



أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري
في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية

إعداد

د. محمد خميس جمعة خطاب زيتون

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة دمنهور

Mohzaytoun@com.dmu.edu.eg

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (٢٠٢١). أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (١) ج ٢، ١-٦٨*.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

ملخص:

استهدف هذا البحث دراسة واختبار العلاقة بين استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، وأدائها لدورها الاستشاري والتوكيدي في إدارة المخاطر من جانب، وقرار اعتماد مراقب الحسابات على هذه الوظيفة من جانب آخر. وذلك من خلال تصميم تجريبي (٢x٣) بين المجموعات على عينة من مراقبي حسابات شركات المساهمة في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

لقد أوضحت نتائج الدراسة ما يلي: أولاً؛ أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها؛ حيث يؤدي إلى إضعاف موضوعية المراجع الداخلي. ثانياً؛ أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية لا يختلف اختلافاً معنوياً عند أداء الدور التوكيدي فقط، أو أداء الدورين الاستشاري والتوكيدي معاً في مجال إدارة المخاطر، لأن إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي لا يختلف باختلاف الأدوار التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية. وثالثاً؛ يمكن أن يتأثر قرار اعتماد مراقب الحسابات إيجاباً بمشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في الأدوار الاستشارية بشأن إدارة المخاطر إذا كانت لا تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، وعلى العكس، يمكن أن يتأثر سلباً إذا كانت تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة. مما يعني أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أكثر أهمية بالنسبة لمراقب الحسابات من أدوار وظيفة المراجعة الداخلية التي تقدمها عند اتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: وظيفة المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الدوران التوكيدي والاستشاري للمراجع الداخلي، حقل للتدريب على الإدارة، قرار اعتماد مراقب الحسابات.

١- مقدمة:

نتيجة التطورات في الاحتياجات التنظيمية والتكنولوجية، ودرجة تعقيد أنشطة وأنظمة الشركات، فقد تحولت طبيعة الخدمات المطلوب تأديتها من المراجع الداخلي من التركيز على مراجعة الالتزام إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة. فقد كانت هذه الخدمات، في البداية، موجهة نحو الجوانب المحاسبية، وتطورت تدريجيًا إلى أن أصبحت موجهة نحو الإدارة (Al-Twajjry et al. 2003; Baharud-din et al. 2014; Drogalas et al. 2014; Changwony and Rotich 2015; Samuel et al. 2016; Behrend and Eulerich 2019). لذلك؛ أصبح المراجع الداخلي الآن مستشار الإدارة الموثوق فيه، الذي يلعب دورًا رئيسيًا في مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال أداء العديد من الخدمات التوكيدية والاستشارية المختلفة.

أضف إلى ذلك، ينبغي أن تكون العلاقة بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات علاقة بناءة، اعتمادًا على التواصل المناسب والمنظم وتبادل المعلومات بينهما. وينبغي أن تحافظ وظيفتنا التوكيد أيضًا على حدود واضحة بينهما (Samuel et al. 2016; Omolaye and Jacob 2017; Roussy and Perron 2018). فعند تخطيط عملية المراجعة، ينبغي أن يأخذ مراقب الحسابات بعين الاعتبار مدى اشتراك وظيفة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة. هذا من جانب، ومن جانب آخر، على الرغم من أن المراجع الداخلي يجب أن يحافظ على موضوعيته ونزاهته^١، إلا

^١ لقد ميزت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (IPPF-Standards) التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA)، وبالتحديد معايير الصفات، معيار رقم (١١٠٠) بعنوان "الاستقلال والموضوعية" بين كل من الاستقلال والموضوعية في المراجعة الداخلية. ففي حين عرف الاستقلال باعتباره تحرر المراجع الداخلي من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية على أداء مسؤولياتها بطريقة غير متحيزة، وإنه ينبغي أن يتمتع المدير التنفيذي للمراجعة بالقدرة على التواصل المباشر وغير المقيد مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حتى يمكن تحقيق درجة الاستقلال اللازمة للاضطلاع بفعالية بمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية. فإنها عرفت **الموضوعية** باعتبارها موقف ذهني غير متحيز يسمح للمراجع الداخلي بأداء مهامه على نحو يجعله يعتقد بسلامة نتائج أعماله، وبعدم قيامه بتوضيحات على حساب جودة العمل الذي يؤديه، وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المراجع الداخلي بشأن أمور المراجعة لأراء الآخرين. وأضاف المعيار أنه ينبغي أن يتم إدارة تهديدات الموضوعية على مستوى المراجع الداخلي الفرد وعلى مستوى المهمة وعلى المستوى الوظيفي والتنظيمي (IIA, IPPF 2017).

أنه غير مستقل عن الإدارة، وبالتالي؛ لا يمكن أن يشارك المراجع الداخلي مراقب الحسابات في مسؤولياته التي تتعلق بالقرارات أو الاحكام أو التقييمات التي يصدرها باعتبارها جزءًا من عملية المراجعة، على سبيل المثال؛ الأهمية النسبية، والاستمرارية، والتقديرات المحاسبية (D'Onza et al. 2015; Drogalas et al. 2017).

ولقد اكتسب اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية اهتمامًا كبيرًا في البحث المحاسبي (e.g., Bame-Aldred et al. 2012; Pike et al. 2016; Desai et al. 2017; Eulerich, and Ratzinger-Sakel 2018; Al-Sukker et al. 2018; Quick and Henrizi 2019; Al-Tarawneh et al. 2020). علاوة على ذلك، نص معيار المراجعة الدولي^٢ 610 (ISA) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" على إمكانية استخدام مراقب الحسابات عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة. بالإضافة إلى أنه يمكن الاستعانة بالمراجع الداخلي لتقديم مساعدة مباشرة، مع ضرورة قيام مراقب الحسابات بفحص وإشراف وتوجيه المراجع الداخلي (ISA 610.2013).

ومع ذلك، يعتبر اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي سلاحًا ذو حدين، فمن جانب، يمكن أن يؤدي إلى تحسين كفاءة المراجعة، من خلال القضاء على ازدواجية الجهد المبذول، وبالتالي؛ تخفيض أتعاب المراجعة (Morrill and Morrill 2003; Suwaidan and Qasim 2010; Chen et al. 2017; Argento et al. 2018; Saputra and Yusuf 2019). وبناءً عليه، يمكن أن يكتسب المراجع الداخلي مكانة مهمة، وبالتالي؛ يضيف الشرعية على الأهمية المتزايدة لوظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها مكونًا رئيسيًا في حوكمة الشركات. ومن ناحية أخرى، يمكن أن يؤثر التعاون الوثيق بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي سلبيًا على جودة المراجعة الخارجية (Lin et al. 2011; Abbott et al. 2012; Pizzini et al. 2015)، فقد يثبط النظر إلى المراجع الداخلي من قبل مراقب الحسابات على أنه غير مهني وغير موضوعي بشكل كافي التعاون بينهما، بسبب إدراك مراقب الحسابات التهديدات المحتملة على جودة المراجعة (Al-Twajjry et al. 2004; Pizzini et al. 2015). ولذا؛ يمكن القول إن قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي يمكن أن يؤدي إلى عواقب وآثار اقتصادية محتملة على كفاءة وجودة المراجعة الخارجية.

² International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), **Using the Work of Internal Auditors.**

ومن منظور بحثي، خلص البعض (Bame-Aldred et al. 2012; Pike et al. 2016; Desai et al. 2017; Argento et al. 2018; Quick and Henrizi 2019; Al-Tarawneh et al. 2020) إلى أن مجالات البحث المحاسبي التي تركز على اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية معقدة، لأن التعاون والتفاعل بينهما منتشر. ومع ذلك، وعلى الرغم من أن البحث المحاسبي ركز على عدد من القضايا المتعلقة بقرار الاعتماد، إلا أن هناك العديد من القضايا لم يتم حلها بعد، وعلى وجه الخصوص، لا يوجد دليل تجريبي على أي من المحددات التي تدفع بوضوح المدى الذي يعتمد مراقب الحسابات على عمل وظيفة المراجعة الداخلية. مما يؤكد على الحاجة إلى مزيد من البحث في هذا المجال، خاصة في بيئة الممارسة المهنية المصرية غير المنظمة.

٢- مشكلة البحث:

تمثل موضوعية المراجع الداخلي شرطاً مسبقاً لمساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في فعالية حوكمة الشركات، وفي جودة المراجعة الخارجية. ومع زيادة أدوار ومسؤوليات المراجع الداخلي بشأن عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، تنشأ تحديات إضافية فيما يتعلق باستقلاله وموضوعيته^٣. ويظهر البحث المحاسبي (e.g., Messier Jr et al. 2011; Rose et al. 2013; Koonce 2013; Hoos et al. 2014; Burton et al. 2015; Carcello et al. 2018; Hoos et al. 2018; Suh et al. 2020) الذي تناول بالقياس والتحليل أدوار ومسؤوليات المراجع الداخلي أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة Management Training Ground يساعد مديري الشركة المستقبلين في سرعة اكتسابهم المعرفة المطلوبة عن الشركة من خلال التعرض للوحدات التشغيلية المختلفة، وللتفاصيل المالية

^٣ فعلى سبيل المثال، أدت جائحة كوفيد-١٩ (COVID-19) التي أثرت بشدة على الاقتصاد العالمي، وكذلك على مستقبله، إلى صدمات كبيرة في العرض؛ بسبب إغلاق المصانع وانقطاع سلاسل التوريد، وإلى صدمات كبيرة في الطلب؛ بسبب البطالة وانخفاض الإنفاق على المشتريات والخدمات غير الأساسية. وخسر مؤشر سوق الأسهم الأوروبية STOXX 600 (STOXX)، خلال الأشهر الأولى من عام ٢٠٢٠م. ما لا يقل عن ٣٣٪ من قيمته، ومن المتوقع أن ينكمش الاقتصاد العالمي بنسبة ٦٪ في عام ٢٠٢٠م. وهو ما يشكل صدمة اقتصادية سلبية كبيرة. وفي ظل ذلك، بدأت الشركات تفرض طلبات ثقيلة على المراجع الداخلي لمساعدتها في التعامل مع هذه المخاطر، وينبغي على المراجع الداخلي مواكبة ذلك من خلال أدوار جديدة قد تؤثر على استقلاله وموضوعيته، كما ينبغي عليه أن يوفر قيمة للشركة بطريقة عملية من خلال مساعدة الإدارة على التحول من إدارة الأزمة؛ إلى إدارة المشكلة؛ إلى إدارة المخاطر. وقد استضاف مجلس المراجعة ندوة عبر الإنترنت في ١٩ إبريل ٢٠٢٠م. بعنوان "Coronavirus and Internal Audit: Preparing for the New Normal in 2020 and Beyond"، وقد طلب من المشاركين الذين بلغ عددهم أكثر من ٢٥٠٠ مشارك تحديد أي من المسؤوليات التي تتحملها وظيفة المراجعة الداخلية كان لها الأثر على شركاتهم. وأوضحت الاستجابات أن هذه المسؤوليات تتضمن؛ تحديث تقييم المخاطر، وتنفيذ مشروعات المراجعة، وخلق وعي بالرقابة الأساسية، وإجراء البحوث والمقارنة بالأفضل (IIA 2020).

والتشغيلية التي تعتبر جزء لا يتجزأ من دور المراجع الداخلي. كما أظهر أن هذا المدخل منتشر ومدعوم باعتباره مستقبل المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن يشكل تهديداً للسلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي، ويمنعه من إنجاز مسؤوليته الرقابية بشكل موضوعي (Rose et al. 2020; Suh et al. 2018; Hoos et al. 2013; Koonce 2013). لأن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يوفر آلية في يد الإدارة يمكن أن تستخدمها في مكافأة المراجع الداخلي عند رضوخه لتفضيلاتها، فعندما يعمل المراجع الداخلي في ظل توقع ترقبته إلى مناصب إدارية أعلى بخلاف وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يسعى إلى التوافق مع رغبات الإدارة⁴ (Abbott et al. 2016)، أو يغير من حكمه دون وعي لتحسين فرص عمله المستقبلية (Rose et al. 2020; Suh et al. 2013). وقد يدرك مراقب الحسابات، بدوره؛ أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يقلل من موضوعية المراجع الداخلي (Messier et al. 2020; Suh et al. 2011; Jr et al. 2011). وبالتالي؛ قد يستجيب لذلك من خلال تقليل الاعتماد على عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق، ركزت الشركات بشكل متزايد على كيفية تحسين جميع جوانب إدارة المخاطر، مع ذلك، فإنها لا تزال تواصل السقوط في عدم القدرة على إدارة المخاطر بفعالية. ويظهر البحث المحاسبي (Cular et al. 2020; 2020; Carcello et al. 2018) أن وظيفة المراجعة الداخلية تلعب دوراً نشطاً في عملية إدارة المخاطر من خلال دورها التوكيدي والاستشاري. وقد خلص البعض (Cular et al. 2020) إلى أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية الدور الاستشاري يمكن أن يؤثر على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فقد يؤدي إلى إدراك مراقب الحسابات لموضوعية وظيفة المراجعة الخارجية على أنها موضع شك جوهري في حالة أدائها الدور الاستشاري مقارنة بأدائها الدور التوكيدي. ومع ذلك، يمكن تخفيف هذا الأثر من خلال جودة حوكمة الشركات، وخاصة عند وجود لجنة مراجعة فعالة.

ويبنى على ما سبق أن تأثير كل من استخدام وظيفة المراجعة كحقل للتدريب على الإدارة، وأداء المراجع الداخلي لدوره الاستشاري في إدارة المخاطر يمكن أن يكون تأثيراً إيجابياً، وبالتالي؛ يصبح عرض وظيفة المراجعة الداخلية أكثر اتساقاً مع أهداف مراقب الحسابات. ومع ذلك؛ يمكن أن يقابله مخاوف من التأثير السلبي على موضوعية المراجع الداخلي. وتتطلب احتمالية المبادلة بين التأثير الإيجابي والتأثير السلبي مزيداً من الدراسة والتوضيح بشأن إدراك مراقب الحسابات لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. وبالتالي تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على الأسئلة التالية نظرياً أو تجريبياً، وهي: كيف تطورت أدوار وظيفة المراجعة الداخلية من الدور التوكيدي المحاسبي فقط لتمتد إلى إضافة قيمة للشركة من خلال دورها التوكيدي والاستشاري؟ وما هو التوصيف المهني لقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل وظيفة المراجعة الداخلية؟ وهل

⁴“ May Endeavor to Ingratiate Themselves to Management”

سيختلف قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة لجميع أعضاء قسم المراجعة الداخلية، أو لجميع أعضاء قسم المراجعة الداخلية ما عدا رئيس القسم، أو عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة؟ وهل سيختلف اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل أداء دورها الاستشاري بالإضافة إلى دورها التوكيدي في مجال إدارة المخاطر مقارنة بحالة أدائها لدورها التوكيدي فقط في مجال إدارة المخاطر؟ وهل سيختلف قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل تفاعل هذين المحددين معاً؛ استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر؟

٣- هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التحقق نظرياً وتجريبياً من ثلاثة أمور، أولهما؛ التأثير المباشر لاستخدام وظيفة المراجعة كحقل للتدريب على الإدارة على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها، وثانيهما؛ التأثير المباشر لأداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها، وأخيراً؛ تأثير تفاعل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على هذا القرار. وذلك من خلال تصميم تجريبي (٢x٣) بين المجموعات على عينة من مراقبي حسابات شركات المساهمة في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

٤- أهمية ودوافع البحث:

يستمد هذا البحث أهميته أكاديمياً وعملياً من خلال سعيه لدراسة العلاقة بين متغيرين مستقلين هما؛ استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورها الاستشاري في إدارة المخاطر، ومتغير تابع هو؛ قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية. ويعد ذلك مجالاً جديراً بالتحقق في بيئة الممارسة المهنية المصرية لسببين: أولهما؛ تعد نتائج هذا البحث مفيدة لكل من المراجع الداخلي، والإدارة، والمشرعين في التعرف على التكاليف المحتملة من أداء وظيفة المراجعة الداخلية لمثل هذه الأدوار وترجيحها. ثانيهما؛ في السنوات الأخيرة، شجعت الجهات المهنية مراقب الحسابات على استخدام وظيفة المراجعة الداخلية إما عن طريق الحصول على أدلة مراجعة داخلية و/أو عن طريق المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات. ولتحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يستخدم في المراجعة الخارجية، يجب على مراقب الحسابات تقييم موضوعية وكفاءة وجودة عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يمثل تحدياً خاصاً عندما تشترك وظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط في الأدوار التوكيدية ولكن أيضاً في الأدوار الاستشارية.

ومن أهم دوافع البحث أن العوامل التي يتحقق منها البحث الحالي لها آثار مهمة على تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الاعمال والممارسة المهنية المصرية. حيث تمتلك مهنة المراجعة الداخلية خط عرضي كبير من أنواع الأدوار التي يمكن أن تؤديها. وقد تأرجحت مؤخرًا مصفوفة أدوارها من الأدوار التوكيدية إلى الأدوار الاستشارية، وبالتالي؛ فإن فهم كيفية تأثير نوع العمل الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات يعد أمرًا مهمًا لتطوير مهنة قوية مرغوب فيها. كما يساهم البحث الحالي في البحث المحاسبي من خلال دراسة مدي استخدام مراقب الحسابات عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وبالتالي؛ تقديم فئة جديدة من مؤشرات قرار اعتماد مراقب الحسابات.

٥- حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار ما إذا كان استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، وقيامها بدورها الاستشاري في إدارة المخاطر سيؤثران على إدراك مراقب الحسابات لموضوعية الوظيفة، وبدوره؛ على قرار اعتمادها لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وليس على الأداء الفعلي لوظيفة المراجعة الداخلية. أضف إلى ذلك، يخرج عن نطاق البحث الحالي جميع المتغيرات الأخرى التي قد تؤثر على قرار اعتماد مراقب الحسابات، مما يدفع إلى إجراء مزيد من البحوث المستقبلية في هذا المجال. وفي النهاية؛ اعتمد البحث أيضًا على عينة تحكمية انتقائية لتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث، وبالتالي فإن قابلية تعميم نتائج البحث تعتمد على شروط اختيار العينة.

٦- خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث، وفي ضوء حدوده، سوف يتم تنظيم المتبقي منه على النحو التالي:

١/٦- وظيفة المراجعة الداخلية: التعريف والأدوار والقيمة المضافة.

٢/٦- قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية من منظور الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي.

