائج مصداقية أكثر.



الشكل رقم (5) يوضح الخصائص الهيكلية - التخصص

5. سنوات الخبرة

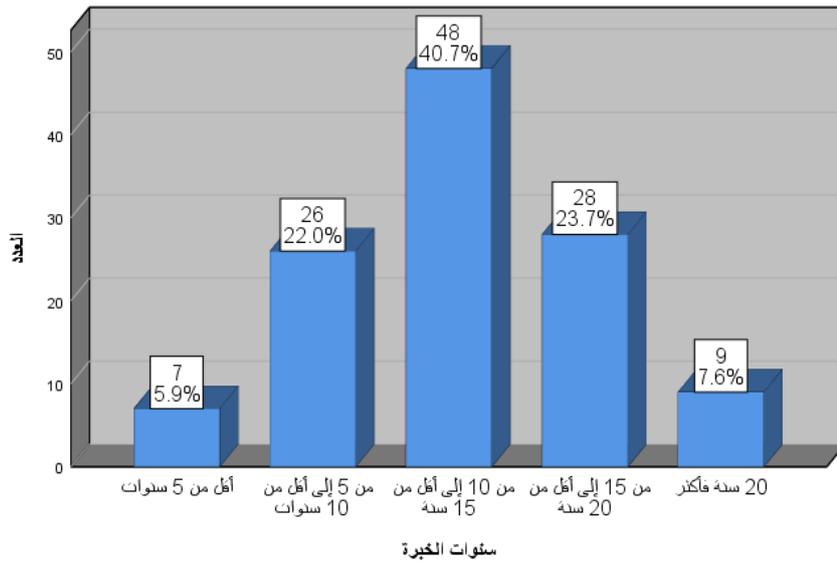
جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
%5.9	7	أقل من 5 سنوات
%22.0	26	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
%40.7	48	من 10 إلى أقل من 15 سنة
%23.7	28	من 15 إلى أقل من 20 سنة
%7.6	9	من 20 سنة فأكثر
%100.0	118	المجموع

تشير البيانات الواردة في الجدول رقم (7) أن عينة الدراسة توزعت من حيث سنوات الخبرة على خمس فئات، إذ احتلت فئة الذين خبراتهم (من 10 إلى أقل من 15 سنة) المرتبة الأولى إذ بلغ

عدهم (48) وبنسبة (40.7%)، وجاءت فئة الذين خبراتهم (من 15 إلى أقل من 20 سنة) في المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (28) وبنسبة (23.7%)، واحتلت المرتبة الثالثة فئة الذين خبراتهم (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) إذ بلغ عددهم (26) وبنسبة (22.0%)، بينما جاء في المرتبة الرابعة فئة الذين خبراتهم (من 20 سنة فأكثر) إذ بلغ عددهم (9) وبنسبة (7.6%)، في حين جاءت فئة الذين خبرتهم (أقل من 5 سنوات) في المرتبة الأخيرة إذ بلغ عددهم (7) وبنسبة (5.9%). وتشير هذه النتائج أن (72.1%) من عينة الدراسة تزيد خبراتهم على 10 سنوات في هذا المجال مما يضيفي على النتائج مصداقية أكثر.



الشكل رقم (6) يوضح الخصائص الهيكلية - سنوات الخبرة

رابعاً: اختبار مقياس الاستبانة

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale of five points) لتحديد درجة

الأهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (8)

قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة

المقياس	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

ثالثا: مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

تم وضع مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي وفقا لمستوى أهميته وذلك لاستخدامه في تحليل النتائج وفقا

لما يلي:

المقياس	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5-4.2	4.19-3.4	2.6-3.39	2.59-1.8	1.79-1

جدول (9)

مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جدا	1.79-1
منخفضة	2.59-1.80
متوسطة	3.39-2.60
مرتفعة	4.19-3.40
مرتفعة جدا	5-4.20

ما مستوى تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير؟

جدول (10):

إجابات أفراد العينة على فقرات أثر إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة

محتوى التقارير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التأثير
1	إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين يعمل على زيادة الثقة بمحتويات التقارير المالية.	3.34	1.503	66.80%	متوسط
2	يساعد الإسناد لمهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين في توفير معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة.	3.42	1.310	68.40%	مرتفع
3	يؤدي الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية إلى ضمان تنفيذ مهام المراجعة وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية.	3.18	1.550	63.60%	متوسط
4	تساعد عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تحسين إجراءات توثيق تقارير رقابة الجودة.	3.34	1.309	66.80%	متوسط
5	توفر التقارير المالية المرتبطة بالإسناد البيانات المحاسبية الملائمة والتي تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المستقبلية.	3.22	1.403	64.40%	متوسط
6	تساعد التقارير المالية المرتبطة بالإسناد على تقديم معلومات تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب.	3.41	1.309	68.20%	مرتفع
7	تراعي التقارير المالية المرتبطة بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية الأحداث الهامة والطارئة ويتم تقديمها لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل	3.12	1.520	62.40%	متوسط

				مباشر.	
متوسط	64.60%	1.290	3.23	تعتبر المعلومات المالية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية عن حقيقة المركز المالي للشركة وبشكل عادل.	8
مرتفع	71.20%	1.223	3.56	تتمتع المعلومات المحاسبية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بدرجة عالية من المصداقية والشفافية.	9
متوسط	63.00%	1.356	3.15	يتم عرض المعلومات التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بعيداً عن التكرار الذي يؤدي إلى سوء الفهم.	10
متوسط	64.20%	1.258	3.21	يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية مع أداء شركات أخرى تعمل في نفس القطاع.	11
متوسط	59.00%	1.293	2.95	تساهم المعلومات المالية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية في تقييم مدى صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة.	12
متوسط	65.20%	1.470	3.26	استخدام الإسناد لمهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين يساهم في منع التلاعب والغش في البيانات المالية.	13
متوسط		0.155	3.26	الفقرات ككل	

من خلال الجدول رقم (10)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس مستوى تأثير

إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير تتراوح من (2.95) -

(3.56)، وجميعها تشير إلى أن مستوى الاتفاق حول تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين

خارجيين على جودة محتوى التقارير كان بدرجة من متوسطة إلى مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة القائلة

"تتمتع المعلومات المحاسبية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بدرجة عالية من

المصداقية والشفافية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.56) وبلغ انحرافها

المعياري (1.223)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، في حين حصلت العبارة "تساهم المعلومات المالية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية في تقييم مدى صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.95) وانحراف معياري (1.293) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لمستوى الاتفاق حول تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير يساوي (3.26) بانحراف معياري (0.155)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن تأثير إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية بشكل عام بدرجة متوسطة.

