



جامعة إب مجلة الباحث الجامعي



العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة

الداخلية أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية

أكرم محمد الوشلي

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إب، اليمن

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التحقق من العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال اليمنية. ولتحقيق ذلك تم دراسة مدى إدراك عينة من المراجعين الخارجيين لأهمية العوامل المتعلقة بجودة المراجعة الداخلية سواء تلك التي تضمنتها المعايير المهنية، وهي الموضوعية والكفاءة وجودة العمل على قرار الاعتماد، أو تلك المتعلقة بالعوامل التنظيمية والبيئية للمنشأة محل المراجعة. بالإضافة إلى دراسة تصورهم لواقع العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين في بيئة الأعمال اليمنية. وتم جمع بيانات الدراسة من خلال قائمة استقصاء صممت لهذا الغرض بناء على نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال.

فيما يتعلق بمتطلبات المعايير المهنية، أظهرت النتائج موافقة المراجعين الخارجيين على وجود علاقة قوية وإيجابية بين العوامل الثلاثة المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وهي الموضوعية والكفاءة وجودة العمل من ناحية، وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية من ناحية أخرى، وبما يتفق مع متطلبات المعيار الدولي رقم (610)، حيث أعطوا العوامل الثلاثة مع مؤشرات قياسها أهمية نسبية عالية في التأثير على قرار المراجع الخارجي، وكان عامل جودة العمل ذا الأهمية النسبية الأعلى مقارنة بعاملتي الموضوعية والكفاءة. مما يشير إلى أهمية وجود سياسات وإجراءات متكاملة تنظم عمل المراجعة الداخلية. كما تبين أهمية وجود وفعالية لجنة المراجعة في المنشأة لما لها من دور مهم في تعزيز موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية.

أما فيما يتعلق بواقع العلاقة بين المراجعين الخارجيين والداخليين في بيئة الأعمال اليمنية. فقد أظهرت النتائج وجود انطباع سلبي لدى المراجعين الخارجيين عن وظيفة المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال اليمنية، واتضح ذلك من عدة جوانب: أولاً من ضعف استفادتهم من العمل المنفذ سابقاً من قبل المراجعة الداخلية أو من خلال الاستفادة المباشرة من المراجعين الداخليين. وثانياً تصورهم بمحدودية فوائد الاعتماد على المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتقييم مخاطر الغش والاختلاس وفي تقييم وفهم الأنظمة التشغيلية الإلكترونية، وفي تحسين كفاءة المراجعة الخارجية. وأخيراً من خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد التي أظهرت عدم وجود تأثير مهم للعوامل المتعلقة بجودة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وحجم المنشأة وتعدد عملياتها التشغيلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية.

ومع ذلك تشير بعض النتائج إلى ميل المراجعين الخارجيين إلى حد ما للاستفادة من عمل المراجعة الداخلية المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية، كما تبين وجود تأثير جوهري وإيجابي لمخاطر أعمال المنشأة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على

المراجعة الداخلية. ويمكن القول هنا إن موقف المراجعين الخارجيين هذا يتفق عموماً مع المفهوم الحديث لإدارة المخاطر المقدم من قبل لجنة COSO والذي دمج أهداف الرقابة الداخلية ضمن أهداف إدارة المخاطر.

1. مقدمة:

المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة ضمن دورها في تطوير حوكمة الشركات بما يمكن أن تقدمه من دعم للمدقق الخارجي، خاصة أن نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر يتضمن مهام جديدة تقع أيضاً في مجال اهتمام المراجع الخارجي وهي تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات حوكمة الشركات (Arena and Azzone, 2009, Prawitt et al, 2008).

وقد اهتم الأدب المهني بالتحقق من تأثير اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية على المنشأة محل المراجعة. وخلص العديد من الباحثين إلى أن العلاقة الإيجابية بينهما تزيد من كفاءة المراجعة الخارجية من خلال تخفيف تأخير عملية المراجعة، وتحسن من جودة المراجعة الخارجية ممثلة بدقة وموثوقية واكمال التقارير المالية. فعلى سبيل المثال، أشارت بعض الدراسات (Abbott et al. 2011, Lin et al. 2012) إلى أن استخدام المراجع الخارجي لموظفي المراجعة الداخلية كمساعدين يقلل من تأخير المراجعة ومن ثم يؤدي إلى زيادة كفاءة المراجعة الخارجية، كما أن كل من جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يزيد من كفاءة المراجعة المستمدة من الاعتماد على المراجعة الداخلية. كما قدمت دراسة (Stefaniak et al. 2012) أدلة على أن زيادة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يحسن جودة المراجعة من خلال تقييم الأخيرة للرقابة الداخلية. كما خلص العديد من الباحثين إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يقلل من أتعاب المراجعة الخارجية (Abbott et al. 2012, Prawitt et al. 2011). وأشار (Felix, et al., 2005) إلى أن جهود التنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين تُمكن من

تظهر العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من خلال اعتماد الأول على عمل وظيفة المراجعة الداخلية أثناء تدقيق القوائم المالية (Felix et al. 2005)، كما تشير الأدلة المستخلصة من الدراسات التجريبية إلى وجود اتجاه متزايد لدى القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية نحو تقديم الدعم للمراجعة الخارجية

(Felix et al., 2001; Haron et al., 2004). وقد اعتبرت الهيئات المحاسبية أن لكل من المدققين الداخليين والخارجيين مصلحة مشتركة في زيادة مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية، خاصة في ظل تشابه العديد من الواجبات والمسؤوليات وأهمها ما يتعلق بدقة وموثوقية وملاءمة واكمال التقارير المالية. لذلك تتطلب المعايير المهنية من المراجعين الخارجيين النظر في إمكانية الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين عند القيام بمهام المراجعة الخارجية وتقييم الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة، لما لذلك من نتائج اقتصادية هامة على كفاءة وفعالية عملية مراجعة القوائم المالية، ولارتباط كفاءة المراجعة الخارجية بزيادة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية (Abbott et al., 2011; Bame-Aldred et al., 2012).

كما تم التأكيد على علاقة المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي لأهمية ذلك في تعزيز جودة القوائم المالية، من خلال دور المراجعة الداخلية في تعزيز عملية حوكمة المنظمات وتحسين مصداقيتها، وباعتبارها أحد الأطراف الرئيسة لحوكمة الشركات بالإضافة إلى المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، فضلاً عن أنها تمثل المورد الحيوي للمعلومات للأطراف الأخرى في عملية الحوكمة (Grambling et al., 2004, DeZoort et al. 2002; Abbott et al. 2007). كما ربط العديد من الباحثين قدرة وظيفة

فإنه يجب على المراجعين الخارجيين تقييم جودة المراجعة الداخلية. وأشار (Haron, et al., 2004) إلى أن على المراجعين الخارجيين أثناء تدقيقهم للقوائم المالية للمنشأة تقييم الكفاءة المهنية وجودة أعمال المراجعة الداخلية قبل اتخاذ قرار الاعتماد على المراجعين الداخليين. كما أشار باحثون آخرون إلى أن قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على أداء الدور المنوط بها نحو أطراف الحوكمة المختلفة ومنها المراجع الخارجي يتوقف على مدى فعالية وجودة هذه الوظيفة، حيث تعد المراجعة الداخلية عالية الجودة مساهماً هاماً في فعالية حوكمة الشركات وإعداد التقارير المالية من خلال تركيزها على ضمان الامتثال للمعايير

(Prawitt et al, 2008, Belay, 2007).

لذلك قدمت المعايير المهنية الدولية والأمريكية إرشادات للمراجع الخارجي يمكنه الاسترشاد بها في كيفية تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية قبل اتخاذ قرار الاعتماد. ففي الولايات المتحدة، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين عام 1975م معيار المراجعة (SAS, No. 9) الذي يعد أول معيار مهني يتعامل مع علاقة المراجع الخارجي والداخلي، تلاه بعد ذلك المعيار (SAS No. 65) الذي صدر في عام 1991م الذي تضمن توضيحاً أكبر لجوانب هذه العلاقة. وبشكل عام اتفق المعياران على أن العوامل الرئيسة لتقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية هي عوامل الموضوعية والكفاءة والأداء في العمل. وأخيراً أصدر المعهد المعيار رقم (SAS No. 128) الذي بدأ تنفيذه في 15 ديسمبر 2014م وجاء متسقاً مع المعيار الدولي المنقح رقم (ISA, 610). وتأكيداً على أهمية هذه العلاقة، أصدر مجلس الاشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB) المعيار رقم (AS, 5, 2007) الذي يشجع المراجعين الخارجيين على الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية إذا كانت قوية ومتطورة (PCAOB 2007).

تحقيق أقصى قدر من فعالية مساهمة المراجعين الداخليين في تدقيق القوائم المالية وزيادة الكفاءة بوجه عام. كما ذكرت (Fowzia, 2010) أن التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين يساعد كلاً منهما على تحقيق أهدافهما ويعمل على توفير خدمة أفضل لعملاء المراجعة.

ولكل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي مصالح مشتركة من تنسيق أنشطتهما، فكما أن هذا التنسيق والتعاون أمر ضروري لتسهيل عملية المراجعة الخارجية، فإنه كذلك يساهم في رفع المستوى المهني لوظيفة المراجعة الداخلية (Messier et al., 2011). حيث يمكن للمراجع الخارجي الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين للحد من الازدواجية في العمل وتخفيض تكلفة عملية المراجعة الخارجية، كما يمكنه الاستعانة بالمراجعين الداخليين في فهم نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومستوى الامتثال له. كما يعد هذا التعاون مهماً بالنسبة للمراجع الخارجي في ظل سرعة معدل التقدم التكنولوجي حيث يصبح من الصعب على المراجعين الخارجيين فهم النظم المتعددة المستخدمة لدى عملائهم من دون مساعدة المراجعين الداخليين (Brown, 1990). أما بالنسبة للمراجعين الداخليين فيمكنهم الاستفادة من خبرات المراجع الخارجي في المجالات التي تعزز قوة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، مثل التعرف على أساليب المراجعة المختلفة التي يستخدمها المراجع الخارجي (Haron et al., 2004; Schneider, 2009). وبمجرد أن يقرر المراجع الخارجي الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يجب أن يكون مدعوماً بفهم كامل لقوة وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل. حيث يجب عليه تقييم كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين وكذلك جودة وفعالية عملهم (SAS No. 65, par 8). وقد أكد ذلك العديد من الباحثين، فقد ذكر (Al-Twaijry et al., 2004) أنه لاتخاذ قرار بشأن الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين،

الشائعة المدروسة هي نفس تلك العوامل التي اكدت عليها المعايير المهنية وهي : الموضوعية ، والكفاءة ، وأداء العمل (Gramling et al.2004). كما عنيت عدد من الدراسات بترتيب هذه العوامل حسب أهميتها النسبية إلا أنها توصلت إلى نتائج متضاربة وغير حاسمة. فعلى سبيل المثال ، دراسة (Suwaidan&Qasim,2010) ودراسة (Desai et al.2010) توصلتا إلى أن الموضوعية تُعد العامل الأهم في تقييم قوة وظيفة المراجعة الداخلية تليها الكفاءة والأداء في العمل. وفي المقابل توصل باحثون آخرون إلى أن على المراجعين الخارجيين عند تقييم عمل المراجعين الداخليين التركيز على كفاءة المراجعين الداخليين وأداء العمل ، ورأوا أن عامل الموضوعية أقل أهمية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين نتيجة المكانة الفريدة لوظيفة المراجعة الداخلية في المنظمة لا يدعم استقلال وموضوعية المراجعين الداخليين (Haron et al.2004; Ramasawmy and Ramen, 2012) واهتم عدد من الباحثين بدراسة العوامل التنظيمية والبيئية التي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية ، كالعوامل المرتبطة بحوكمة لجنة المراجعة في المنشأة محل المراجعة (مثل دراسات : (Grambling et al.,2004,Cohen et al.2007, Ramasawmy and Ramen,2012, Desai et al.2010) ، وتأثير عامل مخاطر أعمال العميل على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد (مثل دراسات : (Messier et al., 2011, Maletta, 1993, Munro and Stewart, 2011, Glover et al.2008) . وفي ضوء ما سبق ، تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة تصور المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة اليمينية عن إمكانية الاستفادة من المراجعة الداخلية خلال أداء مهام المراجعة الخارجية ، من خلال التحقق من تقييمهم لمستوى أهمية مؤشرات عوامل جودة المراجعة الداخلية الثلاثة التي تضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA, 610) ، وتأثير ذلك على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة

على المستوى الدولي ، قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IIASB) في عام 2011م بتنقيح المعيار الدولي (ISA,610) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" ، وأصبح المعيار ساري المفعول ابتداءً من منتصف ديسمبر 2013م. وذكر المعيار أنه إذا كان لدى المنشأة محل المراجعة وظيفة تدقيق داخلي فإنه يتوقع أن يقوم المراجع الخارجي باستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة أو الحد من مدى إجراءات المراجعة التي يتعين القيام بها مباشرة من قبل المراجع الخارجي ، وعليه قبل ذلك تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه ، وتحديد ما إذا كان هذا العمل كافيًا لأغراض المراجعة. وتناول المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعة الداخلية كجزء من عملية جمع أدلة المراجعة التي يقوم بها ، وإمكانية استخدامه لوظيفة المراجعة الداخلية لتقديم مساعدة مباشرة تحت توجيه وإشراف المراجع الخارجي. وحدد المعيار عدة شروط يجب على مدقق الحسابات الخارجي الالتزام بها ليكون قادرًا على استخدام عمل المراجعين الداخليين ، كما تضمن المعيار إطاراً من ثلاثة عوامل لجودة المراجعة الداخلية هي : (1) الموضوعية و(2) الكفاءة و(3) جودة إداء العمل ، وهي العوامل التي يجب أن يتضمنها تقييم المراجع الخارجي للمراجعة الداخلية لمنع استخدام هذا العمل بشكل أكثر من اللازم أو بشكل لا مبرر له. كما قدم مجموعة من المؤشرات التي يمكن الاسترشاد بها في تقييم العوامل الثلاثة.

