

أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية السودانية 2022م)

أستاذ المحاسبة المشارك
جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية

د. بشير بكري عجيب بابكر

المستخلص:

تناولت الدراسة أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية. هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم واهمية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة. اتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي لاختبار فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة الى نتائج ابرزها وجود ارتباط بين عمليات الاسناد الكلي والجزئي وجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. اوصت الدراسة بتوصيات منها العمل على تبنى مكاتب المراجعة الخاصة الاهتمام بعمليات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للمنشآت الصغيرة والكبيرة، والعمل على اشراك مكاتب المراجعة الخارجية الكبيرة للتاكيد على معايير الالتزام المهني الكلمات المفتاحية: الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، الاسناد الكلي، الاسناد الجزئي، الاسناد المشترك، جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

The Effect of Outsourcing The Internal Audit on The Quality of The Professional Performance of The External Audit - A Field Study on The Sudanese External Audit Offices 2022

Bashir Bakri Agib Babiker

Abstract

The study dealt with the effect of outsourcing of internal audit services on the quality of the professional performance of the external audit. The study aimed to identify the concept and importance of outsourcing of internal audit services of audit professional performance. The study followed the descriptive analytical method to test the study hypotheses. The study reached conclusions, the most prominent of which is the existence of a link between significant impact of both total and partial outsourcing of the internal audit. The study recommended recommendations, including working on the adoption of private auditing offices, paying attention to the processes of external support for internal auditing of small and large enterprises, and working on the involvement of large external audit offices to emphasize the standards of professional compliance.

Key words: Outsourcing of the internal audit, Full-Outsourcing, Partial-Outsourcing, Partnering/Co-sourcing, Quality of professional performance of external audit.

المقدمة:

تعد المراجعة الداخلية أحد الدعائم الأساسية التي تسهم في تحقيق مصداقية حول جدوى القوائم والتقارير المالية المصدرة من منشآت الأعمال، إلا أن انخفاض الخبرة لإدارة المراجعة الداخلية والتي تسعى إدارة المنشأة باسناد عمليات المراجعة الداخلية لمراجع خارجي للقيام بتلك المهام سواء بصورة كلية أو جزئية أو بصورة مشتركة.

تعتبر جودة الأداء المهني للمراجعة من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب المراجعة وتلعب دوراً مهماً في مختلف مراحل وخطوات عملية المراجعة باعتبارها من الركائز الأساسية التي تنعكس أداء خدمات المراجعة والتي تتناثر بعملية التاهيل العلمي والعملية للمراجع بالقيام ببذل العناية المهنية المطلوبة في كافة مراحل عملية المراجعة.

مشكلة الدراسة:

تتركز مشكلة الدراسة بعدم اهتمام منشآت الأعمال بتاهيل وتطوير العاملين بإدارة المراجعة الداخلية والتي تنتج عنها اعتماد إدارة المنشآت إلى تادية تلك المهام من مصدر خارجي، على ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالفرض الرئيسي التالي:

« ما مدى تأثير الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية »

والتي تتفرع منها الأسئلة الآتية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية؟

أهداف الدراسة:

تتمثل اهداف الدراسة في الآتي:

1. التعرف على مفهوم وأهمية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.
2. التعرف على مفهوم وأهمية جودة الأداء المهني للمراجعة.
3. بيان أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية الآتية:

- «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية»، والتي تتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:
- الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة:

يمكن بيان أهمية الدراسة في الآتي:

- 1 - أهمية الدراسة العملية تتمثل في الآتي:
 - أ. بلورة طبيعة العلاقة بين الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني لعمليات المراجعة.
 - ب. تحديد مدى ما تفسره هذه المؤشرات من تغييرات في عمليات الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية باشكالها المختلفة (كلي، جزئي، مشترك) على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية.

2- أهمية الدراسة العلمية تتمثل في الآتي:

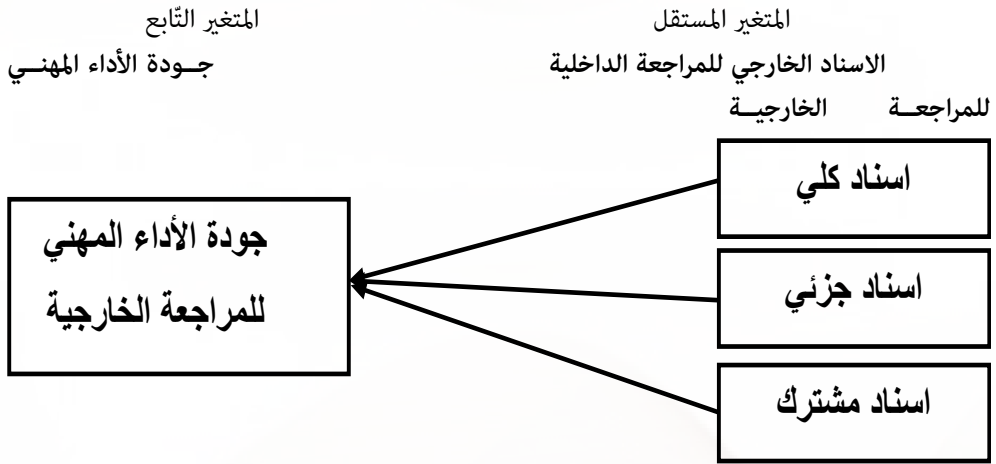
- أ. تأمل هذه الدراسة أن تكون إضافة للبحوث العلمية في حقل المحاسبة في الوطن العربي بما تقدمه من نتائج يمكن أن تساهم في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي.
- ب. من المتوقع أن تساعد هذه الدراسة في تزويد المستفيدين بالمعلومات المفيدة حول موضوع الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

نموذج الدراسة:

تم وضع نموذج الدراسة في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها والنموذج يوضح المتغيرات المستقلة والتابعة وطبيعة العلاقة بينهما. وتتكون المتغيرات المستقلة من أنواع الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية. بينما يتكون المتغير التابع من جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، فعندما تكون عناصر المتغير شاملة ومغطية كل جوانب الدراسة سيكون تأثيرها على المتغير التابع إيجابياً، والعكس صحيح والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة:

شكل رقم (1)

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2022م

منهجية الدراسة:

أتبعت الدراسة المنهج الاستباضي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية ذوي الخبرة

2. الحدود الزمانية: 2022

الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة منها:

دراسة: Sharma and Subramaniam، 2013:

هدفت الدراسة الى قياس الاثر النسبي العوامل التنظيمية المختلفة على قرار الاسناد الداخلي لانشطة المراجعة الداخلية او ادائها داخلياً. توصلت الدراسة الى ان العوامل الوصفية غير الكمية تلعب دوراً هاماً في القرارات الادارية، وان هناك عوامل كتخفيض التكلفة الكلية، وحماية ملكية المعلومات وادارة عدم التأكد البيئي، وتحسين مستوى الاداء التنظيمي دوراً هاماً في تفضيل اداء المراجعة الداخلية داخل المنشأة بدلاً من الاسناد الخارجي لها.⁽¹⁾

دراسة: وابل، 2013:

هدفت الدراسة الى المفاضلة بين المصادر المختلفة لاداء وظيفة المراجعة الداخلية ومبررات مؤيدي كل مصدر ومعارضيه سواء على الصعيد الأكاديمي او المهني، دراسة مدى استناد قرار المراجع الخاري بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بالضرورة على مصدر اداء وظيفة المراجعة الداخلية، تحديد العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. توصلت الدراسة الى ان أكثر مصادر اداء المراجعة تأثيراً على قرار المراجع هو الاداء المشترك لمهام المراجعة الداخلية، ويفضل اسناد وظيفة المراجعة الداخلية الى مراجع خارجي وداخلي معا عندما تحتاج عمليات المراجعة الى درجة عالية من الموضوعية لا الحكم الشخصي وعند تزايد الخطر الملزم لعملية المراجعة.⁽²⁾

دراسة: Sulanjaku، 2015:

هدفت الدراسة الى تحليل فوائد تعهيد المراجعة الداخلية وتقييم منظور الاستعانة بمصادر خارجية للمراجعة. توصلت الدراسة بان الشركات الكبيرة تستفيد من مزايا الاستعانة بمصادر خارجية للرقابة الداخلية حيث يكون العنصر الأكثر استخداماً للرقابة الداخلية هو الالتزامات، وتحصيل الديون من العملاء. تقوم الشركات الكبرى بتوظيف شركات متخصصة في أداء هذه المهام. نادراً ما يتم ملاحظة الاستعانة بمصادر خارجية كاملة لوظائف الرقابة الداخلية.⁽³⁾

دراسة: ابو العلا، 2017:

هدفت الدراسة الى ترشيد قرار الاسناد الخارجي لمهام ووظيفة المراجعة الداخلية باقتراح مدخلاً كمياً يتأسس على التحليل الشامل الاستراتيجي والفني والاقتصادي لمشروع الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية. توصلت الدراسة الى ندرة المداخل الكمية التي تتناول قرار الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، ولم يتضح وجود ممارسات اسناد خارجي لانشطة المراجعة الداخلية في مصر. اوصت الدراسة بتوصيات منها بانشاء هيئة للاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية سواء مستقلة او تابعة لمعهد المراجعين القانونيين (IIA) لاصدار المعايير والارشادات لتنظيم ممارسات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، وتفعيل دور المحاسبين الاداريين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بصفة عامة وقرارات الاسناد الخارجي بصفة خاصة.⁽⁴⁾

