

## The Impact of External Outsourcing of Internal Audit On The Quality of External Audit - A Field Study

<https://www.doi.org/10.56830/IJAMS09202309>

**Dr. Elfatih Bashir Idris Elbashir** 

*Assistant Professor of Accounting, Taif University, Saudi Arabia*

[elfatih.bashir@gmail.com](mailto:elfatih.bashir@gmail.com)

**Dr. Bashir Bakri Agib Babiker** 

*Assistant Professor of Accounting, Taif University, Saudi Arabia*

**Dr. Fatehaerrhman Elhassan Mansour** 

*Associate Professor of Accounting, Umm AlQura University, Saudi Arabia*

### Abstract

The study dealt with the impact of external outsourcing of internal audit on the quality of external audit in a field study. The study aimed to identify the concept and importance of external outsourcing for internal auditing, and to identify the concept and importance of the quality of external audit. The problem of the study was represented by the business establishments' lack of interest in qualifying and developing the employees of the Internal Audit Department, which results in the adoption of the establishment's management to perform these tasks from an external source. The study reached results, the most prominent of which is the benefit of business establishments from the expertise of external parties by allowing the outsourcing process in its various branches (total, partial, joint) to them. The study recommended the need for academic and professional bodies to hold seminars and training courses regarding attribution in its various branches to clarify its advantages and the possibility of benefiting from it.

**Keywords:** Outsourcing of the internal audit, Full-Outsourcing, Partial-Outsourcing, Partnering/Co-sourcing, Quality of external audit.

## أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية

د. الفاتح بشير ادريس البشير 

أستاذ مساعد بكلية إدارة الأعمال، جامعة الطائف، المملكة العربية السعودية

[elfatih.bashir@gmail.com](mailto:elfatih.bashir@gmail.com)

ORCID ID: 0000-0003-1056-8647

د. بشير بكري عجيب بابكر 

أستاذ مساعد بكلية إدارة الأعمال، جامعة الطائف، المملكة العربية السعودية

[bashir2000h@gmail.com](mailto:bashir2000h@gmail.com)

ORCID ID: 0000-0003-0051-9825

د. فتح الرحمن الحسن منصور 

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة ام القرى، المملكة العربية السعودية

[feelhassan@uqu.edu.sa](mailto:feelhassan@uqu.edu.sa)

ORCID ID: 0000-0001-8920-1746

### المستخلص

تناولت الدراسة أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية في دراسة ميدانية. هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم واهمية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، والتعرف على مفهوم واهمية جودة المراجعة الخارجية. تمثلت مشكلة الدراسة بعدم اهتمام منشآت الاعمال بتأهيل وتطوير العاملين بإدارة المراجعة الداخلية والذي ينتج عنه اعتماد إدارة المنشآت الى تأدية تلك المهام من مصدر خارجي. توصلت الدراسة الى نتائج أبرزها استفادة منشآت الأعمال من خبرات الجهات الخارجية بإتاحة عملية الإسناد بفروعه المختلفة (كلي، جزئي، مشترك) لها. اوصت الدراسة بتوصيات منها قيام الجهات المهنية والأكاديمية بعقد دورات تدريبية وندوات بخصوص الإسناد بفروعه المختلفة لتوضيح مميزاته وإمكانية الاستفادة منه.

**الكلمات المفتاحية:** الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، الاسناد الكلي، الاسناد الجزئي، جودة المراجعة الخارجية

## أولاً: الإطار المنهجي

### تمهيد:

جاء الاهتمام بالمراجعة بشقيها الداخلي والخارجي والعمل على تطويرهما بسبب أهمية دورهما في تأكيد المعلومات المحاسبية وتصحيحها، وفي ظل الانهيارات التي أصابت بعض الشركات الكبرى في أمريكا وغيرها من الدول زاد الاهتمام بالمراجعة لاسيما المراجعة الداخلية مما افضى بتكليف مكاتب المراجعة الخارجية بأداء مهام المراجعة الداخلية بما يعرف بعملية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

تعد جودة المراجعة الخارجية أحد الركائز الأساسية لعملية المراجعة والتي تهدف الى زيادة الموثوقية في أداء المراجع الخارجي لمهامه ولتأكيد المصدقية في صحة المعلومات التي تقضي إليها عمليات المراجعة الخارجية والتي ترتبط بعدة عوامل كاستقلالية المراجع والخبرة وسمعة مكتب المراجعة.

ان عمليات الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية تزيد من جودة عمليات المراجعة الخارجية باختلاف اشكالها وانواعها الكلي والجزئي والمشارك والتي تعمل على زيادة موثوقية القوائم التقارير المالية لكافة الأطراف المعنية.

### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة بعدم اهتمام منشآت الاعمال بتأهيل وتطوير العاملين بإدارة المراجعة الداخلية والذي ينتج عنه اعتماد إدارة المنشآت الى تأدية تلك المهام من مصدر خارجي، على ضوء ذلك يمكن صياغة تساؤل البحث الرئيس وفق ما يلي:

" ما مدى تأثير الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية؟"

والتي تتفرع منها الأسئلة الآتية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية؟

2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية؟

3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية؟

### أهمية الدراسة:

يمكن بيان أهمية الدراسة في الآتي:

1- أهمية الدراسة العلمية تتمثل في الآتي:

أ- بلورة طبيعة العلاقة بين الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

ب- تحديد مدى ما تفسره هذه المؤشرات من تغييرات في عمليات الاسناد الخارجي لعمليات المراجعة الداخلية بأشكالها المختلفة (كلي، جزئي، مشترك) على جودة المراجعة الخارجية.