وقد حظيت العلاقة بين المراجع الخارجي والداخلي باهتمام كبير من الباحثين ، وتركزت معظم البحوث على دراسة عوامل تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية والعلاقة فيما بينها وتأثيرها على تشكيل قرار الاعتماد ، وتبين النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة أن العوامل

واعتمد البحث في تحديد متغيرات العلاقة بين كل من المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخلية على دراستين قيمتين تضمنتهما مجلة المراجعة الصادرة عن جمعية المحاسبة الأمريكية لكل من (Gramling, et al., 2004) والتي اهتمت بالتأصيل العلمي لهذه العلاقة من وجهة نظر حوكمة الشركات باعتبار أن كلاً من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من أطراف الحوكمة جنباً إلى جنب مع لجنة المراجعة. بالإضافة إلى الدراسة الحديثة التي تضمنتها مجلة المراجعة لكل من (Bame-Aldred et al., 2013) والتي تضمنت مسحاً مهماً للدراسات التي تضمنها الأدب المهني حول أبعاد علاقة المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي. كما تأتي هذه الدراسة استكمالاً لجهود دراسة وتشخيص وضع المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال اليمنية من وجهات نظر متعددة والتي قام بها (الوشلي، 2011، الوشلي والمخضار، 2013)، حيث كان هدف البحث الأول تشخيص وضع وظيفة المراجعة الداخلية في البنوك اليمنية في ظل متطلبات حوكمة الشركات، بينما استهدف البحث الثاني دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وأثر ذلك على الأداء المالي للبنوك اليمنية.

ما تبقى من الدراسة مقسم على النحو التالي: القسم الثاني يتضمن استعراضاً للأدبيات ذات الصلة بالدراسة وتطويراً لفرضياتها، ويعرض القسم الثالث المنهجية المستخدمة في الدراسة. فيما يتناول القسم الرابع نتائج اختبار فرضيات الدراسة، ويتضمن القسم الخامس ملخصاً للبحث ومناقشة للنتائج وعرضاً للاستنتاجات، وتضمن الجزء السادس والأخير توصيات الدراسة.

الداخلية. كما تفحص الدراسة تأثير العوامل التنظيمية والبيئية للمنشأة محل المراجعة، وعلى وجه التحديد العوامل المتعلقة بلجنة المراجعة، وحجم المنشأة ومستوى مخاطر الأعمال، ومستوى التعقد الإلكتروني في أعمال المنشأة محل المراجعة، على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. واهتم البحث بهذه العوامل نظراً لندرة البحوث التي تدرس تأثير العوامل التنظيمية والبيئية على قرار اعتماد المراجع الخارجي (Bame-Aldred et al., 2013).

ويستند الباحث على عدد من المبررات لإجراء هذه الدراسة لعل أبرزها تأكيد المنظمات المهنية الدولية على أهمية العلاقة بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية والذي يظهر من خلال إعادة تنقيح وإصدار المعيار الدولي (ISA, 610). كما إن الأدلة المستخلصة من الدراسات التجريبية التي أجريت في البيئات المتقدمة والتي تشير إلى وجود اتجاه متزايد لدى القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية نحو تقديم الدعم للمراجعة الخارجية تشكل حافزاً لدراسة هذه العلاقة في بيئة الدول الأقل نمواً التي تندر فيها مثل هذه الدراسات مثل البيئة اليمنية. يضاف إلى ذلك أن نتائج الدراسة لها آثار عملية محتملة على المراجعين الخارجيين والداخليين والشركات في بيئة الأعمال اليمنية. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراجعين الخارجيين الاستفادة من نتائج هذه الدراسة في الحد من جهود المراجعة من خلال الفهم الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية وعوامل جودتها. كما أن نتائج الدراسة من المحتمل أن تقدم الدعم للأطراف ذات العلاقة من خلال تكوين فهم أعمق بشأن الجوانب المختلفة لعلاقة العمل بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين وتحديدًا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في اليمن.

2. مراجعة الأدبيات وبناء الفرضيات

عرف معيار المراجعة الدولي (ISA, 610) المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة داخل الكيان تنفذ أنشطة تأكيد وتقديم خدمات استشارية تهدف إلى تقييم وتحسين فعالية حوكمة المنشأة، وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة الداخلية". ويتضح من التعريف أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يتضمن تقديم خدمات التأكيد حول الأداء والالتزام بالسياسات والإجراءات، كما تؤثر على الأحداث المستقبلية نتيجة لمراجعتها وتقييمهما المستمر للضوابط والإجراءات، وتشمل في ذلك جميع ما يخص المنظمة من جوانب مالية وغير مالية على حد سواء.

في المقابل تهدف المراجعة الخارجية إلى تقديم رأي مستقل حول مدى عدالة العرض في القوائم المالية، ويتطلب ذلك معرفة ما إذا كانت القوائم المالية مطابقة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وما إذا كانت تعرض المركز المالي للمنظمة بصورة عادلة. ولتحقيق ذلك فإن على المراجع الخارجي القيام بالعديد من اختبارات المراجعة ومن ضمنها تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة كونها ذات صلة بالقوائم المالية للتحقق مما إذا كانت قادرة على منع واكتشاف وقوع الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وتقييم إمكانية الاعتماد على العمل المنجز للمراجعة الداخلية، نظراً لما يتميز به نطاق المراجعة الداخلية كونه أكثر شمولية وأوسع بكثير من المراجعة الخارجية، كما تكمن قيمة وظيفة المراجعة الداخلية في قدرتها على الاطلاع عن كثب على كل عمليات المنشأة الأساسية خاصة تلك التي توجه الأرقام المالية قبل أن تصل هذه الأرقام إلى السجلات.

وقد أشار (Wood, 2004) إلى أن هناك إهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية من خلال ما تصدره من معايير لزيادة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية نظراً لما تتمتع به الأخيرة من وضع تنظيمي في

المنظمة يجعلها على دراية بالمنظمة، ومن ثم فإن اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية يعمل على زيادة الثقة بالمعلومات المتعلقة بالمنشأة وإعادة الثقة بالقوائم المالية، وتحقيق الكفاءة والفعالية للمنشأة محل المراجعة بتخفيض تكاليف المراجعة من خلال التقليل من الازدواجية والتكرار في العمل.

1/2 إطار تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية

أشار المعياران الأمريكيان (65)، (128)، SAS No, إلى وجود ثلاثة عوامل تشير لمستوى جودة وظيفة المراجعة الداخلية ويجب على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار قبل الاستفادة من وظيفة المراجعة الداخلية وهي الكفاءة والموضوعية وأداء العمل (Gramling et al. 2004). وقد أخذ المعيار الدولي (ISA, 610) بتلك العوامل، حيث يتطلب من المراجعين الخارجيين تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية قبل اتخاذ قرار الاعتماد عليها، من حيث الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة (الموضوعية)، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية (الكفاءة)، وما إذا كانت المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً في جمع وتقييم أدلة المراجعة (أداء العمل). وسيتناول القسم التالي التعريف بهذه العوامل ونتائج الدراسات السابقة حول أهمية ومؤشرات هذه العوامل.

لذلك فقد كان هدف العديد من البحوث المبكرة في هذا المجال تحديد المؤشرات المستخدمة في قياس هذه العوامل وتحديد مدى أهمية كل عامل من هذه العوامل في التقييم العام للمراجع الخارجي. (على سبيل المثال، (Schneider 1984, 1985; Margheim 1986; Messier and Schneider 1988).

وخلصت هذه البحوث عموماً، وبما يتفق مع التوجيه المهني، إلى أن أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية،

المراجعين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في أداء عملهم. ولتحقيق الدرجة المطلوبة من الاستقلال، يجب تمكين مدير المراجعة الداخلي من الوصول المباشر وغير المقيد إلى كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، عن طريق علاقة التقرير المزدوجة (IIA,2009). وأعتبرت هذه المعايير بأن إحدى وسائل تقييم موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية هو قيام المراجع الخارجي بفحص علاقة التقرير لوظيفة المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أن هذه المعايير تتيح توجيه تقارير المراجعة الداخلية للعديد من الأطراف داخل المنظمة، إلا أنها تتطلب أن يقدم مدير المراجعة الداخلي التقارير إلى المستوى الذي يسمح لوظيفة المراجعة الداخلية الوفاء بمسؤولياتها.

واعتبرت معظم الدراسات أن علاقة التقرير- الجهة التي توجه لها تقارير المراجعة الداخلية- المقياس الأكثر أهمية من قبل المراجعين الخارجيين عند تقييم موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يعد توجيه تقارير وظيفة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة مؤشراً على موضوعيتها، وكلما ضعفت هذه العلاقة لصالح الإدارة التنفيذية كان مؤشراً على ضعف موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال، توصلت دراسة (Sarens, and DeBeelde, 2006) في دراستهم لتوقعات وتصورات الإدارة العليا والمراجعين الداخليين في بلجيكا، إلى أن الموضوعية كانت غائبة عندما كانت وظيفة المراجعة الداخلية تعمل في المقام الأول في دعم الإدارة، وعندما تكون علاقتها ضعيفة بلجنة المراجعة. وأشارت دراسة (Peurse, 2005)، إلى أن علاقة تقرير المراجعة الداخلية من العوامل التي تؤثر على استقلال المراجعين الداخليين عن الإدارة التنفيذية. وبشكل أكثر تشدداً أشار (Ahlawat and Lowe, 2004) إلى أن المراجعين الداخليين يتأثرون بشدة بعلاقة التقرير، وأن وجود الإدارة التنفيذية ضمن الجهات التي تتلقى

والكفاءة، والموضوعية كل منها يؤثر على الاعتماد، إلا أن هذه العوامل الفردية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف في تأثيرها النسبي (Gramling et al.2004). كما أكدت الدراسات الحديثة تلك النتائج، فالدراسة الهامة التي قام بها (Gramling et al.2004) وهدفت إلى دراسة العوامل الشائعة في الأدب المهني التي يمكن للمراجع الخارجي الاسترشاد بها عند تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتشكيل قرار الاعتماد، خلصت إلى أن العوامل الأكثر شيوعاً في الأدب المهني هي: الموضوعية، والكفاءة، وأداء العمل. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن تلك العوامل هي ذات العوامل التي أكدت عليها المعايير الأمريكية. وفيما يلي سنتناول بشيء من التفصيل التعريف بهذه العوامل وأهم المؤشرات المستخدمة في قياسها.

1/1/2 الموضوعية

عرف المعيار الدولي (IAS,610) الموضوعية بأنها "القدرة على أداء المهام دون السماح بأي تحيز نتيجة تضارب المصالح أو أي تأثير لا مبرر له من أي طرف قد يؤدي لتجاوز الأحكام المهنية". ولتجنب هذا الوضع تطلب المعيار أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية في وضع تنظيمي داخل المنظمة يخولها صلاحية السلطة والمساءلة لأداء مهامها بحرية. كما اعتبر المعيار أن المستوى الذي تسلم له تقارير المراجعة الداخلية يعد مؤشراً رئيساً للموضوعية. فضلاً عن بعض العوامل الأخرى مثل تبعية المراجعة الداخلية، والجهة التي تتولى الإشراف عليها في المنظمة، ومدى اشتراكها في المهام الإدارية والتشغيلية، ومدى وجود قيود على نطاق عملها.