ما مستوى تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير؟

جدول (11):

إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التأثير
1	لا تتدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	3.72	1.020	74.40%	مرتفع
2	توجد إجراءات رادعة تفرض على المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الذين يخالفون معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة .	3.13	1.244	62.60%	متوسط
3	يتم تحديد مسؤوليات المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) وبالتالي يحافظ على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية.	2.93	1.478	58.60%	متوسط

متوسط	62.00%	1.411	3.10	يوجد جدية في التعامل مع تقارير المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الدورية.	4
متوسط	55.80%	1.339	2.79	عند القيام بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يتمكن المراجع من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل من إدارة المنشأة.	5
متوسط	67.20%	1.362	3.36	يتمتع (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) بالاستقلال التنظيمي الذي يساعده في فحص أداء الإدارات الأخرى باستقلالية وموضوعية.	6
مرتفع	70.60%	1.245	3.53	يعمل الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على تحديد مسئولية دقة التقارير المالية للمنشأة.	7
مرتفع	70.20%	1.484	3.51	يلتزم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحياد والشفافية عند أداء مهامه.	8
متوسط	59.20%	1.493	2.96	عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية تمكن المراجع من إبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة.	9
متوسط	65.00%	1.339	3.25	تعبر المعلومات الواردة في التقارير المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة.	10
متوسط	62.00%	1.429	3.10	تتميز القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية.	11
متوسط	62.40%	1.480	3.12	تساعد التقارير المالية المرتبطة بالإسناد على الاستمرار في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى (مبدأ الثبات).	12
مرتفع	70.00%	1.647	3.50	لا يتأثر الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي الشركة.	13

متوسط	0.276	3.23	الفقرات ككل
-------	-------	------	-------------

من خلال الجدول رقم (11)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس مستوى تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير تتراوح من (2.79) - (3.72)، وجميعها تشير إلى أن مستوى الاتفاق حول تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير كان بدرجة من متوسطة إلى مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة القائلة "لا تتدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.72) وبلغ انحرافها المعياري (1.020)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، في حين حصلت العبارة "عند القيام بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يتمكن المراجع من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل من إدارة المنشأة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.79) وانحراف معياري (1.339) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لمستوى الاتفاق حول تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير يساوي (3.23) بانحراف معياري (0.176)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن تأثير استقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير بشكل عام بدرجة متوسطة.

ما مستوى تأثير الكفاءة اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة

محتوى التقارير المالية؟

جدول (12):

إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير الكفاءة اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التأثير
1	تتوفر لدى الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية الخبرة والكفاءة الفنية المطلوبة عند تنفيذه للعمل المسند إليه.	3.07	1.501	61.40%	متوسط
2	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية معرفة طبيعة نشاط الشركة ومدى تأثيره بالظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية، وأثر ذلك على عملية المراجع.	3.06	1.353	61.20%	متوسط
3	يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المراد القيام بها لإتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة.	2.92	1.308	58.40%	متوسط
4	يستخدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المعرفة بالظروف الاقتصادية في تكوين حكمه الشخصي في مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.	2.83	1.309	56.60%	متوسط
5	إن هدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى الثقة في هذا النظام والاعتماد عليه.	3.50	1.562	70.00%	مرتفع
6	يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية الى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وعلى درجة	3.59	1.161	71.80%	مرتفع

				من الجودة.
متوسط		0.311	3.16	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (12)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس مستوى تأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير تتراوح من (2.83) - (3.59)، وجميعها تشير إلى أن مستوى الاتفاق حول تأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير كان بدرجة من متوسطة إلى مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة القائلة "يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية إلى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وعلى درجة من الجودة" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.59) وبلغ انحرافها المعياري (1.161)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، في حين حصلت العبارة "يستخدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المعرفة بالظروف الاقتصادية في تكوين حكمه الشخصي في مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.83) وانحراف معياري (1.309) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لمستوى الاتفاق حول تأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير يساوي (3.16) بانحراف معياري (0.311)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن تأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير بشكل عام بدرجة متوسطة.

ما مستوى تأثير بذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير؟

جدول (13):

إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير بذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التأثير
1	تعد دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها من أهم الأعمال التي يتم على أساسها التخطيط لأعمال المراجعة من قبل الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	3.44	1.195	68.80%	مرتفع
2	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة أو خطة عمل موضوعه مسبقاً.	3.79	1.168	75.80%	مرتفع
3	يجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية توثيق أعماله وأن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.	3.57	1.193	71.40%	مرتفع
4	على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية التسجيل في أوراقه عملية التخطيط للمراجعة وطبيعية وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة الواجب القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها.	3.38	1.408	67.60%	متوسط
5	يجب الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية	2.92	1.228	58.40%	متوسط

				أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.
مرتفع	75.80%	1.085	3.79	6 على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية.
متوسط	61.80%	1.177	3.09	7 يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية باستخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة والقيام بالفحص الجوهرى والدقيق.
مرتفع	73.80%	1.237	3.69	8 يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة بمراعاة السحب العشوائى للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.
مرتفع		0.320	3.46	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (13)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس مستوى تأثير العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير تتراوح من (2.92) - (3.79)، وجميعها تشير إلى أن مستوى الاتفاق حول تأثير العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير كان بدرجة من متوسطة إلى مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة القائلة "على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.79) وبلغ انحرافها المعياري (1.085)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، في حين حصلت العبارة "يجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.92) وانحراف معياري (1.228) وتعد قيمة

المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لمستوى الاتفاق حول تأثير العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير يساوي (3.46) بانحراف معياري (0.320)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن تأثير العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير بشكل عام بدرجة مرتفعة.

ما مستوى تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية؟

جدول (14):

إجابات أفراد العينة على فقرات تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند

إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التأثير
1	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.	3.76	1.145	75.20%	مرتفع
2	يوجد إلزام قانوني للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ينص على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.	2.48	1.175	49.60%	منخفض
3	عدم التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة نظرا لارتفاع تكاليف تطبيقها.	3.15	1.298	63.00%	متوسط
4	وجود إدراك كافي لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	2.51	1.092	50.20%	منخفض

متوسط	56.40%	1.279	2.82	يتم فحص وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.	5
متوسط	64.40%	1.185	3.22	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن التقارير المالية السنوية للشركة قدمت الإفصاح عنها بدقة وشفافية وفي الوقت المناسب.	6
مرتفع	76.40%	1.122	3.82	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تسلسل المعلومات المالية.	7
مرتفع	73.20%	1.178	3.66	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية بصفة مستمرة.	8
مرتفع	72.60%	1.345	3.63	يقدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تقريراً دورياً لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة عن مدى تطابق أصول الشركة للسجلات والقوائم المالية التي قام بفحصها.	9
مرتفع	76.00%	1.244	3.80	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بالتشخيصات والاقتراحات والاستشارات اللازمة.	10
مرتفع	74.40%	1.326	3.72	يتوفر لدى الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المؤهلات العلمية والفنية المناسبة التي تمكنه من تطبيق معايير المراجعة الداخلية.	11
مرتفع	80.20%	1.066	4.01	يأخذ الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية في اعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة والتي لا تكفل إجراءات التأكيد وحدها من اكتشافها حتى لو استخدمت العناية المهنية اللازمة.	12
متوسط	63.80%	1.191	3.19	يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل للطرف	13

				المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.	
مرتفع	68.00%	1.192	3.40	يتأكد الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من أن المستندات المستخدمة في المراجعة الداخلية مناسبة وكافية.	14
مرتفع	72.80%	1.291	3.64	تساهم أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية في حماية أصول الشركة وفقا لمعايير المراجعة الداخلية.	15
مرتفع	78.40%	1.166	3.92	تتضمن أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية متابعة التقيد بالقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل.	16
منخفض	44.20%	1.131	2.21	يوجد لدى العاملين بالشركة معلومات كافية ودليل عمل بإجراءات المراجعة الخاصة بأعمالهم.	17
مرتفع	71.80%	1.214	3.59	يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتسجيل المعلومات المحاسبية التي تدعم الآراء التي توصل إليها لتعزيز تلك الآراء.	18
متوسط		0.539	3.36	الفقرات ككل	

من خلال الجدول رقم (14)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس مستوى تأثير

الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة

محتوى التقارير تتراوح من (2.21) - (4.01)، وجميعها تشير إلى أن مستوى الاتفاق حول تأثير

الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة

محتوى التقارير كان بدرجة من منخفضة إلى مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة القائلة "يأخذ الطرف المسند

إليه خدمات المراجعة الداخلية في اعتبار المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة والتي لا

تكفل إجراءات التأكيد وحدها من اكتشافها حتى لو استخدمت العناية المهنية اللازمة" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.01) وبلغ انحرافها المعياري (1.066)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، في حين حصلت العبارة "يوجد لدى العاملين بالشركة معلومات كافية ودليل عمل بإجراء المراجعة الخاصة بأعمالهم" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.21) وانحراف معياري (1.131) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها منخفضة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لمستوى الاتفاق حول تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير يساوي (3.36) بانحراف معياري (0.539)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير بشكل عام بدرجة متوسطة.

خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، وعلى أساس الفرضيات التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov.

جدول رقم (15):

نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المتغير	الوسط	الانحراف	Kolmogorov-Smirnov	المعنوية
---------	-------	----------	--------------------	----------

المشاهدة	Smirnov	المعياري	الحسابي	
0.200	0.113	0.155	3.26	المراجعة الداخلية
0.200	0.181	0.276	3.23	الاستقلالية
0.146	0.282	0.311	3.16	الكفاءة
0.200	0.153	0.320	3.46	العناية المهنية اللازمة
0.150	0.219	0.539	3.36	الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية

من نتائج الجدول أعلاه رقم (15)، يتبين ان قيم مستوى المعنوية المشاهدة لكل المحاور أكبر 0.05 مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات في جميع محاور الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي المعمل في اختبار فرضيات الدراسة.

فرضيات الدراسة

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير إيجابي من حيث الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات

المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

ومنها تم صياغة الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير إيجابي من حيث الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة

الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير إيجابي من حيث الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة

الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (16)

نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية

على جودة محتوى التقارير المالية

المتغير	المتوسط	الانحراف	قيمة	قيمة الدلالة
---------	---------	----------	------	--------------

الإحصائية	اختبار t	المعياري	الحسابي	
0.011	3.020	0.276	3.23	تأثير الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

من نتائج الجدول رقم (16) يتضح لنا أن قيمة الاختبار الإحصائي لتأثير الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية تساوي 3.020 بدلالة إحصائية تساوي 0.011 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك ترفض الفرضية الصفرية، مما يعني أنه يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية من حيث الاستقلالية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير إيجابي من حيث الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

ومنها تم صياغة الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير إيجابي من حيث الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير إيجابي من حيث الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (17)

نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة

الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

المتغير	المتوسط	الانحراف	قيمة	قيمة الدلالة
---------	---------	----------	------	--------------

الإحصائية	اختبار t	المعياري	الحسابي	
0.260	1.271	0.311	3.16	تأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

من نتائج الجدول رقم (17) يتبين أن قيمة الاختبار الإحصائي لتأثير الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية تساوي 1.271 بدلالة إحصائية تساوي 0.260 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية، مما يعني أنه لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية من حيث الكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تأثير إيجابي من حيث بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

ومنها تم صياغة الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير إيجابي من حيث بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير إيجابي من حيث بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (18)

نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات

المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

المتغير	المتوسط	الانحراف	قيمة	قيمة الدلالة
---------	---------	----------	------	--------------

الإحصائية	اختبار t	المعياري	الحسابي	
0.005	4.051	0.320	3.46	تأثير بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

من نتائج الجدول رقم (18) يتبين لنا أن قيمة الاختبار الإحصائي لتأثير بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية تساوي 4.051 بدلالة إحصائية تساوي 0.005 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك ترفض الفرضية الصفرية، مما يعني أنه يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية من حيث بذل العناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد تأثير إيجابي من حيث الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية ومنها تم صياغة الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير إيجابي من حيث الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير إيجابي من حيث الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (19)

نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

المتغير	المتوسط	الانحراف	قيمة	قيمة الدلالة
---------	---------	----------	------	--------------

الإحصائية	اختبار t	المعياري	الحسابي	
0.011	2.858	0.539	3.36	تأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية

من نتائج الجدول رقم (19) يتبين لنا أن قيمة الاختبار الإحصائي لتأثير الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية تساوي 2.858.051 بدلالة إحصائية تساوي 0.011 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك ترفض الفرضية الصفرية، مما يعني أنه يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية. الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى

التقارير المالية

ومنها تم صياغة الفرضية الصفرية والبدلية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (20)

نتائج اختبار حول المتوسط العام لتأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	قيمة الدلالة الإحصائية
تأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية	3.26	0.155	6.047	0.000

من نتائج الجدول رقم (20) يتبين لنا أن قيمة الاختبار الإحصائي لتأثير إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية تساوي 6.047 بدلالة إحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، لذلك ترفض الفرضية الصفرية، مما يعني أنه يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لإسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية.

المبحث الثالث النتائج والتوصيات

- تمهيد
- نتائج الدراسة
- توصيات الدراسة
- الدراسات المقترحة
- قائمة المراجع
- قائمة الملاحق

المبحث الثالث النتائج والتوصيات

تمهيد:

في ضوء نتائج تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة يمكن استخلاص النتائج والتوصيات

التالية:

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج على النحو التالي:

يوجد تأثير إيجابي لإسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير

المالية وذلك من خلال ما يلي:

1. يوجد أثر لاستقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير

للأسباب التالية:

أ- عدم تدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه

خدمات المراجعة الداخلية.