دراسة: سيد واخرون، 2020:

هدفت الدراسة الى دراسة العلاقة بين المصادر المختلفة لاداء أنشطة المراجعة الداخلية وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية. توصلت الدراسة لنتائج منها وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين (الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية، جودة تنفيذ المهام، لجنة المراجعة) وبين توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية. اوصت الدراسة بتوصيات منها ضرورة اجراء المزيد من الابحاث والدراسات عند استخدام المصادر الخارجية لاداء أنشطة المراجعة الداخلية، وتفعيل دور الاسناد الخارجي كمحدد من محددات جودة المراجعة الداخلية.⁽⁵⁾

دراسة: محمد وحسن، 2022:

هدفت الدراسة الى التعرف على واقع المراجعة الداخلية لدى الحكومات المحلية في العراق والتعرف على مدى جدوى التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية واثرها على جودة المراجعة الداخلية. توصلت الدراسة ان هناك جدوى من التعاقد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي، وان هناك اثر ايجابي للتعاقد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي في جودة المراجعة الداخلية من خلال تحسين استقلالية المراجع الداخلي والذي يؤدي الى زيادة الاعتماد على وظيفة المراجع الداخلي التي تؤدي عن طريق المورد الخارجي.⁽⁶⁾

التعقيب على الدراسات السابقة:

من اوجه شبه الدراسة مع الدراسات السابقة في بعض المتغيرات كالاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية الكادر البشري لرفع ارباح وربحية منشآت الاعمال والتشابه في بعض النتائج التي تم التوصل اليها. ومن اوجه الاختلاف بانفراد الدراسة باختبار بعض المتغيرات بحسب الحدود الموضوعية كالربح والربحية في بنك فيصل الاسلامي السوداني والتي لم تذكر في الدراسات السابقة على حسب اطلاع الباحث وفق ما جاء في الدراسات السابقة.

الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلي:

يعني الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية هو مفهوم استراتيجي واحد وسائل إضافة القيمة للشركة والذي بموجبه يتم تحويل مركز تكلفة الى مركز عمليات موجه نحو العميل، باعتبار ان الشركة في حالة الاسناد هي بمثابة العميل بالنسبة لمؤدي الخدمة.⁽⁷⁾ وعرف بأنه نشاط تعيين او توظيف شركات محاسبية عامة مستقلة او مراجعيين خارجيين او متخصصين مهنيين اخرين لتنفيذ الاعمال التي يتم ادائها عن طريق المراجعين الداخليين التقليديين المعيّنين داخل المنظمة.⁽⁸⁾ وبأنه عقد مؤسسة ومصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية. محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية.⁽⁹⁾ بأنه تحول أداء بعض أو كل أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية والمسئولية عنها الى طرف خارجي بدلاً من قيام منظمة الأعمال بها وذلك نتيجة لمجموعة من العوامل التي قد ترجع الي المنظمة ذاتها، او الى طبيعة الأنشطة والخدمات المراد تقديمها أو قدرة الأطراف المسؤولة عن تقديمها.⁽¹⁰⁾

يستنتج الباحث من تعريف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بأنه:

1. تحسين الكفاءات في جميع النواحي.

2. الاعداد التربوي والتوجيه السلوكي للأفراد.

3. اكتساب المهارات لجوانب المعرفة.

يمكن للباحث تعريف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بأنه تعاقد مع طرف خارجي للقيام بكل او جزء من أنشطة المراجعة الداخلية بدلاً من قيام اطراف داخلية بذلك اكتساباً لخبرات المصادر الخارجية في ظل احتفاظ المنشأة بمسئوليتها الكاملة عن الرقابة الداخلية للمنشأة.

أهداف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمكن بيان اهداف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:⁽¹¹⁾

1. تحسين نوعية الوظيفة المؤداة.

2. تدعيم المراجعين الخارجيين بخبرات متخصصة

3. السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية بدلاً من الأنشطة الروتينية.

4. تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية.

5. الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.

6. تحقيق الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية.

مزايا الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمكن بيان مزايا الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:⁽¹²⁾

1. توفير وقت الادارة ومن ثم تركيزها على الاختصاصات الرئيسية.