من جانب آخر، نص المعيار (1100) من معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعة الداخلية الأمريكي (IIA) والمتعلقة بالاستقلال والموضوعية، بأنه يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلي مستقلاً، وأن على

من خلال مؤهلات وخبرة المراجعين المعنيين (Gramling and Hermanson, 2009; Zain et al., 2006). فقد عرف (Arens and Loebbecke, 1991) بأنها "القدرة على قبول التعهد المهني واستكماله بوجود المعرفة التقنية اللازمة". وتوصلت دراسة (Zulkifflee, et al., 2012) إلى أنه كلما زادت كفاءة المراجع الداخلي ازداد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، وتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي في هذه الدراسة من خلال الخبرة ومهارات استخدام الحاسوب والتكنولوجيا، وعدد ساعات التدريب والشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي، وفترة عمل المراجع الداخلي في المنشأة. وأشارت نتائج دراسة (Haron H., et al., 2004) إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن برنامج التدريب المستمر الذي يتضمن تغطية شاملة لعمليات الشركة والسياسات والإجراءات هو المؤشر الأكثر أهمية لعامل كفاءة المراجعين الداخليين وفي التأثير على قرار الاعتماد على المراجعة الداخلية.

فيما توسع بعض الباحثين في المعارف والمهارات التي يجب أن تتوفر في المراجعين الداخليين، فعلى سبيل المثال، ركز (Harrington, 2004) على المؤهلات والخبرة والمهارات في مجال تكنولوجيا المعلومات، فيما اقترح (Seol and Sarkis, 2005) نوعين من المهارات ذات صلة بالكفاءة هي المهارات المعرفية والمهارات السلوكية، ويتطلب الجانب المعرفي أن يظهر المراجع مهارات تقنية وتحليلية وتقديرية، أما المهارات السلوكية فتتطلب أن يمتلك المراجع مهارات جيدة في التعامل مع الآخرين والمهارات التنظيمية. في حين أشار (Picket, 2004) إلى قيمة القدرات المعرفية (مثل مهارات التركيز، والمبادرة والحسم والتوازن) بالنسبة للمراجع الداخلي، فيما اشارت دراسة (Smith, 2005) إلى أن مهارات الاتصال تعتبر اساسية في هذا المجال.

تقارير المراجعة الداخلية يعتبر وضعاً غير مناسب لموضوعية المراجعة الداخلية. وذكرت دراسة (James, 2003) أنه متى كانت التقارير توجه للإدارة التنفيذية بدلاً من لجنة المراجعة، فإن ذلك يحد من قدرة المراجعة الداخلي على حماية المنظمة ضد الأنشطة الاحتيالية. وذكرت دراسة (Glascock, 2002) أن العلاقات الوثيقة بين الإدارة التنفيذية ووظيفة المراجع الداخلي تجعل من الصعوبة تحقق الموضوعية والاستقلال لوظيفة المراجعة الداخلية.

2/1/2 الكفاءة

تعتبر كفاءة موظفي المراجعة الداخلية أمراً بالغ الأهمية، ويجري تصنيف هذا العامل كمكون رئيس لفعالية نشاط المراجع الداخلي، وحسب معيار المراجعة الدولي (IAS, 610) فإن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية تشير إلى مدى توفر قدر من المعارف والمهارات والمحافظة عليها بالمستوى المطلوب بما يمكن من أداء المهام الموكلة باحترافية وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها. وتشمل أهم العوامل التي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي للكفاءة، مدى توفر موارد كافية ومناسبة للوظيفة تتناسب مع حجم المنظمة وطبيعة عملياتها، وتوفر سياسات ثابتة تنظم توظيف وتدريب المراجعين الداخليين وتوزيع المهام والاختصاصات، ومدى حصول المراجعين الداخليين على التدريب التقني الكافي الذي يمكنهم من الحصول على الخبرة المهنية المتخصصة ذات الصلة. كما تعد عضوية المراجع الداخلي في المنظمات المهنية مؤشراً هاماً على الكفاءة. كما تتطلب معايير المراجعة الداخلية أن يكون المراجعون الداخليون مؤهلين بما فيه الكفاية، ويمتلكون المعارف والمهارات المطلوبة لأداء المسؤوليات المرتبطة بواجبات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (IIA, 2006). وغالباً ما يشار إلى أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على الكفاءة والتي تظهر

4/1/2 تصنيف عوامل جودة المراجعة الداخلية حسب أهميتها النسبية :

نستنتج من الاستعراض السابق للأدب المهني وجود اتفاق الباحثين على أن كل من الموضوعية والكفاءة وأداء العمل والتفاعل فيما بينها تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يتفق مع المعايير المهنية، كما تشير نتائج الدراسات السابقة إلى أن هذه العوامل تختلف فيما بينها في تأثيرها النسبي على هذا القرار (Gramling et al., 2004). إلا أن أغلب الباحثين توصلوا إلى نتائج متضاربة حول أكثر العوامل الثلاثة أهمية، وأرجع (Krishnamoorthy, 2002) هذا التعارض إلى اختلاف المعايير المستخدمة كمؤشرات لعوامل جودة المراجعة الداخلية. ومع ذلك تمكن عدد من الباحثين من تصنيف هذه العوامل حسب أهميتها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. ويمكن تقسيم نتائج هذه الدراسات إلى قسمين، القسم الأول منها يعطي أهمية أكبر للموضوعية على حساب عاملي الكفاءة وجودة أداء العمل، (مثل دراسات: Brown, 1983; Suwaidan & Qasim, 2010; Desai et al. 2010).

أما الجزء الآخر من الدراسات السابقة، فيرى أن عاملي جودة العمل أو الكفاءة أكثر تأثيراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، فعلى سبيل المثال، خلصت دراسة (Schneider, 1984) وهي من الدراسات الرائدة في هذا المجال، إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن جودة العمل الذي تقوم به المراجعة الداخلية هو العامل الأكثر أهمية يليه عاملا الكفاءة والموضوعية. وقد أكدت نتائج دراسة Schneider عدد من الدراسات اللاحقة، مثل دراستي

(Margheim, 1986; Edge & Farley, 1991).

وفي نفس الاتجاه توصلت دراستي (Tiessen, and

Colson, 1990; Maletta, 1993) إلى تقدم عامل الكفاءة

من جانب آخر، ذكر بعض الباحثين أنه بينما يصعب على المراجع الخارجي في الواقع العملي العثور على دليل مباشر لجميع عوامل جودة المراجعة الداخلية الثلاثة، إلا أنه يكون من الأسهل نسبياً للمدقق الخارجي العثور على أدلة حول كفاءة المراجعين الداخليين (Krishnamoorthy, 2002)، حيث يمكن للمدققين الخارجيين وبمستوى عالٍ من الثقة تحديد مدى كفاءة المراجعين الداخليين إذا كان المراجعون الداخليون مجازين من قبل المنظمات المهنية المعروفة مثل (AICPA) أو (IIA)، وعند امتلاك المراجعين الداخليين للخبرة المهنية الكافية في مهنة المراجعة.

3/1/2 جودة العمل

يعتبر المعيار الدولي (IAS, 610, 2013) أن تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية لمنهج منظم ومنضبط في التخطيط والتنفيذ والإشراف والفحص والتوثيق لأنشطتها هو ما يميز أنشطتها عن أنشطة المراقبة المستمرة التي يمكن القيام بها داخل المنظمة. وتشمل العوامل التي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي للعمل المنجز مدى وجود وكفاية واستخدام إجراءات وتوجيهات موثقة تغطي مجالات المراجعة التي تقوم بها مثل: تقييم المخاطر، وبرامج العمل، والتوثيق وإعداد التقارير، ومدى مناسبتها لحجم وظروف المنظمة.

أما فيما يتعلق بمؤشر جودة أداء العمل المنجز فقد توصلت دراسة (Haron, et al., 2004) إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن متابعة إجراءات التصحيح التي أوصت بها المراجعة الداخلية في المراجعات السابقة تعتبر مؤشر على جودة العمل الذي يقوم به المراجعون الداخليون. وتتفق هذه النتائج المتعلقة بمعياري الكفاءة والعمل المنجز التي حددتها الدراسة مع بعض الدراسات السابقة (مثل Maletta, 1993; Tiessen and Colson, 1990; Schneider, 1984).

وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (Desai et al. 2010) أن نمذجة العلاقة بين العوامل الثلاثة لجودة المراجعة الداخلية هو خطوة أساسية في تقييم قوة هذه الوظيفة وفي تقييم القدرة على الاعتماد عليها.

وبناء على ما سبق سيتم دراسة الأهمية النسبية لمؤشرات قياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية من حيث تأثير هذه المؤشرات على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة في المنشأة محل المراجعة في البيئة اليمينية، من خلال الفرضية الآتية:

الفرضية (1): تؤثر المؤشرات المستخدمة في قياس موضوعية وكفاءة وجودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الداخلي بالاعتماد على هذه الوظيفة أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية.

كما سيتم دراسة وتحليل الاختلاف في مستوى الأهمية النسبية بين العوامل الثلاثة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية- الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل- بالنسبة لتأثيرها على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على هذه الوظيفة أثناء أدائه لمهام المراجعة الكاملة في المنشأة محل المراجعة في بيئة المراجعة اليمينية، من خلال الفرضية الآتية:

الفرضية (2): يوجد اختلاف في مستوى الأهمية النسبية بين عوامل تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية الثلاثة-الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل- من حيث تأثيرها على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على هذه الوظيفة أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية.

2/2 تأثير خصائص المنشأة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية 1/2/2 مخاطر أعمال المنشأة

أشار العديد من الباحثين إلى وجود تأثير محتمل لمخاطر أعمال المنشأة على تقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وقرار الاعتماد عليها، نظراً للدور المتوقع لوظيفة المراجعة الداخلية في مساعدة المراجعين الخارجيين

في الأهمية النسبية على عاملي جودة العمل والموضوعية. وقد أكدت دراسة (Haron et al. 2004) تلك النتائج كما قدمت تبريراً للترتيب السابق لعوامل الجودة حسب أهميتها، بالقول إن المراجعين الخارجيين يركزون عند تقييم عمل المراجعين الداخليين على عاملي الكفاءة وأداء العمل، ويعطون أهمية أقل لعامل الموضوعية نظراً للمكانة الفريدة للمراجعين الداخليين باعتبارهم موظفين في المنظمة. كما توصلت دراسة (Mihret, 2011) إلى أن أداء المراجع الداخلي يعتبر أهم العوامل التي تحدد مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

وعلى النقيض مما سبق، أشار (Krishnamoorthy, 2002) إلى أنه من غير المجدي محاولة ترتيب العوامل الثلاثة بما أنه يتوقع أنه لا يمكن لعامل واحد منها أن يسيطر على تقييم المراجعين الخارجيين لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل جميع الظروف، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تفاعل بين هذه العوامل، حيث تبين أن أداء العمل كان قليل الأهمية عندما يكون لدى المراجعين الخارجيين وجهة نظر سلبية حول موضوعية أو كفاءة المراجع الداخلي، والعكس صحيح، باعتبار أن المراجع الموضوعي والكفاء سوف يكون أكثر ميولاً نحو إصدار أحكام من شأنها تحسين أداء العمل.

وقد تضمنت دراسة (Ramasawmy and Ramen, 2012) خلاصة لما توصل إليه الأدب المهني في هذا المجال، وأشارت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يهتم بعدة أمور تتعلق بالمراجع الداخلي قبل أن يقرر الاعتماد منها الموضوعية والكفاءة والأداء في العمل، ووجدت الدراسة علاقة إيجابية بين كفاءة المراجع الداخلي وكل من موضوعيته وأدائه، كما أن المراجع الخارجي يهتم بالعوامل الثلاثة مجتمعة عند تحديد مدى اعتماده على عمل المراجع الداخلي.

بشكل إيجابي مع عدد من العوامل منها وجود حوكمة أفضل للجنة المراجعة، والخبرة التنظيمية لمدير المراجعة الداخلي، والمهام التي تشمل مراجعة تكنولوجيا المعلومات وتحليل الرقابة، واستخدام تكنولوجيا متطورة في المراجعة، وتكرار برنامج تطوير الموظفين، وحجم المنظمة وعدد الشركات التابعة الأجنبية داخل المنظمة.

بالإضافة مع النتائج السابقة توصلت دراسة (Anderson et al.2012) إلى أن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تتأثر بشكل كبير بحجم المراجعة الداخلية. على سبيل المثال، المنظمات التي كان لديها تركيز كبير على إدارة المخاطر وأنشطة التأكيد تكون حجم وظائف المراجعة الداخلي فيها أكبر من تلك التي تركز في الغالب على أنشطة المحاسبة المالية. وأشارت النتائج إلى أن وظائف المراجعة الداخلية التي تضع استثمارات كبيرة في أداء أنشطة تدقيق تكنولوجيا المعلومات، والاستثمار في أدوات المراجعة أكثر تعقيداً تتراوح ما بين برامج المراجعة الإلكترونية إلى تقنيات المراقبة المستمرة، ووجدوا دعماً تنظيمي لوظائف المراجعة الداخلي بحجم أكبر.

نتائج الدراستين توسع أبعاد التحليل المحتمل للمراجع الخارجي لكفاءة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية، بما أن حجم وظيفة المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات والمراجعة المستمر هي استثمارات مهمة في المراجعة الداخلية تزيد بشكل عام من فعاليتها وموضوعيتها. وبشكل عام، تشير هذه البحوث إلى أن المراجع الخارجي يظهر حساسية عالية للبيئة التي تعمل فيها ووظيفة المراجعة الداخلية.