ب- ان الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يعمل على تحديد مسؤولية دقة التقارير المالية

للمنشأة.

ت- ان إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين يلزم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحياد والشفافية عند أداء مهامه.

ث- لا يتأثر الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي الشركة.

2. لا يوجد تأثير للكفاءة اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير وذلك للأسباب التالية:

أ- إن هدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى الثقة في هذا النظام والاعتماد عليه.

ب- وان الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية يهدف من دراسة نظام الرقابة الداخلية الى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وعلى درجة من الجودة.

3. يوجد تأثير إيجابي للعناية المهنية اللازمة للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير وذلك للأسباب التالية:

أ- يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة أو خطة عمل موضوعه مسبقاً

ب- يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتوثيق أعماله بحيث تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة بطريقة تمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.

ت- وحصول الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية.

4. يوجد تأثير إيجابي للالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير للأسباب التالية:

أ- قيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.

ب- قيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تسلسل المعلومات المالية.

ت- قيام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية بصفة مستمر

ث- تقديم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تقريراً دورياً لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة عن مدى تطابق أصول الشركة للسجلات والقوائم المالية التي قام بفحصها

ثانياً : توصيات الدراسة

بناء على نتائج الدراسة نقترح التوصيات التالية: -

1. العمل على دعم وتشجيع الشركات الليبية للتعاقد على إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين وذلك لأثره على مستوى جودة محتوى التقارير المالية.
2. يجب تحديد مسؤوليات المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) وذلك للمحافظة على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية.
3. عند الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يجب تمكن المراجع من إبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة.
4. يجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المعرفة بالظروف الاقتصادية المحيطة حتى يتمكن من تكوين حكمه الشخصي في مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

5. العمل على تقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة والتابعة لمجلس الإدارة.

6. يجب الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة وذلك بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل ملائم وفعال.

7. العمل على إصدار تشريعات أو إلزام قانوني للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ينص على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.

8. العمل على توفير دليل عمل والخاصة بإجراءات المراجعة يكون متاح لجميع العاملين بالشركات يحتوي المعلومات الكافية.

ثالثاً: الدراسات المقترحة

في ضوء نتائج الدراسة يقترح الباحث الدراسات التالية:

1. دراسة تكاليف إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين ومقارنته بتكاليف الإبقاء على إدارة المراجعة الداخلية للقيام بمهامها

2. دراسة أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على القيمة السوقية للشركات

3. أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على دور ومهام لجان المراجعة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ. الكتب

1. الحداد، على أحمد، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، (جامعة طرابلس إدارة المطبوعات والنشر، 2012).
2. الدسوقي، عبد السميع، "أساسيات المراجعة"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2013)
3. الذنبيات، على عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية (عمان، دار المكتبة الوطنية، 2010).
4. أمين، السيد وأحمد، لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة" الطبعة الثالثة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2015)
5. أمين، السيد وأحمد، لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الطبعة الثالثة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2016)
6. السيد، سريا محمد وعبد الفتاح محمد، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2012م)

7. الصبان، محمد سمير وعبد الله هلال، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، (جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الثالثة 2010).
8. اللقاني، احمد وفارعة، محمد، التربية البيئية- واجب ومسؤولية، الطبعة الاولى، منشورات دار عالم الكتب، القاهرة، 1999
9. جمعة، أحمد عزمي، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق"، (عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع، الأردن 2017).
10. جورج، دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، (الإسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2013).
11. حماد، إبراهيم حماد، "قراءات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة" (جمهورية مصر العربية: دار الوسام للطباعة، الطبعة الثالثة 2016).
12. شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة المتكاملة"، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014)
13. عبد الوهاب نصر الله، شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية والأمريكية"، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014)
14. عبد الوهاب، إبراهيم طه، "المراجعة النظرية والممارسات المهنية"، الطبعة الثانية، (الإسكندرية: مكتبة الدار الجامعية 2016).
15. كيسو، دونالد وجوري، ويحاجنت، "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة أحمد حامد، (الرياض: دار المريخ للنشر، الطبعة العربية الثانية 2005).
16. لطفي، أمين السيد، "فلسفة المراجعة"، الطبعة الثانية (الإسكندرية: منشورات الدار الجامعية 2017).

ب. الرسائل العلمية:

1. أبوسرعة، عبد السلام، عبد الله سعيد، "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، قسم علوم تجارية، الجزائر 2010.
2. أبو سعيد، يسرى محمد موسى، "العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2017.
3. أبو عراب، رباب سمير، "التقييم مدى تأثير الإسناد الخارجي العملية المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجي" - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر 2013.
4. أبوهديمه، على محمد، "تكاليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس بنغازي، ليبيا 2007.
5. إسماعيل محمد مطر، "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدقق الخارجي في المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة 2015.
6. أصلان، حاتم رياض، "مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2016م
7. الأسود، إسماعيل على محمد، " دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات" - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة غريان، جامعة الجبل الغربي، ليبيا 2013.

8. الشيخ، صادق مأمون أحمد دور، "الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بقطاع شركات الصناعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان 2016.
9. العفيفي، مؤمن محمد حسن، "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة. 2009.
10. العمري، نور الهدى "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظم الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية بدوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، الجزائر 2017.
11. العيد، خرائى، "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر 2013.
12. المدهون، رعدة إبراهيم، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجية في المصارف وأثرها في تعزيز نظم الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة (2014).
13. المزوغي، ايمن مصباح "مدى التزام المصارف المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي بالإفصاح المحاسبي وفق المحور الثالث لبازل 2" دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، ليبيا (2017).
14. النجار، عايش عبد المنعم، "العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2016.

15. الهبري، أمينة عمر موسى، "التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى تطبيقه في المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا 2012.
16. الوليد، الطيب إبراهيم، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في زيارة كفاءة الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان 2017.
17. بكاري، هاجر، "مصادقية المعلومات المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، الجزائر. 2015م
18. حسن، عبد الرضا حسن، "التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق 2017.
19. حمايزية، فارس، "دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة أم البواقي، الجزائر 2016.
20. زوينة، بن فرج، "المخطط المحاسبي المصرفي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات، الجزائر 2014.
21. سبسي، مصطفى يوسف "دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات دراسة ميدانية على عدد من شركات القطاع الخاص"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، حلب 2011.
22. سعودي، بلقاسم، "المراجعة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر 2017.