° خاصة مع صدور قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٨ لسنة ٢٠١٨م، والذي تتطلب استحداث، في وحدات الجهاز الإداري للدولة، تقسيمات تنظيمية جديدة، منها المراجعة الداخلية.

٣/٦- تحليل العلاقة بين استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الأول.

٤/٦- تحليل العلاقة بين أداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري في إدارة المخاطر وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الثاني.

٥/٦- تحليل العلاقة بين تفاعل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وأدائها دورًا استشاريًا في مجال إدارة المخاطر وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الثالث.

٦/٦- منهجية البحث.

٧/٦- اختبار فروض البحث

٨/٦- خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

١/٦- المراجعة الداخلية: التعريف والأدوار والقيمة المضافة:

لقد واجهت الشركات العديد من التحديات الجديدة في السنوات الأخيرة، منها؛ زيادة درجة التعقيد الاقتصادي، وتوسع المتطلبات التنظيمية، ونمو التقدم التكنولوجي، والأثر السلبي للالتزامات الاقتصادية، الأمر الذي أدى بدوره إلى توجيه تركيز أصحاب المصالح بشكل أقوى نحو حوكمة الشركات من أجل تلبية احتياجاتهم (Ruud 2003). وقد واكب هذا التطور أهمية متزايدة للمراجعة الداخلية باعتبارها مكونًا مهمًا لتوكيد عمليات حوكمة الشركات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية (Eulerich and Eulerich 2020).

وبشأن تعريف المراجعة الداخلية، فقد عرفها معهد المراجعين الداخليين IIA باعتبارها نشاط موضوعي ومستقل، يقدم الأدوار التوكيدية والاستشارية، بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، فهي تساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنهجي من أجل تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وتحسينها (IIA 2017). علاوة على ذلك، فقد قدم IIA تفسيرًا للقيمة المضافة، وأوضح أن نشاط المراجعة الداخلية يضيف قيمة للشركة (وأصحاب المصالح) عندما يوفر توكيدًا ملائمًا موضوعيًا، ويساهم في فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة (IIA 2020). كما أضاف IIA منظورًا تكميليًا من خلال توضيح أن رسالة المراجعة الداخلية هي؛ تعزيز وحماية قيمة الشركة من خلال تقديم التوكيد والاستشارة والرؤية، الموضوعية والقائمة على المخاطر، لأصحاب المصالح (IIA 2020).

ويمكن القول إن تعريف IIA للمراجعة الداخلية يحسن من السمات الحديثة لها، ويعكس التغييرات التي حدثت فيها كمهنة بمرور الوقت، وعلاوة على ذلك، يعترف بالدور الرئيسي للمراجعة في عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقر بالمسؤولية الإضافية للمراجعة الداخلية بشأن الأدوار الاستشارية. كما يجسد مدخل مستقبلي يضيف المراجع الداخلي خلاله قيمة للشركة عن طريق التحسين المستمر للعمليات التشغيلية.

وبشأن أدوار المراجعة الداخلية^٦، فعلى الرغم من وجود تعريف واضح لماهية المراجعة الداخلية وما ينبغي عليها القيام به، إلا أن إدراك الدور الفعلي الذي تلعبه المراجعة الداخلية داخل الشركة يعد أمراً مهماً أيضاً (Roussy and Perron 2018). ويمكن أن تُسند الشركة للمراجعة الداخلية دورين أساسيين^٧، أولهما؛ الدور التوكيدي، وفيه تتحمل المراجعة الداخلية مسؤولية توكيد فعالية عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة من موقف مستقل وموضوعي (Van Peursesem 2005). وثانيهما؛ الدور الاستشاري، ومن المتوقع أن تنشئ المراجعة الداخلية من خلاله علاقات مثمرة مع كل من إدارة الشركة وكذلك أصحاب المصالح الآخرين (Van Peursesem 2005; Arena and Azzone 2009).

^٦ يرى (Eulerich and Eulerich 2020) أن حوالي ٤٠٪ من رؤساء أقسام المراجعة الداخلية يعتقدون أن وظيفتهم لها تأثير قوي داخل الشركة، ويعتقدون أن ٤٦٪ فقط من أصحاب المصالح هم من على دراية بخدمات المراجعة الداخلية. بعبارة أخرى، لا يدرك أكثر من ٥٠٪ من أصحاب المصالح الأساسيين القيمة المضافة لوظائف المراجعة الداخلية.

^٧ تشجع IPPF الإدارة على توسيع دور المراجعة الداخلية ليشتمل بعض الأدوار الاستشارية التي تضيف قيمة للشركة، بالإضافة إلى الأدوار التوكيدية. وعرفت IPPF الأدوار التوكيدية على أنها اختبار موضوعي للأدلة بهدف تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، على سبيل المثال؛ المراجعة المالية، ومراجعة الأداء، ومراجعة الالتزام، ومهام الفحص النافي للجهالة (IIA Due Diligence) (2017). وعرفت IPPF أيضاً الأدوار الاستشارية على أنها أنشطة تقديم المشورة والخدمات المتعلقة بها لعميل ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل. ويكون المقصود بها إضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من دون أن يضطلع المراجع الداخلي بأي مسؤوليات إدارية، على سبيل المثال؛ خدمات تقديم الاستشارة والنصح والتدريب (IIA 2017).

إن دور وموقف المراجعة الداخلية معقد بدرجة كبيرة عندما يتعلق باهتمامات أصحاب المصالح، فهناك توقعات واحتياجات متنوعة وغير واضحة من المراجعة الداخلية (Lenz and Sarens 2012)، ويسعى مختلف أصحاب المصالح في المراجعة الداخلية إلى تحقيق أهداف عديدة، والتي تتطلب بدورها أنشطة محددة من المراجعة الداخلية، فقد أوضحا (Soh and Martinov-Bennie 2011) أنه في حين يفضل رئيس قسم المراجعة الداخلية تركيز أنشطة القسم على الدور الاستشاري، فإن أعضاء لجنة المراجعة يفضلون التركيز على الدور التوكيدي. ويجادل الباحثان أيضاً بأن دور المراجعة الداخلية معقد ومتطور باستمرار. وبالتالي؛ لا يمكن قصره على مجرد وظيفة الاشراف الحوكمي. وأوضحت دراسة (Lenz and Sarens 2012) أنه لا توجد حقيقة واحدة لدور المراجعة الداخلية وخلق القيمة، لأن المراجعة الداخلية تخدم العديد من أصحاب المصالح المختلفين.

وبالإضافة إلى ذلك، فقد قدم البعض (Sarens et al. 2009) وصفاً للمراجعة الداخلية باعتبارها "موفر الراحة" "Comfort Provider" للجنة المراجعة، حيث تتوقع لجنة المراجعة من المراجعة الداخلية أن تكون "حامية لثقافة الشركة" "Guard of the Corporate Culture"، وأن تعمل كأداة تواصل بين لجنة المراجعة والمستويات التشغيلية. ويصف (Roussy 2013) المراجعة الداخلية باعتبارها الحامي Protector والمساعد Helper للشركة، وباعتبارها حامياً؛ فإنها تحرس الإدارة من المخاطر أو حالات الغش أو عدم الكفاءة. وباعتبارها مساعداً، فإنها تدعم الإدارة من خلال تقديم توصيات لتحسين الأداء التنظيمي.

وعلاوة على ذلك، تدعم المراجعة الداخلية باعتبارها موفراً للراحة أيضاً، لجنة المراجعة عن طريق مراجعة عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (Soh and Martinov-Bennie 2011). وكجزء من دورها التوكيدي والاستشاري، يمكن أن تتابع المراجعة الداخلية المخاطر، وتحدد أوجه الضعف في الرقابة، وتسهل من تنفيذ إدارة المخاطر، وفي نفس ذات الوقت، تزيد من الوعي بهذه الأمور بين الإدارة (Arena and Azzone 2009)، وبالتالي؛ فإن المراجعة الداخلية لديها القدرة على دعم الإدارة ومجلس الإدارة في تحقيق أهدافهم (Goodwin and Yeo 2001)، ويمكن أن تساعد أيضاً، من خلال الاتصال الشخصي مع الموظفين، في الحفاظ على تشكيل ثقافة الشركة وتحسينها (Sarens and De Beelde 2006).

وبشأن خلق المراجعة الداخلية قيمة للشركة^٨، لقد حدد البعض (D'Onza et al. 2015) أربعة عوامل ترتبط إيجاباً مع خلق المراجعة الداخلية قيمة للشركة، وهم؛ استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية، والالتزام بقواعد السلوك التي أصدرها IIA، ومساهمة المراجعة الداخلية في تقييم فعالية الرقابة الداخلية، ومساهمة المراجعة الداخلية في تقييم فعالية نظم إدارة المخاطر. إن استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، ومساهمتها في تقييم وتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تؤثر إيجاباً على القيمة المضافة التي تخلقها المراجعة الداخلية للشركة (منصور ٢٠١٨؛ كساب ٢٠٢٠). وتؤكد دراسة (D'Onza et al. 2015) أن القيمة المضافة الناتجة عن المراجعة الداخلية تعتمد على دورها الفعال في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. كما أوضحت الدراسة أيضاً أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني في خلق القيمة. وبهذه الطريقة، فإن المراجعة الداخلية قادرة على أن تثبت لأصحاب المصالح أن عملها ونتائجها قد تم تنفيذها على المستوى المهني.

وأحد مجالات القيمة المضافة للمراجعة الداخلية هو حوكمة الشركات؛ فقد عرف البعض (Gramling et al. 2004) المراجعة الداخلية على أنها أداة فعالة لمتابعة وتحسين حوكمة الشركات، ويرون أن القيمة القوية للمراجعة الداخلية تتمثل في تحسين هياكل حوكمة الشركات. واتفق البعض (Goodwin-Stewart and Kent 2006; Archambeault et al. 2008) مع هذا التعريف للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية، فقد أوضح Sarens and Abdolmohammadi (2011) أن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً في متابعة حوكمة الشركات، وعلاوة على ذلك، أظهر أن المراجعة الداخلية تقلل من عدم تماثل المعلومات بين لجنة المراجعة

^٨ أوضح البحث المحاسبي (D'Onza et al. 2015; Eulerich and Eulerich 2020) الخطوات الثلاثة التالية لخلق قيمة المراجعة الداخلية. أولهما؛ تحديد القيمة: إن تعريف قيمة وظائف المراجعة الداخلية مدفوع بتوقعات أصحاب المصالح، والأنشطة التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية لتلبية هذه التوقعات. على سبيل المثال؛ قد تعرف لجنة المراجعة قيمة أنشطة المراجعة الداخلية من عيون الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، في حين قد يركز المدير التنفيذي للشركة على تحسين العمليات. وثانيهما؛ قياس القيمة: على الرغم من أنه يمكن حساب بسهولة عدد عمليات المراجعة التي تم القيام بها أو عدد النتائج والتوصيات، فإن قيمة المراجعة هي بالتأكيد أكثر من مجرد رقم، ومع أخذ ذلك بعين الاعتبار، فإن قيمة المراجعة تشمل الخصائص النوعية (على سبيل المثال؛ إرضاء أصحاب المصالح) وكذلك الخصائص الكمية (على سبيل المثال؛ عدد عمليات المراجعة التي تم القيام بها)، ويحتاج مدخل القياس المحتمل إلى تكاملها. وثالثهما؛ توصيل القيمة: بمجرد تحديد وقياس قيمة المراجعة الداخلية، فإنه من المهم تأسيس طريقة جيدة للتقرير عنها وتوصيلها إلى الشركة وأصحاب المصالح الأساسيين. وينبغي التأكد من أن المعلومات التي يتم توصيلها هي القيمة الفعلية للوظائف، بالإضافة إلى تغذية عكسية لأصحاب المصالح عن أنشطة الوظيفة.

والإدارة. ومع ذلك، يرى البعض (Leung et al. 2011) أن المراجعة الداخلية لا تفي بشكل كافٍ بدور الإشراف الحوكمي، وبالتالي؛ قد انخفضت توقعات أصحاب المصالح من وظيفة المراجعة الداخلية بشكل كبير (Chambers and Odar 2015). وبناء على ذلك؛ يمكن القول إن هذا الاتجاه من البحث المحاسبي ركز على مهمة المتابعة التي تقوم بها المراجعة الداخلية، نظرًا لأن كل من لجنة المراجعة والإدارة العليا غير قادرين على مراجعة ومتابعة جميع عمليات وأنشطة الحوكمة، وبالتالي؛ يعتمدون على المراجعة الداخلية كوظيفة دعم مستقلة وموضوعية.

ومجالاً آخر للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية يتمثل في تحسين الأداء؛ فعند دراسة العلاقة بين قوة حوكمة الشركات وسيولة سوق الأوراق المالية في ماليزيا، خلص البعض (Al-Jaifi et al. 2017) إلى أن حوكمة الشركات الفعالة -والمراجعة الداخلية القوية- تؤثر تأثيرًا إيجابيًا على سيولة سوق الأسهم لديها. وخرج (Mihret 2014) عن المنظور التقليدي للمراجعة الداخلية، واعتبرها آلية رقابة تخلق قيمة مضافة من خلال زيادة العائد على رأس المال. وخلص البعض (Prawitt et al. 2009) إلى أن المراجعة الداخلية تحد من ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي؛ تحسن من جودة التقارير المالية. ووجدت دراسة (Jiang et al. 2016) أن مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في الخدمات المتعلقة بالعمليات ترتبط ارتباطًا إيجابيًا جوهريًا بالأداء التشغيلي.

وخلص البعض (Carcello et al. 2017) إلى أن المراجعة الداخلية تحسن من فعالية إدارة المخاطر، بينما وثقت دراسة (Lin et al. 2011) أن المراجعة الداخلية تساعد على تحسين الرقابة الداخلية. وأظهرت (Oussii and Taktak 2018) أيضًا أن المراجعة الداخلية تؤثر تأثيرًا إيجابيًا على جودة الرقابة الداخلية. وبشكل عام، يمكن القول إن هذا الاتجاه البحثي يحاول تحديد الآثار المالية الإيجابية لوظيفة المراجعة الداخلية، حيث أنها أكثر من مجرد مركز تكلفة، ولكن تخلق قيمة في المجالات المختلفة.

وهناك قيمة مضافة أخرى لعمل المراجعة الداخلية، خاصة من خلال دورها التوكيدي، وهي تأثيرها على قضايا الغش، ووفقًا لذلك، فإن المراجعة الداخلية تؤثر إيجابيًا على منع الغش من وجهة نظر الشركة (Drogalas et al. 2017). وعلى الرغم من أن الإجراءات المباشرة للمراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحديد ومنع الغش، إلا أن التأثير غير المباشر للمراجعة الداخلية من خلال تعزيز الثقافة الأخلاقية في الشركات جزء من هذه القيمة المضافة (Ma'ayan and Carmeli 2016). وخلص (Asiedu and Deffor 2017) إلى وجود ارتباط إيجابي بين المراجعة الداخلية واكتشاف الغش، مما يزيد من قوة الرقابة الداخلية.

واستكمالاً لمجالات القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، فيمكن أن يؤدي عمل المراجعة الداخلية أيضًا إلى تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية (Felix et al. 2001)، فقد خلص البعض (Abbott et al. 2012) إلى أن أداء المراجعة الداخلية يزيد من كفاءة المراجعة الخارجية، مما يعود بدوره؛ بالمنفعة على الشركة ومكاتب المحاسبة والمراجعة. ولكن لا يوجد موقف متسق في البحث المحاسبي حول شكل هذا التغيير وما إذا كان إيجابيًا أو سلبيًا من وجهة نظر الشركة. فمن جانب يجادل البعض (Ho and Hutchinson 2010; Abbott et al. 2012) بأن فعالية المراجعة الداخلية تؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية، خاصة إذا كانت المراجعة الداخلية تغطي مجالات العمل ذات الصلة بالمراجعة خارجية مثل الجوانب المحاسبية أو تحديد ومنع الغش. ومن جانب آخر، خلصا (Singh and Newby 2010) إلى أن العلاقة ليست صحيحة، حيث قد تنتظر الشركات إلى أن عمل المراجع الداخلي ومراقب الحسابات على أنه مكمل وليس بديلًا.

٢/٦- قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية من منظور الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي:

عند الاعتماد على عمل وظيفة المراجعة الداخلية، قد يواجه مراقب الحسابات عددًا من المعضلات (Bame-Aldred et al. 2013)، ويتعين عليه إصدار بعض الأحكام قبل وأثناء الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، لأن قرار الاعتماد يمكن أن يضر بجودة المراجعة الخارجية (Glover et al. 2008; Suwaidan and Qasim 2010). وعلاوة على ذلك، تؤثر العديد من العوامل تزامنيًا على مراقب الحسابات عندما يقرر ما إذا كان سيعتمد على عمل المراجع الداخلي أم لا.

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية من منظور الإصدارات المهنية، فقد أصدر IIA معيار المراجعة الداخلية الدولي رقم (٢٠٥٠) بعنوان "التنسيق والاعتماد"^٩، ويتطلب هذا المعيار أن يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بمشاركة المعلومات، وتنسيق العمل مع مقدمي الخدمات التوكيدية والاستشارية، الداخليين الآخرين والخارجيين. وأضاف هذا المعيار في ملحقه التفسيري، أن الإدارة مسؤولة عن الاشراف على، والتنسيق بشأن التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات. وأكد المعيار على أن مراقب الحسابات يمكن أن يعتمد على عمل المراجع الداخلي، وأنه ينبغي على رئيس قسم المراجعة الداخلية توفير المعلومات المتعلقة بالطرق والأساليب والمصطلحات إلى مراقب الحسابات، بالإضافة إلى أنه ينبغي منح مراقب الحسابات حرية الوصول إلى جميع أوراق العمل والبرامج المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد على أهمية التواصل المستمر بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات لضمان تغطية جميع الخدمات التوكيدية وعدم أداء مهام معينة مرتين (IIA (2017) 2050).

⁹ IIA (2017) 2050: Coordination and Reliance.

وعلى الجانب الآخر، لا يشير معيار المراجعة الداخلية الدولي رقم (١٣١٢) بعنوان "التقييمات الخارجية"^{١٠}، صراحة إلى التعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، إلا أنه يتطلب تقييم خارجي للمراجعة الداخلية، كجزء من برامج تحسين الجودة المستمرة، من قبل طرف ثالث مؤهل ومستقل على الأقل كل خمس سنوات. ويوفر هذا التقييم لمراقب الحسابات فحص مستقل لمكانيات وكفاءات وظيفية المراجعة الداخلية (IIA (2017) 1312).