وبناء على ماسبق، سيتم دراسة تأثير خصائص المنشأة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة من خلال اختبار الفرضية الآتية:

- الفرضية (3): توجد علاقة إيجابية بين خصائص المنشأة

في فهم الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والإجراءات الأساسية في المنظمة (Messier et al.,2011).

ومن الدراسات المبكرة في هذا المجال ما تناولته دراسة (Maletta,1993) عن مدى تأثير المخاطر الكامنة على موضوعية وكفاءة المراجعين الداخليين والعمل المنجز وأثر ذلك على قرارات المراجعين الخارجيين بالاعتماد عليها. وخلصت الدراسة إلى أن المخاطر الكامنة أثرت على قرارات المراجعين الخارجيين بالاعتماد، حيث يزيد اعتمادهم على وظيفة المراجعة الداخلية كلما زادت المخاطر الكامنة في الشركة محل المراجعة. وعلى العكس من ذلك، خلصت دراسة (Glover et al.2008) إلى أن المستويات العالية للمخاطر الكامنة تخفض من اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أدت المخاطر المحاسبية المرتفعة إلى تخفيض استفادة المراجع الخارجي من وظيفة المراجعة الداخلية سواء من خلال تقديم المساعدة المباشرة أو استخدام العمل المنجز بالفعل. كما لاحظ (Munro and Stewart, 2011) أن بيئة مخاطر أعمال العميل وعلاقة تقرير المراجعين الداخليين بلجنة المراجعة تؤثر على قرار المراجعين الخارجيين بالاعتماد على المراجعين الداخليين.

2/2/2 حجم المنشأة والتعدد الإلكتروني لعملياتها التشغيلية

من العوامل التي يعتقد الباحث بأنها قد تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية عاملاً حجم المنشأة محل المراجعة ومستوى التعدد الإلكتروني لعملياتها لارتباط هذين العاملين بحجم المنشأة وجودة وظيفة المراجعة، مما قد يكون له تأثير على تقييم المراجع الخارجي وقراره بالاعتماد من عدمه.

فقد توصلت دراسة (Anderson et al.2010) إلى وجود ارتباط بين حجم المراجعة الداخلي وحوكمة لجنة المراجعة. وأشارت النتائج إلى أن حجم المراجعة الداخلي يرتبط

محل المراجعة (حجم المنشأة، ومستوى مخاطر الأعمال، ومستوى تعقد عملياتها) وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية.

3/2 تأثير حوكمة لجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية:

تعتبر حوكمة الشركات وخاصة ما يتعلق بتنظيم لجنة المراجعة من العوامل التي حظيت باهتمام الباحثين لتأثيرها الايجابي على موضوعية وجودة وظيفة المراجعة الداخلية وتباعاً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد عليها. وقد اهتمت عدد من الدراسات بشكل مبكر بدراسة تأثير وجود لجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، فعلى سبيل المثال أشار (Grambling et al., 2004) إلى أن وجود علاقة قوية بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعمل على توفير بيئة مناسبة تساعد المراجعة الداخلي على تنفيذ أنشطتها المتعلقة بالحوكمة، فيما أشار (Cohen et al. 2007) إلى إن جودة حوكمة الشركات يمكن أن تلعب دوراً حاسماً في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية من قبل المراجعين الخارجيين. كما توصلت دراسة (Fawzia, 2010) إلى أن التزام لجنة المراجعة والإدارة بتعزيز التعاون يعد من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. وتوصلت دراسة (Schneider, 2009) إلى أنه يمكن تعزيز اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي من خلال مساهمة لجنة المراجعة بتشجيع التعاون بين الطرفين، وأشارت إلى أن التعاون بينهما يعمل على تقليل الجهود المزدوجة والأعمال المكررة ومن ثم تخفيض أتعاب المراجع الخارجي.

وفيما يتعلق بتأثير خصائص لجنة المراجعة على قرار الاعتماد، توصلت دراسة (Desai et al. 2010) إلى أن

العوامل المرتبطة بجودة لجنة المراجعة تؤثر على قوة وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه لا يمكن اعتبار وظيفة المراجعة الداخلية قوية إذا كان هناك دليل على وجود لجنة تدقيق ضعيفة أو عدم وجود دليل على جودة لجنة المراجعة. وبالانساق مع ذلك، توصلت دراسة (Krishnamoorthy and Maletta, 2012) إلى أن العوامل المرتبطة بجودة الحوكمة (أي الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة ومقياس قوة مجلس الإدارة) ترتبط بشكل إيجابي بتقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وللتنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. ووجدوا أيضاً أن فوائد وظيفة المراجعة الداخلية المرتبطة بزيادة الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة تضعف عندما توجه تقارير لجنة المراجعة لمجلس إدارة يفقر للاستقلال.

وبشكل عام، تشير نتائج البحوث إلى أن المراجع الخارجي يأخذ في الاعتبار العوامل التنظيمية عند تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأشارت بعض هذه الدراسات إلى أن ضعف لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة قد يعوق اعتماد المراجع الخارجي حتى لو كانت وظيفة المراجعة الداخلية عالية الجودة (Abbott et al. 2012; Desai et al. 2010; Krishnamoorthy and Maletta 2012)، لأن أعمال المراجعة الداخلية قد لا تساهم بشكل فعال في الحوكمة والرقابة التنظيمية. كما تشير هذه النتائج إلى أن التركيز على علاقة تقرير وظيفة المراجعة الداخلية كمؤشر على موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية قد لا تكون كافية، وأن هناك عدداً من العوامل المتعلقة بالحوكمة مثل جودة لجنة المراجعة وفعاليتها واستقلالها والثقافة المالية لأعضائها، ومستوى التواصل بين وظيفة المراجعة الداخلي ولجنة المراجعة يمكن أن يكون لها تأثير واسع النطاق على موضوعية وجودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومن ثم على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد عليها. لذا سيتم دراسة وتحليل تأثير جودة حوكمة لجنة المراجعة على قرار

كمساعدين يقلل من تأخير المراجعة ومن ثم يزيد من كفاءة المراجعة الخارجية.

من جانب آخر أشار المعيار الدولي (610) إلى أن طبيعة اعتماد المراجع الخارجي تشير إلى العمل المنفذ سابقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية والذي يمكن استخدامه من قبل مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن شقين: (1) اختبار فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية المنفذ من قبل المراجع الداخلي، و(2) الإجراءات الجوهرية: وتتضمن الاختبارات التي نفذت من قبل المراجع الداخلي ويمكن للمراجع الخارجي الاستفادة منها كجزء من الاختبارات الجوهرية التي يجب عليه القيام بها، ومن أمثلتها ملاحظات الجرد، واختبار الامتثال للمتطلبات التنظيمية، ومراجعة أو فحص المعلومات المالية للشركات التابعة التي ليست مكونات هامة للمجموعة.

وقد خلصت دراسة (Cohen and Hanno, 2000) إلى أن المراجعين الخارجيين أكثر ميلاً للاعتماد على الأعمال المنفذة من قبل المراجعة الداخلية والمتعلقة بتقييم الرقابة وليس الأعمال المتعلقة بالاختبارات الجوهرية. وأكدت تلك النتائج دراسة (Munro and Stewart, 2011) التي خلصت إلى أن المراجعين الخارجيين يميلون نحو الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق باختبار الرقابة الداخلية وليس في إجراءات الاختبارات الجوهرية وبرر الباحثان ذلك بأن اختبار الرقابة ينظر إليه على أنه أكثر موضوعية وميكانيكية.

وسيتم دراسة تصورات المراجعين الخارجيين حول مدى وطبيعة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في البيئة اليمينية من خلال اختبار الفرضية الآتية:

الفرضية (4): يفضل المراجعون الخارجيون الاعتماد على المراجعة الداخلية من خلال الاعتماد على الأعمال المنفذة سابقاً والمتعلقة بالرقابة الداخلية، ولا يفضلون الاعتماد

المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة اليمينية من خلال اختبار الفرضية التالية:

الفرضية (3): توجد علاقة إيجابية بين مستوى حوكمة لجنة المراجعة وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية.

4/2 مدى وطبيعة اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية

نص المعيار (ISA,610,A 15) أنه بمجرد أن يقرر المراجع الخارجي أن عمل ووظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، فإن الاعتبار الأول هو تحديد ما إذا كانت طبيعة ونطاق عمل ووظيفة المراجعة الداخلية التي تم القيام بها، أو يتم التخطيط لأن يؤديها المراجع الداخلي، ذات صلة باستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. وهنا يظهر جانب آخر يجب على المراجع الخارجي اتخاذ قرار حوله، وهو تحديد مدى وطبيعة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

ويأخذ مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعته للقوائم المالية للمنشأة أحد شكلين: (1) الاعتماد على العمل المنفذ سابقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة، أو (2) الاستعانة بالمراجعين الداخليين كمساعدين لأداء بعض المهام تحت إشرافه.

وقد تبينت نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة الاعتماد، فعلى سبيل المثال، يرى (Pizzini et al. 2011) أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تقلل من تأخير المراجعة، من خلال اعتماد المراجع الخارجي على الأعمال المنفذة سابقاً من موظفي المراجعة الداخلية وليس عندما يعملون كمساعدين. وعلى العكس من ذلك، أشارت دراسات أخرى (Abbott et al. 2012, Lin et al. 2011) إلى أن استعانة المراجع الخارجي بموظفي المراجعة الداخلية

الداخلية يزيد من كفاءة المراجعة، مما يؤدي إلى التقليل من تأخير المراجعة ومن ثم زيادة كفاءة المراجعة الخارجية.

من جانب آخر، خلصت عدة دراسات إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يقلل من أتعاب المراجعة الخارجية من خلال تحقيق جزء من الوفورات في تكاليف المراجعة الخارجية، وهو ما أكدته عدة دراسات حديثة، مثل دراستي (Abbott et al. 2012) (Prawitt et al. 2011). والتين توصلتا إلى أن قضاء وظيفة المراجعة الداخلية عدة ساعات مراجعة في تقديم مساعدة مباشرة للمراجع الخارجي يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية. وسيتم دراسة مدى إلمام وإقتناع المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بفوائد اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية من خلال اختبار الفرضية التالية:

الفرضية (5): يدرك المراجعون الخارجيون أن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يحسن من كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية وبما يعود بالفائدة على المراجع الخارجي والمنشأة محل المراجعة.

3. منهجية الدراسة

1/3 أداة جمع البيانات

الهدف الأول للدراسة تمثل في التحقق من تصورات عينة من المراجعين الخارجيين وعلى الأهمية التي يولونها لعدد من العوامل التي قد تؤثر على اعتمادهم على المراجع الداخلي خلال التدقيق الخارجي. وتم ذلك من خلال قائمة استقصاء صممت لهذا الغرض بناء على نتائج الدراسات في الادب المهني ذي العلاقة ووزعت على عينة من المراجعين الخارجيين. والهدف الثاني للدراسة تناول دراسة العلاقة بين درجة الاعتماد على المراجع الخارجي على المراجعين الداخليين كمتغير تابع ومتغيرات الدراسة التي اعتبرت كمتغيرات مستقلة وهي: عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل)،

على المراجعين الداخليين كمساعدين لهم لأداء بعض المهام (مدى الاعتماد)، أو الاعتماد على الأعمال المنفذة سابقاً والمتعلقة بالاختبارات الجوهرية (طبيعة الاعتماد).

5/2 فوائد الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

خلص العديد من الباحثين إلى أن الاعتماد على المراجعين الداخليين مفيد للمراجعين الخارجيين بسبب عمق معرفة المراجعين الداخليين بسياسات وإجراءات الشركة وبيئة الأعمال التي تعمل فيها. وهو ما يؤثر إيجاباً على كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والمنشأة محل المراجعة.

فقد توصلت دراسة (Pforsich, et al., 2006) إلى أن قسم المراجعة الداخلية الفعال يمكنه أن يساهم في تقديم المنشأة من خلال مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها، ومكافحة الممارسات الاحتيالية، كما يلعب المراجع الداخلي دوراً حاسماً في عمليات الحوكمة بالمنشأة من خلال العمل مع الإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي.

وحول أثر هذه العلاقة على كفاءة المراجعة الخارجية، وجدت دراسة (Abbott et al., 2012) أن استخدام المراجع الخارجي لموظفي المراجعة الداخلية كمساعدين يقلل من تأخير المراجعة، كما أشارت النتائج إلى أن كلاً من جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يزيد من فوائد كفاءة المراجعة المستمدة من الاعتماد على المراجعة الداخلية كمساعدين. وأكدت النتائج السابقة دراسة (Lin et al., 2011) كما تقدم دراسة (Stefaniak et al., 2012) بعض الأدلة على أن زيادة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يحسن جودة المراجعة من خلال تقييم الأخيرة للرقابة الداخلية. بشكل عام تشير البحوث السابقة إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة

بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وتم قياس مستوى الاعتماد وفق مقياس خماسي يتدرج من (1) وتشير إلى اعتماد محدود، إلى (5) وتشير إلى اعتماد عالٍ.