23. سليم، أحمد، " نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر 2014.
24. شعت، محمد حيدر موسى، "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة 2017.
25. شمال، نجاه، "مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية" دراسة إحصائية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر 2016.
26. عبد العزيز، عبد الحميد عبد الله، "دور استقلال المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية على ديوان المراجع القومي بالسودان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري، السودان 2014.
27. عبد الغفار، محمد رزق، "أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية" - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة القاهرة، مصر 2012.
28. قداري، لنده، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر 2015.
29. لظن، هيا مروان إبراهيم، "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO"، دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة 2016.

30. محمد، أميرة السيد عبد الفتاح، "مدى تأثير استخدام التعاقد الخارجي في القيام بمهام المراجعة الداخلية"، د راسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر 2005.

31. محمد، سمر خالد على، "تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة" - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر 2016.

32. مصعب الطيب محسن عبد الله، "دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر الاستثمار في أسواق الأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان 2014.

33. نزهان، محمد مهند، "معايير المراجعة الداخلية ودورها في تعزيز ثقة المراجع الخارجي بالتقارير المالية للحد من نطاق المراجعة في المصارف العراقية"، دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة السودان، السودان 2018.

34. وجدي، الناجي الطيب عبد الله (2018) المراجعة المستمرة ودورها في الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.

35. وردة، بلعيد، "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر 2014.

ج. المجلات العلمية:

1. أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد

2. مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، 2007.
3. الجوهر، كريمة علي، "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة"، مجلة الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، السنة الرابعة والثلاثون، العدد تسعون، 2011م
4. الرفاعي مبارك "بغنوان تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية" مجلة الإدارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الأول، 2012.
5. الزرفي، طلال والجأوي، محمد "دور التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات" بحث تطبيقي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد الرابع والعشرون، المجلد السادس، 2017.
6. الصايغ، عماد سعد، وحميدة، محمد عبد المجيد. "قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاية القرارات الاستثمارية للشركات المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، المجلد الأول 2015.
7. أنور عباس ناصر، "دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد، الأول 2018.
8. حميدي، زينب عباس، "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب" مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 1 المجلد 75، الجامعة المستنصرية، العراق 2009.

9. خليل، محمد أحمد إبراهيم، " فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة كمنشآت مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان للمنظمات الأعمال" دراسة نظرية اختبارية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2014.
10. سالم، أحمد محمد كامل، " تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد الى درجة اعتماد الطرف الثالث على جودة محتوى التقارير المالية - دراسة تجريبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2012.
11. سوران محمد أمين وآخرون، "العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي"، دراسة ميدانية على واقع المؤسسات الحكومية في كرميان، مجلة جامعة التنمية البشرية، العدد الرابع المجلد الثالث 2017.
12. عوض، أمال محمد محمد، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد، الثاني، 2013
13. غنام، غريب جبر، "محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الرابع، 2012.
14. فارس عبد الزهرة عبد الحسين، إبراهيم جعفر حسين، " قياس مستوى الإفصاح عن التعهيد الخارجي لتكنولوجيا المعلومات وعلاقته بجودة التقارير في المنشآت العراقية" - مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثالث، المجلد التاسع 2019.

15. فريد، إبراهيم فريد محرم، "أثر الالتزام بقياس القيمة العادلة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة"، (IAS-IFRS) على الخصائص الموضوعية التوعية للمعلومات المحاسبية بهدف تحسين جودة التقارير المالية" - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، 2013.
16. فوزي محمد هيكل، "إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الاختياري في شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2012.
17. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، "التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2000.
18. محمد فطمة وحسن حسن "أثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية على عينة من الحكومات المحلية العراقية" مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد الأول، المجلد الأول، 2020.
19. محمد عبد الفتاح، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2011.
20. محمد عبد الله محمد مجاهد، "الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي وأثرها على موضوعية المراجع الداخلي في ضوء بيئة المتغيرات في الممارسة المهنية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، 2006.

21. مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، "أثر التحول الى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية" دراسة نظرية تطبيقية عمادة البحث العلمي بجامعة سلمان بن عبد العزيز، السعودية: 2014.

د. المؤتمرات العلمية والهيئات المهنية.

1. المجمع العربي للمحاسبين، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين، عمان 2001.

2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني الهيئة السعودية 2011م.

3. الهيئة العامة لسوق المال، "بشأن ضوابط تشكيل لجنة التدقيق وتعيين المراقب الداخلي والمستشار القانوني في شركات المساهمة العامة" الجريدة الرسمية العدد (1270)، قرار رقم 2018/10.

4. عزوز، قاسم شرح البال، "المراجعة الداخلية بين الوظيفة والمهنية" بحث مقدم إلى المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية، طرابلس / ليبيا 22-24 فبراير 2005.

5. عطية صالح سلطان، "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لغرض استمرار المنشأة"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي، القاهرة - مصر، سبتمبر 2008

6. فريد، حسن محمد ويعقوب، فيحاء عبد الله "التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية في ظل المعيار الدولي"، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS) ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق 2019.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Alexander, D. & Hay, D, (2013), "The effects of recurring & non-recurring non-audit services on auditor independence", *Managerial Auditing Journal*, Vol.28, P.19. Arel, B, (2010), "The influence of Litigation Risk and internal audit source on reliance decisions", *Advances in Accounting*, 26, P. 170-176.
2. Cannon, David M. & Growe, Glenn A., "How Does Sarbanes-Oxley Affect Outsourcing?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April 2005, pp 13-20.
3. Carey, P., Surbramaniam, N. and Wee ching, K., (2006), Internal audit outsourcing in Australia, *Accounting & Finance*, Vol. 46, No.1, pp. 1- 11.
4. Charles Kalinzi (2016)," Outsourcing (Logistics) Services and Supply Chain Efficiency - A Critical Review of Outsourcing Function in Mukwano Group of Companies" *Journal of Outsourcing & Organizational Information Management*, Vol.4. 2016 (2016)
5. Desai, N.K., Gerard, G.J. and Tripathy, A., (2011), Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors, *Auditing: A journal of practice & theory*, Vol. 30, Iss. 1, pp. 149-171.
6. Desai, R; Desai, V; Libby, T. and Srivastava, RP, (2017), "External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 24, pp:1-14.
7. Douglas F. Prawitt, Nathan Y. Sharp, & David A. Wood (2011) "INTERNAL AUDIT OUTSOURCING AND THE RISK OF MISLEADING OR FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING" *Brigham Young University Contemporary Accounting Research*, Vol. 29, No. 4, 2012.