واستكمالاً لجهود المنظمات المهنية بشأن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية على المستوي الدولي، فقد سمح معيار المراجعة الدولي ISA 610 بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين"^{١١} بالتعاون بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، عن طريق استخدام مراقب الحسابات عمل وظيفية المراجعة الداخلية كأدلة مراجعة، أو استخدام المساعدة المباشرة من المراجعة الداخلية. وللتأكد من أن الغرض من المراجعة الخارجية لا يتأثر سلباً بالتعاون، فقد حدد المعيار المتطلبات التي يجب على مراقب الحسابات أخذها بعين الاعتبار وتطبيقها عند تحديد ما إذا كان، وفي أي المجالات، وإلى أي مدى يمكن استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية، وهي؛ (١) موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية، و (٢) الكفاءات الفنية للمراجع الداخلي، و (٣) احتمال أن يتم تنفيذ عمل المراجعة الداخلية مع بذل العناية المهنية الواجبة، و (٤) التواصل الفعال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات.

وأضاف هذا المعيار أنه بهدف استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية، يجب تحقيق خمس افتراضات، وهي؛ (١) أن يتمتع المراجع الداخلي بالكفاءات الفنية الكافية، و (٢) الإشراف على العمل وفحصه وتوثيقه بشكل صحيح، و (٣) الحصول على أدلة مراجعة كافية لتمكين المراجع الداخلي من استخلاص الاستنتاجات المعقولة، و (٤) النتائج التي يتم التوصل إليها مناسبة في الظروف، والتقارير التي يعدها المراجع الداخلي تتوافق مع نتائج العمل المنجز، و (٥) حل أي استشارات أو أمور غير عادية يفصح عنها المراجع الداخلي بشكل صحيح (ISA (2018) 610).

ويؤكد معيار (ISA (2018) 610 على أن مراقب الحسابات يتحمل المسؤولية وحده عن عملية المراجعة، وأن هذه المسؤولية لا يتم نقل عبئها عن طريق استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية، أو عن طريق توفير المراجع الداخلي مساعدات مباشرة أثناء عملية المراجعة. وعلاوة على ذلك، أوضح معيار (ISA (2018) 610 أنه يتعين على مراقب الحسابات، عند اتخاذ قرار بشأن استخدام عمل المراجعة الداخلية، أن يضع استراتيجيات عامة للمراجعة، وبهذه الطريقة؛ يشدد المعيار على أهمية التخطيط قبل اتخاذ القرار بشأن ما إذا كان ينبغي عليه استخدام عمل المراجعة الداخلية أو لا، وكيفية استخدامه. وبالتالي يمكن القول إن من المستحسن، لأغراض الكفاءة

¹⁰ IIA (2017) 1312: External Assessments.

¹¹ ISA (2018) 610: Using the Work of Internal Auditors.

والفعالية، استخدام مراقب الحسابات عمل وظيفة المراجعة الداخلية طالما توافر لها المتطلبات المهنية.

علاوة على ذلك، نص معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) بعنوان "الأهداف العامة لمراقب الحسابات المستقل، وأداء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"^{١٢} على أنه قبل اتخاذ القرار النهائي، يتعين على مراقب الحسابات الأخذ بعين الاعتبار آثاره على أداء المراجعة المستقلة، وبالتالي؛ آثاره على جودة المراجعة (ISA (2018) 200).

وقد أتفق بشكل كبير معيار المراجعة الأمريكي رقم (٢٦٠٥) بعنوان "اعتبارات بشأن وظيفة المراجعة الداخلية"^{١٣} مع معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠)، فقد أوضح أنه عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية، يتعين على مراقب الحسابات أن يحصل على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية كافٍ لتحديد ما إذا كانت أنشطة المراجعة الداخلية ملائمة لتخطيط عملية المراجعة، وبالتالي؛ ما إذا كانت ملائمة لمراجعة القوائم المالية. ويتعين أيضاً على مراقب الحسابات تقييم موضوعية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، لأن عمل المراجع الداخلي قد يؤثر على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية (AS (2013). 12.5).

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية من منظور البحث المحاسبي، فقد حظي القرار باهتمام الكثيرين (e.g., Gramling et al. 2004; Lin et al. 2011; Stefaniak et al. 2012; Pizzini et al. 2015; Argento et al. 2018; Quick and Henrizi 2019). نظراً لضغوط ارتفاع أتعاب المراجعة الخارجية، أصبح هناك حاجة دائمة إلى زيادة كفاءتها، ويمكن تلبية هذه الحاجة من خلال التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، خاصة في ظل تزايد نطاق ومقدرة عمل المراجع الداخلي، الذي يُمكن مراقب الحسابات من الاعتماد بشكل متزايد على وظيفة المراجعة الداخلية في أداء عملية المراجعة الخارجية السنوية (Quick and Henrizi 2019). وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن يعمل مراقب الحسابات بدوافع مصلحته الذاتية، عندما يستخدم عمل المراجع الداخلي، حتى إذا لم يكن مناسباً ذلك، بهدف إرضاء عميل المراجعة و/أو تحسين كفاءة المهمة، وبالتالي؛ إعطاء الأولوية لمصلحته الذاتية على حساب ضمان جودة المراجعة لأصحاب المصالح والمجتمع (Argento et al. 2018). لذلك يمكن القول إن هناك خطر عدم قيام الوكيل (أي مراقب الحسابات الذي يقرر ما إذا كان سيعتمد على عمل المراجع الداخلي، وإلى أي مدى سيعتمد) بالعمل بما يخدم دائماً مصلحة الأصيل (أي عميل

¹² ISA (2018) 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.

¹³ AS (2015) 2605: Consideration of the Internal Audit Function

المراجعة، وأصحاب المصالح، والمجتمع)^{١٤}. أضف إلى ذلك، يمكن أن يتعرض استقلال مراقب الحسابات للتهديد، (إذا فضل دون وعي أو عن وعي)، مصلحة عميل المراجعة، حيث ينظر عميل المراجعة، الذي يقوم باستثمارات كبيرة في وظيفة المراجعة الداخلية، للتعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشكل إيجابي.

لقد تناول البحث المحاسبي بالقياس والتحليل كيف يُمكن أن تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في كفاءة المراجعة الخارجية (على سبيل المثال؛ ساعات عمل مراجعة أقل، تخفيض وقت تأخير تقرير المراجعة)، وكيف يؤثر التفاعل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي في جودة المراجعة (على سبيل المثال؛ رقابة داخلية فعالة، وممارسات إدارة أرباح أقل). فقد أوضح البعض (Gramling et al. 2004; Quick and Henrizi 2019) وجود انخفاض في ساعات عمل المراجعة عندما يعتمد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، وخلص البعض (Pizzini et al. 2015) أيضًا إلى أن ارتفاع جودة وظيفة المراجعة الداخلية أدت إلى تقليل وقت تأخير تقرير المراجعة، عندما اعتمد مراقب الحسابات على العمل الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت دراسة (Lin et al. 2011) إلى أن الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهري يرتبط ارتباطًا إيجابيًا مع التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، مما يشير بدوره إلى ارتفاع جودة المراجعة.

وعلاوة على ذلك، قدمت دراسة (Stefaniak et al. 2012) بعض الأدلة على أن اعتماد مراقب الحسابات المتزايد على وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يحسن من جودة المراجعة، من خلال إجراء تقييمات أكثر صرامة لقصور الرقابة الداخلية. وباستخدام بيانات أرشيفية، خلص البعض (Prawitt et al. 2009) إلى وجود علاقة بين ارتفاع جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، ونظرًا لأنه يمكن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق التعاون مع مراقب الحسابات، فإن قوة وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تخفض من مخاطر التحريفات الجوهريّة، وبالتالي؛ فإن التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، بدوره، يزيد من جودة القوائم المالية بشكل مباشر. وبشكل عام، يمكن القول إن البحث المحاسبي خلص إلى أن الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يزيد من جودة المراجعة، وبالتالي؛ يعد أمرًا مهمًا لجودة القوائم المالية، ويزيد أيضًا من كفاءة المراجعة، مما يؤدي إلى تقليل وقت تأخير إصدار تقرير المراجعة.

^{١٤} أوضحت دراسة (Argento et al. 2018) أن ذلك يتماشى مع نظرية الوكالة، حيث يسترشد السلوك البشري بالرغبة في تعظيم المصلحة الذاتية، وأن الهدف من العمل البشري هو السعي وراء المتعة وتجنب الألم. لذلك قد يتخذ مراقب الحسابات قرارات بطريقتة عقلانية، سعيًا إلى تحقيق أقصى قدر من مصلحته الذاتية، أو الأخذ بعين الاعتبار أفضل بديل يحقق له أقصى منفعة.

واتساقًا مع هذه النتائج الإيجابية للتعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، فقد اهتم البحث المحاسبي بقياس وتحليل العوامل السببية التي تؤثر على هذا التعاون، ومنها؛ تأثير عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على استعداد مراقب الحسابات على الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وخلص البعض (Quick and Henrizi 2019) و(مبارك ٢٠١٢) إلى أن جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية، والكفاءة، والموضوعية يؤثران، بما يتفق مع المعايير المهنية، على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، ومع ذلك يمكن أن تختلف عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل فردي في تأثيرها. وأظهر Quick and Henrizi (2019) أن تأثير عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية معقد ويميل للتفاعل مع عوامل أخرى، على سبيل المثال؛ مخاطر أعمال العميل، ومصدر نشاط المراجعة الداخلية. علاوة على ذلك، فقد اهتم البحث المحاسبي بتأثير مصدر نشاط المراجعة الداخلية، وأوضح (Davidson et al. 2013) أن الاختلاف في مدى اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية الناتجة عن مصدر نشاطها، مدفوعة باختلاف الموضوعية بين مصدر النشاط الداخلي والخارجي.

وبالإضافة إلى ذلك، خلصا (Munro and Stewart 2011) إلى أن تأثير عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على طبيعة أعمال المراجعة المنجزة (اختبارات رقابة مقابل اختبارات أساسية)، كما أن المخاطر على مستوى الحساب المعين تؤثر على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية. واتفق البعض (Glover et al. 2008; Munro and Stewart 2011) على أن المستويات المرتفعة من المخاطر المتلازمة تقلل من استخدام مراقب الحسابات لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وأن هذا التأثير أكثر وضوحًا في مهام المراجعة التي تتطلب أحكامًا شخصية.

وفي نفس السياق، أشارا (Munro and Stewart 2011) إلى أن هيكل الحوكمة ومخاطر أعمال العميل يؤثران على اعتماد مراقب الحسابات على عمل وظيفة المراجعة الداخلية. وأظهر البعض (Abbott et al. 2012) أنه كلما زاد مقدار تأثير لجنة المراجعة (مقارنة بتأثير الإدارة) على وظيفة المراجعة الداخلية، كلما انخفضت أتعاب المراجعة الخارجية، ومع الأخذ بعين الاعتبار أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة المراجعة، فإن هذه النتيجة تتسق مع زياد اعتماده مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية. علاوة على ذلك، أوضحا (Krishnamoorthy and Maletta 2012) أن عوامل جودة حوكمة الشركات (قوة مجلس الإدارة، والخبرة المحاسبية للجنة المراجعة) ترتبط إيجابًا مع تقييم مراقب الحسابات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وبالتالي؛ التعاون بينهما. وتدعم هذه النتائج فكرة أن الخصائص المرتبطة بالعميل تؤثر على البيئة التي يجب على مراقب الحسابات أن يتخذ فيها قرار الاعتماد، مما ينعكس بدوره على سلامة القرار ذاته.

ويمكن القول إن التعاون بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي ليس قضية جديدة، فقد اهتم البحث المحاسبي بقياس وتحليل هذا التعاون من وجهة نظر شاملة، حيث أن معظم البحث المحاسبي الذي اهتم بهذا التعاون غالبًا ما تتطلب قياس مدى اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية بدون استكشاف بعض العوامل المؤثرة في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي.

٣/٦- تحليل العلاقة بين استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الأول:

عند تحديد مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، تقرر كل من الإدارة ولجنة المراجعة ما إذا كان ستؤدي دورًا مهمًا كحقل للتدريب على الإدارة أم لا، وهو دور شائع الاستخدام في الشركات اليوم^{١٥}، لقد أوضح البحث المحاسبي (e.g., Goodwin and Yeo 2001; Baker 2010; Messier et al. 2011; Burton et al. 2015; Hoos et al. 2018; Carcello et al. 2020; Suh et al. 2018) أن الشركات يمكن أن تتخذ أحد مدخليين لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، أولهما؛ توظيف مراجعين داخليين جدد (خريجون جدد من الجامعات أو موظفون ذو خبرة من شركات أخرى) في وظيفة المراجعة الداخلية، مع وعد بترقيتهم إلى مناصب إدارية تشغيلية (بما في ذلك الوظائف المحاسبية، والتشغيلية والوظائف الأخرى) في غضون بضع سنوات (في المتوسط سنتين أو ثلاث سنوات). وثانيهما؛ تدوير موظفي الشركة غير العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية إلى العمل في وظيفة المراجعة الداخلية لفترة محددة قبل أن يتم إعادتهم إلى الإدارة، عادة، في مناصب إدارية أعلى مما كانوا عليها قبل تدويرهم.

ويرى أنصار استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أن تلك الممارسة تساعد الشركات على تطوير المديرين المحتملين مستقبلاً، وزيادة معرفتهم عن الشركة، من خلال تدريب شامل ومتعدد الجوانب، لأنهم كمراجعين داخليين يتعرضون للرقابة الداخلية والعمليات التشغيلية والمخاطر على مستوى الشركة (Arena et al. 2006; Stewart and Subramaniam 2010; Messier et al. 2011; Suh et al. 2020) وقد أيدت دراسة

^{١٥} قاما (Goodwin and Yeo 2001) باستقصاء ٥٦ مراجعًا داخليًا في سنغافورة، وخلصا إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أصبح أمرًا متزايدًا، ولاحظا (Kaplan and Schultz 2006) أن ٢٣٪ من المشاركين في الاستقصاء يشيرون إلى أن موظفي المراجعة الداخلية يتناوبون من خلال المراجعة الداخلية إلى وظائف إدارية أخرى. ومع ذلك، يمكن أن تكون الممارسة أكثر انتشارًا مما يشير إليه (Kaplan and Schultz 2006). ووفقًا لبعض التقديرات، فإن ٥٠٪، أو أكثر، من الشركات المقيدة تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة (Oxner and Oxner 2009; Christopher et al. 2006)؛ وأوضح (Abbott et al. 2010) أن ٦٥٪ من المراجعين الداخليين أفادوا بأنهم يستخدمون وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة.

(Carcello et al. 2018) هذا الافتراض، وخلصت إلى أن مديري الشركات يميلون إلى الاعتماد بشكل أكبر على المراجع الداخلي، الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، أكبر من المراجع الداخلي، الذي لا يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، لأن المديرين ذوي الخبرة يعتقدون أن المراجع الداخلي، الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، يتمتع بقدرات ومعرفة بالشركة أكبر من المراجع الداخلي، الذي لا يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة. وبالتالي؛ يذهب البعض (Messier et al. 2011; Eulerich and Eulerich 2020; Suh et al. 2020) على حد القول إن التدوير الناتج عن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة هو مستقبل مهنة المراجعة الداخلية.

وعلى الرغم من منافع استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، فإن معارضي هذه الممارسة قلقون بشأن تأثيرها السلبي على موضوعية المراجع الداخلي (e.g., Rose et al. 2013; Hoos et al. 2014; Christ et al. 2015; Burton et al. 2015; Hoos et al. 2018; Eulerich and Eulerich 2020; Suh et al. 2020) فقد لا يشعر المراجع الداخلي الذي يخطط للانتقال إلى مناصب إدارية بدوافع ذاتية لتحسين وظيفة المراجعة الداخلية على المدى الطويل، ولتطوير مهاراتها (Goodwin and Yeo 2001)، وبالتالي؛ قد يكون المراجع الداخلي أقل استعدادًا لاتخاذ مواقف تتعارض مع تفضيلات الإدارة – خاصة إذا كان من المحتمل أن يصبح رئيس وحدة الأعمال محل المراجعة مشرفًا على المراجع الداخلي عندما يتم نقله من وظيفة المراجعة الداخلية إلى هذه الوحدة في منصب إداري (Oxner and Oxner 2006; Christopher et al. 2009; Abbott et al. 2010; Stewart and Subramaniam 2010; Rose et al. 2013). وهو ما اتفق معه البعض (Christ et al. 2015)، حيث خلصوا إلى أن المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة يكون أقل موضوعية، ومع ذلك، هناك رقابة تعويضية تحمي من هذا التهديد^{١٦}.

وعلاوة على ذلك، يواجه المراجع الداخلي الذي يتم إعداده لشغل منصب إداري دوافع متضاربة، خاصة عندما يشارك في مراجعة الالتزام، فمن جانب؛ يكلف بأداء المراجعة بموضوعية، والتقرير عن نتائجها. ومن جانب آخر، يكون لديه دوافع حماية منصبه المستقبلي.

^{١٦} بما في ذلك تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، وجود لجنة مراجعة قوية، واجتماع لجنة المراجعة في كثير من الأحيان مع رئيس المراجعة الداخلية، ووجود إدارة عليا تريد من المراجع الداخلي التركيز على الأنشطة المالية والاستشارية وليس فقط مجرد الالتزام بالقوانين واللوائح (Christ et al. 2015).

فقد أشارا (Stewart and Subramaniam 2010) أن IIA استجاب جزئيًا لتهديد فقدان الموضوعية الناتج عن تناوب المراجعين الداخليين، من خلال عدم السماح للمراجعين الداخليين الجدد بمراجعة الأنشطة التي قاموا بأدائها مسبقًا قبل مرور عام واحد على الأقل في وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك؛ فإن التهديدات المرتبطة باستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة مازالت موجودة. فقد اشار البعض (Hoos et al. 2013; Rose et al. 2013) إلى أن معظم المراجعين الداخليين لا يتجاهلون عمدًا واجباتهم المهنية، ولكن بدلاً من ذلك، لا يدركون الدوافع التي تشكل أحكامهم وتصرفاتهم، وبالتالي؛ فإن فقدان موضوعية المراجع الداخلي يمكن أن تؤدي إلى انخفاض الميل على التقرير عن الغش.