2. تخفيض التكاليف المباشرة والاضافية المرتبطة بوجود جهاز دائم للمراجعة الداخلية.

3. المرونة في شغل الوظائف مما يؤدي الى تخصيص احسن الموارد.

4. الحصول على ممارسات رائدة وأفضل للمنشأة نتيجة للممارسات السابقة للتعاقد الخارجي في منشآت أخرى.

5. تحقيق جودة الخدمة نتيجة الحصول على خبرات وكفاءات غير متوافرة داخل المنشأة.

6. تغطية أفضل من الناحية الثقافية والدولية.

7. التوافق مع الحجم التنظيمي للمنشأة خصوصاً الصغيرة والمتوسطة.

8. تحسين تكلفة المراجعة الخارجية اذا قام المراجع الخارجي للمنشأة بالقيام بالمراجعة الداخلية بها.

البدائل المتاحة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية:

تتعدد بدائل الاسناد الخارجي للمراجعة والتي يمكن حصرها في الآتي:⁽¹³⁾

1. التعاقد الخارجي الكامل: في ظل هذا الخيار من خيارات التعاقد الخارجي تتوقع الوحدة الاقتصادية من المورد الخارجي مجموعة كاملة من الخبرات والمعرفة والدعم بالكامل.

2. **التعاقد الخارجي الجزئي:** تقوم الوحدة الاقتصادية في ظل هذا الخيار للتعاقد الخارجي بالتعاقد مع مقدم خدمة مرهل لاداء جزء محدد من وظيفة المراجعة الداخلية.
3. **التعاقد الخارجي المشترك:** ينطوي على هذا الخيار على نقل بعض موظفي المراجعة الداخلية في الوحدة الاقتصادية للعمل مع المورد الخارجي المتعاقد معه مع الإبقاء على الموظفين الرئيسيين للمراجعة الداخلية. يعتمد نجاح هذا الخيار على التعاون والتنسيق بين المورد الخارجي وموظفي المراجعة الداخلية.

مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية:

عرفت جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بأنها تعبر عن قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الاداء وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، ومن ثم حماية مصالح المساهمين.⁽¹⁴⁾ وبأنها قياس مدى التزام العاملين بالشركة بالسياسات والإجراءات المحددة والتي تقود العاملين الى أداء وظائفهم وفقاً لمتطلبات الأداء المهني والأخلاقي بما يحقق المصداقية وثقة المجتمع المالي من خلال معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة.⁽¹⁵⁾ وبأنها التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وإصدار رأي محايد عن القوائم المالية محل المراجعة في ظل مستوى مناسب من المخاطر.⁽¹⁶⁾ وبأنها تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة ان تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة، أي على مستوى المكتب ككل وعلى مستوى كل عميلة مراجعة وذلك لضمان قيام مكتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة.⁽¹⁷⁾

يستنتج الباحث من تعريف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بأنه:

1. تعبر عن قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
 2. يبين مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات وفقاً لمتطلبات الأداء المهني والأخلاقي.
 3. يوضح مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة.
 4. يسهم في بيان مستوى المخاطر بيئة اعمال منشآت الاعمال.
- يمكن للباحث تعريف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بأنه يعبر عن قدرة المراجع الخارجي لاكتشاف الأخطاء بالقوائم والتقارير المالية وفقاً لسياسات وإجراءات متطلبات الأداء المهني المعتمدة من الهيئات المهنية.

أهداف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية:

- تتمثل اهداف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بالآتي:⁽¹⁸⁾
1. توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب ان يلتزم فيها المراجع من اجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.
 2. توفير الارشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.

3. كسب ثقة العملاء بزيادة الدقة والانتباه للتفاصيل اثناء العمل.
4. المساهمة في زيادة وتحسين مهنويات أعضاء مكتب المراجعة ورفع روحهم المعنوية.
5. المساهمة في إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
6. تحقيق المتطلبات المهنية بالتزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والحفاظ على السرية وخلاقيات المهنة.
7. تطوير المهارات والكفاءة بتعين أشخاصا لديهم التاهيل العلمي والعملية اللازم لاداء اعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.
8. توزيع مهام عملية المراجعة باسناد عملية المراجعة الى فريق المهنة.
9. الاشراف والمتابعة للاعمال على كافة المستويات لتوفير تأكيد مناسب بان العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.
10. التشاور مع الاخرين من ذوي الخبرة المناسبة من عناصر الرقابة بعقد اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.
11. قبول أو انتهاء العمل مع العملاء بوضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل المهمة ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة.
12. الرقابة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

أهمية جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية:

