

# تأثير الإسناد الخارجي على فعالية هيكل الرقابة الداخلية البيئية دراسة ميدانية

[٢١]

محمد عبد الفتاح محمد<sup>(١)</sup> - داليا عادل<sup>(١)</sup> - صفاء محمود عبد الحليم  
(١) كلية التجارة، جامعة عين شمس

## المستخلص

يتمثل الهدف من هذه الدراسة توضيح واجبات ومسئوليات مراقب الحسابات في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها وتوضيح أهمية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والصعوبات التي تواجه الإدارة عند قيامها بالتقرير عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتوضيح تأثير تقرير المراجع الخارجي على فاعلية هيكل الرقابة الداخلية البيئية. وقد قام الباحثون بإجراء دراسة ميدانية باستخدام المنهج الوصفي من خلال استقصاء آراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين حول مدى تأثير الإسناد الخارجي للمراجعة على فاعلية هيكل الرقابة الداخلية البيئية.

وأوضحت النتائج ضرورة التكامل الوظيفي بين المراجع الداخلي والخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية وأهمية التحقق من مدى فاعلية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة للمنشأة وفقا لأخر المعايير الموضوعية من قبل أي جهة تنظيمية مع التحقق من مدى مناسبة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة لتطوير تقرير المراجع الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقرير وذلك لأهمية تقرير المراجع الخارجي على هيكل الرقابة. ويوصي الباحث بضرورة تطبيق تقرير المراجع الخارجي من قبل الإدارة العليا.

## المقدمة

ازداد الاهتمام الدولي والاقليمي بقضايا البيئة الناجمة عن التخوف من مخاطر تدهور البيئة الطبيعية وتأثيرها على البشرية، وقد بدأت منظمات حماية البيئة في العديد من دول العالم المختلفة بوضع قوانين ومعايير لكيفية التعامل مع الموارد المتاحة ومحاولة التوصل إلى حلول للتغلب على المشكلات التي تواجه المنشآت عند تقريرها عن أدائها البيئي وتحميل المنشأة تكاليف المحافظة على البيئة.

ونتيجة لذلك بدأت الضغوط تتراد على المنشآت من مختلف الفئات من مستثمرين ومقرضين وموردين وعاملين وأصحاب مصالح ومستهلكين للتأكد من التزامها البيئي والتأكد من نظم الرقابة ومدى فاعليتها لتحقيق التوازن بين أهدافها وأهمها كفاءة وفاعلية الأداء. وتتمثل مراجعة الحسابات البيئية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية يتولاها موظفون مديرون من المنشأة ويتطلب القيام بالمراجعة الداخلية للحسابات البيئية تحديد ما يلي:

- نطاق عملية المراجعة والجدول الزمني للتنفيذ والأساليب التي تستخدم.
- أعضاء فريق المراجعة ودور ومسؤولية كلا منهم ومؤهلاتهم وخبراتهم.
- شكل تقرير مراجعة الحسابات والجدول الزمني لاستعراض وتقديم المعلومات المتعلقة بنتائج المراجعة.
- المسؤولية عن الإبلاغ بنتائج عملية المراجعة.
- المسؤولية عن اتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية.

أما بالنسبة للمراجعة الخارجية البيئية فتتم من قبل مراقب حسابات خارجي متخصص وتهدف للتأكد من توافق الأداء البيئي للمنشأة مع المعايير الوطنية والإقليمية والدولية، والمتطلبات القانونية ومتطلبات نظام الإدارة البيئية السليم، هذا بالإضافة للتأكد من صحة وسلامة المعلومات البيئية الواردة في التقارير السنوية للمنشأة، ومطابقتها لما ورد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإعدادها في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (محمود يوسف الكاشف، ٢٠٠٩).

وانطلاقاً من ذلك بدأ الاهتمام بالتأكد من مدى فاعلية هيكل الرقابة من خلال التأكد من مدى فاعلية المراجعة البيئية الداخلية التي تؤدي داخل المنشأة باعتبارها جزء رئيسي في هيكل الرقابة في المنشأة ذات النشاط البيئي العالي أو من خلال الارتباط بأطراف خارجية تسند إليهم عملية المراجعة سواء جزئياً أو كلياً.

## مشكلة الدراسة

بالرغم من الإدراك المتزايد عالميا ومحليا بأهمية الحفاظ على البيئة من مخاطر التلوث والتلف البيئي تواجه المنشآت مسئوليات عديدة للوفاء بمتطلبات التنمية والحفاظ على البيئة. لذلك تميل المنشآت إلى الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة البيئية سواء جزئيا او كليا وذلك لانخفاض درجة عدم التأكد البيئي المصاحبة لوظائف المراجعة الداخلية وصعوبة وضع آلية لتقييم الأداء مما يجعل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة البيئية أكثر تفضيلا مما ترتب على ذلك العديد من الايجابيات والسلبيات (أمين السيد، ٢٠٠٥، ص ٣٠٧).

ومن هنا يتبادر إلى ذهن الباحث سؤال جوهري وهو هل إسناد مهام المراجعة البيئية إلى مراقب حسابات خارجي سيؤثر على فعالية الرقابة الداخلية

## أسئلة البحث

- هل تطبيق معايير المراجعة البيئية يؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية المراجعة البيئية؟
- هل يوجد مشاكل تواجه تطبيق نظام المراجعة الداخلية؟
- هل يوجد إطار فكري لمنهج المراجعة الخارجية؟
- هل تطبيق معايير المراجعة البيئية بطريقة سليمة دليل على كفاءة المراجع البيئي وخبرته؟
- ما هي الفاعلية ومن المسئول عن التقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية؟
- هل يمكن أن يكون هناك تأثير للمراجعة الخارجية على فعالية هيكل الرقابة الداخلية؟

## أهداف الدراسة

- يتمثل هدف البحث الأساسي في محاولة التعرف على أثر الإسناد الخارجي للمراجعة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية، بالإضافة لعدة أهداف فرعية منها:
- توضيح واجبات ومسئوليات مراقب الحسابات في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها.
  - توضيح أهمية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والصعوبات التي تواجه الإدارة عند قيامها بالتقرير عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.
  - توضيح مدى مسئولية مراقب الحسابات عن تقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية.
  - التوصل إلى نتائج الدراسة وتوصياتها وحل المشكلة.