- القسم (3): ويتناول دراسة مدى تأثير العوامل المتعلقة بلجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وتم قياس استجابات العينة وفق مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة الموافقة (موافق تماماً، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق تماماً).

- القسم (4): ويتناول مدى وطبيعة اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية.

- القسم (5): ويتناول فوائد الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

- القسم (6): وتضمن المعلومات الديمغرافية للمستقصى منهم.

ومن ثم تم تحديد درجة الأهمية النسبية / الموافقة /

الاعتماد، على النحو المبين في الجدول (1)، الآتي:

وخصائص المنشأة محل الدراسة (حجم المنشأة، ومستوى مخاطر الأعمال، ومستوى تعقد عملياتها)، وعلاقة لجنة المراجعة بوظيفة المراجعة الداخلية.

وللتأكد من شمولية الاستبيان وضمان وضوح وفهم جميع الأسئلة لتجنب سوء الفهم، فقد تم تحكيمها لدى ثلاثة من المراجعين الخارجيين الذين يعتمدون على المراجعة الداخلية ويشغلون موقع شريك في مكاتب المحاسبة الدولية في اليمن. وصمم الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي. وانحصرت أسئلة الاستبيان في الأسئلة المغلقة وتكون من سبعة أقسام رئيسة على النحو الآتي:

- القسم (1): ويتناول تقييم المراجعين الخارجيين للأهمية النسبية لمؤشرات قياس عوامل جودة المراجعة الداخلية الثلاثة: وهي الموضوعية، والكفاءة، وجودة أداء العمل. وتم قياس درجة الأهمية وفق مقياس ليكرت الخماسي (مهم جداً، مهم، متوسط الأهمية، غير مهم، غير مهم تماماً).

- القسم (2): يتحقق من تأثير خصائص المنشأة - حجم المنشأة، ومخاطر أعمال المنشأة، ومستوى التعقد الإلكتروني في أعمال المنشأة - على قرار المراجع الخارجي

جدول (1)

المقاييس المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة

درجة الأهمية / الموافقة	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
	5	4	3	2	1
	4.2 : 5	3.4 : 4.2 >	2.6 : 3.4 >	1.8 : 2.6 >	أقل من (1.8)
مستوى الاعتماد	اعتماد عالي 5	4	3	2	اعتماد محدود 1

قيمة أكبر للإحصاء (t) المحسوبة يكون عليه إجماع أكبر من المستجيبين وهو الأعلى في الأهمية النسبية.

2/3 اختبار مصداقية قائمة الاستقصاء:

للتأكد من مصداقية أسئلة قائمة الاستقصاء تم استخدام اختبار الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستقصاء وقياس مصداقيتها. وأجرى الباحث خطوات الثبات على معامل الفا كرونباخ لكل محور من محاور البحث، ولجميع فقرات

- وتم اعتبار المتوسط الحسابي (3.4) كمتوسط افتراضي في قبول الفرضيات أو رفضها، فما زاد عنه بشكل معنوي إحصائياً يعد عالي الأهمية، وما قل عنه بشكل معنوي إحصائياً يعد منخفض الأهمية. وللتخلص من تأثير تشتت الإجابات، سيتم استخدام قيمة الإحصاء (T-Test) المحسوبة بدلاً من المتوسط الحسابي في ترتيب العوامل من حيث أهميتها النسبية، ومن ثم المؤشر الذي يحصل على

الاستقصاء، واختبار الفا كرونباخ تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقتربت قيمته من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يشير إلى صدق اداة الدراسة. وقد تم التوصل إلى النتائج التي يوضحها الجدول الآتي:

جدول (2)

اختبار صدق قائمة الاستقصاء باستخدام اختبار الفا كرونباخ

م	البيان	عدد الفقرات	معامل الفا
1	مؤشرات قياس موضوعية المراجعة الداخلية	8	0.814
2	مؤشرات قياس كفاءة المراجعة الداخلية	7	0.850
3	مؤشرات قياس جودة عمل المراجعة الداخلية	9	0.849
4	خصائص المنشأة (حجم المنشأة، ومخاطر الأعمال، وتعقد العمليات)	9	0.821
5	خصائص حوكمة لجنة المراجعة	3	0.701
6	مدى وطبيعة اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية	4	0.807
7	فوائد اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية	6	0.815
	المتوسط العام للثبات	46	0.887

استرداد (41) استبانة، وبعد الفحص استبعد منها (7) استبانات ليصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (34) استبانة تمثل مانسبته (68%) من الاستبانات الموزعة وهي نسبة مقبولة لإجراء التحليل.

جدول (3)

توزيع استبانات الدراسة

البيان	الموزع	المسترد	المستبعد	الصالح للتحليل
العدد	50	41	7	34
النسبة	100%	82%	14%	68%

5/3 خصائص عينة الدراسة

تضمنت قائمة الاستقصاء في الجزء الأخير منها معلومات عامة عن عينة الدراسة تشمل المؤهل والخبرة والمسمى الوظيفي، وفيما يلي توضيح لهذه الخصائص:

جدول (4)

خصائص عينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
79%	27	بكالوريوس
15%	5	ماجستير
6%	2	دكتورة
9%	3	أقل من 3 سنوات
47%	16	من 3 إلى 5 سنوات
21%	7	من 5 إلى 10 سنوات
23%	8	أكثر من 10 سنوات
44%	15	مراجع
26%	9	مشرف مراجعة
18%	6	مدير مراجعة
12%	4	شريك

من الجدول رقم (4) ما يأتي:

- **المؤهل**: جميع عناصر العينة لديهم مؤهل جامعي في المحاسبة، ومنهم (15%) لديهم مؤهل ماجستير، و(6%)

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الثبات في معامل الفا كرونباخ لمحاور الدراسة تتراوح بين (70%) كحد أدنى و(85%) كحد أعلى. وأن المتوسط العام للثبات لكل الفقرات (0.887) بنسبة (89%) تقريباً، وهي نسبة عالية تؤكد ثبات قائمة الاستقصاء ومصداقيتها وصلاحيتها لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.

3/3 الاساليب الإحصائية:

- مقياس النزعة المركزية: واستخدمت في قياس الأهمية النسبية لمؤشرات عوامل جودة المراجعة الداخلية.
- اختبار T-Test للعينة الواحدة: واستخدم لاختبار فرضيات الدراسة والتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها مقارنة بالمتوسط الفرضي (3.4) المعتمد في الدراسة.

- تحليل الانحدار المتعدد: لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أدائه مهام مراجعة القوائم المالية.

4/3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين القانونيين اليمنيين المزاولين للمهنة في الجمهورية اليمنية، تم اختيار عينة من (50) مراجعاً من العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى العاملة في العاصمة صنعاء، كونها تراجع حسابات الشركات الكبرى التي لها وظيفة للمراجعة الداخلية. تم

العمل، وحدد لكل عامل منها عدد من المؤشرات التي يمكن أن تستخدم لقياس مدى تحقق هذا العامل، كما أورد معيار المراجعة والتأكد الدولي رقم (610) عدداً من هذه المؤشرات. وفيما يلي سيتم دراسة مستوى الأهمية النسبية لهذه المؤشرات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين اليمينيين عند استخدامها في تقييم جودة المراجعة الداخلية لغرض اتخاذ قرار بالاعتماد عليها من عدمه.

1/4 الأهمية النسبية لمؤشرات موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية

استخلص الباحث (8) مؤشرات لقياس الموضوعية من خلال مراجعة الدراسات السابقة ومعيار المراجعة الدولي رقم (610)، وتم عرضها على عينة الدراسة لقياس مدى أهمية هذه المؤشرات في قرار الاعتماد على المراجعة الداخلية، والجدول التالي يبين النتائج التي تم التوصل إليها.

مؤهل دكتوراه، مما يشير إلى مستوى مرتفع لمستوى تأهيل عينة الدراسة.

- الخبرة: تشير البيانات إلى وجود تنوع في مستويات خبرة عينة الدراسة، كما أن نسبة (44%) أي (15 من 34) من عينة الدراسة تزيد خبرتهم على خمس سنوات، منهم (8) تزيد خبرتهم على عشر سنوات، هو دليل على خبرة عالية لعينة الدراسة.

- الموقع الوظيفي: يمثل عناصر عينة الدراسة جميع المواقع الوظيفية المتخصصة في مكاتب المحاسبة، ويشغل (64%) منهم الوظائف الإشرافية - مشرف، مدير، شريك - وهي نسبة عالية، وتعطي موثوقية لإجابات العينة على قائمة استبيان الدراسة، ولا يخجل في ذلك أن نسبة (44%) من عناصر العينة يمثلون المرتبة الوظيفية كون هذه الفئة هم الأكثر عدداً في كل مكتب مراجعة.

4. نتائج اختبار الفرضيات

1/4 الأهمية النسبية لمؤشرات عوامل جودة المراجعة الداخلية:

اتفقت الدراسات في هذا المجال على ثلاثة عوامل تشير إلى جودة المراجعة الداخلية هي الموضوعية والكفاءة وجودة

جدول (5)

الأهمية النسبية لمؤشرات موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية

الترتيب	نتيجة اختبار T-Test		الانحراف المعياري	المتوسط	المؤشر	م
	مستوى المعنوية	قيمة T				
1	0.000	16.985	0.479	4.79	رفع تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة (إن وجدت)	1
3	0.000	10.187	0.697	4.62	عدم تدخل الإدارة للتنفيذ في عمل وظيفية المراجعة الداخلية	2
6	0.000	7.725	0.786	4.44	عدم اشتراك موظفي المراجعة الداخلية في مهام إدارية أو تشغيلية تتعارض مع عملهم	3
5	0.000	8.288	0.629	4.29	قدرة مدير المراجعة الداخلية على التواصل مع جميع المستويات الإدارية بدون قيود	4
7	0.000	5.976	0.758	4.18	عدم وجود قيود على نطاق عمل المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة	5
8	0.000	4.287	0.736	3.94	التواصل المنتظم (المهني) بين مدير المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي	6
2	0.000	10.422	0.615	4.50	تعيين مدير المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم من سلطة لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة	7
4	0.000	10.076	0.619	4.48	دعم وثقة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة (إن وجدت) لوظيفة المراجعة الداخلية	8
أهمية عالية	0.000	13.299	0.441	4.41	المتوسط العام	

يتضح من الجدول رقم (5) ما يأتي: (4,79 - 3,94)، كما تشير نتائج اختبار (T-Test) إلى أن قيمة هذه المتوسطات تزيد على قيمة المتوسط الفرضي

تقع المتوسطات الحسابية لكل المرشحات ما بين متوسطي

هذا المتوسط تزيد عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً، أي أن هذا العامل ذو أهمية عالية. ويدل ذلك على أن المستقصى منهم يرون أن موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر بشكل معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على هذه الوظيفة أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية.

2/1/4 مؤشرات كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية

سبعة مؤشرات لكفاءة المراجعة الداخلية هي الأكثر شيوعاً بين الباحثين، كما تضمنها أكثر من معيار ومنها معيار المراجعة الدولي رقم (610). لذلك أدرجها الباحث في دراسته لقياس مدى أهميتها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين اليمنيين بالنسبة لقرار تقييم جودة المراجعة الداخلية لغرض اتخاذ قرار بالاعتماد عليها من عدمه. والجدول التالي يبين النتائج التي تم التوصل إليها.

بشكل معنوي إحصائياً، أي أنها ذات أهمية عالية. ويشير ذلك إلى أن المستقصى منهم يرون أن مؤشرات قياس موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية وخاصة تلك التي تضمنها معيار المراجعة الدولي رقم (610) تؤثر بشكل معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

- من خلال قيمة الإحصاء (t) المحسوبة يتضح أن أهم مؤشرات قياس الموضوعية من وجهة نظر العينة هي المؤشرات المتعلقة بدور لجنة المراجعة، وهي: مؤشر رفع تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة (إن وجدت)، يليه مؤشر دور لجنة المراجعة في الإشراف على تعيين مدير وموظفي المراجعة الداخلية وتحديد حقوقهم، يليه مؤشر (عدم تدخل الإدارة التنفيذية في عمل وظيفة المراجعة الداخلية).