ونفس السياق، خلص البعض (Rose et al. 2013) إلى أن المراجع الداخلي يكون أقل موضوعية عند إعداده لمنصب إداري. وعلى وجه التحديد، يكون المراجع الداخلي أكثر احتمالاً للتوافق مع السياسات المحاسبية التي تتضمن سلوكًا انتهازيًا من قبل الإدارة عندما انتقله إلى منصب إداري. وخلص (Hoos et al. 2014) إلى أن المراجع الداخلي يوفر تقييمات منخفضة عن المخاطر عندما يقدم تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة (مقابل تقديمها إلى لجنة المراجعة)، أضف إلى ذلك، فإنه يقدم أيضًا توصيات تتوافق مع رغبات الإدارة، وذلك عندما تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة. وعلاوة على ذلك، قدمت دراسة (Abbott et al. 2016) دليلًا على أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤدي إلى انخفاض احتمال التقرير عن الاستحقاقات غير العادية التي تقلل من صافي الدخل بشكل غير مناسب. وخلص البعض (Rose et al. 2013; Christ et al. 2015) إلى أن التدوير المنهجي للمراجعين الداخليين على المناصب الإدارية ينتج عنه أداءً تشغيليًا أفضل، ولكنه في نفس ذات الوقت يضعف المتابعة الفعالة لوظيفة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، مما يؤدي إلى مخاطر محاسبية أعلى بكثير. وبالتالي؛ يمكن القول إن عندما تتخذ إدارة الشركة قرارًا بشأن من الذي سيتناوب خارج وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك متى وأين، فقد يؤدي ذلك إلى اتخاذ المراجع الداخلي مواقف تتوافق مع مصالح وتفضيلات الإدارة من أجل ترقبته وتحقيقه للمزايا المرتبطة بالوظائف الأخرى.

واستكمالًا للبحث المحاسبي، هدفت دراسة (Messier et al. 2011) إلى التحقق من إدراك مراقب الحسابات لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية عند استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وخلصت إلى وجود ارتفاع في أتعاب المراجعة الخارجية عندما استخدم العملاء وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، بسبب إدراك مراقب الحسابات ضعف موضوعية المراجعين الداخليين في هذه الحالة الناتج عن سعيهم لإرضاء الإدارة. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، خلص (Anderson et al. 2012) إلى أن وظيفة المراجعة التي تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، أقل كفاءة، من وظيفة المراجعة التي لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة. علاوة على ذلك،

خلص البعض (Suh et al. 2020) إلى ضعف موضوعية المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، ولكن في حالة الشركات غير العائلية فقط، فعندما يكون الشركة عائلية، لا تتأثر موضوعية المراجع الداخلي بفرصة ترقبته إلى منصب إداري خارج وظيفة المراجعة الداخلية، كما خلصوا إلى أن مراقب الحسابات يقلل من اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة في الشركات غير العائلية، على العكس، لا يتأثر اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة في الشركات العائلية.

وعلى الجانب الآخر، فإن البحث المحاسبي الارشيفي والتجريبي الذي تناول بالقياس والتحليل كفاءة المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة قدم نتائج ليست حاسمة، فقد خلص (Messier et al. 2011) في دراسته إلى ان مراقب الحسابات لا يدرك وجود اختلافات في كفاءة المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة، أو العناية المهنية التي يمارسها. ووجد (Ege 2015) أدلة محدودة فقط على أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يرتبط مع انخفاض الخبرة بالمراجعة الداخلية والشهادات المهنية؛ وهي مكونات الكفاءة. لم يجد (Abbott et al. 2016) دليلاً على أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة تجتنب الافراد المؤهلين للمراجعة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك، خلص البعض (Burton et al. 2015) (Bartlett et al. 2017) إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة حقق نجاحاً محدوداً في استقطاب المزيد، والأفضل، من المتقدمين للوظائف في المراجعة الداخلية. وبالتالي؛ لا يقدم البحث المحاسبي أدلة ثابتة على أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤدي إلى استقطاب الافراد الأكثر كفاءة إلى وظيفة المراجعة الداخلية.

وعلى العكس من نتائج البحث المحاسبي الارشيفي والتجريبي، يشير البحث المحاسبي المستند على المقابلات الشخصية إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يرتبط مع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية. فقد أشار البعض (Christ et al. 2015) (Tratman 2015) إلى أن كفاءة المراجعة الداخلية هي بنية متعددة الابعاد، وتتكون من مجموعة مهارات المراجعة الداخلية، وفهم الشركة والخبرة، والقدرات الطبيعية. وأن المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة من المحتمل أن يكون لديه فهم عن الشركة أكبر، وقدرات طبيعية أكبر- ولكن مهارات مراجعة داخلية أقل، مقارنة مع المراجع الداخلي الذي لا يعمل في وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة. وبالتالي؛ يمكن القول إن البحث المحاسبي الارشيفي والتجريبي كان غير قادر على اكتشاف الاختلافات المهمة في مقاييس الكفاءة نظراً لأنه لم يميز بين مكونات الكفاءة المختلفة.

وفي نفس السياق أوضح البعض (Eulerich et al. 2017) أن إمكانية الترقية خارج وظيفة المراجعة الداخلية في منصب إداري مرموق، من المحتمل أن، تشجع المراجع الداخلي على التركيز أكثر على تطوير المهارات الإدارية، عل سبيل المثال؛ فهم الشركة وعملياتها التشغيلية، بدلاً من مهارات المراجعة الداخلية، على سبيل المثال؛ الشهادات المهنية في المراجعة الداخلية، ومنهجيات المراجعة الداخلية، وفهم معايير المراجعة الداخلية. علاوة على ذلك، عند التقدم للوظائف، من المحتمل أن يكون الأفراد الذين يتمتعون بقدرات طبيعية أكبر يكونون أكثر اهتماماً بوظائف المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة، بسبب زيادة فرص الترقية إلى مناصب إدارية مربحة لهم بدلاً من تعقب مهنة المراجعة الداخلية والاستمرار بها (Burton et al. 2015; Bartlett et al. 2016,2017).

وبناء على ذلك، يمكن القول إن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يعتبر حقلاً مثاليًا لتطوير المديرين المحتملين مستقبلاً، لأن المراجع الداخلي يتعين عليه فهم عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة جيدًا، وتحديد أوجه الضعف وإمكانية التغلب عليها؛ أي يتم تدريب المراجع الداخلي على تحسين عمليات الشركة. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، يدرك مراقب الحسابات المراجع الداخلي الذي يعمل وفي وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة أنه يتمتع بقدرات طبيعية ومعرفة عن الشركة أكبر ولكن في نفس ذات الوقت يتمتع بمهارات مراجعة داخلية أقل وموضوعية أقل من المراجع الداخلي الذي لا يعمل وفي وظيفة المراجعة الداخلية المستخدمة كحقل للتدريب على الإدارة. وبناء على ذلك يمكن صياغة فرض البحث الأول على النحو التالي:

الفرض الأول: عندما تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، يعتمد مراقب الحسابات عليها بدرجة أقل من وظيفة المراجعة الداخلية التي لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة.

٤/٦- تحليل العلاقة بين أداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الثاني:

بالإضافة إلى تقديم الأدوار التوكيدية، فإن وظيفة المراجعة الداخلية يمكنها أداء أنواع مختلفة من الأدوار الاستشارية المتعلقة بعمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة (e.g., Carcello et al. 2018; Eulerich and Ratzinger-Sakel 2018; Jiang et al. 2020). وترغب الإدارة ليس فقط في رأي المراجع الداخلي، ولكن أيضًا في خدمات تمكنها من تحقيق كفاءة أكبر في العمليات التشغيلية والرقابة عليها (Van et al. 2015). وعلى الرغم من أن بعض هذه الخدمات تعتبر أدوارًا توكيدية للمراجع الداخلي، إلا البعض الآخر منها يقع خارج هذا النطاق

ويعتبر أدوارًا استشارية للمراجع الداخلي^{١٧} (Jiang et al. 2020). ولقد خلص البعض (Jiang et al. 2020) إلى أن الأدوار الاستشارية لوظيفة المراجعة الداخلية المرتبطة بالعمليات التشغيلية تؤثر إيجابيًا ومعنويًا على الأداء الاقتصادي للشركة.

وعلى الجانب الآخر، فإن عمل وظيفة المراجعة الداخلية عن كثب مع الإدارة من أجل تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، يمكن أن يعرض المراجع الداخلي لحوافز اقتصادية ولضغوط اجتماعية، أو لتهديد التوافق مع رغبات الإدارة، عند أداء الدور الاستشاري (Ahlawat and Lowe 2004; Sarens and De Beelde 2006; De Zwaan et al. 2011). ويمكن أن ينشأ تعارض المصالح عندما يساعد المراجع الداخلي مراقب الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة. وفي ضوء ذلك، يشكك البحث المحاسبي (Ahlawat and Lowe 2004; Sarens and De Beelde 2006; De Zwaan et al. 2011) في موضوعية المراجع الداخلي عندما يشترك في أداء الأدوار الاستشارية، فقد خلص البعض (Čular et al. 2020) إلى أن تضمين وظيفة المراجعة الداخلية في الأدوار الاستشارية يؤدي إلى علاقة وثيقة مع الإدارة، وبالتالي؛ ضعف موضوعية المراجع الداخلي.

وبشأن المشاركة المتزايدة لوظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، فقد أصدر IIA في عام ٢٠٠٩م. ورقة تحدد الموقف حول دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الشركة^{١٨}، وشجع فيها IIA الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية، واقترح أيضًا الآليات التي تحمي موضوعيتها. وقد أوضحت الورقة أن مدى الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في إدارة المخاطر يعتمد على الموارد، الداخلية والخارجية، المتاحة لمجلس الإدارة، ويعتمد على مستوى ومرحلة المخاطر في الشركة، والتي من المحتمل أن تختلف مع مرور الوقت. وعلاوة على ذلك، أوضحت أن خبرة المراجع الداخلي، في الأخذ بعين الاعتبار المخاطر، وفي فهم الروابط بين المخاطر والحوكمة، وفي الإمكانات المتاحة، تعني أن نشاط المراجعة الداخلية مؤهل بشكل كافٍ للتصرف كقائد وحتى مديرًا لمشروع إدارة مخاطر الشركة، خاصة في المراحل المبكرة من ظهورها (IIA 2009). وفي نفس السياق، أصدرت لجنة COSO هيكل لإدارة مخاطر الشركة في عام ٢٠١٧م. إلا أنه لم يقدم تغييرات جوهرية بشأن دور وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الشركة (COSO 2017).

^{١٧} على سبيل المثال؛ المشاركة في تطوير الاستراتيجية، ومساعدة المديرين على تحديد المجالات التي يمكن تحقيق فيها الكفاءات، وبالتالي؛ مساعدتهم في استغلال فرص الاعمال

^{١٨} بعنوان IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management

وفي ورقة تحديد الموقف، حدد IIA مدى الأنشطة التي يمكن أن تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، والتي لا يمكن أن تقوم بها. وأشار IIA إلى أن المراجع الداخلي يمكن أن يؤدي بعض الأدوار الاستشارية في إدارة المخاطر التي تحسن من عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الشركة^{١٩}. ومع ذلك، أوضح IIA أنه كلما زادت مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الأدوار الاستشارية في إدارة المخاطر، كلما ازدادت أهمية وضع الشركة للآليات المناسبة التي تضمن حماية موضوعيتها، والأكثر أهمية، أن يوجد تقسيم واضح للمسؤوليات بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، ويتم توثيقه في ميثاق المراجعة الداخلية، واعتماده من قبل لجنة المراجعة. ومن الضروري أيضًا الاعتراف صراحة بالطبيعة الاستشارية لهذه الأدوار وتطبيق جميع المعايير ذات الصلة. ويؤكد IIA على أنه لا ينبغي أن تتحمل وظيفة المراجعة الداخلية أي مسؤوليات إدارية (IIA 2009). علاوة على ذلك، فقد أصدر IIA معيار المراجعة الداخلية الدولي رقم (٢١٢٠) بعنوان "إدارة المخاطر"^{٢٠}، ويتطلب هذا المعيار أن تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، وتساهم في تحسينها. وبشكل خاص؛ يتعين على المراجعة الداخلية تقييم مدى التعرض للمخاطر المتعلقة بالعمليات التشغيلية، والتقرير المالي، وحماية الأصول، ويتعين أيضًا مواجهة المخاطر التي ترتبط بأهداف التكليف، وتوصيل المعلومات عبر الشركة في الوقت المناسب (IIA (2017) 2120).

لقد تناول البحث المحاسبي (Stewart and Subramaniam 2010; Brandon 2010; Munro and Stewart 2010; De Zwaan et al. 2011) بشكل محدود انعكاس دور وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر على موضوعيتها، فقد خلص (De Zwaan et al. 2011) إلى أن زيادة مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من خلال دورها الاستشاري يؤدي إلى انخفاض استعدادها للتقرير عن ضعف إجراءات المخاطر وعدم فعاليتها، عما إذا انخفضت مشاركتها. وخلص أيضًا إلى أن علاقة وظيفة المراجعة الداخلية القوية مع لجنة المراجعة لا تغير من استعدادها للتقرير إذا كان تقييمها للأداء وإدراكها للموضوعية يمكن أن يتأثر. واستنادًا إلى نظرية مسببات الاعتقاد، أوضح البعض (Brandon 2010; Munro and Stewart 2010) أن مراقب الحسابات يمكن أن يعتمد على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، أو على المساعدة المباشرة عندما فقط يتم إدراك وظيفة المراجعة الداخلية على أنها موضوعية ومحايدة ونزيهة، وأن مراقب الحسابات يعتبر الأدوار الاستشارية مصدرًا محتملاً للتحيز، وبدوره؛ يؤدي إلى تقليل اعتمادهم على وظيفة المراجعة الداخلية.

^{١٩} على سبيل المثال؛ تسهيل تحديد وتقييم المخاطر، وتدريب الإدارة على الاستجابة للمخاطر، وتنسيق أنشطة إدارة مخاطر الشركة، وتوحيد التقرير عن المخاطر، وإدارة وتطوير هيكل إدارة المخاطر، تأييد تأسيس إدارة مخاطر الشركة، وتطوير استراتيجيات إدارة المخاطر (IIA 2009).

²⁰ IIA (2017) 2120: Risk Management.

وتناولت دراسة (Eulerich and Ratzinger-Sakel 2018) تأثير الأدوار الاستشارية لوظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر على قرار اعتماد على مراقب الحسابات عليها، وأوضحت أن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية يدفع مدى اعتماد مراقب الحسابات من خلال المواءمة مع الغرض من المراجعة الخارجية؛ فكل من الأدوار التوكيدية والاستشارية في إدارة المخاطر تتوافق مع الغرض من المراجعة الخارجية، حيث تتضمن عملية إدارة المخاطر العديد من الآثار الإيجابية على عملية المراجعة الخارجية؛ فهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع تقييم مراقب الحسابات للمخاطر، وتؤثر على تخطيط المراجعة، وتخفيض أتعاب المراجعة، وتقلل من وقت تأخر إصدار تقرير المراجعة، واحتمال تأخر توثيق عملية المراجعة (Cohen et al. 2017; Bailey et al. 2018). وبينما يؤثر الدور التوكيدي في إدارة المخاطر إيجاباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فإن الدور الاستشاري في إدارة المخاطر يمكن أن ينطوي على تهديد ضعف الموضوعية، وأن آثار هذا التهديد من المحتمل أن تفوق الآثار الإيجابية. وخلصت نتائج دراسة (Eulerich and Ratzinger-Sakel 2018) إلى تساؤل بشأن ما إذا كان التأثير الإيجابي الناتج عن الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر يكافئ التأثير السلبي الناتج عن ضعف الموضوعية. وخلص البعض (Čular et al. 2020) إلى أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يكون أعلى عندما تقدم أدواراً استشارية بشأن إدارة المخاطر تحت إشراف لجنة مراجعة قوية، ويكون أقل إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم أدواراً توكيدية فقط (في ظل لجنة مراجعة ضعيفة أو قوية)، ويكون أقل إذا كانت تقدم أدواراً استشارية تحت إشراف لجنة مراجعة ضعيفة. وبناء على ذلك يمكن صياغة فرض البحث الثاني على النحو التالي:

الفرض الثاني: عندما تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً استشارياً في مجال إدارة المخاطر يعتمد مراقب الحسابات عليها بدرجة أكبر من وظيفة المراجعة الداخلية التي تؤدي دوراً توكيدياً فقط في إدارة المخاطر.

٥/٦- تحليل العلاقة بين تفاعل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وأدائها دوراً استشارياً في مجال إدارة المخاطر وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها واشتقاق فرض البحث الثالث:

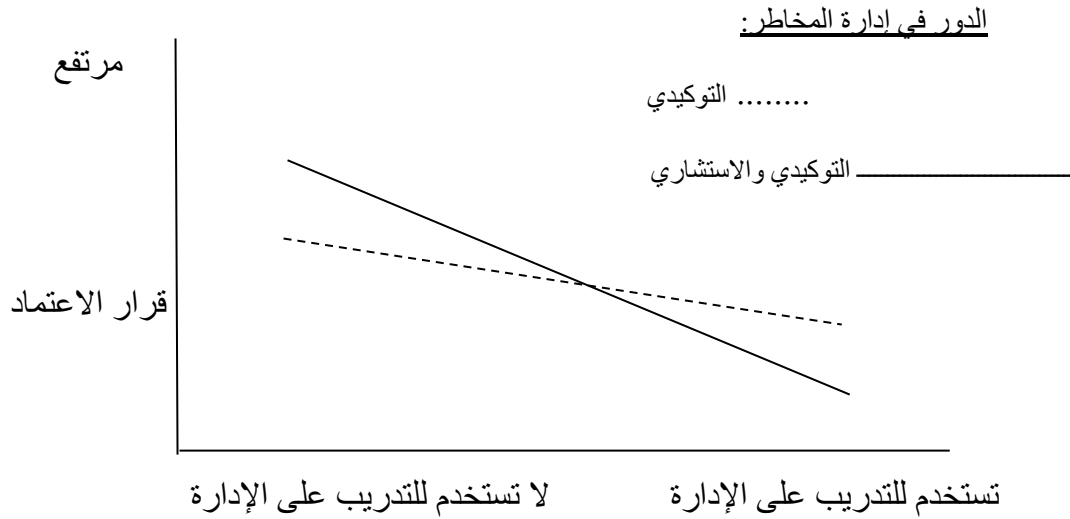
أوضحت دراسة (Eulerich and Ratzinger-Sakel 2018) أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على مواءمة بين غرض عملية المراجعة الخارجية ووظيفة المراجعة الداخلية، واقترحت دراسة (Čular et al. 2020) أن الأدوار الاستشارية يمكن

أن تؤثر إيجابًا على إدراك مراقب الحسابات لو وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة مرتفعة الجودة، مما يساهم في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية وبيئة رقابة أفضل، وذلك على الرغم من مخاوف ضعف موضوعية المراجع الداخلي. وخلصت دراسة (Carcello et al. 2020) إلى أن المديرين يدركون أن وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى انخفاضًا كبيرًا في المخاطر، بالإضافة إلى زيادة أكبر في الأداء. وخلصت أيضًا إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤدي إلى تخفيض أكبر في المخاطر وتحسين الأداء.