8. Fowzia, R., (2010), Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh, World Journal of Management, Vol (2), No (2), P 22-35.
9. Harris,P., Kinkela, k. and Malindretos, J., (2011), ERM and Outsourcing within the Internal Audit Function, Internal Auditing, Vol. 26, Iss. 2, pp. 27-31.
10. Institute of Internal Auditors (IIA), (2015) "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)" available from: <https://na.theiia.org> .
11. Institute of Internal Auditors IIA (2005), "Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal control", available at: <http://WWW.theiia.org/>
12. Karan Shah, (2015) "How to develop best practices for outsourcing for Entrepreneurial companies" M.Sc. in Innovation and Entrepreneurship, The Faculty of Mathematics and Natural Sciences UNIVERSITY OF OSLO.
13. Klemen Kavcic, (2014) "Strategic Management of Outsourcing" Published by University of Primorska, 2014 University of Primorska, Faculty of Management.
14. L.D.H. Myzyri, The Perspectives of Outsourcing of Internal Audit Functions in Albania" Faculty of Economics, University of Elbasan. ,L5 Maji, Pall. Nr 730, H4/C Elbasan (3001) Albania. Email: Marsel Sulanjaku Doi:10.5901/ajis.2015.v4n3s1p395
15. Latridis, G, (2012), Audit quality in common law - law emerging markets: evidence on earnings conservatism, Agency costs and cost of equity, Emerging Markets Review, Vol. 13, P.114.
16. Marek Potkany, Stasiak & Robert Kovac (2016) "OUTSOURCING IN CONTIDIONS OF SMEs - THE POTENTIAL FOR COST SAVINGS"2016 Vol.13 No.1.

17. Marshall A. Geiger & Kurt Pany , (1999), "The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence"
18. Article in Auditing A Journal of Practice & Theory · July 1999
Vol. 10, No.10, 1999, pp 1-8.
19. Mohd Danial Afiq Khamar Tazilaha1 , Muhammad Majid2*, Nur Farhana Suffer "EFFECTS OF OUTSOURCING INTERNAL AUDIT FUNCTIONS AMONG SMALL & MEDIUM ENTERPRISES"
University Tun Abdul Rahman, Kampar Campus, Malaysia, Pekan Pahang
*Corresponding International Journal of Business and Technology Management e-ISSN: 2682-7646 | Vol. 1, No. 1, 28-34, 2019
<http://myjms.mohe.gov.my/index.php/ijbtm>
20. Muhammad Faisal Sultan (2018) "Analyzing the Effect of Outsourcing by SMEs on Company's Performance Moderating Role of Risks Associated with Decision of Outsourcing: Evidence from SMEs operating in Karachi"
European Journal of Business and Management Vol.10, No.19, 2018
21. Ofe Iwiyisi Inua Ph.D (2015) "The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence": The Nigerian Experience
Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org (Online)
Vol.6, No.10, 2015
22. Ofe Iwiyisi Inua, & Emmanuel Umo Abianga (2015) "The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience",
Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org Vol.6, No.10, 2015, pp 36-40
23. Ramasawmy, D., and Ramen, M., (2012), An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments".

24. Sova Pal Bera (2017) "The concept of outsourcing" IOSR Journal of Computer Engineering (IOSR-JCE) e-ISSN: 2278-0661, p-ISSN: 2278-8727, Volume 19, Issue 4, Ver. IV. (Jul.-Aug. 2017), PP 37
25. Victor-Adrian Troacă, Dumitru-Alexandru Bodislav (2012) "Outsourcing. The Concept" Theoretical and Applied Economics Volume XIX (2012), No. 6(571), pp. 51-58
26. Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., and Wan, F., (2012), "Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees".
27. Amarajeewa HGLN 1 , Dedunu HH2 , Bandara, AADP 2 "The Determinants Affecting on Outsourcing of Internal Audit Function: Finance Companies Special Reference to Kandy Urban Area" IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN: 2319-7668. Volume 19, Issue 5. Ver. VI (May 2017), PP 125-131 www.iosrjournals.or
28. R. M. Mash'al, (2012)"Internal Audit Roles in Risk Management from Risk Management" Glasgow Caledonian university department of law, economics, accountant and risk
29. 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.
30. Ahlawat, S.S. and Lowe, D.J., (2004), An examination of internal auditor objectivity: In-House versus Outsourcing, Auditing: A Journal of Practice & theory, Vol. 23, No. 2, pp.147-159.

ثالثاً: المواقع المهنية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)

1. Financial Services Commission (FSC)., "Internal Audit", "Banking Guidance" ,Note No.6, version number: V1, 11 September 2012. Available online at: <http://www.Fsc.gi> 16/4/2019 تاريخ الدخول إلى الموقع
2. <https://www.e-qms.co.uk/advantages-of-outsourcing-internal-audit/> (مزايا التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية) تاريخ الزيارة هو 2020/03/14م
3. Board of Governors of the Federal Reserve System (BGFRS), "Interagency policy statement on the Internal audit function and ITS outsourcing", April 2014. Available online at: <https://www.fdic.gov/regulations/laws/rules/5000-3250.html> تاريخ زيارة الموقع: 2020/1/22م
4. IA. (1/5/2019) <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2017/Pages/Outsourcing-Internal-Auditing-Dos-and-Donts.aspx> تاريخ الزيارة هو 2020/1/14م
5. <http://www.sec.gov/hot/auditor.htm.19/4/2019/> / تاريخ الزيارة هو
6.) [https://ar.wikipedia.org/wiki / Sarbanes- Oxley \(SOX\)](https://ar.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_(SOX)) تاريخ زيارة الموقع: 2020/2/26م
7. <https://security-legislation.ly/ar/law/33277> / قانون رقم (3) لسنة 2007 بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية

الملاحق

ملحق رقم (1)

أسماء الأساتذة الأفاضل المحكمين للاستبانة

الصفة	الاسم	رت
عضو هيئة تدريس	أ.د/عماد محمد أبو عجيبة	1
عضو هيئة تدريس	أ.د/ عبدالمجيد الطيب شعبان	2
عضو هيئة تدريس	أ.د/ صالح ميلود خلاط	3
عضو هيئة تدريس	أ.د/ علي محمد موسى	4
عضو هيئة تدريس	أ.د/ عبدالحفيظ فرح ميرة	5
عضو هيئة تدريس	أ.د/ مصطفى ساسي فتوحة	6
مراجع ومحاسب قانوني	أ/ سالم المختار السراري	7
مراجع ومحاسب قانوني	أ/ يوسف أحمد الخوجة	8
مراجع ومحاسب قانوني	أ/ عبدالفتاح أحمد التوهامي	9

ملحق رقم (2)

السادة / السيدات.....

تحية طيبة وبعد،

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة الخاصة بدراستي الموسومة بـ:

(أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية) دراسة

استطلاعية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي (من وجهة نظر طالبي الخدمة).

أماً التكرم منكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها، وأتعهد لكم بأن أتعامل مع المعلومات التي ستقدمونها بكل سرية، وأن أستخدم في أغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم سلفاً،،،

الباحث
أنس غومة

الجزء الأول

المعلومات الشخصية

1- المركز الوظيفي:

2- العمر:

من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة. () من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة. ()

من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة. () من 50 سنة فأكثر. ()

3- المؤهل الأكاديمي:

دكتوراه. () ماجستير. () بكالوريوس. ()

دبلوم عالي. () دبلوم متوسط. () أخرى (تذكر).