- تنبع أهمية جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية من خلال المجالات الاتية: ⁽¹⁹⁾
1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
 2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة.
 3. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء الموجودة في القوائم المالية.
 4. زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة حدة المنافسة والحفاظ على حصتها في السوق المحلية
 5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية:

- يمكن بيان العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي بالآتي: ⁽²⁰⁾
1. العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة والمحاسبة: وتشتمل في :
أ. حجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة.
ب. خبرة المكتب.
ج. الاعتاب
د. الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

- ه. رقابة الجودة الداخلية بالمكتب.
 - و. الاستقلالية.
 - ز. الخدمات الاستشارية.
 - ح. المنافسة.
 - ط. قبول العملاء.
 - ي. نظم الاتصالات.
 - ك. ارتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي.
 - ل. تخصص مكتب المراجعة.
 2. العوامل المرتبطة تتعلق بفريق عمل المكتب: وتتمثل في:
 - أ. التأهيل المهني
 - ب. التدريب الفني
 - ج. التخطيط الكافي
 - د. الاشراف على المساعدين
 - ه. ادلة الاثبات
 - و. الموضوعية
 - ز. العناية المهنية، يمكن النظر اليها من زاويتين:
 - i. تحديد مضمون المراجع الحكيم أو الحذر.
 - ii. الإفصاح عن العناية المهنية التي من خلالها تجعل المراجع يؤدي المهام المطلوبة منه في ظل الظروف البيئية المتعددة.
 - ح. المعايير المهنية
 - ط. الخبرة المهنية
 - ي. الاتصال الجيد بالعمل
 - ك. الخبرة بالعمل.
 3. عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة: وتشمل على:
 - أ. نزاهة إدارة العمل.
 - ب. حجم منشأة العمل.
 - ج. لجان المراجعة.
 - د. عوامل أخرى (كتعقد نظم التشغيل لدى العميل، مخاطر نشاط العميل، التصرفات غير القانونية للعملاء، مشاكل الإفصاح لدى العميل، هيكل نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، مدى تغير المراجع بشكل دوري كل عدة سنوات، مدى تطوير النظم المحاسبية).
- تحليل بيانات الدراسة الميدانية:**
- تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها واثبات فرضياتها من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر البيانات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة لولاية الخرطوم، تم اختيار عينة للباحث من (51) مفردة من ذوي الاختصاص.

الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع الدراسة:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا الدراسة هي الاستبانة، فقد تم توزيع (51) استبانة على مجتمع الدراسة لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة ولاية الخرطوم، وبلغت نسبة الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل (51).

اختبار درجة مصداقية البيانات:

ثبات الاختبار بان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوثمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها. الجدول رقم (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

جدول رقم (1)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

البيان	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
عبارات المحور الأول	0.815	0.903
عبارات المحور الثاني	0.633	0.796
عبارات المحور الثالث	0.796	0.892
عبارات المحور الرابع	0.853	0.924
لجميع عبارات الاستبانة	0.899	0.948

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (88.9%) فيما بلغ معامل الثبات (94.8%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية.

يستخدم التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية لقياس درجة الاستجابة على العبارة. وفيما يلي تلخيص التكرارات لعبارات الاستبانة.

1. عبارات المحور الاول الاستناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (2) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور

الاول:

جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الاول

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة					العبارة	ترتيب
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
		%	%	%	%	%		
4.24	0.577			6.9	62.1	31.0	يقود على تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	1.
4.24	0.786			20.7	34.5	44.8	يزيد من الاستقلالية لمهام المراجعة الداخلية	2.
4.38	0.728			13.8	34.5	51.7	يسهم في زيادة الثقة في معلومات القوائم والتقارير المالية	3.

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة					العبارة	الرقم
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
		%	%	%	%	%		
4.52	0.634			6.9	34.5	58.6	يحقق مستوى عالي من الجودة لمهام المراجعة الداخلية	4.
4.52	0.634			6.9	34.5	58.6	يضمن عملية الحياد في جميع مراحل عملية المراجعة الداخلية	5.
4.1	0.489			6.9	75.9	17.2	يعمل على الاستفادة من التطور التكنولوجي المتعلق بمهام المراجعة الداخلية	6.

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (2) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (62.1 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (31 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9 %). بلغ الانحراف المعياري (0.577) والوسط الحسابي (4.24).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (44.8 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (20.7 %). بلغ الانحراف المعياري (0.786) والوسط الحسابي (4.24).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (51.7 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (13.8 %). بلغ الانحراف المعياري (0.728) والوسط الحسابي (4.38).

4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (58.6%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.634) والوسط الحسابي (4.52).

5. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (58.6%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.634) والوسط الحسابي (4.52).

6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (75.9%)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (17.2%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.489) والوسط الحسابي (4.10).

2. عبارات المحور الثاني الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية يوضح الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني:

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	الاجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق بشدة	أوافق		
		%	%	%	%	%		
1.	يعمل على تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية	27.6	44.8	20.7	6.9		0.884	3.93
2.	توفر الفهم والمعرفة لنشاط العميل عند مقدم الخدمة	31.0	55.2	13.8			0.658	4.17
3.	التمتع بمستوى عال من الخبرة في أداء بعض مهام المراجعة الداخلية	17.2	82.8				0.384	4.17

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الاجابة					العبارة	الرقم
		أوافق بشدة		محايد	أوافق بشدة			
		%	%		%	%		
4.38	0.903		20.7	27.6	44.8	6.9	يعمل على السرعة في إنجاز مهام المراجعة الداخلية	4.
4.17	0.848		6.9	6.9	48.3	37.9	يعمل على اداء بعض المهام التي لا يوجد متخصصين لأدائها	5.
4.03	0.778			27.6	41.4	31.0	يضمن في حصول المنشأة على التفوق على المنافسين	6.

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (3)

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (44.8 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (27.6 %)، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد على صحة العبارة بنسبة بلغت (20.7 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.884) والوسط الحسابي (3.93).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (55.2 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (31 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (13.8 %). بلغ الانحراف المعياري (0.658) والوسط الحسابي (4.17).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (82.8 %)، اخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (17.2 %). بلغ الانحراف المعياري (0.384) والوسط الحسابي (4.17).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (44.8 %)، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد بنسبة بلغت (27.6 %)، تلتها الافراد الذين لا يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (20.7 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة بنسبة بلغت (6.9 %). بلغ الانحراف المعياري (0.903) والوسط الحسابي (4.38).

5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (48.3%)، تلتها الافراد الذين اجابو بالموافقة بشدة بنسبة بلغت (37.9 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة بنسبة بلغت (6.9 %) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.848) والوسط الحسابي (4.17).

6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (41.4%)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (31%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (27.6 %). بلغ الانحراف المعياري (0.778) والوسط الحسابي (4.03).

3. عبارات المحور الثالث الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية يوضح الجدول رقم

(4) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث:

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق بشدة	أوافق		
		%	%	%	%	%		
1.	يعمل على اكتساب الخبرات ورفع المهارات الفنية لقسم المراجعة الداخلية في المنشأة	72.4	27.6				0.455	4.72
2.	يسهم في توفير عائد من التوظيف في إدارة المراجعة الداخلية	31.0	69.0				0.471	4.31
3.	يعمل على تغطية النقص من احتياجات التوظيف في قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة	37.9	55.2	6.9			0.604	4.31

الرقم	العبارة	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق بشدة	أوافق		
		%	%	%	%	%		
4.	مشاركة المراجع الخارجي في تحمل مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية للمنشأة	51.7	41.4	6.9			0.632	4.45
5.	تقديم الإستشارات لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية	58.6	41.4				0.501	4.59
6.	يساهم في إحتفاظ المراجعين الداخليين في المنشأة بالمسؤولية عن أعمال المراجعة الداخلية	37.9	55.2	6.9			0.604	4.31

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (4) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (72.4%)، اخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (27.6%). بلغ الانحراف المعياري (0.455) والوسط الحسابي (4.72).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (69%)، اخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (31%). بلغ الانحراف المعياري (0.471) والوسط الحسابي (4.31).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (55.2%)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (37.9%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.604) والوسط الحسابي (4.31).

4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (51.7 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (41.4 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9 %). بلغ الانحراف المعياري (0.632) والوسط الحسابي (4.45).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (58.6 %)، اخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (41.4%). أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (55.2 %)، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (37.9 %)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9 %). بلغ الانحراف المعياري (0.604) والوسط الحسابي (4.31).