وعلى الرغم من أن معايير المراجعة الداخلية الدولية التي أصدرها IIA تقترح أن وظيفة المراجعة الداخلية تتفهم المخاطر الاستراتيجية في حالة قيامها بأي من دورها التوكيدي أو الاستشاري، فإن البعض (Carcello et al. 2020; Čular et al. 2020) يرون أن مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في تنفيذ إدارة المخاطر من خلال دورها الاستشاري يعطيها تركيزًا أفضل على تحقيق مواءمة بين إدارة المخاطر واستراتيجية الشركة وخلق القيمة، مقارنة مع مشاركتها من خلال دورها التوكيدي فقط. ولذلك نتوقع أنه إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، فقد يؤدي الدور الاستشاري الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحسين موقفها في علاقتها مع الإدارة، وبالتالي؛ فإن دور وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر سيؤثر إيجابًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية إذا كانت لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، وعلى العكس من ذلك، إذا كانت تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، فإن الدور الاستشاري يؤثر سلبًا على قرار الاعتماد بسبب مخاوف الموضوعية. وبناء على ذلك يمكن صياغة فرض البحث الثالث على النحو التالي:

الفرض الثالث: يكون اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية عندما تؤدي دورًا استشاريًا في إدارة المخاطر ولا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، أكبر من اعتماده عليها عندما تؤدي دورًا توكيديًا في إدارة المخاطر بغض النظر عن استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وأكبر من اعتماده عليها عندما تؤدي دورًا استشاريًا في إدارة المخاطر وتستخدم كحقل للتدريب على الإدارة.

ويظهر التأثير المتوقع للتفاعل، كما تم صياغته في الفرض الثالث، بين استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وأدائها الدور الاستشاري في إدارة المخاطر من جهة، وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها من جهة أخرى، كما هو موضح في الشكل رقم (١) كالتالي:



شكل رقم (١): التأثير المتوقع لتأثير التفاعل على قرار الاعتماد.

(المصدر: إعداد الباحث)

٦/٦ - منهجية البحث:

تحقيقاً لهدف البحث، فقد تم اختبار فروض البحث في بيئة الممارسة المهنية المصرية اعتماداً على المدخل التجريبي قياساً على البحث المحاسبي (Messier et al. 2011; Suh et al. 2020; Carcello et al. 2020; Čular et al. 2020). وبناءً عليه تم تحديد التصميم التجريبي، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ووصف وإجراءات الحالة التجريبية على النحو التالي:

١/٦/٦ - التصميم التجريبي:

استخدم الباحث لقياس تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، ودورها الاستشاري في إدارة المخاطر، وتأثير تفاعل هذين المتغيرين معاً، على قرار اعتماد

مراقب الحسابات تصميمًا تجريبيًا (٢×٣) بين المجموعات^{٢١}، وذلك على النحو المبين في الجدول رقم (١).

جدول رقم (١) التصميم التجريبي

استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة			المتغيرات المستقلة	
لا تستخدم في أي من وظائفها	تستخدم ماعدا وظيفة رئيس القسم	تستخدم في جميع الوظائف	دور وظيفة المراجعة الداخلية	
خلية (ج) قرار الاعتماد	خلية (ب) قرار الاعتماد	خلية (أ) قرار الاعتماد	توكيدي فقط	توكيدي واستشاري
خلية (و) قرار الاعتماد	خلية (هـ) قرار الاعتماد	خلية (د) قرار الاعتماد		

ووفقًا للتصميم التجريبي تظهر المعالجات التجريبية الست كالتالي:

مجموعة المعالجة الأولى (أ): استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية حقل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورًا توكيديًا فقط في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

^{٢١} اعتمادًا على نظرية مسببات الاعتقاد Attribution Theory، والتي تسعى إلى تفسير كيف يدرك، ويكتسب الأفراد فهم عن سلوك الآخرين، فعند تقييم فرد لآخر، يأخذ المقيم بعين الاعتبار العوامل الموقفية التي من المحتمل أن تفسر سلوك الشخص محل التقييم. وبناءً عليه يمكن أن يتأثر إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي برغبته في الحصول على مكافأة أو في اقناع الإدارة بدلًا من أداء العمل على نحو مستقل موضوعي (Messier Jr et al. 2011) و(الإبياري ٢٠١٣).

مجموعة المعالجة الثانية (ب): استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية، وأدائها دورًا توكيديًا فقط في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

مجموعة المعالجة الثالثة (ج): عدم استخدام وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورًا توكيديًا فقط في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

مجموعة المعالجة الرابعة (د): استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

مجموعة المعالجة الخامسة (هـ): استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية، وأدائها دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

مجموعة المعالجة السادسة (و): عدم استخدام وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، وأدائها دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي في إدارة المخاطر، واتخاذ مراقب الحسابات قرارًا بمدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٢/٦/٦ - توصيف وقياس المتغيرات:

تتكون متغيرات الدراسة من متغيرين مستقلين، وهما: استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، وأدوارها في إدارة المخاطر، ومتغير تابع، وهو: قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية. وتم توصيف وقياس تلك المتغيرات على النحو التالي:

أ- **المتغير المستقل الأول: استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة**
MTG: تم معالجة هذا المتغير على ثلاثة مستويات، وهم؛ (١) استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، و(٢) استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية، و(٣) عدم استخدام وظائف المراجعة الداخلية كحل للتدريب على الإدارة، قياسًا على البحث المحاسبي (e.g., Messier et al. 2011; Burton et al. 2015; Hoos et al.

(2018; Carcello et al. 2018; Suh et al. 2020). وتم قياس هذا المتغير من خلال نموذج (١، ٢، ٣) حيث يأخذ قيمة (١) إذا تم استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، ويأخذ قيمة (٢) إذا تم استخدام جميع وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية، ويأخذ قيمة (٣) إذا لم تستخدم وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة.

ولقد تم اخبار المشاركين في المستوى الأول بأن "الشركة تستخدم جميع وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، مما يعني أنها توظف الأفراد في المراجعة الداخلية لمدة من ٢ إلى ٣ سنوات بهدف تطوير مهاراتهم وفهمهم لأعمال الشركة، ثم تقوم بترقية موظفي المراجعة الداخلية أو رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى مناصب إدارية خارج وظيفة المراجعة الداخلية. وتقرر الإدارة العليا من يستحق الترقية من المراجعين الداخليين".

وتم اخبار المشاركين في المستوى الثاني بأن "الشركة تستخدم جميع وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، مما يعني أنها توظف الأفراد في المراجعة الداخلية لمدة من ٢ إلى ٣ سنوات بهدف تطوير مهاراتهم وفهمهم لأعمال الشركة، ثم تقوم بترقية موظفي المراجعة الداخلية إلى مناصب إدارية خارج وظيفة المراجعة الداخلية، بينما لا تقوم بترقية رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى أي مناصب إدارية خارج وظيفة المراجعة الداخلية. وتقرر الإدارة العليا من يستحق الترقية من المراجعين الداخليين".

وأخير تم اخبار المشاركين في المستوى الثالث بأن "الشركة تتمتع بسياسة قوية في ترقية أعضاء فريق المراجعة الداخلية داخل قسم المراجعة الداخلية. حيث يقضي الأعضاء ما لا يقل عن عامين في تطوير مهاراتهم وفهمهم لأعمال الشركة، وبعد ذلك يتم ترقية مناصب قيادية في قسم المراجعة الداخلية وليس في مناصب إدارية خارج القسم، ويُطلب أيضًا من المراجعين الداخليين توسيع وزيادة مهاراتهم حتى يتمكنوا من إضافة قيمة للشركة".

ب- المتغير المستقل الثاني: دور وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر
SERTYPE: تم معالجة هذا المتغير على مستويين، وهما؛ (١) أداء وظيفة المراجعة

الداخلية دورًا توكيديًا فقط، و٢) أداء وظيفة المراجعة دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي قياسًا على دراسة (Čular et al. 2020). وتم قياس هذا المتغير من خلال نموذج (صفر، ١) حيث يأخذ قيمة (صفر) إذا قامت وظيفة المراجعة الداخلية بأداء دورًا توكيديًا فقط، ويأخذ قيمة (١) إذا قامت بأداء الدور الاستشاري بالإضافة إلى الدور التوكيدي.

ولقد تم اخبار المشاركين في المستوى الأول بأن " المراجع الداخلي يقدم فقط الأدوار التوكيدية، ولا يقوم بأي دور من الأدوار الاستشارية المتعلقة بعملية إدارة المخاطر. وأن الشركة قامت بتكليف مستشار خارجي لمساعدة الإدارة في عملية تطوير هيكل إدارة المخاطر والحفاظ عليه".

ولقد تم اخبار المشاركين في المستوى الأول بأن " المراجع الداخلي يقوم، في الغالب، بأداء الأدوار التوكيدية، كما يغطي جزء من أنشطته (تقريبًا ٣٠٪ من وقت وظيفة المراجعة الداخلية) الأدوار الاستشارية الموجهة نحو مساعدة الإدارة في تطوير هيكل إدارة المخاطر والحفاظ عليه. ويعتبر المسؤول عن عمليات الرقابة وإدارة المخاطر كل من الإدارة ومجلس الإدارة. ويتم توثيق مسؤولية تقديم الأدوار الاستشارية في ميثاق المراجعة الداخلية الذي وافقت عليه لجنة المراجعة".

ج- المتغير التابع: قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية RELIANCE: تم قياس هذا المتغير عن طريق سؤال المشاركين إلى أي مدى يمكنهم (١) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة RELIANCE-1 (٢) استخدام المساعدة المباشرة من المراجعة الداخلية تحت اشراف وتوجيه وفحص مراقب الحسابات RELIANCE-2. ولقد تم قياس كل متغير تابع فرعي على مقياس ليكرت من سبع نقاط، حيث تشير القيمة (١) إلى مدى محدود جدًا للاعتماد، والقيمة (٧) إلى مدى كبير جدًا للاعتماد (Čular et al. 2020).

٣/٦/٦- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

لإجراء الدراسة التجريبية اعتمد الباحث على؛ تصميم حالة افتراضية وعرضها على المشاركين بشكل عشوائي، وأعد الباحث ست قوائم استقصاء تتضمن المعالجات التجريبية، وقام بإرسالها للمشاركين من خلال البريد الإلكتروني ومنصات التواصل الاجتماعي كأدوات لجمع البيانات اللازمة قياسًا على البحث المحاسبي (e.g., Messier et al. 2011; Burton et al. 2015; Hoos et al. 2018; Carcello et al. 2018; Suh et al. 2020; Carcello et al. 2020; Čular et al. 2020).

واحتوى الاستقصاء في جميع المعالجات التجريبية على جزأين، أولهما؛ حالة افتراضية^{٢٢}، تتضمن توفير معلومات عن شركة مقيدة في البورصة، متخصصة في النقل بالحاويات في سوق الملاحة العالمي، ووصفت الشركة بأنها مستقرة ماليًا وتحقق أرباحًا معتدلة، كما أن سوق الشركة سوقًا متغيرًا بشكل مستمر، علاوة على ذلك، تم التأكيد على أهمية ممارسات إدارة مخاطر الاستباقية للشركة. وقد تم اخبار المشاركين بأنهم مراقبي حسابات هذه الشركة، وأن مراقب الحسابات السابق الذي قام بمراجعة هذه الشركة خلال الخمس سنوات الماضية، أصدر آراءً غير متحفظة خلال هذه السنوات. ولقد قام الباحث بتضمين تغيير مراقب الحسابات بهدف استبعاد أثر الخبرة السابقة عن وظيفة المراجعة الداخلية كأحد العوامل المؤثرة على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية (Quick and Henrizi 2019; Ćular et al. 2020).

وبالإضافة إلى ذلك، تم وصف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها تتمتع بالموارد الكافية، والكفاءة، بما يتماشى مع المعايير المهنية IPPF -Standards. ولقد كان هدف الباحث من هذا الوصف هو الحفاظ على مستوى ثابت للكفاءة وللعناية المهنية في جميع المعالجات التجريبية، ورقابة المخاوف المحتملة التي يمكن أن تنشأ من ألا يتم تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بما فيه الكفاية لتصبح مناسبة لغرض المراجعة الخارجية.

وقد طلب من المشاركين الإجابة على سؤال المتغير التابع، ومجموعة من الأسئلة المرتبطة بمدى إدراك المشاركين لموضوعية Objectivity وكفاءة Competence ومستوى العناية المهنية Due Care لوظيفة المراجعة الداخلية بناء على الحالة التجريبية والمعلومات المرفقة بها^{٢٣}، بهدف استخدام هذه المتغيرات في التحليل الإضافي للبحث كمتغيرات وسيطة، من أجل تفسيرات العلاقات المختلفة.

وثانيهما؛ يشتمل على البيانات الشخصية، والمتمثلة في نوع مكتب المراجعة، الوظيفة الحالية بالمكتب، المؤهلات الدراسية، والخبرة العامة والمتخصصة في المراجعة، ومستوى التعاون مع وظيفة المراجعة الداخلية في عمليات المراجعة السابقة.

٤/٦/٦ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي حسابات شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية قياسًا على (e.g., Messier et al. 2011; Burton et al. 2015; Hoos et al. 2018; Carcello et al. 2018; Suh et al. 2020; Ćular et al. 2020). وتتكون عينة الدراسة

^{٢٢} مصدر هذه الحالة هو دراستي (Hoos et al. 2018; Ćular et al. 2020) مع بعض التصرف.

^{٢٣} تم مقياس هذه المتغيرات على مقياس ليكرت من سبع نقاط، حيث تشير القيمة (١) إلى مدى منخفض جدًا، والقيمة (٧) إلى مدى مرتفع جدًا.

من ١٣١ مراقبًا للحسابات^{٢٤}. ويوضح جدول (٢) الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة على النحو التالي:

جدول (٢) الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة*

النسبة	البيان	النسبة	البيان
	<u>نوع مكتب المراجعة:</u>		<u>المؤهلات العلمية:</u>
٣٩,٦٤%	من الأربعة الكبار	٧٥,٠٧%	بكالوريوس محاسبة
٤٢,٠٨%	شريك مع مكتب عالمي	١٧,٨٣%	دبلوم دراسات عليا
١٨,٢٨%	مكتب آخر	٧,٣١%	ماجستير أو دكتوراه في المحاسبة
	<u>مستوى التعاون مع وظيفة المراجعة الداخلية في عمليات مراجعة سابقة**:</u>	٢٩,١٨%	<u>الوظيفة الحالية بالمكتب:</u>
٦	المتوسط	٤٣,٦٨%	شريك مراجعة
[٠,٧٠٧]	[الانحراف المعياري]	٢٧,١٤%	مدير مراجعة
	<u>سنوات الخبرة العامة:</u>		<u>سنوات الخبرة بالمراجعة:</u>
١٨,٣٣	المتوسط	١٤,٢٢	المتوسط
[١٠,٩٦]	[الانحراف المعياري]	[٧,٢٤]	[الانحراف المعياري]
* عدد المشاركين في المعالجات التجريبية الستة مجتمعة ١٣١ مشاهدة.			
** تم مستوى التعاون مع وظيفة المراجعة الداخلية على مقياس ليكرت من سبع نقاط، حيث تشير القيمة (١) إلى مدى محدود جدًا، والقيمة (٧) إلى مدى كبير جدًا للاعتماد.			

^{٢٤} وزع الباحث عدد (٢٧٧) قائمة استقصاء على مفردات العينة عن طريق البريد الإلكتروني ومنصات التواصل الاجتماعي (<https://www.linkedin.com>)، واستلم منها (١٤٢) قائمة، بنسبة استجابة (٥١,٢٦%)، واستبعد منها عدد (٣) قائمة لعدم وجود خبرة سابقة في التعاون مع وظيفة المراجعة الداخلية. ومن بين (١٣٩) مشارك تم استبعاد (٨) مشاركين، منهم (٦) لم يتمكنوا من الرد بشكل صحيح على سؤال اختبار إدراكهم للحالة الافتراضية (ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة أم لا، أو ما إذا كانت تقوم بدور توكيدي فقط أو دور استشاري بالإضافة إلى الدور التوكيدي، وذلك بناء على معلومات الحالة الافتراضية المقدمة لهم)، ومنهم (٢) لم يستكملوا الردود.

ويتضح من الجدول رقم (٢) أن (٣٩,٦٤٪) من المشاركين يعملون في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وأن (٧٢,٨٦٪) يشغلون وظيفة شريك مراجعة أو مدير مراجعة بالمكتب، وأن المشاركين يمتلكون خبرة عامة بمتوسط (١٨,٣٣) وبانحراف معياري (١٠,٩٦)، ويمتلكون خبرة بعملية المراجعة بمتوسط (١٤,٢٢) وبانحراف معياري (٧,٢٤). كما كان مستوى تعاونهم مع وظيفة المراجعة الداخلية في عمليات المراجعة السابقة بمتوسط (٦) وبانحراف معياري (٠,٧٠٧).

٧/٦- اختبار فروض البحث:

اعتمد الباحث على أسلوب تحليل التباين ANOVA، وأسلوب تحليل التباين ANCOVA في اختبار فروض البحث قياساً على البحث المحاسبي (Suh et al. 2020; Carcello et al. 2020; Čular et al. 2020) باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار الثالث والعشرون. ويمكن عرض نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث على النحو التالي:

١/٧/٦- نتيجة اختبار فرض البحث الأول^{٢٥}:

يتوقع الباحث في الفرض الأول للبحث أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على إدراك مراقب الحسابات عن جودتها، وبالتالي؛ من المحتمل أن ينخفض اعتماد مراقب الحسابات عليها عند استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. ولقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل التباين المشترك (٢x٣) ANCOVA (استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة: في جميع وظائفها، أو في جميع وظائفها ماعد رئيس القسم، أو عدم استخدامها. ودور وظيفة المراجعة الداخلية: توكيدي فقط، أو استشاري بالإضافة إلى التوكيدي)، بهدف اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، مع تعديل الفروق بالتغيرات في نوع أدوار وظيفة المراجعة الداخلية.