4- التخصص:

محاسبة. () تمويل ومصارف. () اقتصاد. ()

قانون. () إدارة أعمال. () أخرى (تذكر)

5- عدد سنوات الخبرة:

من (3) سنوات إلى أقل من (5) سنوات. () من (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات. ()

من (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة. () من (15) سنة إلى أقل من (20) سنة. ()

من (20) سنة فأكثر. ()

الجزء الثاني

المتعلق بمتغيرات الدراسة

(يوجد تأثير لإسناد مهمة المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية).

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق	أوافق بشدة
1. إسناد مهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين يعمل على زيادة الثقة بمحتويات التقارير المالية.					
2. يساعد الإسناد لمهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين في توفير معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة.					
3. يؤدي الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية إلى ضمان تنفيذ مهام المراجعة وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية.					
4. تساعد عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في تحسين إجراءات توثيق تقارير رقابة الجودة.					
5. توفر التقارير المالية المرتبطة بالإسناد البيانات المحاسبية الملائمة والتي تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المستقبلية.					
6. تساعد التقارير المالية المرتبطة بالإسناد على تقديم معلومات تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب.					
7. تراعي التقارير المالية المرتبطة بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية الأحداث الهامة والطارئة ويتم تقديمها لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر.					
8. تعبر المعلومات المالية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية عن حقيقة المركز المالي للشركة وبشكل عادل.					

					9. تتمتع المعلومات المحاسبية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بدرجة عالية من المصداقية والشفافية.
					10. يتم عرض المعلومات التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بعيداً عن التكرار الذي يؤدي إلى سوء الفهم.
					11. يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية مع أداء شركات أخرى تعمل في نفس القطاع.
					12. تساهم المعلومات المالية التي يوفرها الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية في تقييم مدى صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة.
					13. استخدام الإسناد لمهمة المراجعة الداخلية لمراجعين خارجيين يساهم في منع التلاعب والغش في البيانات المالية.

1. يوجد تأثير جوهري لاستقلالية الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

أوافق بشدة	أوافق	إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الفقرة
					1. لا تتدخل إدارة المؤسسة بفرض قيود على نطاق عملية المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.
					2. توجد إجراءات رادعة تفرض على المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الذين يخالفون معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة .
					3. يتم تحديد مسؤوليات المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) وبالتالي يحافظ على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية.

				4. يوجد جدية في التعامل مع تقارير المراجعين (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) الدورية.
				5. عند القيام بالإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية يتمكن المراجع من فحص أي سجلات أو دفاتر عند أداء المراجعة دون تدخل من إدارة المنشأة.
				6. يتمتع (الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية) بالاستقلال التنظيمي الذي يساعده في فحص أداء الإدارات الأخرى باستقلالية وموضوعية.
				7. يعمل الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على تحديد مسئولية دقة التقارير المالية للمنشأة.
				8. يلتزم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحياد والشفافية عند أداء مهامه.
				9. عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية تمكن المراجع من إبداء رأيه في الأخطاء والانحرافات المكتشفة عند أداء المراجعة دون ضغوط من إدارة المنشأة.
				10. تعبر المعلومات الواردة في التقارير المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة.
				11. تتميز القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية.
				12. تساعد التقارير المالية المرتبطة بالإسناد على الاستمرار في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة الي أخرى (مبدأ الثبات).
				13. لا يتأثر الطرف المسند إليه مهام المراجعة الداخلية بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي الشركة.

2. يوجد تأثير جوهري من حيث الكفاءة اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على محتوى التقارير المالية:

أوافق بشدة	أوافق	إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الفقرة
					1. تتوفر لدى الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية الخبرة والكفاءة الفنية المطلوبة عند تنفيذه للعمل المسند إليه.
					2. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية معرفة طبيعة نشاط الشركة ومدى تأثيره بالظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية، وأثر ذلك على عملية المراجع.
					3. يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المراد القيام بها لإتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة.
					4. يستخدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المعرفة بالظروف الاقتصادية في تكوين حكمه الشخصي في مدى سلامة السياسات المحاسبية وعدالتها، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
					5. إن هدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه هو تحديد مدى الثقة في هذا النظام والاعتماد عليه.
					6. يهدف الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من دراسة نظام الرقابة الداخلية الى إتمام عملية المراجعة في أقل وقت وأقل تكلفة ممكنة وعلى درجة من الجودة.

3. يوجد تأثير جوهري من حيث وبذل العناية المهنية اللازمة من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية:

أوافق بشدة	أوافق	إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الفقرة
					1. تعد دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها من أهم الأعمال التي يتم على أساسها التخطيط لأعمال المراجعة من قبل الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.
					2. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن العمل قد تم تأديته وفقاً لبرنامج المراجعة أو خطة عمل موضوعه مسبقاً.
					3. يجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية توثيق أعماله وأن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة حتى يتمكن من فهم واستيعاب عملية المراجعة.
					4. على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية التسجيل في أوراقه عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة الواجب القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها.
					5. يجب على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل يمكن من خلاله التحكم في حدود مخاطر المراجعة بحيث تكون مقبولة ومنخفضة.
					6. على الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بصحة التقديرات المحاسبية.
					7. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية باستخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة والقيام بالفحص الجوهري والدقيق.
					8. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية عند استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة بمراعاة السحب العشوائي للعينة وعدم التحيز عند اختيارها وتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاحها.

4. يوجد تأثير جوهري من حيث الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه عملية المراجعة الداخلية على جودة محتوى التقارير المالية.

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	إلى حد ما	أوافق	أوافق بشدة
1. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.					
2. يوجد إلزام قانوني للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية ينص على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.					
3. عدم التزام الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة نظرا لارتفاع تكاليف تطبيقها.					
4. وجود إدراك كافي لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.					
5. يتم فحص وتقييم خطة عمل المراجعة الداخلية للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.					
6. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالتأكد من أن التقارير المالية السنوية للشركة قدتم الإفصاح عنها بدقة وشفافية وفي الوقت المناسب.					
7. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تسلسل المعلومات المالية.					
8. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بالفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية بصفة مستمرة.					
9. يقدم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية تقريرا دوريا لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة عن مدى تطابق أصول الشركة للسجلات والقوائم المالية التي قام بفحصها.					