ج - تأمل هذه الدراسة أن تكون إضافة للبحوث العلمية في حقل المحاسبة في الوطن العربي بما تقدمه من نتائج يمكن أن تساهم في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي.

2- أهمية الدراسة العملية تتمثل في الآتي:

أ- من المتوقع أن تساعد هذه الدراسة في تزويد المستفيدين بالمعلومات المفيدة في اتخاذ القرار.

ب- بتبني الوحدات المحاسبية للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يمكنها تحسين فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

**أهداف الدراسة:**

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

1. التعرف على مفهوم وأهمية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

2. التعرف على مفهوم وأهمية جودة المراجعة الخارجية.

3. بيان أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

**فرضيات الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون باختبار الفرضيات الآتية:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية"، والتي تنفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

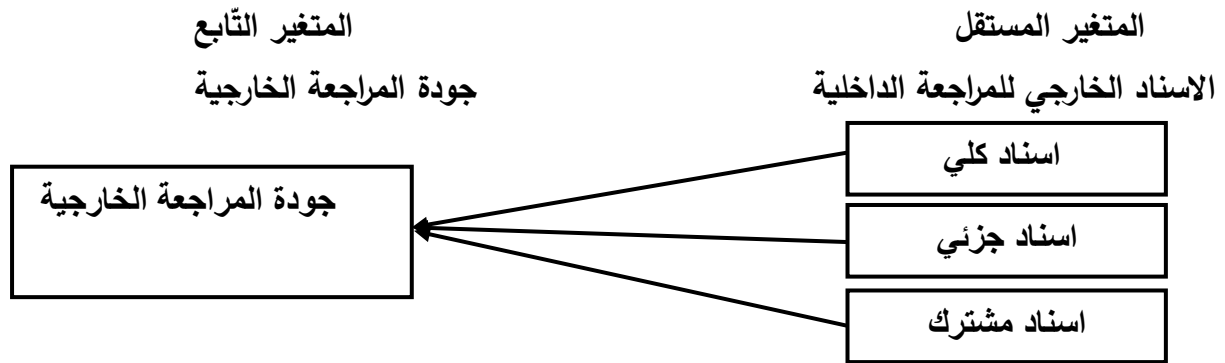
الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

## نموذج الدراسة:

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

شكل رقم (١):

نموذج الدراسة:



المصدر: إعداد الباحثين، ٢٠٢٣م

## منهجية الدراسة:

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

## حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية السعودية

2. الحدود الزمانية: ٢٠٢٣

## هيكل الدراسة:

تتكون هذه الدراسة من مقدمة وثلاثة محاور وخاتمة، حيث تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة. المحور الأول الإطار النظري للإسناد الخارجي للمراجعة الخارجية، ويتناول المحور الثاني جودة المراجعة الخارجية. بينما يتناول المحور الثالث الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، أما الخاتمة فتتناول النتائج والتوصيات.

## ثانياً: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة منها:

دراسة: **Kashan P. & Nabeel R.**، ٢٠١٣م: هدفت الدراسة الى بيان العوامل التي يمكن الاعتماد عليها لإظهار أهمية أداء المراجعة الداخلية مقارنة بعمليات الاسناد الخارجي لها. توصلت الدراسة الى أهمية المقارنة بين التكلفة والمنافع للمفاضلة بين الأداء الداخلي والاسناد الخارجي. ( **Kashan P. & Nabeel R.**, 2013, p p 72-79)

دراسة: **Divesh S. & Nava S.**، ٢٠١٣م: هدفت الدراسة الى قياس الاثر النسبي العوامل التنظيمية المختلفة على قرار الاسناد الداخلي لأنشطة المراجعة الداخلية او ادائها داخلياً. توصلت الدراسة الى ان العوامل الوصفية غير الكمية تلعب دوراً هاماً في القرارات الادارية، وان هناك عوامل كتخفيض التكلفة الكلية، وحماية ملكية المعلومات وادارة عدم التأكد البيئي، وتحسين مستوى الاداء التنظيمي دوراً هاماً في تفضيل اداء المراجعة الداخلية داخل المنشأة بدلاً من الاسناد الخارجي لها. ( **Divesh S. & Nava S.**, 2013, p p 72-79)

دراسة: **خليل، (٢٠١٤)**: هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة وانواع المصادر المختلفة لاداء الدور المتطور والحديث للمراجعة الداخلية بمنظمات الاعمال، وتحديد ايجابيات وسلبيات المصادر المختلفة لاداء خدمات المراجعة الداخلية بمنظمات الاعمال وكيفية تحقيق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي. توصلت الدراسة الى نتائج منها ان الاهتمام بمصادر اداء خدمات المراجعة الداخلية يأخذ ثلاث اتجاهات اما تفضيل المصدر الداخلي ممثلة في ادارة المراجعة الداخلية او تفضيل المصدر الخارجي عن طريق طرف خارجي او تفضيل المصدر المشترك والذي يجمع بين الاتجاهين السابقين، وان هناك آثار متعددة نتيجة الاعتماد على مصدر خارجي فقط لاداء خدمات المراجعة الداخلية يفوق ايجابيات وسلبيات هذا الاعتماد. اوصت الدراسة بتوصيات منها ضرورة الاهتمام بمحور التقييم الذاتي بتوفير مقاييس لتقييم اداء مصادر تقديم خدمات المراجعة الداخلية (سواء الداخلية او الخارجية او المشتركة)، وضع ميثاق اخلاقي للسلوك المهني للمراجعين الداخليين. (خليل، ٢٠١٤، ص ص ٣٤١-٣٨٢)