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، يظهر الجدول رقم (٣) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير الجدول بالجزء (ب) منه إلى أن مستوى المعنوية للأثر الرئيسي لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة

^{٢٥} قام الباحث بتحليل إضافي للتحقق من نتائج اختبار الفرض الأول باستخدام اختبار MANCOVA، والذي تم فيه اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، في ظل بدلي الاعتماد معاً كمتغيرين تابعين، واستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة كمتغير مستقل، مع تعديل الفروق بالتغيرات في أدوار وظيفة المراجعة الداخلية، وأظهر نفس نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ANCOVA.

أقل من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة ٧,٥٧٩، كما بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠٠١، مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة في ظل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. وبناء على ذلك يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الأول للبحث.

ومن أجل تحديد اتجاه الفروق المعنوية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، فقد تم إجراء ثلاث مقارنات باستخدام اختبار Bonferroni، وتظهر نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (٣) الجزء (ج). أولهما؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة مقابل استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة معاداً وظيفة رئيس القسم، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٩٦١، وثانيهما؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة مقابل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠٠١، وثالثهما؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة معاداً وظيفة رئيس القسم مقابل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠١٨، وتشير هذه النتائج مجمعة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل كل من بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وبديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم، وبين بديل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. وعلى العكس من ذلك، لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وبين استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم.

ومن أجل تحديد طبيعة (إيجاباً أو سلباً) الفروق المعنوية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، فقد تم مقارنة متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (٣) الجزء (أ) أن المتوسط كان (٣,٧٣٨) في ظل بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وكان (٣,٩٧٨) في ظل بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم، وكان (٤,٥٩١) في ظل بديل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. مما يشير إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة.

جدول رقم (٣): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة

<u>الجزء (أ): المتوسط والانحراف المعياري</u>				
استخدام وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة MTG				نوع دور وظيفة المراجعة الداخلية
لا تستخدم	جميع الوظائف عدا رئيس القسم	جميع الوظائف	SERTYPE	
٤,٠٤٨	٤,١٩٠	٤,٠٠٠	٣,٩٥٧	توكيدي
[١,٠١٥١]	[٠,٨٧٢٩]	[١,١٨٨٢]	[١,٠٢١٥]	
٦٢ = N	٢١ = N	١٨ = N	٢٣ = N	
٤,١٥٩	٤,٩٥٧	٣,٩٦٣	٣,٤٧٤	استشاري وتوكيدي
[١,١٧١]	[١,٢٦٠٥]	[٠,٨٤٥٠]	[٠,٩٠٤٨]	
٦٩ = N	٢٣ = N	٢٧ = N	١٩ = N	
	٤,٥٩١	٣,٩٧٨	٣,٧٣٨	
	[١,١٤٧٧]	[٠,٩٨٨٣]	[٠,٩٨٩٢]	
	٤٤ = N	٤٥ = N	٤٢ = N	
<u>الجزء (ب): تحليل التباين ANCOVA</u>				
قيمة المعنوية	إحصائية F	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
٠,٠٠٢	٥,١٧٥	٣	١٧,٠٤٨	Model
٠,٠٠١	٧,٥٧٩	٢	١٦,٦٤٥	MTG
٠,٦١٦	٠,٢٥٢	١	٠,٢٧٧	SERTYPE
		١٢٧	١٣٩,٤٥٦	Error
		١٣٠	١٥٦,٥٤	Corrected Total

الجزء (ج): المقارنات الثنائية لاختبار Bonferroni

المقارنة	اختلاف المتوسط	الخطأ المعياري	قيمة المعنوية
جميع الوظائف x جميع الوظائف عدا رئيس	- ٠,٢٢٦	٠,٢٢٦	٠,٩٦١
جميع الوظائف x لا تستخدم	- ٠,٨٤٦	٠,٢٢٦	٠,٠٠١
جميع الوظائف عدا رئيس x لا تستخدم	- ٠,٦٢٠	٠,٢٢٣	٠,٠١٨

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة، يظهر الجدول رقم (٤) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير الجدول بالجزء (ب) منه إلى أن مستوى المعنوية للأثر الرئيسي لبدائل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أقل من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة ٤,٨٦٧، كما بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠٠٩، مما يشير إلى مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة في ظل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. وبناء على ذلك يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول قبول الفرض البديل الأول للبحث.

ومن أجل تحديد اتجاه الفروق المعنوية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، فقد تم إجراء ثلاث مقارنات باستخدام اختبار Bonferroni، وتظهر نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (٤) الجزء (ج). أولهم؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة مقابل استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس القسم، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ١,٠٠٠، وثانيهم؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة مقابل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠٤٥، وثالثهم؛ تتضمن مقارنة بين استخدام جميع وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ماعدا وظيفة رئيس القسم مقابل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وقد بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٠١٤، وتشير هذه النتائج مجمعة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة

الداخلية في ظل كل من بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وبديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم، وبين بديل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. وعلى العكس من ذلك، لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وبين استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم.

ومن أجل تحديد طبيعة (إيجاباً أو سلباً) الفروق المعنوية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، فقد تم مقارنة متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. ولقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (٤) الجزء (أ) أن المتوسط كان (٣,٨٥٧) في ظل بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة، وكان (٣,٧٣٣) في ظل بديل استخدام جميع وظائفها كحقل للتدريب على الإدارة عدا رئيس القسم، وكان (٤,٥٤٥) في ظل بديل عدم استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. مما يشير إلى أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة.

جدول رقم (٤): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة

<u>الجزء (أ): المتوسط والانحراف المعياري</u>					
نوع دور وظيفة المراجعة الداخلية	استخدام وظائف المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة MTG	جميع الوظائف	جميع الوظائف عدا رئيس القسم	لا تستخدم	SERTYPE
توكيدي	٤,١٢٩	٤,٣٨١	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	
	[١,٤٨٧٥]	[١,٥٩٦١]	[١,٤٥٥٢]	[١,٤٤٦]	
	٦٢ = N	٢١ = N	١٨ = N	٢٣ = N	
استشاري وتوكيدي	٣,٩٧١	٤,٠٤٦	٣,٥٥٦	٣,٦٨٤	
	[١,٢١٢٣]	[١,٢٢٢٣]	[١,١٥٤٧]	[٠,٨٨٥٢]	
	٦٩ = N	٢٣ = N	٢٧ = N	١٩ = N	
		٤,٥٤٥	٣,٧٣٣	٣,٨٥٧	
		[١,٤٠٥٢]	[١,٢٨٦٣]	[١,٢٢١٢]	
		٤٤ = N	٤٥ = N	٤٢ = N	
<u>الجزء (ب): تحليل التباين ANCOVA</u>					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية	
Model	١٧,٥٤٠	٣	٣,٤٠٣	٠,٠٢٠	
MTG	١٦,٧٢٤	٢	٤,٨٦٧	٠,٠٠٩	
SERTYPE	٠,٦٦٦	١	٠,٣٨٨	٠,٥٣٥	
Error	٢١٨,١٨٥	١٢٧			
Corrected Total	٢٣٥,٧٢٥	١٣٠			

الجزء (ج): المقارنات الثنائية لاختبار Bonferroni

المقارنة	اختلاف المتوسط	الخطأ المعياري	قيمة المعنوية
جميع الوظائف x جميع الوظائف عدا رئيس	٠,١٠٣	٠,٢٨٣	١,٠٠٠
جميع الوظائف x لا تستخدم	- ٠,٦٩٨	٠,٢٨٣	٠,٠٤٥
جميع الوظائف عدا رئيس x لا تستخدم	- ٠,٨٠١	٠,٢٧٨	٠,٠١٤

وجاءت نتائج هذا الفرض متفقة مع البحث المحاسبي (e.g., Christ et al. 2015; Burton et al. 2015; Hoos et al. 2018; Eulerich and Eulerich 2020; Suh et al. 2020) الذي أوضح أن مراقب الحسابات يعتبر المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة أقل موضوعية من المراجع الداخلي الذي لا يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، جاءت نتائج هذا الفرض مختلفة مع البحث المحاسبي (Stewart and Subramaniam 2010; Carcello et al. 2018; Suh et al. 2020) الذي خلص إلى أن المراجع الداخلي الذي يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، يتمتع بقدرات ومعرفة بالشركة أكبر من المراجع الداخلي، الذي لا يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة.

ويرى الباحث أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، قد يشعر المراجع الداخلي بمزيد من المساءلة أمام الإدارة العليا عند إصداره للأحكام، مما يؤدي بدوره إلى، قيام المراجع الداخلي بمواءمة أحكامه مع تفضيلات الإدارة العليا، أي تكون أحكامه عرضة للتحيزات، نظرًا لأنه يعمل من أجل الترقية إلى مناصب إدارية خارج وظيفة المراجعة الداخلية، ويكون لديه دافع للحصول على قبول الإدارة العليا. في حين أن المراجع الداخلي لا يعمل في وظيفة مراجعة داخلية تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة قد يكون أقل حماسًا لإرضاء الإدارة، لأنه يتوقع أن يظل يعمل في وظيفة المراجعة الداخلية إلى أجل غير مسمى. الأمر الذي ينعكس بدوره في قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية سواء في الحصول على أدلة المراجعة أو في المساعدة المباشرة.

٢/٧/٦ - نتيجة اختبار فرض البحث الثاني:

يتوقع الباحث في الفرض الثاني للبحث أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي يؤثر إيجابًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية، ولقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل التغيرات المشترك (٣×٢) ANCOVA (دور وظيفة المراجعة الداخلية: توكيدي فقط، أو استشاري بالإضافة إلى التوكيدي. واستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة: في جميع وظائفها، أو في جميع وظائفها ماعد رئيس القسم، أو عدم استخدامها)، بهدف اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بدائل أدوارها، مع تعديل الفروق بالتغيرات في بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة.

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، يظهر الجدول رقم (٥) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير إلى أن مستوى المعنوية للأثر الرئيسي لبدائل أداء وظيفة المراجعة الداخلية أدوارها أكبر من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة ١٥٦،٠٠، كما بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠،٠٦٩٣، مما يشير إلى عدم مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة في ظل أدائها الدور التوكيدي فقط أو أداء الدور الاستشاري أيضًا. وبناء على ذلك لا يمكن للباحث رفض فرض العدم وبالتالي يرفض الفرض البديل الثاني للبحث.

جدول رقم (٥): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة

تحليل التغيرات ANCOVA				
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية
Model	١٥,٩١٣	٢	٧,٢٤٤	٠,٠٠١
SERTYPE	٠,١٧٢	١	٠,١٥٦	٠,٦٩٣
MTG	١٥,٥١٠	١	١٤,١٢١	٠,٠٠٠
Error	١٤٠,٥٩١	١٢٨		
Corrected Total	١٥٦,٥٠٤	١٣٠		

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة، يظهر الجدول رقم (٦) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير إلى أن مستوى المعنوية للأثر الرئيسي لبدائل أداء وظيفة المراجعة الداخلية أدوارها أكبر من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة ٠,٦٧١، كما بلغت قيمة P.Valu للمتغير ٠,٤١٤، مما يشير إلى عدم مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة في ظل أدائها الدور التوكيدي فقط أو أداء الدور الاستشاري أيضاً. وبناء على ذلك لا يمكن للباحث رفض فرض العدم وبالتالي يرفض الفرض البديل الثاني للبحث.

جدول رقم (٦): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة

<u>تحليل التباين ANCOVA</u>				
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية
Model	١١,٥٨٠	٢	٣,٣٠٦	٠,٠٤٠
SERTYPE	١,١٧٥	١	٠,٦٧١	٠,٤١٤
MTG	١٠,٧٦٥	١	٦,١٤٧	٠,٠١٤
Error	٢٢٤,١٤٥	١٢٨		
Corrected Total	٢٣٥,٧٢٥	١٣٠		

وجاءت نتائج هذا الفرض متفقة مع البحث المحاسبي (Brandon 2010; Munro and Stewart 2010; Eulerich and Ratzinger-Sakel 2018)، الذي أوضح أن مراقب الحسابات يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية عندما فقط يتم إدراكها على أنها تتصف بالموضوعية، وأن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية يحفز مدى اعتماد مراقب الحسابات من خلال الموازنة مع الغرض من المراجعة الخارجية. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، جاءت نتائج هذا الفرض مختلفة مع البحث المحاسبي (Sarens and De Beelde 2006; De Zwaan et al.

(2020; Ćular et al. 2011) الذي خلص إلى أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية عن كذب مع الإدارة في تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، يمكن أن يعرض المراجع الداخلي لحوافز اقتصادية ولضغوط اجتماعية، أو لتهديد التوافق مع رغبات الإدارة، وبالتالي؛ ضعف موضوعية المراجع الداخلي.

ويرى الباحث أن اختلاف قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الأدوار التي تقوم بها يتوقف على فعالية بيئة حوكمة الشركة وكفاءة ومهارات ووظيفة المراجعة الداخلية ولكن ليس على طبيعة هذه الأدوار، سواء كانت توكيدية أو استشارية، لأن وظيفة المراجعة الداخلية تهدف دائماً لإضافة قيمة للشركة. ولذلك هناك حاجة لمزيد من البحث المحاسبي حول العوامل المفسرة لقرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية عند أدائها الأدوار التوكيدية والاستشارية في مجالات عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.

٣/٧/٦- نتيجة اختبار فرض البحث الثالث:

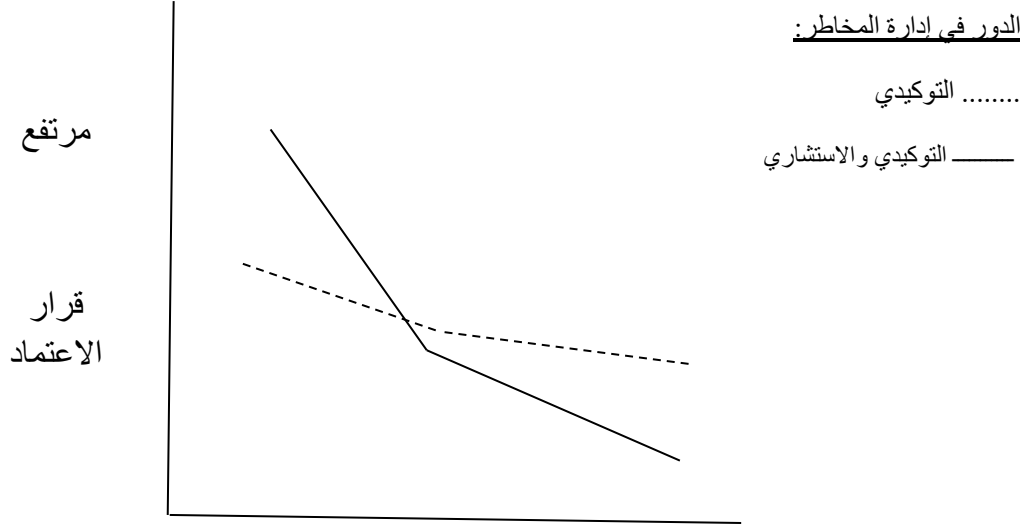
يتوقع الباحث في الفرض الثالث للبحث أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية دوراً استشارياً في إدارة المخاطر عندما لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر إيجاباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات، وأن أداء وظيفة المراجعة الداخلية دوراً استشارياً في إدارة المخاطر عندما تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات، ولقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل التباين (2×3) ANOVA (استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة: في جميع وظائفها، أو في جميع وظائفها ماعد رئيس القسم، أو عدم استخدامها. ودور وظيفة المراجعة الداخلية: توكيدي فقط، أو استشاري بالإضافة إلى التوكيدي)، بهدف اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل تفاعل بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، والأدوار التي تقدمها.

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، يظهر الشكل رقم (٢) ناتج تفاعل تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري على قرار اعتماد مراقب الحسابات، كما يظهر الجدول رقم (٧) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير الجدول بالجزء (أ) منه إلى أن مستوى المعنوية للأثر التفاعل بين نوع دور وظيفة المراجعة الداخلية ومدى استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة أقل من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة ٤,١١٠، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,٠١٩، مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة.

ومن أجل اختبار الفرض الثالث بشكل مباشر، فقد تم إجراء اختبار المقارنات المخططة Planned Contrast Tastes، ويتوقع الفرض الثالث أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية عند دورها التوكيدي فقط أو الاستشاري والتوكيدي معًا يكون أكبر عندما لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة عنه عندما تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (ج < أ، أو ب)، (و < د، أو هـ)، كما يتوقع أيضًا أن تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة على قرار اعتماد مراقب الحسابات يكون أكبر في حالة أدائها الدور الاستشاري والتوكيدي عنه في الدور التوكيدي فقط (ج - أ و - د). وبالتالي؛ يتوقع هذا التفاعل أن اعتماد مراقب الحسابات في معالجة (د) يكون الأقل، وفي معالجة (و) يكون الأكبر. وبناء على ذلك؛ قام الباحث بتوزيع الأوزان التالية عند إجراء المقارنة المخططة (+١، +١، +٢، -٤، -٣، +٣) على المعالجات (أ، ب، ج، د، هـ، و) على الترتيب.

وكما يظهر الجدول رقم (٧) بالجزء (ب) منه إلى أن مستوى المعنوية أقل من ٥٪، فقد بلغت قيمة (t) ٣,٨٩١، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,٠٠٠، مما يشير إلى أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يكون أكبر عندما تقدم دورًا استشاريًا ولا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (+٣) ويكون أقل عندما تقدم دورًا استشاريًا وتستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (-٤). وبناء على ذلك يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الثالث للبحث.

ويقدم نتائج التحليل الإحصائي لاختبار التأثير البسيط Simple Effect Test تديعًا إضافيًا لنتائج اختبار فرض البحث الثالث، ويظهر في الجدول رقم (٧) بالجزء (ج) منه أن التأثير البسيط لمتغير دور وظيفة المراجعة الداخلية يؤثر معنويًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات فقط عندما لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (وكان في صالح أداء الدور الاستشاري بالإضافة إلى الدور التوكيدي مقابل الدور التوكيدي فقط)، بينما لا يؤثر تأثيرًا معنويًا عندما استخدمت كحقل للتدريب على الإدارة سواء بالكامل أو ماعد رئيس القسم. علاوة إلى ذلك، يظهر أن التأثير البسيط لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر معنويًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات عندما تؤدي دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي (وكان في صالح عدم استخدامها مقابل استخدامها بالكامل أو عدا رئيس القسم)، بينما لا يؤثر معنويًا عندما تؤدي دورها التوكيدي فقط. مما يؤكد نتيجة اختبار فرض البحث الثالث.