					10. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بالتشخيصات والاقتراحات والاستشارات اللازمة.
					11. يتوفر لدى الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية المؤهلات العلمية والفنية المناسبة التي تمكنه من تطبيق معايير المراجعة الداخلية.
					12. يأخذ الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية في اعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة والتي لا تكفل إجراءات التأكيد وحدها من اكتشافها حتى لو استخدمت العناية المهنية اللازمة.
					13. يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل للطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية.
					14. يتأكد الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية من أن المستندات المستخدمة في المراجعة الداخلية مناسبة وكافية.
					15. تساهم أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية في حماية أصول الشركة وفقا لمعايير المراجعة الداخلية.
					16. تتضمن أنشطة المراجعة الداخلية التي يقوم بها الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية متابعة التقيد بالقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل.
					17. يوجد لدى العاملين بالشركة معلومات كافية ودليل عمل بإجراءات المراجعة الخاصة بأعمالهم.
					18. يقوم الطرف المسند إليه خدمات المراجعة الداخلية بتسجيل المعلومات المحاسبية التي تدعم الآراء التي توصل إليها لتعزيز تلك الآراء.

ملحق رقم (3)

مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

		المركز الوظيفي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	مدير عام	3	2.5	2.5	2.5
	مدير إدارة	17	14.4	14.4	16.9
	رئيس قسم	29	24.6	24.6	41.5
	رئيس وحدة	33	28.0	28.0	69.5
	موظف	36	30.5	30.5	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

		الفئة العمرية			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	من 20 إلى أقل من 30 سنة	10	8.5	8.5	8.5
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	25	21.2	21.2	29.7
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	54	45.8	45.8	75.4
	سنة فأكثر 50	29	24.6	24.6	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

		المؤهل الأكاديمي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	دبلوم متوسط	9	7.6	7.6	7.6
	دبلوم عالي	21	17.8	17.8	25.4
	بكالوريوس	69	58.5	58.5	83.9
	ماجستير	16	13.6	13.6	97.5
	دكتوراه	3	2.5	2.5	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

		التخصص			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	محاسبة	79	66.9	66.9	66.9
	تمويل ومصارف	11	9.3	9.3	76.3
	اقتصاد	9	7.6	7.6	83.9
	قانون	3	2.5	2.5	86.4
	إدارة أعمال	16	13.6	13.6	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

		سنوات الخبرة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	5.9	5.9	5.9
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	26	22.0	22.0	28.0
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	48	40.7	40.7	68.6
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	28	23.7	23.7	92.4
	سنة فأكثر 20	9	7.6	7.6	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.3390	1.50339
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A2.
 DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
 /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.4153	1.30957
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A3.
 DESCRIPTIVES VARIABLES=Y

/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1780	1.55047
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A4.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.3390	1.30888
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A5.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.2203	1.40290
Valid N (listwise)	118		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.4068	1.30899
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A7.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1186	1.52006
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A8.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.2288	1.29041
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A9.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5593	1.22330
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A10.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1525	1.35638
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A11.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	117	3.2137	1.25828
Valid N (listwise)	117		

WEIGHT BY A12.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.9492	1.29329
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY A13.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.2627	1.47009
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B1.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7203	1.02019
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B2.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1271	1.24411
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B3.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.9322	1.47763
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B4.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1017	1.41052
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B5.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.7881	1.33878
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B6.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.3559	1.36203
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B7.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5254	1.24524
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B8.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5085	1.48350
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B9.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.9576	1.49297
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B10.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.2458	1.33932
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B11.  
WEIGHT BY B12.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1186	1.48018
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B13.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5000	1.64732
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY B11.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1017	1.42858
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY C1.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.0678	1.50059
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY C2.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	116	3.0603	1.35318
Valid N (listwise)	116		

WEIGHT BY C3.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.9237	1.30847
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY C4.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.8305	1.30943
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY C5.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5000	1.56210
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY C6.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	115	3.5913	1.16148
Valid N (listwise)	115		

WEIGHT BY D1.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.4407	1.19502
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY D2.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7881	1.16833
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY D3.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	120	3.5667	1.19335
Valid N (listwise)	120		

WEIGHT BY D4.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.3814	1.40767
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY D5.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.9237	1.22758
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY D6.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7881	1.08487
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY D7.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	136	3.0882	1.17675
Valid N (listwise)	136		

WEIGHT BY D8.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.6949	1.23696
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E1.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7627	1.14487
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E2.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.4831	1.17476
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E3.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1525	1.29844
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E4.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.5085	1.09190
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E5.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.8220	1.27856
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E6.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.2203	1.18492
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E7.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.8220	1.12190
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E8.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.6610	1.17830
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY E9.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.6271	1.34480
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY E10.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7966	1.24420
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY E11.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.7203	1.32617
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY E12.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	4.0085	1.06615
Valid N (listwise)	118		

```
WEIGHT BY E13.  
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y  
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.1864	1.19077
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E14.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.3983	1.19214
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E15.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.6441	1.29116
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E16.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.9153	1.16631
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E17.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	2.2119	1.13116
Valid N (listwise)	118		

WEIGHT BY E18.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y	118	3.5932	1.21414
Valid N (listwise)	118		

DATASET ACTIVATE DataSet1.

NPar Tests

[DataSet2]

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		إسناد مهمة المراجعة الداخلية	الاستقلالية	الكفاءة اللازمة	العناية المهنية اللازمة
N		13	13	6	8
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.2608	3.2308	3.1617	3.4588
	Std. Deviation	.15548	.27554	.31147	.32029
Most Extreme Differences	Absolute	.117	.181	.282	.153
	Positive	.117	.181	.282	.151
	Negative	-.106-	-.143-	-.195-	-.153-
Test Statistic		.113	.181	.282	.153
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200 ^{c,d}	.200 ^{c,d}	.146 ^c	.200 ^{c,d}

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية
N		18
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.3628
	Std. Deviation	.53853
Most Extreme Differences	Absolute	.219
	Positive	.115
	Negative	-.219-
Test Statistic		.219
Asymp. Sig. (2-tailed)		.150 ^c

- Test distribution is Normal.
- Calculated from data.
- Lilliefors Significance Correction.
- This is a lower bound of the true significance.

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إسناد مهمة المراجعة الداخلية	13	3.2608	.15548	.04312
الاستقلالية	13	3.2308	.27554	.07642
الكفاءة اللازمة	6	3.1617	.31147	.12716
العناية المهنية اللازمة	8	3.4588	.32029	.11324
الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية	18	3.3628	.53853	.12693

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
إسناد مهمة المراجعة الداخلية	6.047	12	.000	.26077	.1668
الاستقلالية	3.020	12	.011	.23077	.0643
الكفاءة اللازمة	1.271	5	.260	.16167	-.1652-
العناية المهنية اللازمة	4.051	7	.005	.45875	.1910
الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية	2.858	17	.011	.36278	.0950

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the
Difference
Upper

إسناد مهمة المراجعة الداخلية	.3547
الاستقلالية	.3973
الكفاءة اللازمة	.4885
العناية المهنية اللازمة	.7265
الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية	.6306