- وبشكل عام، حصل عامل الموضوعية على متوسط عام (4,41)، كما تشير مستوى المعنوية لاختبار (t) إلى أن قيمة

جدول (6)

الأهمية النسبية لمؤشرات كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في قرار الاعتماد

الترتيب	نتيجة اختبار T-Test		الانحراف المعياري	المتوسط	المؤشر	م
	مستوى المعنوية	قيمة T				
2	0.000	10.549	0.657	4.59	مستوى تأهيل وتدريب وخبرة مدير المراجعة الداخلية	1
6	0.000	6.238	0.781	4.24	المؤهلات الأكاديمية لموظفي المراجعة الداخلية	2
3	0.000	9.487	0.604	4.38	الشهادات المهنية لموظفي المراجعة الداخلية (مثل شهادة مدقق داخلي معتمد (CIA))	3
1	0.000	15.2	0.479	4.67	الخبرة المهنية للمراجعين الداخليين والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة	4
4	0.000	8.288	0.629	4.29	الفرص التدريبية المهنية التي يحصل عليها المراجعون الداخليون	5
5	0.000	7.585	0.684	4.30	خبرة وتدريب وعدد المراجعين الداخليين مقارنة بحجم الشركة وطبيعة نشاطها	6
7	0.000	4.604	0.797	4.03	مقدار الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها	7
	0.000	11.778	0.471	4.35	المتوسط العام	

معنوي إحصائياً لجميع المؤشرات، أي أن هذه المؤشرات ذات أهمية عالية. ويدل ذلك على أن المراجعين الخارجيين يرون أن مؤشرات قياس كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وخاصة تلك التي تضمنها معيار المراجعة الدولي رقم

يتضح من الجدول رقم (6) ما يأتي:

- تقع المتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات ما بين متوسطي (4.03 - 4.67)، كما تشير نتائج اختبار (t) إلى أن قيمة هذه المتوسطات تزيد على قيمة المتوسط الفرضي بشكل

المتوسط الفرضي بشكل معنوي احصائياً، أي أن العامل ذو أهمية عالية. ويدل ذلك على أن المستقصى منهم يرون أن مستوى كفاءة المراجع الداخلي تؤثر بشكل معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية.

3/1/4 مؤشرات جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية

استخلص الباحث ثمانية مؤشرات لقياس جودة عمل المراجعة الداخلية والتي تعد الأكثر شيوعاً بين الباحثين وتضمنها المعيار الدولي رقم (610)، وتم تضمينها في الدراسة لقياس مدى أهميتها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين اليمنيين بالنسبة لقرار الاعتماد على المراجعة الداخلية. والجدول التالي يبين النتائج التي تم التوصل إليها.

جدول (7) الأهمية النسبية لمؤشرات جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية في قرار الاعتماد

م	المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار T-Test	
				قيمة T	مستوى المعنوية
1	وجود سياسات ولوائح تنظيمية وأدلة وإرشادات موثقة مناسبة وشاملة ومستخدمة بالفعل وتضمن جودة الأداء	4.59	0.500	13.869	0.000
2	وجود إشراف ومراقبة كافيين على عمل موظفي المراجعة الداخلية من مدير المراجعة	4.47	0.563	11.082	0.000
3	برامج وخطط المراجعة الداخلية مكتوبة ومعدة وفقاً للمعايير المهنية	4.56	0.561	12.047	0.000
4	برامج وخطط إدارة المراجعة الداخلية تغطي كل أنواع عمليات المراجعة الداخلية	4.26	0.710	7.105	0.000
5	جودة تقارير المراجعة الداخلية	4.44	0.504	12.046	0.000
6	أوراق العمل معدة وشاملة للعمل المنجز والنتائج المستخلصة بشكل مرضي	4.26	0.618	8.154	0.000
7	تتخذ الإدارة العليا إجراءات تصحيحية بناء على توصيات المراجعة الداخلية	4.32	0.684	7.872	0.000
8	وجود تقييم خارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية (مكتب استشاري)	4.00	0.779	4.494	0.000
	المتوسط العام	4.39	0.411	14.046	0.000

مؤشرات قياس جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر بشكل مهم على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

من خلال قيمة الإحصاء (t) المحسوبة يتضح أن أهم مؤشرات قياس جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر العينة هي: مؤشر (وجود سياسات ولوائح تنظيمية وأدلة وإرشادات موثقة مناسبة وشاملة ومستخدمة

(610) تؤثر بشكل معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

من خلال قيمة الإحصاء (t) المحسوبة يتضح أن أهم مؤشرات قياس كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المستقصى منهم هي: مؤشر (الخبرة المهنية للمراجعين الداخليين والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة)، يليه مؤشر (مستوى تأهيل وتدريب وخبرة مدير المراجعة الداخلية)، ثم مؤشر (الشهادات المهنية لموظفي المراجعة الداخلية).

وبشكل عام، حصل عامل كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية على متوسط عام (4,35)، كما يشير مستوى المعنوية لاختبار (t) إلى أن قيمة هذا المتوسط تزيد عن

يتبين من الجدول رقم (7) ما يأتي:

- تقع المتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات ما بين متوسطي (4.59 - 4)، كما تشير نتائج اختبار (T-Test) إلى أن قيمة هذه المتوسطات تزيد على قيمة المتوسط الفرضي بشكل معنوي احصائياً لجميع المؤشرات، وهو ما يشير إلى أن هناك اتفاقاً بين عينة الدراسة على الأهمية النسبية العالية لمؤشرات جودة عمل المراجعة الداخلية. كما يوحي بأن

سبقت الإشارة عند استعراض الدراسات السابقة إلى وجود تضارب بين نتائج تلك الدراسات حول ترتيب العوامل الثلاثة لجودة المراجعة الداخلية - الموضوعية ، والكفاءة ، وجودة العمل - من حيث أهميتها النسبية في التأثير على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. حيث أمكن تقسيم نتائج تلك الدراسات إلى تيارين : تيار منها توصل إلى أن الموضوعية تعد أهم هذه العوامل ، فيما توصل التيار الآخر إلى أن جودة العمل أو الكفاءة قد يكون أحدهما العامل الأهم. لذلك فقد هدفت هذه الدراسة إلى وضع تصنيف العوامل الثلاثة لجودة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة اليمينية. وفيما يلي نتائج الاختبار الإحصائي لذلك.

بالفعل وتضمن جودة الأداء) ، يليه مؤشر (برامج وخطط المراجعة الداخلية مكتوبة ومعدة وفقاً للمعايير المهنية) ، ثم مؤشر (جودة تقارير المراجعة الداخلية).

- وبشكل عام ، حصل عامل جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية على متوسط عام (4,39) ، كما يشير مستوى المعنوية لاختبار (t) إلى أن قيمة هذا المتوسط تزيد عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي احصائياً ، أي أن العامل ذو أهمية عالية. ويدل ذلك على أن المستقصى منهم يرون أن مستوى جودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية يؤثر بشكل معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على هذه الوظيفة أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية.

4/1/4 تصنيف عوامل جودة المراجعة الداخلية الثلاثة وفق أهميتها النسبية

جدول (8) مستوى الأهمية النسبية لعوامل جودة المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينة الدراسة

ترتيب العوامل حسب أهميتها وفق قيمة (T)	اختبار T-Test		الانحراف المعياري	المتوسط	عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية
	مستوى المعنوية	قيمة T			
الثاني	0.000	13.299	0.441	4.41	الموضوعية
الأول	0.000	14.046	0.411	4.39	جودة العمل
الثالث	0.000	11.778	0.471	4.35	الكفاءة

الانحراف المعياري للاجابات حول عاملي جودة العمل والكفاءة منخفضة ما أدى إلى أن تكون قيمة الاحصاء (t) لهما الأعلى. ومن ذلك نستخلص أن عامل جودة العمل في المرتبة الأولى في الأهمية النسبية من بين العوامل الثلاثة ، يليه عامل الموضوعية ، واحتل عامل الكفاءة المرتبة الأخيرة.

ولمزيد من التحقق للعلاقة بين العوامل الثلاثة تم إجراء اختبار علاقة الارتباط بيرسون (R) بين العوامل الثلاثة ، لمعرفة تأثيرها بعضها على بعض ، وتم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول أدناه.

يتضح من الجدول (8) ما يأتي :

- أن قيمة المتوسط والانحراف المعياري للعوامل الثلاثة متقاربة ، كما أن نتائج الاختبار الإحصائي تظهر أن متوسطات العوامل الثلاثة تزيد على المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً ، مما يشير إلى أن عينة الدراسة يرون أن العوامل الثلاثة ذات أهمية عالية في تأثيرها على قرار المراجع الخارجي عند اتخاذه لقرار بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

- ترتيب العوامل الثلاثة من حيث أهميتها النسبية : على الرغم من أن المتوسط الحسابي للموضوعية هو الأعلى ، إلا أن قيمة الانحراف المعياري تشير إلى وجود تشتت أعلى في إجابات العينة حول الموضوعية ، فيما تظهر قيمة

جدول (9)
علاقة الارتباط بين عوامل جودة المراجعة الداخلية

عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية	معامل ارتباط بيرسون R	مستوى المعنوية علاقة الارتباط بين العوامل
الموضوعية - الكفاءة	0.439	0.009
الموضوعية - جودة العمل	0.639	0.000
الكفاءة - جودة العمل	0.584	0.000

الموضوعية والكفاءة من حيث تأثيرها على تقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة في المنشأة محل المراجعة.

2/4 تأثير خصائص المنشأة على مستوى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية:

خلصت الدراسات السابقة إلى أن حجم المنشأة ومخاطر أعمال العميل وتعقد عملياتها من العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة أثناء مراجعة القوائم المالية، لذلك سيتم دراسة وتحليل تأثير هذه العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة اليمينية، وبين الجدول رقم (10) نتائج الاختبار الإحصائي لآراء عينة الدراسة.

- يتضح من الجدول (9) وجود علاقة إيجابية معنوية إحصائياً بين العوامل الثلاثة، ويشير ذلك إلى أن تقييم المراجع الخارجي لأحد هذه العوامل بشكل إيجابي (الموضوعية مثلاً) يدل على أن عامل الكفاءة أو جودة العمل لهما نفس المستوى من الجودة تقريباً، والعكس صحيح.

- ظهرت علاقة الارتباط التي كان أحد طرفيها جودة العمل هي الأعلى مقارنة بعلاقة الارتباط بين الموضوعية والكفاءة، ويدل ذلك على أن أداء العمل بجودة عالية من قبل وظيفة المراجعة الداخلية مؤشر على موضوعية وكفاءة المراجعين الداخليين. وهذه النتيجة تعزز النتيجة السابقة بأن عامل جودة العمل ذو أهمية نسبية أعلى من عاملي

جدول (10)
تأثير خصائص المنشأة على مستوى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية

الحالة	المستوى	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار T-Test	
				قيمة (T)	مستوى المعنوية
حجم المنشأة	منشأة كبيرة الحجم	4.00	1.073	3.26	0.003
	منشأة متوسطة الحجم	3.21	1.111	-0.971	0.339
	منشأة صغيرة الحجم	2.15	1.349	-5.316	0.000
مستوى مخاطر المنشأة	المتوسط العام	3.17	0.982	-1.385	0.175
	مخاطر مرتفعة (بنك مثلاً)	3.71	1.360	1.311	0.199
	مخاطر متوسطة	3.09	1.128	-1.574	0.125
مستوى تعقد أنظمة العمل في المنشأة	مخاطر منخفضة	2.67	1.493	-2.822	0.008
	المتوسط العام	3.20	1.002	-1.187	0.244
	أنظمة إلكترونية معقدة	3.59	1.395	0.787	0.437
	أنظمة إلكترونية متوسطة التعقيد	3.00	1.061	-2.166	0.038
	أنظمة إلكترونية بسيطة	2.58	1.415	-3.347	0.002
	المتوسط العام	3.10	1.056	-1.668	0.105

يكون حجم المنشأة كبيراً، ويشير ذلك إلى أن المراجعين الخارجيين يميلون إلى الاعتماد على المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة كلما زاد حجم المنشأة.

- يزيد المتوسط الحسابي في حالتي (مخاطر مرتفعة، وانظمة إلكترونية معقدة) عن المتوسط الفرضي، إلا أن نتائج اختبار T-Test، تشير إلى عدم معنوية الفرق بين متوسطي

يتضح من الجدول (10)، والذي يتضمن نتائج الاختبار الإحصائي حول مدى الاعتماد في الحالات الثلاث لوضع المنشأة (الحجم، مستوى المخاطر، مستوى تعقد العمليات) ما يأتي:

- حالة واحدة فقط كان المتوسط الحسابي فيها يزيد عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً، وهي عندما

اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعة الداخلية، وأن حجم المنشأة ومستوى تعقد عملياتها لم يكن لهما تأثير هام على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

3/4 تأثير علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد

توصلت العديد من الدراسات إلى أنه لا يمكن للمراجع الخارجي اعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية قوية وفعالة إذا كان هناك دليل على ضعف لجنة المراجعة مما قد يعوق اعتماد المراجع الخارجي حتى لو كانت وظيفة المراجعة الداخلية عالية الجودة. من هذا المنطلق هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير لجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

جدول (11)

تأثير لجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

م	المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار T-Test	
				قيمة (T)	مستوى المعنوية
1	وجود لجنة مراجعة في الشركة دليل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة	3.85	0.925	2.854	0.007
2	يمكن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية القوية على الرغم من عدم وجود لجنة مراجعة في الشركة محل المراجعة	3.65	0.849	1.698	0.099
3	يتأثر تقييمك لجودة وظيفة المراجعة الداخلية بمدى فعالية لجنة المراجعة في الشركة	3.64	0.895	1.517	0.139

- لا يوجد اختلاف معنوي إحصائياً بين المتوسط الحسابي لاجابات عينة الدراسة في الفقرة (3) والمتوسط الفرضي للدراسة، مما يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المستقصى منهم يرون أن تقييمهم لجودة وظيفة المراجعة الداخلية لا يتأثر بمستوى فعالية لجنة المراجعة، وقد يعود سبب ذلك إلى أنهم يأخذون في الاعتبار تأثير العوامل الأخرى على تقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

4/4 مدى وطبيعة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

يشير مدى الاعتماد في هذه الدراسة إلى بدائل الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وهما الاعتماد على العمل المنفذ سابقاً، أو الاعتماد على المراجعين الداخليين

الحالتين والمتوسط الفرضي، ويرجع سبب ذلك إلى التشتت العالي لآراء عينة البحث حول مستوى الاعتماد في الحالتين.