دراسة: **باسودان والمالكي، ٢٠١٦**: هدفت الدراسة الى بحث مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وعلميات الأرباح في الشركات المساهمة السعودية. توصلت الدراسة الى عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وعمليات إدارة الأرباح. (باسودان والمالكي، ٢٠١٦، ص ص ٥٠-٢)

دراسة: **Ebraheem Saleem Salem Alzoubi، ٢٠١٨**: هدفت الدراسة الى تقديم الأدلة الأولية المتعلقة بالعلاقة بجودة المراجعة وتمويل الديون وإدارة الأرباح في الاردن. توصلت الدراسة الى ان جودة المراجعة (الحجم، التخصص، الاستقلال) وتمويل الديون (انخفاض الديون) يقلل من إمكانيات إدارة الأرباح وتعزيز جودة التقارير المالية، ويقلل من مخاطر إدارة الأرباح. ( **Ebraheem, 2018, P P 69-84**)

دراسة: **بطحة وعلي، ٢٠١٩**: هدفت الدراسة الى تحديد مدى تأثير الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل على استقلال المراجع الخارجي والتعرف على مدى فعالية الرقابة على اتعاب هذه الخدمات في المحافظة

على استقلاله عند أدائه لهذه الخدمات. توصلت الدراسة الى ان هناك تأثير سلبي لقيام مكاتب المراجعة بتقديم كل من الخدمات الاستشارية المحاسبية وخدمات المراجعة الداخلية للعميل ينتج عنه ضغوط من جانب الإدارة على المراجع الخارجي. (بطحة وعلي، ٢٠١٩، ص ص ١٨-٣١)

دراسة: شعيب، ٢٠٢٢: هدفت الدراسة الى دراسة أثر ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة على خطر انهيار أسعار الأسهم وبيان مدى تباين قوة واتجاه هذا التأثير باختلاف مستوى جودة المراجعة للشركات عينة الدراسة. توصلت الدراسة الى ان ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة يؤثر ايجاباً ومعنوياً على تحقق خطر انهيار أسعار الأسهم، وان جودة المراجعة الخارجية لها تأثير سلبي ومعنوي على العلاقة بين ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة وخطر انهيار أسعار الأسهم. (شعيب، ٢٠٢٢، ص ص ٦٥-١٢٤)

دراسة: بابكر، ٢٠٢٣: هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم واهمية الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة الأداء المهني للمراجعة. توصلت الدراسة الى وجود ارتباط بين عمليات الاسناد الكلي والجزئي وجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. (بابكر، ٢٠٢٣، ص ص ٨٣-١٠٨)

التعقيب على الدراسات السابقة: من اوجه شبه الدراسة مع الدراسات السابقة في بعض المتغيرات كالاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية والتشابه في بعض النتائج التي تم التوصل اليها. ومن اوجه الاختلاف بانفراد الدراسة باختبار بعض المتغيرات بحسب الحدود الموضوعية كالاسناد الكلي والجزئي والمشارك لمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان والتي لم تذكر في الدراسات السابقة على حسب اطلاع الباحثين وفق ما جاء في الدراسات السابقة.

ثالثاً: الإطار النظري:

الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلي:

يعني مصطلح الاسناد الخراجي (outsourcing) ببساطة استخدام موارد طرف خارجي عن المنظمة. (ابو العلا، ٢٠١٧، ص ٥٠٨) وبانه نشاط تعيين او توظيف شركات محاسبية عامة مستقلة او مراجعين خارجيين او متخصصين مهنيين آخرين لتنفيذ الاعمال التي يتم أدائها عن طريق المراجعين الداخليين التقليديين المعينين داخل المنشأة. (Andrew et al., 2013, p 12) وترى ( Institute of Internal Auditors (IIA) بان المراجعة الداخلية بغض النظر عن تقديم الخدمة يجب أن يتم تنفيذه بما يتوافق مع المعايير. ويؤمن معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن طاقم العمل الذي يتمتع بكامل الموارد والكفاءة المهنية والذي يمثل جزءاً أساسياً من المؤسسة، سواء كان داخلياً أو خارجياً، يقدم أفضل خدمات المراجعة الداخلية. ويقر بأن العديد من ترتيبات الشراكة مع مقدمي الخدمات الخارجيين كانت فعالة في مساعدة المؤسسات على الحصول على خدمات المراجعة الداخلية التي تساهم في الأهداف الإستراتيجية للإدارة.

(Dije & Kabiru , 2014, p 224) وبانه يتم اسناد تقديم وظائف المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي ليقوم بامداد المنشأة بمجموعة من الكوادر ذات التأهيل المهني والعملية المناسب وذلك وفقاً للمعايير المهنية اللازمة لذلك. (سليم، ٢٠١٤، ص ٥١) وبانه قيام المرجعيين الخارجيين باداء مهام المراجعة الداخلية او على الاقل المساعدة في ادائها بالشكل الذي يسنح بتوفير المهارات والخبرات التي لا تستطيع المنشأة توفيرها مما يساعد على تقديم الفعالية غير المتاحة لدى قسم المراجعة الداخلية في ظل احتفاظ المنشأة بمسئوليتها الكاملة عن الرقابة الداخلية للمنشأة. (علي، ٢٠١٦، ص ٤٦) بأنه الاتفاق مع طرف أو مورد أو مصدر خارجي، على تقديم خدمات كان يتم تقييمها من خلال مصدر أو مورد داخلي. (عبد الرحيم وإبراهيم<sup>A</sup>، ٢٠٢٢، ص ١٩٨)

يستنتج الباحثون من تعريف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بانه:

1. تعيين او توظيف افراد متخصصين مهنيين لتحسين الكفاءات في جميع النواحي.
2. تترتب على عملية الاسناد تقديم أفضل خدمات المراجعة الداخلية.
3. اكتساب مهارات مهنية لأفراد المنشأة.