4. عبارات المحور الرابع جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة

يوضح الجدول رقم (5) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور

الرابع:

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الرابع

الرقم	العبارة تتمثل الخصائص في:	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق بشدة	أوافق		
		%	%	%	%	%		
1.	ارتباط مكتب المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية	51.7	41.4	6.9			0.632	4.45
2.	توافر نظم الكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة	51.7	34.5	13.8			0.728	4.38
3.	الإشراف الكافي والملائم على اعمال اعضاء فريق المراجعة	44.8	48.3	6.9			0.622	4.38
4.	الالتزام بتطبيق متطلبات المعايير المهنية	58.6	34.5	6.9			0.634	4.52

5.	توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب	44.8	48.3	6.9		0.622	4.38
6.	توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة اعمال العميل	58.6	34.5	6.9		0.634	4.52

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (5) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (51.7%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (41.4%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.632) والوسط الحسابي (4.45).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (51.7%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (13.8%). بلغ الانحراف المعياري (0.728) والوسط الحسابي (4.38).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (48.3%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (44.8%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.622) والوسط الحسابي (4.38).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (58.6%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.634) والوسط الحسابي (4.52).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (48.3%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (44.8%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.622) والوسط الحسابي (4.38).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (58.6%)، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (34.5%)، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.9%). بلغ الانحراف المعياري (0.634) والوسط الحسابي (4.52).

اختبار الفرضيات :

أولاً: اختبار الفرضية الاولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية):
لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الاولى:
جدول رقم (6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الاولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	0.010	2.789	2.113	المعامل الثابت
معنوي	0.005	3.085	0.536	معامل المتغير المستقل الأول
النموذج معنوي			0.511	معامل الارتباط (R)
			0.261	معامل التحديد (R ²)
			9.518	معامل التحديد (F)
			0.005	مستوى المعنوية للنموذج
y = 2.113 + 0.536 x ₁				

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (6) ما يلي:

- وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية، وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.511).
- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.261) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (26.1%) في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (9.518) وهي دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.005).

يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية)، تم التحقق من صحة عباراتها.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية):
 لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية:
 جدول رقم (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	التفسير
0.005	3.095	2.390	معامل الثابت
0.013	2.667	0.494	معامل المتغير المستقل الثاني
النموذج معنوي		0.457	معامل الارتباط (R)
		0.208	معامل التحديد (R^2)
		7.112	معامل التحديد (F)
		0.013	مستوى المعنوية للنموذج
$y = 2.390 + 0.494 x$			

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (7) ما يلي:

- وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية، وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.457).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.208) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (20.8%) في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (7.112) وهي دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.013).
- يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية)، تم التحقق من صحة عباراتها.
- ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية):

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (8)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثالثة

المعامل	الانحدار	اختبار (t test)	القيمة الاحتمالية (sig)	التفسير
المعامل الثابت	3.146	2.958	0.006	معنوي
معامل المتغير المستقل الثالث	0.290	1.218	0.234	غير معنوي
معامل الارتباط (R)	0.228	النموذج غير معنوي		
معامل التحديد (R^2)	0.052			
معامل التحديد (F)	1.484			
مستوى المعنوية للنموذج	0.234			

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (8) ما يلي:

- وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية، وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.228).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.052) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (5.2%) في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (1.484) وهي غير دالة احصائيا عند مستوى معنوية (0.234).
- يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية)، لم يتم التحقق من صحة عباراتها.

اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية):

استخدام الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتمثل في (الاسناد الكلي، الاسناد الجزئي، الاسناد المشترك)، والمتغير التابع المتمثل في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم

(9) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية:

جدول رقم (9)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	0.019	2.518	2.423	المعامل الثابت
غير معنوي	0.062	1.956	0.470	معامل المتغير المستقل الأول
غير معنوي	0.169	1.417	0.383	معامل المتغير المستقل الثاني
غير معنوي	0.236	-1.215	-0.362	معامل المتغير المستقل الثالث
النموذج معنوي			0.570	معامل الارتباط (R)
			0.325	معامل التحديد (R^2)
			4.014	معامل التحديد (F)
			0.018	مستوى معنوية النموذج
$x_1 362,0 - 383 x_2 + 470 x_3 + y = 2.423$				

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (9) ما يلي:

- وجود ارتباط طردي بين متغيرات الاسناد الخارجي (الكلي، الجزئي، المشترك) للمراجعة الداخلية، وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.570).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.325) وهذه القيمة تدل على ان متغيرات الاسناد الخارجي (الكلي، الجزئي، المشترك) للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (32.5%) في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
 - نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة (F) (4.014) وهي دالة احصائيا عند مستوى معنوية (0.018).
- يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية)، تم التحقق من صحة عباراتها.