- ظهر المتوسط الحسابي لبقية الحالات أقل من المتوسط الفرضي، ويؤكد ذلك أيضاً نتائج اختبار T-Test، كما تبين قيمة الانحراف المعياري تشتت الاجابات بشكل كبير، مما يشير إلى ضعف أو عدم اعتماد المراجعين الخارجيين على وظيفة المراجعة الداخلية إذا كان حجم المنشأة ومستوى مخاطر وتعقد عملياتها الالكترونية متوسطاً أو صغيرة.

- ونستنتج مما سبق، أنه كلما زادت مخاطر المنشأة زاد

يتبين من الجدول رقم (11) ما يأتي:

- يزيد متوسط إجابات عينة الدراسة للفقرة الأولى على المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً، مما يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المستقصى منهم يرون أن وجود لجنة مراجعة في الشركة دليل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ويؤكد ذلك عدم معنوية الفرق بين المتوسط الفرضي ومتوسط الاجابات على الفقرة الثانية التي تشير إلى أنه لا يمكن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية القوية إذا لم يكن في الشركة لجنة للمراجعة. ويشير ما سبق إلى وجود تأثير معنوي للجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية.

كمساعدين في أعمال المراجعة الخارجية. أما طبيعة الاعتماد فتشير إلى نوع العمل المنفذ سابقاً من قبل المراجعة الداخلية الذي قد يعتمد عليه المراجع الخارجي، ويتضمن الجدول

جدول (12) مدى وطبيعة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

مستوى الاعتماد	اختبار T-Test		الانحراف المعياري	المتوسط	البيان	مدى الاعتماد
	مستوى المعنوية	قيمة (T)				
عدم اعتماد	0.728	0.351	1.107	3.47	الاعتماد على العمل المنفذ سابقاً من قبل المراجعة الداخلية	الاعتماد
عدم اعتماد	0.017	-2.528	1.253	2.85	الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين في المراجعة	الاعتماد
عدم اعتماد	0.371	0.908	1.209	3.59	الاعتماد على المراجعة الداخلية في اختبارات الرقابة الداخلية	طبيعة الاعتماد
عدم اعتماد	0.003	-3.161	1.388	2.64	الاعتماد على المراجعة الداخلية في اختبارات المراجعة الجوهرية	الاعتماد

يتضح من الجدول السابق ما يأتي :
 - تزيد قيمة كل من متوسطي اجابات عينة الدراسة للفقرتين الأولى والثالثة عن قيمة المتوسط الفرضي للدراسة، إلا أن هذا الفرق بين المتوسطين والمتوسط الفرضي ليس معنوياً إحصائياً، وقد يعود سبب ذلك إلى الانحراف المعياري العالي والذي يدل على تشتت اجابات عينة الدراسة وعدم اتفاهم حول الفقرتين.

- تشير نتائج الفقرتين الثانية والرابعة إلى أن متوسط الاجابات عن كل من الفقرتين يقل عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً، مما يشير إلى عدم موافقة عينة الدراسة على هذين النوعين من مدى وطبيعة الاعتماد على المراجعة الداخلية.

- وبشكل عام تشير تلك النتائج إلى أن هناك عدم اتفاق بين المراجعين الخارجيين اليمنيين على مدى وطبيعة

جدول (13) آراء عينة الدراسة حول مزايا الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

م	البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار T-Test	مستوى المعنوية
				قيمة (T)	
1	المساعدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة	3.88	0.880	3.198	0.003
2	تقييم مخاطر الغش والتلاعب في القوائم المالية من قبل الإدارة	3.53	0.896	0.843	0.406
3	تقييم مخاطر اختلاس الموظفين	3.53	0.896	0.843	0.406
4	تخفيف أعمال المراجعة في الشركات ذات الفروع المتعددة	3.79	0.729	3.15	0.003
5	الاعتماد على تقييم المراجعة الداخلية للنظم المالية الإلكترونية في الشركة محل المراجعة.	3.32	1.007	-.443	0.661
6	تخفيض وقت وجه المراجعة الخارجية	3.71	0.970	1.838	0.075
	المتوسط العام	3.63	0.649	2.044	0.05

ويتبين من الجدول (13) ما يأتي :

- يزيد متوسط الإجابات للفقرتين (1، 4) عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً، وهو ما يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المستقصى منهم يرون أن وظيفة المراجعة الداخلية تقدم الدعم للمراجع الخارجي فيما يتعلق: بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي أعمال المراجعة في الشركات ذات الفروع المتعددة.

- هناك عدم اتفاق بين المراجعين الخارجيين المستقصى منهم على أن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية قد يفيد المراجع الخارجي فيما يتعلق بمخاطر غش الإدارة وغش الموظفين، وفي تقييم النظم الإلكترونية، وفي تخفيض وقت وجهد المراجعة الخارجية، حيث كان متوسط هذه الفقرات (2، 3، 5، 6) لا يزيد عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً.

- وبشكل عام تبين نتائج الاختبار الاحصائي عدم وجود فرق معنوي إحصائياً بين المتوسط العام للإجابات

والمتوسط الفرضي عند مستوى معنوية (Sig.0.049)، مما يشير إلى عدم موافقة المراجعين الخارجيين المستقصى منهم على أن هناك فوائد من اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة.

6/4 العوامل المؤثرة على مدى الاعتماد

ولمزيد من التحليل لتأثير متغيرات الدراسة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع، تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة، والمتغيرات المستقلة هي عوامل تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية الثلاثة - الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل - بالإضافة إلى حجم المنشأة ومستوى مخاطر أعمالها ومستوى تعقد عملياتها، وعلاقة لجنة المراجعة مع المراجعة الداخلية. وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (14).

جدول (14)

المتغيرات المؤثرة على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية

المتغيرات المؤثرة على قرار الاعتماد	قيمة (B)	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية Sig
ثابت المعادلة	2.156	2.067	1.043	0.307
1 موضوعية ووظيفة المراجعة الداخلية	-0.116	0.502	-0.231	0.819
2 كفاءة ووظيفة المراجعة الداخلية	-0.438	0.448	-0.979	0.337
3 جودة عمل ووظيفة المراجعة الداخلية	0.238	0.594	0.401	0.692
4 حجم المنشأة محل المراجعة	0.065	0.265	0.244	0.809
5 مستوى مخاطر الأعمال للمنشأة محل المراجعة	0.664	0.279	2.375	* 0.26
6 مستوى تعقد عمليات المنشأة محل المراجعة	-0.125	0.193	-0.649	0.522
7 علاقة لجنة المراجعة بوظيفة المراجعة الداخلية	0.112	0.185	0.607	0.550
قيمة (F) للنموذج		2.621		
مستوى المعنوية للنموذج		* 0.036		
معامل الارتباط - R		0.651		
معامل التحديد - R-Square		0.423		
معامل التحديد المعدل - Adjusted R Square		0.262		

معنوي عند مستوى دلالة: (* = 5%)

ويتبين من الجدول السابق ما يأتي :

- من بين جميع المتغيرات المستقلة كانت مخاطر أعمال المنشأة المتغير الوحيد ذا التأثير المعنوي إحصائياً على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية عند مستوى معنوية (Sig.:0.026). بينما لم تظهر بقية المتغيرات

أي تأثير معنوي على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

- تبين النتائج معنوية نموذج الانحدار ويشير ذلك إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة ذات تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية.

- أعتبرت جميع مؤشرات قياس موضوعية وكفاءة وجودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومنها تلك التي تضمنها المعيار الدولي رقم (610) ذات أهمية نسبية عالية في التأثير على تقييم المراجع الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية عند اتخاذه لقرار بالاعتماد عليها أثناء أدائه لمهام المراجعة الخارجية. وهو ما يشير إلى ملاءمة هذا المعيار للتطبيق في بيئة المراجعة اليمينية. وقد كانت المؤشرات ذات الأهمية النسبية الأعلى من بين بقية المؤشرات هي: (1) المؤشرات المتعلقة بعلاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة في تقييم الموضوعية، (2) المؤشرات المتعلقة بالخبرة المهنية المتخصصة والتأهيل المهني في تقييم الكفاءة، (3) ولتقييم جودة العمل كانت المؤشرات المتعلقة بجوانب التنظيم والتخطيط والتقرير هي الأعلى أهمية من غيرها من المؤشرات.

- كما أظهرت النتائج أن عامل جودة عمل المراجعة الداخلية كان العامل الأعلى في الأهمية النسبية مقارنة بعامل الموضوعية والكفاءة من حيث تأثيره على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة، مثل دراسات Margheim, 1986; Tiessen and Colson, 1990; Edge & Farley, 1991, (Mihret, 2011)، والتي بررت تلك النتائج بالقول: إن جودة عمل المراجعة الداخلية يعد أيضاً مؤشراً على موضوعيتها وكفاءتها. كما أن ذلك يشير إلى أهمية وجود سياسات وإجراءات مكتملة تنظم عمل وظيفة المراجعة الداخلية داخل المنشأة.

2/5 مدى وطبيعة اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية.

- أظهرت النتائج في الجدول رقم (12) أن هناك عدم اتفاق بين المراجعين الخارجيين اليمينيين على مدى وطبيعة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بل وأظهروا رفضاً لبعض أشكال هذا الاعتماد مثل الاعتماد على المراجعين

ويؤكد ذلك قيمة معامل الارتباط (R) والتي تشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة بنسبة (65%). كما تشير قيمة معامل التحديد إلى أن المتغيرات المستقلة تفسر (42%) من قيمة التغير في قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وهي نسبة معقولة.

5. ملخص البحث ومناقشة النتائج والاستنتاجات.

هدفت الدراسة إلى التحقق من العوامل المؤثرة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في مهام المراجعة الخارجية بناء على متطلبات معيار المراجعة والتأكيد الدولي رقم (610) من وجهة نظر عينة من المراجعين الخارجيين اليمينيين، من خلال دراسة تأثير تقييمهم لمستوى الأهمية النسبية لعوامل جودة المراجعة الداخلية التي تضمنها المعيار الدولي وتلك الشائعة في الأدب المهني، وتأثير الخصائص التنظيمية والبيئية للمنشأة محل المراجعة على مدى وطبيعة هذا الاعتماد. وتم جمع بيانات الدراسة من خلال قائمة استقصاء صممت لهذا الغرض بالاستناد على نتائج الدراسات في الأدب المهني ذي العلاقة. وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

1/5 الأهمية النسبية لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية

- تبين النتائج وجود علاقة قوية وإيجابية بين العوامل الثلاثة المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية - الموضوعية، والكفاءة، وجودة العمل - وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية من ناحية أخرى. ويتفق ذلك مع ما هو شائع في الأدب المهني والمعايير المهنية ومنها معيار المراجعة الدولي رقم (610) والذي يتطلب من المراجع الخارجي الأخذ في الاعتبار للعوامل الثلاثة عند تقييمه لجودة المراجعة الداخلية قبل اتخاذه لقرار بالاعتماد عليها أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية.

3/5 تأثير خصائص المنشأة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

- أظهرت مخاطر أعمال المنشأة تأثيراً مهماً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية كما يتبين من الجدول (10). كما أكدت نتائج تحليل الانحدار المبينه في الجدول (14) هذه النتيجة. وتتسق هذه النتيجة مع تفضيل المراجعين الخارجيين الاعتماد على الأعمال المتعلقة باختبارات الرقابة الداخلية كما يتبين من الجدول (12). ويمكن القول هنا: إن موقف المراجعين الخارجيين هنا يتفق عموماً مع المفهوم الحديث لإدارة المخاطر المقدم من قبل لجنة COSO والذي دمج أهداف الرقابة الداخلية ضمن أهداف إدارة المخاطر.