يمكن للباحثين تعريف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية بانه نشاط تعيين او توظيف طرف خارجي لتنفيذ اعمال يتم ايكالها إليهم لأداء مهام المراجعة الداخلية بصورة كلية او جزئية او مشتركة مع إبقاء مسئولية المنشأة الكاملة عن الرقابة الداخلية.

#### أهداف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية

يمكن بيان اهداف الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية: (عبد الرحيم وإبراهيم<sup>B</sup>، ٢٠٢٢، ص ٧)

1. تحسين نوعية الوظيفة المؤداة.
2. تدعيم المراجعين الخارجيين بخبرات متخصصة
3. التخصيص الامثل للموارد
4. المرونة في اداء الوظائف.
5. تحسين تكلفة ادارة المراجعة الداخلية.

#### مزايا الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية

يمكن بيان مزايا الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية: (أبو الغيط، ٢٠١٧، ص ٢٦)

1. تقليل التكاليف بسبب تخصص المسند اليه هذه الخدمة وادائها لعدد من المنشآت الأخرى يخلق له ميزة تنافسية تمكنه من تخفيض التكاليف بتلك الوظيفة عما إذا كانت المنشأة تقوم بأدائها داخلياً.
2. امكانية توقيع جزاءات قانونية على المراجع الداخلي من الخارج نتيجة لفشله في أداء وظائف المراجعة الداخلية المسندة اليه.



3. يعد الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية من أهم الوسائل التي تؤدي الي زيادة فاعلية واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية.

4. الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يسمح للمنشأة بالاستفادة من مزايا التكنولوجيا ذات التكلفة المرتفعة التي يستخدمها المسند اليه دون تحكل قدر كبير من تكلفتها.

5. تطور أعمال المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بخبرات ومهارات غير متاحه في المراجعين الداخليين وبالتالي تحسين جودة المراجعة الداخلية.

### البدائل المتاحة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية

تتعدد بدائل الاسناد الخارجي للمراجعة والتي يمكن حصرها في الاتي: (فراج، ٢٠١٤، ص ١٤١-١٤٣)

1. **المصدر الداخلي:** بان أنشطة المراجعة الداخلية يتم اداؤها بصورة رئيسية من موظفين دائمين داخل المنشأة.

2. **المصدر الخارجي:** بشراء خدمة من خارج المنشأة بدلاً من تقديمها من داخلها بالانتفاع من خدمات يتم تقديمها من جهة خارجية لا يمكن تأديتها بواسطة موظفي المنشأة بنفس المستوى من الجودة والتكلفة.

3. **المصدر المشترك:** باشتراك المنشأة بمصدر خارجي لاداء خدمة معينة كان يمكن تأديتها اصلا بواسطة المصدر الداخلي.

### ثانيا الإطار النظري لجودة المراجعة الخارجية

#### مفهوم جودة المراجعة الخارجية

عرفت جودة المراجعة الخارجية وبانها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد الي حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً معايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، فهي أيضاً في نهاية المطاف تؤدي الي ضمان مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع التي يتم وضعها في قواعد السلوك المهني. (راضي، ٢٠١١، ص ٣٤٨) وبانها تعني التوافق مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً لتوفير تأكيد معقول بان البيانات المالية والمفصح عنها خالية من الأخطاء والاحتيال. (Haim, 2016, P 21) وعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) بانها تحقق من خلال مدى التزام شركات ومكاتب المراجعة في المعايير الدولية للمراجعة وتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بها في شركات المراجعة. (منشد ويعقوب، ٢٠٢٠، ص ١١٠) وبانه قيام مراقب الحسابات الملتزم بالمعايير المهنية لعلمية المراجعة وقواعد وآداب سلوك المهنة التي تمكن من اعداد تقرير يحقق احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المراجعة من حيث تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار مما يساعد على تضيق فجوة التوقعات في

المراجعة. (مشابو، ٢٠٢٠، ص ١٠) ووفقاً للمعيار الدولي رقم (٢٢٠) لاصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى بانها تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة لشركات التدقيق للتحقق من ان اعمال التدقيق المنفذة قد تم ادائها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. (الكبيسي، ٢٠٢١، ص ١٨٠) وبانها مجموعة خصائص يتميز بها الرأي المهني للمراجع لاشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية في الحدود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة. (الربيعي وصخر، ٢٠٢١، ص ٣٦) وبانها مجموعة من الاجراءات التي تتبع للتأكد من ان عمليات المراجعة تنفذ وفقاً للمعايير والمبادئ الاساسية التي تحكم عملية المراجعة وقواعد السلوك المهني ووفقاً للشروط التعاقدية او القانونية التي تخص شركة او مكتب المراجعة لضمان الجودة في تنفيذ واداء عملية المراجعة. (سعود وآخرون، ٢٠٢٠، ص ٤١)

يستطيع الباحثين تعريف جودة المراجعة الخارجية بأنها تخطيط واداء عملية المراجعة والتقارير عنها وفقاً لمعايير المراجعة الخارجية، بما يضمن تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن عن طريق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتقارير عنها، وبما يحقق ويشبع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وبما يحفظ للمراجع الخارجي استقلاله ونزاهته.