تستخدم للتدريب على الإدارة لا تستخدم للتدريب على الإدارة

شكل رقم (٢): تأثير التفاعل على قرار اعتماد مراقب الحسابات

جدول رقم (٧): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة

الجزء (أ): تحليل التباين ANOVA

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية
Model	٢٥,٦٥٣	٥	٤,٩٠١	٠,٠٠٠
MTG	١٦,٦١٦	٢	٧,٩٣٧	٠,٠٠١
SERTYPE	٠,٢١٧	١	٠,٢٠٧	٠,٦٥٠
MTG* SERTYPE	٨,٦٠٥	٢	٤,١١٠	٠,٠١٩
Error	١٣٠,٨٥١	١٢٥		
Corrected Total	١٥٦,٥٠٤	١٣٠		

الجزء (ب): اختبار المقارنات المخططة Planned Contrast Tastes

قيمة Contrast	الخطأ المعياري	قيمة t	درجات الحرية	قيمة المعنوية
5.423	١,٣٩٤٠	٣,٨٩١	١٢٥	٠,٠٠٠

الجزء (ج): التأثير البسيط^{٢٦} Simple Effect Test

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية
تأثير SERTYPE عندما تستخدم في التدريب بالكامل	٢,٤٢٦	١	٢,٣١٧	٠,١٣٠
تأثير SERTYPE عندما تستخدم في التدريب بالكامل عدا الرئيس	٠,٠١٥	١	٠,٠١٤	٠,٩٠٥
تأثير SERTYPE عندما لا تستخدم	٦,٤٤٢١	١	٦,١٥٤	٠,٠١٤
تأثير MTG عند الدور التوكيدي	٠,٠٦٦	٢	٠,٣١٥	٠,٧٣٠
تأثير MTG عند الدور التوكيدي والاستشاري	٢٤,٥٩٠	٢	١١,٧٤٥	٠,٠٠٠

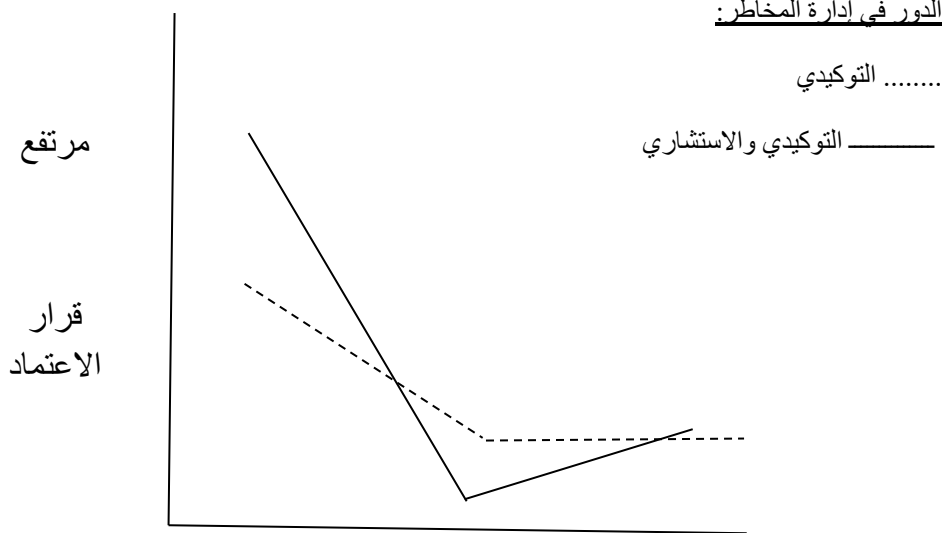
وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة، يظهر الشكل رقم (٣) ناتج تفاعل تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري على قرار اعتماد مراقب الحسابات، كما يظهر الجدول رقم (٨) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير الجدول بالجزء (أ) منه إلى أن مستوى المعنوية للأثر التفاعل بين نوع دور وظيفة المراجعة الداخلية ومدى استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة أكبر من ٥٪، فقد بلغت قيمة (F) ١,٠٤٦، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,٣٥٤، مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة.

^{٢٦} كان مستوى الخطأ المسموح به (خطأ النوع الأول أي رفض فرض العدم وهو في الواقع صحيحًا) عند احتساب التأثير البسيط لمتغير دور وظيفة المراجعة الداخلية يساوي ٠,٠٢٥، بينما كان ٠,٠١٦٦٧ عند احتساب التأثير البسيط لمتغير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة.

ومن أجل اختبار الفرض الثالث بشكل مباشر، قد تم إجراء اختبار المقارنات المخططة Planned Contrast Tasts، ويظهر الجدول رقم (٨) بالجزء (ب) منه إلى أن مستوى المعنوية أقل من ٥٪، فقد بلغت قيمة (t) ٣,٠٥٠، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,٠٠٣، مما يشير إلى أن اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية يكون أكبر عندما تقدم دورًا استشاريًا ولا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (+٣) ويكون أقل عندما تقدم دورًا استشاريًا وتستخدم كحقل للتدريب على الإدارة (-٤). وبناء على ذلك يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الثالث للبحث.

ويقدم نتائج التحليل الإحصائي لاختبار التأثير البسيط Simple Effect Test تدعيمًا إضافيًا لنتائج اختبار فرض البحث الثالث، كما يظهر في الجدول رقم (٨) بالجزء (ج) منه أن التأثير البسيط لمتغير دور وظيفة المراجعة الداخلية لا يؤثر معنويًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات عندما أي من بدائل استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة. علاوة إلى ذلك، يظهر أن التأثير البسيط لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر معنويًا على قرار اعتماد مراقب الحسابات عندما تؤدي دورًا استشاريًا بالإضافة إلى دورها التوكيدي (وكان في صالح عدم استخدامها مقابل استخدامها بالكامل أو عدا رئيس القسم)، بينما لا يؤثر معنويًا عندما تؤدي دورها التوكيدي فقط. مما يؤكد جزئيًا نتيجة اختبار فرض البحث الثالث.

د. محمد خميس جمعة خطاب زيتون



تستخدم للتدريب على الإدارة لا تستخدم للتدريب على الإدارة

شكل رقم (٣): تأثير التفاعل على قرار اعتماد مراقب الحسابات

جدول رقم (٨): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة

الجزء (أ): تحليل التباين ANOVA				
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	إحصائية F	قيمة المعنوية
Model	٢١,١٣١	٥	٢,٤٦٢	٠,٠٣٦
MTG	١٥,٤٦٢	٢	٤,٥٠٣	٠,٠١٣
SERTYPE	٠,٧٠٩	١	٠,٤١٣	٠,٥٢٢
MTG* SERTYPE	٣,٥٩٢	٢	١,٠٤٦	٠,٣٥٤
Error	٢١٤,٥٩٤	١٢٥		
Corrected Total	٢٣٥,٧٢٥	١٣٠		

الجزء (ب): اختبار المقارنات المخططة Planned Contrast Tasts				
قيمة المعنوية	درجات الحرية	قيمة t	الخطأ المعياري	قيمة Contrast
٠,٠٠٣	١٢٥	٣,٠٥٠	١,٧٨٥١	٥,٤٤٥
الجزء (ج): التأثير البسيط ^{٢٧} Simple Effect Test				
قيمة المعنوية	إحصائية F	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
٠,٤٣٨	٠,٦٠٤	١	١,٠٣٨	تأثير SERTYPE عندما تستخدم في التدريب بالكامل
٠,٢٦٧	١,٢٤٣	١	٢,١٣٣	تأثير SERTYPE عندما تستخدم في التدريب بالكامل عدا الرئيس
٠,٤٢٨	٠,٦٣٣	١	١,٠٨٧	تأثير SERTYPE عندما لا تستخدم
٠,٥٥٨	٠,٥٨٧	٢	٢,٠١٥	تأثير MTG عند الدور التوكيدي
٠,٠٠٦	٥,٣٣	٢	١٨,٣٠١	تأثير MTG عند الدور التوكيدي والاستشاري

وفي ضوء نتائج هذا الفرض، يرى الباحث أنه على الرغم من عدم وجود تأثير معنوي لأدوار وظيفة المراجعة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات بشكل عام، فإنه عندما تفاعلت هذه الأدوار مع بدائل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، كان دور وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر يؤثر إيجاباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية إذا كانت لا تستخدم كحقل للتدريب على الإدارة، وعلى العكس من ذلك، إذا كانت تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، فإن الدور الاستشاري يؤثر سلباً على قرار الاعتماد بسبب مخاوف الموضوعية والاستقلال، ويرجع ذلك إلى، أوجه قصور استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، بما في ذلك؛ انخفاض استقلال المراجع الداخلي، وضعف دوافعه لتحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، واحتمال تقليل الوقت لتطوير مهارات المراجعة الداخلية.

^{٢٧} كان مستوى الخطأ المسموح به (خطأ النوع الأول أي رفض فرض العدم وهو في الواقع صحيحاً) عند احتساب التأثير البسيط لمتغير دور وظيفة المراجعة الداخلية يساوي ٠,٠٢٥، بينما كان ٠,٠١٦٦٧ عند احتساب التأثير البسيط لمتغير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة.

٤/٧/٦ - التحليل الإضافي:

بهدف تفسير الاختلاف في قرار اعتماد مراقب الحسابات، الناتج عن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أو الناتج عن أدائها الدور الاستشاري في إدارة المخاطر بالإضافة إلى دورها التوكيدي، فقد قام الباحث بإعادة اختبار العلاقة بين كل من (١) استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة و(٢) أدائها دورها الاستشاري بالإضافة إلى الدور التوكيدي كمتغيرين مستقلين، و(٣) قرار اعتماد مراقب الحسابات كمتغير تابع، من خلال توسيط متغير إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي. وقد تم إجراء تحليل المسار ببرنامج STATA 14.2 باستخدام نموذج المعادلات الهيكلية Structural Equation Modelling وفقاً لطريقة التقدير Maximum Likelihood، ويظهر الجدول رقم (٩) نتائج التحليل الإحصائي، ويشير الجدول بالجزء (أ) منه إلى وجود تأثير مباشر إيجابي ومعنوي لعدم استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة على إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي، فقد بلغت قيمة معامل المسار ٠,٤٦٥١، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,٠٠٠، بينما لا يوجد تأثير معنوي لأداء وظيفة المراجعة دورها الاستشاري بالإضافة إلى الدور التوكيدي على إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي فقد بلغت قيمة معامل المسار ٠,٢٩٦٥-، كما بلغت قيمة P.Valu ٠,١٦٧، مما يتفق مع ما تم التوصل إليه في اختبار فرضي البحث الأول والثاني.

جدول رقم (٨): نتائج التحليل الإحصائي

بشأن توسيط إدراك مراقب الحسابات لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية

الجزء (أ): التأثير المباشر على الموضوعية Objectivity				
مصدر المسار	قيمة المسار	الخطا المعياري	إحصائية Z	قيمة المعنوية
MTG	٠,٤٦٥١	٠,١٣٢١	٣,٥٢	٠,٠٠٠
SERTYPE	٠,٢٩٦٥-	٠,٢١٤٤	١,٣٨-	٠,١٦٧
الجزء (ب): التأثير المباشر وغير المباشر والكلية على فرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفته المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة				
مصدر المسار	قيمة المسار	الخطا المعياري	إحصائية Z	قيمة المعنوية
Objectivity مباشر	٠,٣٤٥٥	٠,٠٦٧٥	٤,١١	٠,٠٠٠
MTG مباشر	٠,٢٦٤٧	٠,١٠٦٨	٢,٤٨	٠,٠١٣
MTG غير مباشر	٠,١٦٠٧	٠,٠٥٥٤	٢,٩	٠,٠٠٤
MTG كلية	٠,٤٢٥٤	٠,٠٦٧٥	٥,١١	٠,٠٠٠
SERTYPE مباشر	٠,١٧٥١	٠,١٦٦٩	١,٠٥	٠,٢٩٤
SERTYPE غير مباشر	٠,١٠٢٥-	٠,٠٧٦٧	١,٣٤-	٠,١٨٢
SERTYPE كلية	٠,٠٧٢٦	٠,١٨١٥	٠,٤٠	٠,٦٨٤
الجزء (ج): التأثير المباشر وغير المباشر والكلية على فرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفته المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة				
مصدر المسار	قيمة المسار	الخطا المعياري	إحصائية Z	قيمة المعنوية
Objectivity مباشر	٠,٠٣٩٧٤	٠,٠٨٦٧	٤,٥٨	٠,٠٠٠
MTG مباشر	٠,١٦٩٥	٠,١٣٧٢	١,٢٤	٠,٢١٧
MTG غير مباشر	٠,١٨٤٨	٠,٠٦٦٢	٢,٧٩	٠,٠٠٥
MTG كلية	٠,٣٥٤٤	٠,١٤١٢	٢,٥١	٠,٠١٢
SERTYPE مباشر	٠,٠٧٢١-	٠,٢١٤٤	٠,٣٤-	٠,٧٣٦
SERTYPE غير مباشر	٠,١١٧٨-	٠,٠٨٨٩	١,٣٢-	٠,١٨٥
SERTYPE كلية	٠,١٨٩٩-	٠,٢٢٩	٠,٨٣-	٠,٤٠٧

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، يشير الجدول بالجزء (ب) منه إلى (١) وجود تأثير مباشر إيجابي ومعنوي لإدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي (٢) وجود تأثير مباشر إيجابي ومعنوي لعدم استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، (٣) وجود تأثير غير مباشر إيجابي ومعنوي لعدم استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فقد بلغت قيمة معامل المسار $0,3455$ ، $0,2647$ ، $0,1607$ ، على الترتيب، كما بلغت قيمة $P.Valu$ $0,0000$ ، $0,013$ ، $0,0004$ ، على الترتيب. مما يعني أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤدي إلى انخفاض مستوى اعتماد مراقب الحسابات، ويمكن تفسير ذلك من خلال إدراك مراقب الحسابات أن موضوعية المراجع الداخلي تنخفض في هذه الحالة. وعلى العكس من ذلك، يشير الجدول بالجزء (ب) منه إلى (١) عدم وجود تأثير مباشر معنوي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي والاستشاري (٢) عدم وجود تأثير غير مباشر معنوي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي والاستشاري، على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فقد بلغت قيمة معامل المسار $0,1751$ ، $0,1025$ ، على الترتيب، كما بلغت قيمة $P.Valu$ $0,294$ ، $0,182$ ، على الترتيب. مما يعني أن قرار مراقب الحسابات لا يختلف بشكل معنوي بأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي فقط، أو أداء دورها الاستشاري والتوكيدي معاً في إدارة المخاطر، ويمكن تفسير ذلك بأن إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي لا تختلف في هذه الحالة.

وبشأن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة المباشرة، يشير الجدول بالجزء (ج) منه إلى (١) وجود تأثير مباشر إيجابي ومعنوي لإدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي (٢) وجود تأثير غير مباشر إيجابي ومعنوي لعدم استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة (٣) وجود تأثير كلي إيجابي ومعنوي لعدم استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فقد بلغت قيمة معامل المسار $0,3974$ ، $0,1848$ ، $0,3544$ ، على الترتيب، كما بلغت قيمة $P.Valu$ $0,0000$ ، $0,012$ ، $0,0000$ ، على الترتيب. مما يعني أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤدي إلى انخفاض مستوى اعتماد مراقب الحسابات بشكل غير مباشر، ويمكن تفسير ذلك من خلال إدراك مراقب الحسابات أن موضوعية المراجع الداخلي تنخفض في هذه الحالة. وعلى العكس من ذلك، يشير الجدول بالجزء (ب) منه إلى (١) عدم وجود تأثير مباشر معنوي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي والاستشاري (٢) عدم وجود تأثير غير مباشر معنوي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي والاستشاري، على قرار اعتماد مراقب الحسابات، فقد بلغت قيمة معامل المسار $0,0721$ ، $0,1178$ ، على الترتيب، كما بلغت قيمة $P.Valu$ $0,736$ ، $0,185$ ، على الترتيب. مما يعني أن قرار مراقب الحسابات لا يختلف بشكل معنوي بأداء وظيفة المراجعة الداخلية دورها التوكيدي فقط، أو أداء دورها الاستشاري والتوكيدي معاً في إدارة المخاطر، ويمكن تفسير ذلك بأن إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي لا تختلف في هذه الحالة.

ويرى الباحث أن تهديد موضوعية المراجع الداخلي يمكن أن ينشأ عندما تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، فقد يكون هناك تضارب المصالح في ظل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة، بسبب أن المراجع الداخلي يعمل في ظل توقع أن يتم ترقيته من قبل الإدارة إلى وظائف خارج وظيفة المراجعة الداخلية، مما يخلق حوافز اقتصادية وضغوط اجتماعية عليه تضعف موضوعيته، نظرًا لأن إدارة الشركة هي التي تقرر من الذي سيتناوب خارج وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك متى وأين، مما يحفز المراجع الداخلي لاتخاذ مواقف تتوافق مع تفضيلات الإدارة من أجل تحقيق الترقيّة والمزايا المرتبطة بالوظائف الإدارية.

٨/٦- خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

استهدف هذا البحث دراسة واختبار تأثير تفاعل استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات. وذلك من خلال تصميم تجريبي على عينة من مراقبي حسابات شركات المساهمة في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

فقد يساعد استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة الشركات على تطوير المديرين المحتملين مستقبلاً، وزيادة معرفتهم عن الشركة، من خلال تدريب شامل ومتعدد الجوانب، لأنهم كمراجعين داخليين يتعرضون للرقابة الداخلية وللعمليات التشغيلية وللمخاطر على مستوى الشركة، وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تؤثر سلباً على موضوعية المراجع الداخلي، فقد لا يشعر المراجع الداخلي الذي يخطط للانتقال إلى مناصب إدارية بدوافع ذاتية لتحسين وظيفة المراجعة الداخلية على المدى الطويل، ولتطوير مهاراتها.

وعلى الجانب الآخر، تنظر المنظمات المهنية إلى أداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها الاستشارية في إدارة المخاطر على أنه داعم ضروري لقيمتها، مما يعزز من عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة. وتعتبر إدارة المخاطر مهمة بشكل خاص لجودة التقارير المالية، وتقييم مراقب الحسابات للمخاطر، مما يشير إلى أن هذا الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يؤثر تأثيراً إيجابياً على قرار اعتماد مراقب الحسابات، ومع ذلك، فإن المشاركة في إدارة

المخاطر بدون وجود ضمان كافٍ لموضوعية المراجعة الداخلي يمكن أن يؤثر سلبياً على قرار اعتماد مراقب الحسابات.