- لم يظهر متغيراً حجم المنشأة وتعدد العمليات التشغيلية تأثيراً مهماً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية كما يتبين من الجدول رقم (10)، ويؤكد ضعف هذه العلاقة نتائج تحليل الانحدار المبينه في الجدول (14). عدم وجود تأثير لحجم المنشأة قد يعكس عدم ثقة المراجعين الخارجيين بالمراجعة الداخلية في بيئة الأعمال اليمينية. أما عدم وجود تأثير لتعدد عمليات المنشأة فهو يتفق مع قناعة المراجعين الخارجيين بأنه لا يمكن الاستفادة من المراجعة الداخلية في تقييم وفهم الأنظمة الإلكترونية المعقدة في المنشآت محل المراجعة كما يتضح من الجدول رقم (13).

4/5 تأثير علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد

- أظهرت النتائج في الجدول (11) وجود تأثير معنوي لعلاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية. فقد تبين أن المراجعين الخارجيين يرون أن وجود لجنة مراجعة في الشركة دليل على جودة وظيفة

الداخليين كمساعدين لهم خلال عملية المراجعة أو الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية المنفذة سابقاً والمؤثرة على الاختبارات الجوهرية. ويمكن إرجاع سبب ضعف اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعة الداخلية إلى وجود قناعة لدى المراجعين الخارجيين بضعف المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال اليمينية، وهو ما يمكن استنتاجه من خلال نتائج الجدول رقم (13) والتي تشير إلى قناعتهم بمحدودية فوائد الاعتماد على المراجعة الداخلية في مجال تقييم مخاطر الغش والاختلاس وتقييم العمليات التشغيلية الإلكترونية، وفي تحسين كفاءة المراجعة الخارجية من خلال تخفيض وقت وجهد المراجعة. ولا شك في أن ذلك يعود إلى ضعف وظيفة المراجعة الداخلية وانعدام دورها في دعم المراجع الخارجي بتوفير المعلومات اللازمة خلال عملية المراجعة الخارجية.

- ومع ذلك فقد أظهرت النتائج وجود ميل لدى المراجعين الخارجيين للاعتماد على العمل المنفذ سابقاً للمراجعة الداخلية وعدم تفضيل الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين في عملية المراجعة. هذه النتيجة لا تتفق مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الحديثة مثل دراستي (Abbott et al. 2012, Lin et al. 2011). وقد يكون مبرر هذه النتيجة هو عدم قناعة المراجعين الخارجيين بإمكانية تحسين كفاءة عملية المراجعة الخارجية بالاستعانة بالمراجع الداخلي كما يتبين من عدم موافقتهم على الفقرة (6) من الجدول رقم (12). كما أظهر المراجعون الخارجيون ميلاً للاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية المنفذة سابقاً والمتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية على حساب الأعمال المتعلقة بالاختبارات الجوهرية، وقد يكون مبرر ذلك أن المراجعين الخارجيين يرون أن اختبارات الرقابة أكثر موضوعية وميكانيكية مقارنة بالاختبارات الجوهرية حسب دراسة (Munro and Stewart, 2011).

المراجع:

- الوشلي، أكرم محمد، (2012م). *المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحوكمة الشركات*، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد (4)، ص: 709-776
- الوشلي، أكرم محمد، وفتح المحضار، (2016). دور المراجعة الداخلية في تحسين الرقابة الداخلية والأداء المالي: دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، الجمهورية اليمنية، العدد (31): ص: 195-222
- Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (4):pp. 3-20.
- Abbott, L. J.; Parker, S.; & G. F. Peters. (2011). Does mandated disclosure induce a structural change in the determinants of nonaudit service purchases?, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), pp. 51-76.
- Abbott, L. J.; S. Parker; G. Peters; and D. Rama. (2007). Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. *The Accounting Review*, 82 (4): pp. 803 – 835.
- Ahlawat S, and D. Lowe. (2004). An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2):pp. 147-158.
- Al-Twajry, A. A.M.; J. A. Brierley; & D. R. Gwilliam. (2004). An examination of the relationship between internal an external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), pp. 929 –944.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2012). Auditing Standards Board. Statement on Auditing Standards (SAS). Available at: <http://www.aicpa.org>
- Anderson, U.; M. Christ; K. Johnstone; and L. Rittenberg. (2010). Effective Sizing of Internal Audit Departments. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Anderson, U., M. Christ, K. Johnstone, and L. Rittenberg. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26 (2): pp. 167–191.
- Arena, M. and G. Azzone, (2009), "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, pp. 43-60.

المراجعة الداخلية. كما أكدوا أنه لا يمكن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية حتى لو كانت قوية إذا لم يكن في الشركة لجنة للمراجعة. إلا أنهم يرون أن تقييمهم لجودة وظيفة المراجعة الداخلية لا يتأثر بمستوى فعالية لجنة المراجعة والذي يرتبط مباشرة بموضوعية هذه الوظيفة. هذه النتيجة تتفق مع ما تم التوصل إليه حول إعطاء المراجعين الخارجيين أهمية نسبية أكبر لعامل جودة العمل في تقييم مستوى جودة وقوة المراجعة الداخلية كما يتبين من الجدول رقم (8)، ولعل ذلك أيضاً هو سبب عدم وجود تأثير معنوي لهذا لتغير لجنة المراجعة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على المراجعة الداخلية كما يتبين من نتائج الانحدار المتعدد الموضحة في الجدول رقم (14).

6. التوصيات:

- على منظمات الأعمال الاهتمام بالارتقاء بجودة وظيفة المراجعة الداخلية بما يتفق مع متطلبات الحوكمة ومعايير المراجعة الدولية، من خلال بناء الأنظمة والسياسات المنظمة لعملها، ودعم دور لجنة المراجعة لتعزيز موضوعية المراجعة الداخلية، والعمل على التحسين المستمر لخبرة وكفاءة المراجعين الداخليين، بما يكفل زيادة الثقة في دورهم من قبل الأطراف ذات العلاقة ومنهم المراجعون الخارجيون.
- على المنظمات المهنية اليمنية وفي مقدمتها جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين عقد الدورات التأهيلية للمحاسبين القانونيين بشكل مستمر ودوري لزيادة وعيهم بمتطلبات معايير المراجعة الدولية ومنها المعيار الدولي رقم (610)، بما يكفل تحسين أدائهم ورفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية، والذي بالتأكيد سيؤدي إلى الارتقاء بجودة المهنة، ويعود بالمنفعة على المنشأة محل المراجعة، وينعكس بشكل إيجابي على جودة عمل المراجعة الداخلية في هذه المنشآت.

- Felix, W.; A. Gramling; and M. Maletta. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 31 (Supplement):pp. 513–535.
- Felix, W.; A. Gramling; and M. Maletta. (2005). The influence of non-audit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, 22 (1): pp. 31–53.
- Fowzia, R., (2010). Co-operation between internal and external auditors: A comparative study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh. *World Journal of Management*, 2 (2), pp. 22 – 35.
- Frijo, M. and R. Anderson. (2009). "A Strategic Framework For Governance, Risk, and Compliance", *Strategic Finance*, (Feb), pp. 20-22
- Glascok, K., (2002). Auditees or clients?. *The Internal Auditor*, 59 (4):pp. 84-85.
- Glover, S. M.; D. F. Prawitt; and D. A. Wood. (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1): 193–213.
- Gramling, A. A.; M. J. Maletta; A. Schneider; and B. K. Church. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23: pp. 194–244.
- Gramling A, and D. Hermanson, (2009). Internal audit quality: would we know it if we saw it? *Internal Auditing*, 24(1): pp. 36-39.
- Haron, H. & Chambers, A. & Ramsi, R. & Ismail, I., (2004). The reliance of external auditors on internal auditors, *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), pp. 1148-1159.
- Harrington C., (2004). Internal audit's new role. *Journal of Accountancy*, 198(3): pp. 65-70.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2009). "International standards for the professional practice of internal auditing", Institute of Internal Auditors, available at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/ (accessed October).
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2011). The IIA'S Global Internal Audit Survey: Core Competencies for Today's Internal Auditor. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IARF). (2003). Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Arens, A.; & J. K. Loebbecke. (1991). **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs.
- Bame-Aldred, C. W.; D. M., Brandon; W. F. Jr. Messier; L. E. Rittenberg; and C. M. Stefaniak, (2013). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 251–286.
- Belay, Z., (2007). A study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. Presented to the The Achievements, Challenges, and Prospects of the Civil Service Reform Program Implementation in Ethiopia, Conference Ethiopian Civil Service College Research, Publication and Consultancy Coordination Office.
- Brown, C. E.; and D. S. Murphy. (1990). The Use of Auditing Expert Systems in Public Accounting. *Journal of Information Systems*, 4(2: Fall), pp.63-72.
- Cohen, J.; M. Gaynor; G. Krishnamoorthy; and A. Wright. (2007). Auditor communication with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons*, (June): pp. 165-187.
- Cohen J.; and D. Hanno. (2000). Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (3): 133-46.
- Desai, N. K.; G. J. Gerard; and A. Tripathy. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (1):pp. 149–171.
- Desai, V.; R. W. Roberts; and R. Srivastava. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27 (2): 346.
- DeZoort, F.T.; D. R. Hermanson; D.S. Archambeault; and S.A. Reed. (2002), "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature," *Journal of Accounting Literature*, 21, pp. 38-75.
- Diternhofer, M., (2001), "Internal Audit Effectiveness: an expansion of present methods". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 (8), pp. 443-450.
- Edge, W. R.; and A. A. Farley. (1991). External auditor evaluation of the internal audit function. *Accounting and Finance*: pp. 69-83.

- Peursem K., (2005). Conversations with internal auditors: the power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5): pp. 489-512.
- Pforsich, H. D.; B. K. Kramer, and G. R. Just. (2006), Establishing An effective Internal Audit Department", *Strategic Finance*, (April), 87, 10: pp. 22-29
- Picket K., (2004). How to spot and use the new internal auditors, *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 15(4): pp. 29-39.
- Prawitt, D. F., N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?, *Behavioral Research in Accounting*, 23 (2): pp. 187-206.
- Prawitt, D. F., J. L. Smith; & D. A. Wood. (2008). Internal audit quality and earnings management. Institute of Internal Auditors Research Foundation: pp. 1- 42.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). An Audit of Internal Control over Financial Reporting that Is Integrated with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5. Washington, DC: PCAOB.
- Ramasawmy, D., and M. Ramen, (2012), An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments, International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok: pp. 117-122 .
- Sarens G, and I. De Beelde, (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3): pp. 219-241.
- Schneider, A., (1984), "Modelling external auditors' evaluations of internal auditing", *Journal of Accounting Research*, 22(2): pp. 657-78.
- Schneider, A., (2009), The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* ,Vol (13), No(4): pp. 41-53.
- Seol I, Sarkis J., (2005). A multi-attribute model for internal auditor selection. *Managerial Auditing Journal*, 20(8/9): pp. 876-92.
- Smith G (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5):pp. 513-39.
- Stefaniak, C. M.; Houston, R. W.; and Cornell, R. M. (2012), The effects of employer and client International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). International Standards on Auditing ISA 610 (Revised): Using the Work of Internal Auditors, Available at: <http://www.ifac.org>.
- James K., (2003). The Effect of internal audit structure on perceived financial statements fraud prevention. *Account. Horizons*, 17(4): pp. 315-327.
- Krishnamoorthy, G., (2002). A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (Spring): 95-121.
- Krishnamoorthy, G., and M. Maletta. (2012). The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit: The Contingent Effects of Board Independence and Audit Committee Effectiveness. Working paper, Northeastern University.
- Lin, S.; M. Pizzini; M. Vargus; and I. R. Bardhan. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86 (1): pp.287-323.
- Maletta, M. J., (1993). An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2): pp. 508-525.
- Margheim, L. L., (1986). Further evidence of external auditors' reliance on internal auditors. *Journal of Accounting Research*, 24 (Spring): pp. 194-205.
- Messier, W. F.; J. K.; Reynolds; C. A. Simon; & D. A. Wood. (2011). The effect of using the internal audit function as management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, American Accounting Association, 86: pp. 2131-2154.
- Messier, W. F., Jr., and A. Schneider. (1988). A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4 (2): pp. 337-353.
- Mihret, D., (2011), Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective, University of New England, Australia, International Business Research, No (2), Vol (4), Canadian Center of Science and Education.
- Munro, L., and J. Stewart. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26 (6): pp. 464-481.

identification on internal and external auditors' evaluation of internal control deficiencies, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 31, No. 1: pp. 39-56.

Suwaidan, M. S. & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation, *Managerial Auditing Journal*, 25(6): pp. 509 – 529.

Tiessen, P. & Colson, R.H.(1990). External auditor reliance on internal audit, *Journal of Internal Auditing*, Vol. 5 No. 3: pp. 10-22.

Wood, D., (2004), Increasing value through internal and external auditor coordination, Brigham Young University, IIA Research Foundation.

Zain M, Subramaniam N, and Stewart J (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1): pp. 1-18.

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, *International Journal of Auditing*, Vol (16), No (3): pp. 1-11.