### أهمية جودة المراجعة الخارجية

تتمثل أهمية جودة المراجعة الخارجية بالآتي: (نعمة ومحمد، ٢٠٢١، ص ٦٨)

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المعنية.
2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات.
3. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء الموجودة في القوائم المالية.
4. تخفيض تكاليف الوكالة.
5. المستهم في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
6. زيادة الثقة في تقرير المراجع ومصداقية القوائم المالية.
7. اداة تنافسية جديدة.

### العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

يمكن بيان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بالآتي: (الجهودي، ٢٠١٩، ص ٥٠٤-٥٠٥)

1. العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة: وتتضمن في:

أ = حجم مكتب المراجعة

ب - سمعة المكتب

ج - القضايا المرفوعة ضد المكتب

د - التخصص

هـ - مدى الالتزام بال (GAAP)

و - اتعاب المراجعة

ز - تخصيص المراجعين

ح - هيكلية المكتب.

2. العوامل المرتبطة بفريق المراجعة: وتتمثل في:

أ - استقلال المراجع

ب - خبرة فريق المراجعة

ج - الاتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة.

3. عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة: وتشمل على:

أ - حجم المنشأة محل المراجعة

ب - هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

ج - تعقد العمليات المحاسبية واللجوء لأساليب المحاسبة الابداعية.

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها واثبات فرضياتها من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر البيانات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة السعودية، تم اختيار عينة للباحث من (٦٤) مفردة من ذوي الاختصاص.

الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع الدراسة:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا الدراسة هي الاستبانة، فقد تم توزيع (٦٤) استبانة استبانة الكترونية على مجتمع الدراسة لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة السعودية والمهتمين، وبلغت نسبة الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل (٦٤) أي بنسبة ١٠٠%.

اختبار درجة مصداقية البيانات

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

- ١- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سيبرمان-براون.
- ٢- معادلة ألفا-كرونباخ.
- ٣- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- ٤- طريقة الصور المتكافئة.
- ٥- معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرونباخ ( Alpha- Cronbach ) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ ٦٠%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها. الجدول رقم (١) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

#### جدول رقم (١)

#### معامل المصدقية ألفا كرونباخ والثبات لعبارات الاستبانة

معامل الثبات	معامل المصدقية ألفا كرونباخ	البيان
0.926	0.857	عبارات المحور الأول
0.913	0.834	عبارات المحور الثاني
0.877	0.77	عبارات المحور الثالث
0.839	0.704	عبارات المحور الرابع
0.963	0.928	لجميع عبارات الاستبانة

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرونباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (٩٢,٨%) فيما بلغ معامل الثبات (٩٦,٣%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية.

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

1. عبارات المحور الاول الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (٢) التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الاول:

جدول رقم (٢)

التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الاول

الوسيط الحسابي	المعياري الانحراف	الإجابة					العبرة	الترتيب
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
4.3	0.609		1	2	38	23	يُمكن الإدارة من التركيز على المهام الرئيسية في المنشأة	1.
3.97	0.854		٥	٩	33	17	يقود على تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	2.
4.09	0.904	٢	٢	٥	٣٤	٢١	يزيد من الاستقلالية لمهام المراجعة الداخلية	3.
4.31	0.814	١	١	٥	٢٧	30	يسهم في زيادة الثقة في معلومات القوائم والتقارير المالية	4.
4	0.873	١	٢	١٢	٣٠	١٩	يحقق مستوى عالي من الجودة لمهام المراجعة الداخلية	5.
4.094	0.811	١	١	٩	٣٣	٢٠	يضمن عملية الحياد في جميع مراحل عملية المراجعة الداخلية	6.
4.2	0.694		٢	٤	٢٧	٢١	يعمل على الاستفادة من التطور التكنولوجي المتعلق بمهام المراجعة	7.

							الداخلية	
4.16	0.840	١	٢	٦	٣٢	٢٣	امتلاك مقدم الإسناد الكلي مهارات وخبرات وكفاءة مهنية عالية	.8

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من الجدول رقم (٢) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بتكرار بلغ (٣٨) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٣) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فردين، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرداً واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٠٩) والوسط الحسابي (٤,٣).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بتكرار بلغ (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٧) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٩) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٥) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٥٤) والوسط الحسابي (٣,٩٧).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بتكرار بلغ (٣٤) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢١) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٥) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فردين لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (٠,٩٠٤) والوسط الحسابي (٤,٠٩).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بتكرار بلغ (٣٠) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٧) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٥) افراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرداً واحد لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨١٤) والوسط الحسابي (٤,٣١).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بتكرار بلغ (٣٠) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٩) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (١٢) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٧٣) والوسط الحسابي (٤).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بتكرار بلغ (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٠) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٩) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرداً لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨١١) والوسط الحسابي (٤,٠٩).
7. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السابعة بتكرار بلغ (٢٧) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢١) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٤) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٩٤) والوسط الحسابي (٤,٢).

8. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثامنة بتكرار بلغ (٣٢) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٣) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٦) افراد، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٤٠) والوسط الحسابي (٤,١٦).

## 2. عبارات المحور الثاني الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (٣) التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني:

### جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
1.	يعمل على تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية	23	٣٣	٣	٤	١	4.14	0.889
2.	يعمل على أداء مهام محددة للمراجعة الداخلية	٢٥	٣١	٥	٣		4.22	0.786
3.	توفر الفهم والمعرفة لنشاط العميل عند مقدم الخدمة	٢٨	٢٩	٧			4.33	0.668
4.	التمتع بمستوى عال من الخبرة في أداء بعض مهام المراجعة الداخلية	١٥	٣٩	٨	٢		4.05	0.700
5.	يعمل على السرعة في إنجاز مهام المراجعة الداخلية	١٧	٣٧.	٧	١	٣	4.03	0.854
6.	يعمل على اداء بعض المهام التي لا يوجد متخصصين لأدائها	٢٥	٣١	٥	٣		4.22	0.786

4.17	0.808		٣	٧	٣٠	٢٤	يضمن في حصول المنشأة على التفوق على المنافسين	7.
4.09	0.830		٣	١٠	٢٩	٢٢	يمكن المنشأة من التخلي عن الموظفين غير المنتجين او غير المرغوب فيهم	8.