الخاتمة:

تناولت الدراسة أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية 2022. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية وتوصلت الدراسة الى نتائج وتوصيات يمكن تلخيصها وفق ما يلي:

النتائج:

- بناءً على الإطار النظري للدراسة والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:
1. وجود علاقة ارتباط طردي بين عمليات الاسناد الكلي للمراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بنسبة بلغت (0.511).
 2. وجود علاقة ارتباط طردي بين عمليات الاسناد الجزئي للمراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بنسبة بلغت (0.457).
 3. عدم وجود علاقة بين عمليات الاسناد المشترك للمراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
 4. رفع الوعي بعمليات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية
 5. عقد دورات متخصصة حول موضوعي الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

ثانياً: التوصيات

- بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:
1. تبني مكاتب المراجعة الخاصة الاهتمام بعمليات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية للمنشآت الصغيرة والكبيرة.
 2. العمل على اشراك مكاتب المراجعة الخارجية الكبيرة للتأكيد على معايير الالتزام المهني.
 3. على المنظمات المهنية وضع نظم للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.
 4. ضرورة الاهتمام بالكفاءة العلمية والعملية للمراجعين بمكتب المراجعة لرفع جودة الأداء المهني.

الهوامش:

- (1) Sharma and Subramaniam, Divesh S., Nava, 2005, **Outsourcing of Internal Audit Services in Australian Firms: Some Preliminary Evidence**, (Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance (AAMJAF), Penerbit Universiti Sains Malaysia, vol. 1(1)), P P 33-52
- (2) وابل، آمال محمد كمال ابراهيم، 2013، اثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، ع 3، مج 1)، ص ص 114-74
- (3) Sulanjaku, Marsel, 2015, **The Perspectives of Outsourcing of Internal Audit Functions in Albania**, (Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Vol 4 No 3 S1, Dec), pp 395-399
- (4) ابو العلا، محمد عبد العزيز محمد، 2017، مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة - دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعي، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المؤتمر العملي الاول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، للفترة من 6-7 مايو)، ص ص 555-497
- (5) سيد وآخرون، سيد عبد الفتاح، 2020، اثر مصدر انشط المراجعة الداخلية على توقيت اصدا تقرير المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية على بيئة الاعمال المصرية، (جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع 9)، ص ص 706-663
- (6) محمد وحسن، فاطمة جاسم، حسن عبد الرضا، 2020، أثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي - بالتطبيق على عينة من الحكومات المحلية العراقية، (مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية، مج 1، ع 1)، ص ص 78-64
- (7) علي، محمود احمد احمد، 2021، حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمحددتين للعلاقة بين بدائل اسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراره بالاعتماد عليها - دراسة تجريبية، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ع 1، مج 5)، ص 13
- (8) Arnold. U., (2000), **New Dimensions of Outsourcing: A Combination of Transaction Cost Economics & Competencies Concept**, European Journal of Purchasing & Supply Managemet, 6 (1), P 23
- (9) غنام، غريب جبر، 2012، محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، ع 4)، ص 250

- (10) خليل، محمد احمد ابراهيم، 2014، فعالية المصادر الخارجية في اداء خدمات المراجعة كشط مضيف للقيمة واثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الاعمال - دراسة نظرية اختيارية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 18، ع 4)، ص 361
- (11) علي وعلي، صالح حامد محمد، ريم أحمد محمد، 2018، لجان المراجعة ودورها في الاسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية - بالتطبيق على عينة من المصارف الخارجية، (الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، مج 12، ع (1-48))، ص 176
- (12) فراج، منال حامد، 2014، أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها - دراسة ميدانية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، ع 3)، ص 143
- (13) محمد وحسن، فاطمة جاسم، حسن عبد الرضا، 2019، التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح - حكومة ذي قار المحلية أمودجاً، (جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، مج 13، ع 52)، ص 25
- (14) سعودي، إبراهيم سعد إبراهيم، 2016، قياس وتفسير اثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقرير المالية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 20، ع 1)، ص 1151
- (15) الشيخ، هدى حسين محمد محمد، 2014، دراسة مقارنة لمراجعة النظر في معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية واثار ذلك على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، س 34، ع 3)، ص 259
- (16) شابون، والطيري، ربيعة رمضان، ايناس ابوبكر، 2021، دراسة دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة ميدانية، (سرت: جامعة سرت، مجلة البيان العلمية، ع 9)، ص 101
- (17) الذبيات، علي عبد القادر، 2015، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق، ط 5، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع)، ص 62
- (18) رزق، علاء احمد ابراهيم، 2020، مدى مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في دعم جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر - دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 24، ع 2)، ص ص 15-16
- (19) بوقفة، علاء، 2022، التخصص النوعي للمراجع الخارجي واثار في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني - استطلاع اراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر، (جامعة قاصدي مرباح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مج 9، ع 1)، ص ص 110-111
- (20) عبد المقصود، عبد الفتاح السيد برعي، 2013، تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية، (بورسعيد: جامعة بورسعيد: كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع 1)، ص ص 179-183