وأظهرت نتائج الدراسة التجريبية أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة يؤثر سلباً على قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة، في المساعدة المباشرة. وتشير النتائج أيضاً إلى أن تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة على قرار اعتماد مراقب الحسابات يتم تفسيره من خلال إدراك مراقب الحسابات لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. فقد يؤدي التأثير السلبي لاستخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة إلى إضعاف موضوعية المراجع الداخلي، وبالتالي؛ ينخفض اعتماد مراقب الحسابات عليها.

ومن ناحية أخرى، أظهرت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة أو المساعدة المباشرة، لا يختلف بشكل معنوي بأدائها الدور التوكيدي فقط، أو أدائها الدورين الاستشاري والتوكيدي معاً في إدارة المخاطر، ويمكن تفسير ذلك بأن إدراك مراقب الحسابات لموضوعية المراجع الداخلي لا يختلف في باختلاف الأدوار التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية.

وأظهرت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أن قرار اعتماد مراقب الحسابات يمكن أن يتأثر إيجاباً بمشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في الأدوار الاستشارية بشأن إدارة المخاطر إذا كانت لا تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة. وعلى العكس، يمكن أن يتأثر سلباً إذا كانت تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة. مما يعني أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة أكثر أهمية بالنسبة لمراقب الحسابات من أدوار وظيفة المراجعة الداخلية التي تقدمها عند اتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، على الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية التي لا تقدم شكلاً من الأدوار الاستشارية أو لا تُظهر قيمة مضافة للشركة قد ينظر إليها على أنها أقل تقدماً وكفاءة.

وفي ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري والتجريبي، يمكن تقديم التوصيات التالية:

أولاً: بالنسبة لمراقب الحسابات: ضرورة التخطيط الفعال قبل اتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة أو في المساعدة المباشرة، وعليه تقييم موضوعية وكفاءة والعناية المهنية للمراجع الداخلي من خلال دراسة العوامل المباشرة وغير المباشرة المؤثرة في قرار الاعتماد.

ثانيًا: الإدارة: يمكن أن تضيف وظيفة المراجعة الداخلية قيمة إلى الشركة في العديد من المجالات، ومنها أدائها الأدوار الاستشارية في عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، كما يمكن استخدامها كحقل للتدريب على الإدارة، وبالتالي ينبغي عليها استقطاب الأفراد الأكفاء والمؤهلين سواء من داخل الشركة أو من خارجها مع مراعاة ضرورة تحقيق استقلال وظيفة المراجعة الداخلية بشكل كاف.

ثالثًا: الجهات التنظيمية والتشريعية: ضرورة السعي لإنشاء جهة تنظيمية تهتم بتطوير وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال تطوير وتحديث معايير المراجعة الداخلية، والعمل على مساعدة الشركات على الاستفادة من هذه الوظيفة بما يحقق القيمة المضافة المتوقعة منها، ويمكن الاسترشاد بتجارب بعض الدول في تنظيم مهنة المراجعة الداخلية مثل؛ جنوب أفريقيا والمملكة العربية السعودية.

واستنادًا إلى ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والعملي، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، والتي من أهمها ما يلي:

- أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة على قرار اعتماد مجلس الإدارة على عمل وظيفة المراجعة الداخلية.
- أثر فعالية لجنة المراجعة على العلاقة بين استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة وقرار اعتماد مراقب الحسابات عليها.
- العوامل المفسرة لقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل وظيفة المراجعة الداخلية عند أدائها الدور الاستشاري في إدارة المخاطر.
- أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاس ذلك على جودة المراجعة.
- تأثير تفاعل هيكل ملكية الشركة وطبيعة تقارير المراجعة الداخلية (موجهة للمدير المالي مقابل للجنة المراجعة ومجلس الإدارة) عند أدائها دورها الاستشاري في إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات

المراجع

المراجع العربية

- الإبياري، هشام فاروق. ٢٠١٣. مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية -دراسة تحليلية وتجريبية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، (٣)١: ١-٧١.
- كساب، ياسر السيد. ٢٠٢٠. محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٤(٢): ٢٩-٧٧.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. ٢٠١٢. تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١: ١-٤٣.
- منصور، أشرف محمد. ٢٠١٨. تحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية). *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (٣)٧: ١٨٠-٢٥٠.

المراجع الأجنبية:

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., and Peters, G. F. 2016. Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1):3-40.
- ———., Parker, S., and Peters, G. F. 2010. Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons*, 24(1):1-24.
- ———., ———., and ———. 2012. Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1):94 - 118

-
-
- ———., ———., and ———. 2012. Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4):3-20.
 - Ahlwat, S. S., and Lowe, D. J. 2004. An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-house Versus Outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2):147-158.
 - Al-Jaifi, H. A., Al-rassas, A. H., and Al-Qadasi, A. A. 2017. Corporate Governance Strength and Stock Market Liquidity in Malaysia. *International Journal of Managerial Finance*, 13(5):592-610
 - Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W., and Al-Akra, M. 2018. External Auditor Reliance on the Work of the Internal Audit Function in Jordanian Listed Companies. *International Journal of Auditing*, 22(2):317-328.
 - Al-Tarawneh, A., Weshah, S., and Humeedat, M. 2020. The Extent of External Auditor Relaying on Internal Auditor Work under Erp Continuous Auditing: The Case of Jordan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2):1-9.
 - Al-Twajiry, A. A., Brierley, J. A., and Gwilliam, D. R. 2003. The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: an Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5):507-531.
 - ———., ———., and ———. 2004. An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector. *Managerial Auditing Journal*. 19(7):929-945.
 - Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., and Rittenberg, L. E. 2012. A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. *Accounting Horizons*, 26(2):167-191.
 - Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., and Holt, T. P. 2008. The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, 22(4):375-388.
 - Arena, M., and Azzone, G. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1):43-60.
 - ———., Arnaboldi, M., and Azzone, G. 2006. Internal Audit in Italian Organizations. *Managerial Auditing Journal*. 21(3): 275-292.

- Argento, D., Umans, T., Håkansson, P., and Johansson, A. 2018. Reliance on the Internal Auditors' Work: Experiences of Swedish External Auditors. *Journal of Management Control*, 29(3):295-325.
- Asiedu, K. F., and Deffor, E. W. 2017. Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*, 21(1):82-99.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., and Ibrahim, M. S. 2014. Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70(24):126-132.
- Baker, N. 2010. The rotational route. *Internal Auditor*, 67(6): 32-37.
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., and Stefaniak, C. M. 2013. A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1):251-286.
- Bartlett, G. D., Kremin, J., Saunders, K. K., and Wood, D. A. 2017. Factors Influencing Recruitment of Non-Accounting Business Professionals into Internal Auditing. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1):119-130.
- Behrend, J., and Eulerich, M. 2019. The Evolution of Internal Audit Research: a Bibliometric Analysis of Published Documents (1926-2016). *Accounting History Review*, 29(1):103-139.
- Brandon, D. M. 2010. External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2):159-173.
- Burton, F. G., Starliper, M. W., Summers, S. L., and Wood, D. A. 2015. The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors. *Accounting Horizons*, 29(1):115-140.
- Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., and Wood, D. A. 2018. The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground. *Accounting Horizons*, 32(2):121-140.

-
-
- ———., ———., ———., and ———. 2020. Are Internal Audits Associated with Reductions in Perceived Risk? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Forthcoming.
 - Chambers, A. D., and Odar, M. 2015. A New Vision for Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1):34-55
 - Changwony, M. K., and Rotich, G. 2015. Role of Internal Audit Function in Promoting Effective Corporate Governance of Commercial Banks in Kenya. *International Journal of Business & Law Research*, 3(1):15-33.
 - Chen, L. H., Chung, H. H., Peters, G. F., and Wynn, J. P. 2017. Does Incentive Based Compensation for Chief Internal Auditors Impact Objectivity? An External Audit Risk Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2):21-43.
 - Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., and Wood, D. A. 2015. Rotational Internal Audit Programs and Financial Reporting Quality: Do Compensating Controls Help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
 - ———., ———., ———., and ———. 2014. The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on Financial Reporting Quality. *Working paper, The University of Georgia, Texas A&M University, The University of Kansas, and Brigham Young University*.
 - Christopher, J., Sarens, G., and Leung, P. 2009. A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 22(2):200-220.
 - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2017. Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance. Available at: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>.
 - Čular, M., Slapničar, S., and Vuko, T. 2020. The Effect of Internal Auditors' Engagement in Risk Management Consulting on External Auditors' Reliance Decision. *European Accounting Review*, 1-22.

- Davidson, B. I., Desai, N. K., and Gerard, G. J. 2013. The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function. *Journal of Information Systems*, 27(1):41-59.
- De Zwaan, L., Subramaniam, N., Carey, P., and Stewart, J. 2011. Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management. *Managerial auditing journal*. 26(7):586-604
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., and Srivastava, R. P. 2017. External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24:1-14.
- D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., and Allegrini, M. 2015. A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3):182-194.
- Drogalas, G., Karagiorgos, T., and Arabatzis, K. 2015. Factors Associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7):113-122.
- ———., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., and Papachristou, A. 2017. The Effect of Internal Audit Effectiveness, Auditor Responsibility and Training in Fraud Detection. *Accounting and Management Information Systems*, 16(4):434-454.
- Ege, M. S. 2015. Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?. *The Accounting Review*, 90(2):495-527.
- Erasmus, L., and Coetzee, P. 2018. Drivers of Stakeholders' View of Internal Audit Effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(1):90-114
- Eulerich, A. K., and Eulerich, M. 2020. What is the Value of Internal Auditing?—A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives. *A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives*, 94:83-92.
- Eulerich, M., and Ratzinger-Sakel, N. V. 2018. How Assurance-and Advisory-Related Purposes of Internal Auditing Influence the Cooperation With the External Auditor Empirical Evidence From Two Perspectives: Internal and External Auditors. *Available at:*

<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=3150063-Eulerich, M., J.>

- Felix, Jr, W. L., Gramling, A. A., and Maletta, M. J. 2001. The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3):513-534.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., and Wood, D. A. 2008. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research*, 25(1):193-213.
- Goodwin, J., and Yeo, T. Y. 2001. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2):107-125.
- ———., and Kent, P. 2006. Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting & Finance*, 46(3):387-404.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., and Church, B. K. 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*, 23:194-244.
- Ho, S., and Hutchinson, M. 2010. Internal Audit Department Characteristics/Activities and Audit Fees: Some Evidence from Hong Kong Firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2):121-136.
- Hoos, F., Messier Jr, W. F., Smith, J. L., and Tandy, P. 2014. The Effects of Serving two Masters and Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on Internal Auditors' Objectivity. *Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract id=2358149*
- ———., ———., ———., and ———. 2018. An Experimental Investigation of the Interaction Effect of Management Training Ground and Reporting Lines on Internal Auditors' Objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2):150-163.

-
-
- Institute of Internal Auditing (IIA) 2017. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. *Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>*
 - ———. 2020. International Professional Practices Framework (IPPF). The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs. *Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>*
 - ———. 2009. The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management (Position Paper). *Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20i%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>*
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2018. International Standards of Auditing (ISA) No. 610. *Using the Work of Internal Auditors (Revised)*. New York, NY: IFAC.
 - ———. 2018. International Standards of Auditing (ISA) No. 200. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York, NY: IFAC.
 - ———. 2018. International Standards of Auditing (ISA) No. 610 (Revised 2013) *Using the Work of Internal Auditors and Related Conformity Amendments*, New York, NY: IFAC.
 - Jiang, L., Messier Jr, W. F., and Wood, D. A. 2020. The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1):101-124.
 - Kaplan, S. E., and Schultz, J. J. 2006. The Role of Internal Audit in Sensitive Communications. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation: United States of America*.
 - Koonce, L. 2013. Discussion of 'Is the Objectivity of Internal Audit Compromised When the Internal Audit Function is a Management Training Ground?'. *Accounting & Finance*, 53(4):1021-1028.

-
-
- Kremin, K. K. Saunders, and D. A. Wood. 2017. The Effects of Internal Auditor's Perceptions of Professional Taint on Internal Audit Outcomes. *Working Paper, University of Duisburg-Essen, Portland State University, University of Nebraska-Lincoln, and Brigham Young University.*
 - Krishnamoorthy, G., and Maletta, M. 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).*
 - Lenz, R., and Hahn, U. (2015). A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1):5-33.
 - ———., and Sarens, G. 2012. Reflections on the Internal Auditing Profession: What Might have Gone Wrong?. *Managerial Auditing Journal*, 27(6):532-549
 - Leung, P., Cooper, B. J., and Perera, L. 2011. Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit. *Managerial auditing journal*, 26(9)794-816.
 - Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., and & Bardhan, I. R. 2011. The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1):287–323.
 - Ma'Ayan, Y., and Carmeli, A. 2016. Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in Work Units. *Journal of Business Ethics*, 137(2):347-363.
 - Messier Jr, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., and Wood, D. A. 2011. The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The accounting review*, 86(6):2131-2154.
 - Mihret, D. G. 2014. How Can We Explain Internal Auditing? The Inadequacy of Agency Theory and a Labor Process Alternative. *Critical perspectives on accounting*, 25(8):771-782.
 - ———., and Admassu, M. A. 2011. Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. *International business research*, 4(2):67-79.

-
-
- Morrill, C., and Morrill, J. 2003. Internal Auditors and the External Audit: a Transaction Cost Perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7):490–504.
 - Munro, L., and Stewart, J. 2010. External Auditors' Reliance on Internal Audit: the Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities. *Accounting & Finance*, 50(2):371-387.
 - Omolaye, K. E., and Jacob, R. B. 2017. The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization. *International Journal of Accounting Research*, 6(1):1-8.
 - Oussii, A. A., and Taktak, N. B. 2018. The Impact of Internal Audit Function Characteristics on Internal Control Quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5):450-469
 - Oxner, T., and K. Oxner. 2006. Boom time for internal audit professionals. *Internal Auditor* 63(3): 50–57.
 - Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., and Olvera, R. M. 2016. External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4):159-173.
 - Pizzini, M., Lin, S., and Ziegenfuss, D. E. 2015. The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1):25-58.
 - Prawitt, D. F., Smith, J. L., and Wood, D. A. 2009. Internal Audit Quality and Earnings Management. *The accounting review*, 84(4):1255-1280.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). AS (2605) 2015. *Consideration of the Internal Audit Function*. Washington, DC: PCAOB
 - Quick, R., and Henrizi, P. 2019. Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit. *Review of Managerial Science*, 13(5):1143-1176.
 - Rose, A. M., Rose, J. M., and Norman, C. S. 2013. Is the Objectivity of Internal Audit Compromised when the Internal Audit Function is a Management Training Ground?. *Accounting & Finance*, 53(4):1001-1019.

- Roussy, M. 2013. Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8):550-571.
- ———., and Perron, A. 2018. New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *Accounting Perspectives*, 17(3):345-385.
- Ruud, T. F. 2003. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.
- Samuel, A. A., Taiwo, O. A., and James, U. M. 2016. Promoting Good Corporate Governance through Internal Audit Function (IAF): The Nigeria Experience. *International Business Research*, 9:196-204.
- Saputra, I. G., and Yusuf, A. 2019. The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance*, 7(1):1-5.
- Sarens, G., and Abdolmohammadi, M. J. 2011. Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus Other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*, 15(1):1-20.
- ———., and De Beelde, I. 2006. The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3):219-241.
- ———., ———., and Everaert, P. 2009. Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee. *The British Accounting Review*, 41(2):90-106.
- Singh, H., and Newby, R. 2010. Internal Audit and Audit Fees: Further Evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4):309-327.
- Soh, D. S., and Martinov-Bennie, N. 2011. The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial auditing journal*, 26(7):605-622.
- Stefaniak, C. M., Houston, R. W., and Cornell, R. M. 2012. The Effects of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1):39-56.

-
-
- Stewart, J., and Subramaniam, N. 2010. Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Managerial auditing journal*. 25: 328–360.
 - Suh, I., Masli, A., and Sweeney, J. T. 2020. Do Management Training Grounds Reduce Internal Auditor Objectivity and External Auditor Reliance? The Influence of Family Firms. *Journal of Business Ethics*, 1-23.
 - Suwaidan, M. S., and Qasim, A. 2010. External Auditors' Reliance on Internal Auditors and Its Impact on Audit Fees: An Empirical Investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6):509–525.
 - Trotman, A. J. 2015. Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, *Available at: <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1130&context=theses>*.
 - Van der Twist, M. J. W., Van der Steen, M., De Korte, W.A., and Nuijten, A. 2015. Consulting & Auditing: The Complementary Competencies of Conflicting Professionals Logics. *Available at: <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Publicaties/IIABroA4ConsultingAuditing EN. Pdf>*
 - Van Peurse, K. A. 2005. Conversations with Internal Auditors: The Power of Ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5):489-512.

The Effect of Using Internal Audit Function as a Management Training Ground and Its Consulting Role in Risk Management on External Auditors' Reliance Decision: An Experimental Study

By

Dr. Mohamed Khamis Gomaa Khattab Zaytoun

Faculty of Commerce- Damanhour University

Mohzaytoun@com.dmu.edu.eg

Abstract

This research aims to study and test the relationship between (1) using internal audit function as a management training ground (MTG); it's consulting role in addition, to assurance role in risk management on (2) external auditors' reliance decision. This relation will be analyzed through an experimental design (3x2) between groups, using a sample from external auditors of joint stock companies in the Egyptian business environment and professional practice.

The results indicated that: (1) The use of the internal audit function as MTG negatively affects the external auditors' reliance decision; as it harms internal auditors' objectivity. (2) The external auditors' reliance decision doesn't significantly differ whether the internal auditor provides only the assurance role or both of consulting and assurance roles in risk management; as the external auditor's perception for the internal auditor' objectivity isn't affected by the different roles provided by the internal audit function. (3) The external auditors' reliance decision can be positively affected by the internal auditors' consulting role in risk management; given that, the internal audit function isn't used as MTG, and conversely, it could be negatively affected if the internal audit function is used as MTG. Which means that using the internal audit function as MTG is more important to the external auditor reliance decision than the other internal audit functions.

Keywords: Internal Audit Function, Risk Management, Internal Auditors' Consulting and Assurance Roles, Management Training Ground, External Auditors' Reliance Decision.