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣ م

يتضح من الجدول رقم (3):

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بتكرار بلغ (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٣) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٤) أفراد، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٣) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٥٤) والوسط الحسابي (٣,٩٧).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بتكرار بلغ (٣١) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٥) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٥) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧٨٦) والوسط الحسابي (٤,٢٢).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٨) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) أفراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٦٨) والوسط الحسابي (٤,٣٣).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الرابعة بتكرار بلغ (٣٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٥) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٨) افراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧٠٠) والوسط الحسابي (٤,٠٥).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بتكرار بلغ (٣٧) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٧) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) افراد، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ (٣) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٥٤) والوسط الحسابي (٤,٠٣).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بتكرار بلغ (٣١) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٥) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٥) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧٨٦) والوسط الحسابي (٤,٢٢).
7. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السابعة بتكرار بلغ (٣٠) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٤) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٠٨) والوسط الحسابي (٤,١٧).



8. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثامنة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٢) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (١٠) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٣٠) والوسط الحسابي (٤,٠٩).

### 3. عبارات المحور الثالث الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (٤) التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث:

#### جدول رقم (٤)

التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	الإجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
1.	يعمل على اكتساب الخبرات ورفع المهارات الفنية لقسم المراجعة الداخلية في المنشأة	٤٧	١٦	١			4.72	0.487
2.	يسهم في توفير عائد من التوظيف في إدارة المراجعة الداخلية	٤٩	١٥				4.7٧	0.427
3.	يعمل على تغطية النقص من احتياجات التوظيف في قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة	٥٠	١٤				4.78	0.417
4.	مشاركة المراجع الخارجي في تحمل مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية	٤١	٢٣				4.64	0.484
5.	تقديم بعض الاستشارات لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية	٤١	١٨	٤	١		4.55	0.688
6.	مساعدة مسؤولي المنشأة على القيام بدور فاعل في المشاركة في إعداد التقرير النهائي	٣٣	٢٨	٢	١		4.44	0.71٠
7.	يعمل على تجنب المنشأة تكاليف التعاقد	٢٩	٣٢	٢	١		4.39	0.633

							الدائم والشامل مع المراجعين الداخليين	
4.27	0.718		١	٧	٣٠	٢٦	يساهم في احتفاظ المراجعين الداخليين في المنشأة بالمسؤولية عن أعمال المراجعة الداخلية	8.

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من الجدول رقم (4) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الأولى بتكرار بلغ (٤٧) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٦) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٤٨٧) والوسط الحسابي (٤,٧٢).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية بتكرار بلغ (٤٩) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٥) فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٤٢٧) والوسط الحسابي (٤,٧٧).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة بتكرار بلغ (٥٠) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٤) فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٤١٧) والوسط الحسابي (٤,٧٨).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بتكرار بلغ (٤١) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٣) فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٤٨٤) والوسط الحسابي (٤,٦٤).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة بتكرار بلغ (٤١) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٨) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٤) افراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٨٨) والوسط الحسابي (٤,٥٥).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السادسة بتكرار بلغ (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٨) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فريدين، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧١٠) والوسط الحسابي (٤,٤٤).
7. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السابعة بتكرار بلغ (٣٢) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فريدين، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٣٣) والوسط الحسابي (٤,٣٩).
8. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثامنة بتكرار بلغ (٣٠) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٦) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧١٨) والوسط الحسابي (٤,٢٧).

4. عبارات المحور الرابع جودة المراجعة الخارجية

يوضح الجدول رقم (٥) التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الرابع:

جدول رقم (٥)

التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الرابع

الرقم	العبرة	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
1.	حاجة العميل الى كفاءات متخصصة	٢٥	٣٢	٦	١		0.696	4.27
2.	البساطة والوضوح عند اصدار التقارير النهائي	١٢	٤٠	٩	٣		0.722	3.95
3.	الالتزام بتنفيذ قواعد السلوك المهني	٢٤	٢٩	٧	٤		0.852	4.14
4.	تطبيق القواعد والمعايير المهنية	٣٤	٢٧	١	٢		0.688	4.45
5.	التخصص الصناعي في مراجعة أنشطة العميل	٢٢	٢٩	٩	٣	١	0.906	4.06
6.	السمعة المهنية لمكتب المراجعة	١٦	٢٩	١٢	٦	١	0.969	3.83
7.	استقلال فريق المراجعة	٣٥	٢٠	٧	٢		0.807	4.38
8.	اضفاء الثقة على التقارير المالية	٢٥	٣٣	٥	١		0.678	4.28

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من الجدول رقم (٥):

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بتكرار بلغ (٣٢) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٥) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٦) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٩٦) والوسط الحسابي (٤,٢٧).

2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بتكرار بلغ (٤٠) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٢) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٩) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٧٢٢) والوسط الحسابي (٣,٩٥).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٤) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٤) افراد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٥٢) والوسط الحسابي (٤,١٤).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بتكرار بلغ (٣٤) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٧) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٨٨) والوسط الحسابي (٤,٤٥).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٢) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٩) افراد، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٣) أفراد، واخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرداً. بلغ الانحراف المعياري (٠,٩٠٦) والوسط الحسابي (٤,٠٦).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (١٦) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (١٢) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ (٦) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٩٦٩) والوسط الحسابي (٣,٨٣).
7. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السابعة بتكرار بلغ (٣٥) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٠) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٧) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فردين. بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٠٧) والوسط الحسابي (٤,٣٨).
8. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثامنة بتكرار بلغ (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (٢٥) فرداً، تلتها الافراد الذين أجابوا بالحياد بتكرار بلغ (٥) افراد، أخيراً تلتها الافراد الذين أجابوا بلا أوافق بتكرار بلغ فرد واحد. بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٧٨) والوسط الحسابي (٤,٢٨).

#### اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الاولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية):

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية ٥%. ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الاولى:

#### جدول رقم (٦)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الاولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	.000	6.608	2.319	المعامل الثابت
معنوي	.000	5.321	0.447	معامل المتغير المستقل الأول
النموذج معنوي			0.560	معامل الارتباط (R)
			0.313	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )
			28.312	معامل التحديد (F)
			.000	مستوى المعنوية للنموذج
$y = 2.319 + 0.447 x_1$				

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من جدول رقم (٦) ما يلي:

1. وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية، وجودة المراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.560).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (0.313) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي الكلي للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (٣١,٣%) في جودة المراجعة الخارجية.

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (28.312) وهي دالة احصائياً عند مستوى معنوية (.000).

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

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية):  
لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية ٥%. ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (٧)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	٠.000	5.377	1.733	المعامل الثابت
معنوي	٠.000	7.625	0.586	معامل المتغير المستقل الثاني
النموذج معنوي			0.696	معامل الارتباط (R)
			0.484	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )
			58.142	معامل التحديد (F)
			٠.000	مستوى المعنوية للنموذج
$y = 1.733 + 0.586 x_1$				

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من جدول رقم (٧) ما يلي:

- وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة الداخلية، وجودة المراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.696).

2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.484) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي الجزئي للمراجعة

الداخلية تسهم بنسبة (٤٨,٤%) في جودة المراجعة الخارجية.

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (58.142) وهي دالة احصائياً عند مستوى معنوية

(.0.000).

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

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية):

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية، والمتغير التابع المتمثل بجودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية ٥%. ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (٨)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	0.002	3.244	2.238	المعامل الثابت
معنوي	0.007	2.81	0.423	معامل المتغير المستقل الثالث
النموذج غير معنوي			0.336	معامل الارتباط (R)
			0.113	معامل التحديد ( $R^2$ )
			7.896	معامل التحديد (F)

	0.007	مستوى المعنوية للنموذج
$y = 2.238 + 0.423 x_r$		

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من جدول رقم (٨) ما يلي:

1. وجود ارتباط طردي بين الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية، وجودة المراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.336).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.113) وهذه القيمة تدل على ان الاسناد الخارجي المشترك للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (١١,٣%) في جودة المراجعة الخارجية.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (7.896) وهي غير دالة احصائيا عند مستوى معنوية (0.007).

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

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

استخدام الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتمثل في (الاسناد الكلي، الاسناد الجزئي، الاسناد المشترك)، والمتغير التابع المتمثل في جودة المراجعة الخارجية عند مستوى معنوية ٥%. ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية:

جدول رقم (٩)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	0.027	2.269	1.231	المعامل الثابت
غير معنوي	0.207	1.275	0.126	معامل المتغير المستقل الأول



معنوي	٠.000	4.622	0.476	معامل المتغير المستقل الثاني
غير معنوي	0.443	0.772	0.096	معامل المتغير المستقل الثالث
النموذج معنوي			0.712	معامل الارتباط (R)
			0.507	معامل التحديد (R <sup>2</sup> )
			20.54	معامل التحديد (F)
			٠.000	مستوى معنوية النموذج
$y = 1.231 + 0.126 x_1 + 0.476 x_2 + 0.096 x_3$				

المصدر: اعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٣م

يتضح من جدول رقم (٩) ما يلي:

1. وجود ارتباط طردي بين متغيرات الاسناد الخارجي (الكلي، الجزئي، المشترك) للمراجعة الداخلية، وجودة المراجعة الخارجية حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.712).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (0.507) وهذه القيمة تدل على ان متغيرات الاسناد الخارجي (الكلي، الجزئي، المشترك) للمراجعة الداخلية تسهم بنسبة (٧٠,٥٠%) في جودة المراجعة الخارجية.
3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة (F) (20.54) وهي دالة احصائيا عند مستوى معنوية (٠.000).

يستنتج الباحثون بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دالة إحصائية بين الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية)، تم التحقق من صحة عباراتها.

#### الخاتمة

تناولت الدراسة أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية ٢٠٢٢. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية وتوصلت الدراسة الى نتائج وتوصيات يمكن تلخيصها وفق ما يلي:

#### أولاً: النتائج

- بناء على الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة، توصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج وهي كالاتي:
1. توجد علاقة ارتباط موجبة بين الإسناد الكلي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

2. توجد علاقة ارتباط موجبة بين الإسناد الجزئي للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.
3. توجد علاقة ارتباط موجبة بين الإسناد المشترك للمراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.
4. استفادة منشآت الأعمال من خبرات الجهات الخارجية بإتاحة عملية الإسناد بفروعه المختلفة (كلي، جزئي، مشترك) لها.
5. من خلال تقييم المنشأة للجهات التي يسند إليها عملية المراجعة الداخلية يمكنها إيقاف خدمات هذه الجهة إذا ثبت ضعف كفاءتها في أداء الأعمال المسندة إليها والتعاقد مع أطراف أخرى.

#### ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحثون بالاتي:

1. قيام الجهات الأكاديمية والمهنية بعقد سمنارات ودورات تدريبية بخصوص الإسناد بفروعه المختلفة لتوضيح مميزاته وإمكانية الاستفادة منه.
2. حرص الجهات التي تتعاقد خارجياً لأداء أعمال المراجعة الداخلية على تقييم خدمات الجهات التي تتعاقد معها دورياً بغرض اتخاذ قرار التعاقد معها مستقبلاً أو تغييرها.
3. على الباحثين تقديم المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال الإسناد وخاصة في ظل اهتمام الشركات بعملية شراء الخدمات المختلفة من الخارج بدلاً من أدائها داخلياً
4. قيام المهتمين من الباحثين والمهنيين والأكاديميين في مجال المراجعة باستحداث وتقويم معيار مراجعة لتنظيم عملية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية.

#### المراجع

##### أولاً- المراجع العربية:

1. ابو العلا، محمد عبد العزيز محمد، ٢٠١٧، مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة – دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعي، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المؤتمر العملي الاول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، للفترة من ٦-٧ مايو)
2. أبو الغيط، محمود جلال محمد، ٢٠١٧، الإفصاح عن تقارير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، دراسة تحليلية اختبارية، جامعة سوهاج: كلية التجارة، رسالة ماجستير
3. بابكر، بشير بكري عجيبي، ٢٠٢٣، اثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية السودانية، (الخرطوم: مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر، مجلة القلزم العلمية، ع ٢٧)
4. باسودان والمالكي، يوسف عبد الله، خالد حسن، ٢٠١٦، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، ع ٤)
5. بطحة وعلي، محمد آدم حامد، صالح ادم حامد محمد، ٢٠١٩، دور جودة المراجعة الخارجية في تخفيض مشكلات التوريق – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، مج ١٤، ع ٥٦)

6. الجهودي، ايمان عبد الفتاح حسن قرني، ٢٠١٩، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية - دراسة ميدانية، (جامعة كفر الشيخ: كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع ٦)
7. خليل، محمد احمد إبراهيم، ٢٠١٤، فعالية المصادر الخارجية في اداء خدمات المراجعة كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الاعمال - دراسة نظرية اختيارية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج ١٨، ع ٤)
8. راضي، محمد سامي، ٢٠١١، موسوعة المراجعة المتقدمة، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة)
9. الربيعي وصخر، نجلاء سادة حسون، نجاه حميد، ٢٠٢١، دور قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق - بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، (مجلة الريادة للمال والاعمال، مج ٢، ع ١)
10. سعود وآخرون، عبد الرضا حسن، ٢٠٢٠، محددات جودة التدقيق وأثرها في اداء مدقق الحسابات الخارجي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، (مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية، مج ١، ع ١)
11. سليم، احمد سليم محمد، ٢٠١٤م، نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة)
12. شعيب، عيد فتحي شعبان، ٢٠٢٢، الدور التآثري لجودة المراجعة الخارجية على العلاقة بين السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة وخطر انهيار أسعار الأسهم دليل من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج ٢٦، ع ٤)
13. عبد الرحيم وإبراهيم<sup>A</sup>، ابتسام محمد صالح، الهادي آدم محمد، ٢٠٢٢، دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية، (مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، مج ٣، ع ١)
14. عبد الرحيم وإبراهيم<sup>B</sup>، ابتسام محمد صالح، الهادي آدم محمد، ٢٠٢٢، دور الاسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في جودة التقارير المالية، (المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية، ع ١١، ج ١)
15. علي، سمر خالد محمد، ٢٠١٦، تأثير الاسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة)
16. فراج، منال حامد، ٢٠١٤، أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها - دراسة ميدانية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، ع ٣)
17. الكبيجي، مجدي وائل، ٢٠٢١، تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الارباح - دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، (الجامعة العربية الامريكية، مجلة الجامعة العربية الامريكية للبحوث، مج ٧، ع ١)
18. مشابط، نهمة حرب ٢٠٢٠، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، مج ٤، ع ٢)

19. منشد ويعقوب، قاسم جلوب، فيحاء عبد الله، ٢٠٢٠، تأثير جودة التدقيق في جودة الارباح – بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، (مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ١٥، ع ٥٢)

20. نعمة ومحمد، عماد صالح، خمائل نايف، ٢٠٢١، أثر تطبيق مراجعة النظير في جودة التدقيق – دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، مج ١٧، ع ٥٥، ج ١)

#### ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Andrew G. J. et, al., 2013, **Determinants of Internal Audit Outsourcing: An Empirical Study of Smes in Malaysia**, department of commerce and accountancy, faculty of business and finance, University Tunku Abdulrahman
2. Dije M. S. & Kabiru I. D., 2014, **The Extent of Internal Audit Functions Outsourcing by Nigerian Deposit Money Banks**, Procedia - Social and Behavioral Sciences
3. Divesh S. & Nava S., 2013, **Outsourcing of Internal Audit Services in Australian Firms: Some Preliminary Evidence**, (Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance (AAMJAF), Penerbit Universiti Sains Malaysia, vol. 1(1))
4. Ebraheem S. S. A., 2018, **Audit Quality, Debt Financing, And Earnings Management: Evidence From Jordan**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 30, March
5. Haim P.T., 2016, **The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam**, (International Journal of Business and Management; Vol. 11, No. 3)
6. Kashan P. & Nabeel R., 2013, **Evaluating the Factor of Cost and Benefit of Internal Audit**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.14