## فروض الدراسة

- الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين إدراك فئات الدراسة لأهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير المراجع الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.
- الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود.
- الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

## أهمية الدراسة

**الأهمية العلمية:** تتمثل الأهمية العلمية في محاولة تأصيل المفهوم العلمي "للمراجعة المتكاملة" باعتبارها أحد المقومات التي لا يمكن إغفال أثرها على كل من تفعيل ضوابط هيكل الرقابة الداخلية وتطوير تقرير المراجع الخارجي ومن ثم تحقيق فعالية الاتصال والحد من فجوة التوقعات.

ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت الإسناد الخارجي للمراجعة البيئية واثر الإسناد على هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

**الأهمية العملية:** يستمد البحث أهميته العملية من أهمية دور المراجعة البيئية في توفير قاعدة بيانات لدى القائمين بإدارة شئون البيئة تفيد في وضع السياسات والاستراتيجيات البيئية وتقييم الأداء البيئي للمنشآت حيث يعد معرفة الأثر على مستخدمي القوائم المالية المنشورة له انعكاسا للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة، ومدى وفاء تقارير المراجع بحاجات مستخدمي القوائم المالية المنشورة؛ ومصدرا مهما من مصادر المعلومات للمعنيين بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

## محدود الدراسة

**الحدود المكانية:** سوف يعتمد الباحث في تحديد مجال التطبيق على عدد من الشركات الصناعية المساهمة والقابضة والتابعة المدرجة في سوق المال ومكاتب الخبرة الخارجية.

**الحدود الزمنية:** سوف تقتصر عملية جمع البيانات على الفترة من سنة ٢٠١٦ إلى ٢٠١٧ ويرى الباحث أن هذه الفترة كافية لتحقيق أهداف الدراسة.

**الحدود الموضوعية:** واجه الباحث نقصا في الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين أهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير المراجع الخارجي وقدرته في تلبية احتياجات مستخدمي التقرير.

## مصطلحات البحث

**المراجعة البيئية:** هي التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة والأداء البيئي وتوصيل نتائج عملية إلى مجلس إدارة المنظمة. (أمين لطفى، ٢٠٠٥، ص١٣٢).

**الإسناد الخارجي:** هو ارتباط بين الوحدة وأطراف من خارجها لأداء خدمات تؤدي أو يمكن أدائها داخل الوحدة. (Beaumont, 2004).

## الدراسات السابقة

**دراسة محمد عبد الفتاح ٢٠٠٢:** تناولت هذه الدراسة منهجا مقترحا للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات حيث قام الباحث بوضع إطار منهجي لتحقيق فعالية المراجعة البيئية.

وأشار إلى انه على مراقب الحسابات التحقق من وجود جهاز للمراجعة الداخلية، يحظى بتأييد الإدارة العليا.

تناولت هذه الدراسة منهجا مقترحا للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات حيث قام الباحث بوضع إطار منهجي لتحقيق فعالية المراجعة البيئية.

وأشار إلى انه على مراقب الحسابات التحقق من وجود جهاز للمراجعة الداخلية، يحظى بتأييد الإدارة العليا.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة البيئية تمثل أحد مجالات تكامل الجهود بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، وعلى مراقب الحسابات التأكد من موضوعية المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالاعتبارات البيئية، وذلك من خلال تقييم أوراق عمل المراجعة الداخلية، وتقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي في هذا المجال، واقتصرت الدراسة على ضرورة تحقيق مراقب الحسابات من وجود جهاز للمراجعة الداخلية تمثل مراجعة الأداء البيئي أحد مجالات أنشطته.

**دراسة Mehmet ٢٠٠٧:** هدفت هذه الدراسة إلى استعراض كيفية أداء مراقبي الحسابات لأنشطة التقرير والمراجعة البيئية كهدف جوهري في الدول النامية والمتقدمة.

وتم تقسيم الدراسة إلى موضوعين رئيسيين: الأول يتناول كيفية عمل مراقب الحسابات في شركات المحاسبة والمراجعة كعضو من فريق المراجعة يؤدي أنشطة التقرير والمراجعة البيئية. والثاني يتناول كيفية أداء أنشطة التقرير والمراجعة البيئية من جانب مراقب الحسابات بفاعلية باعتبارها هدف جوهري.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أنشطة التقرير والمراجعة البيئية هي جزء مكمل لأنظمة الإدارة البيئية ويمكن من خلالها للإدارة أن تحدد مدى كفاية أنظمة الرقابة البيئية ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والسياسات الداخلية. وضرورة وضع إطار دولي لأنشطة التقرير والمراجعة البيئية لتحقيق الهدف الجوهري لهذه الأنشطة والأخذ في الاعتبار مبادئ المراجعة البيئية.

**دراسة منال حامد ٢٠١٤:**

**أهداف الدراسة:** يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة العلاقة بين مصدر أداء وظائف المراجعة الداخلية وجوده وظائفها أو بمعنى أكثر تحديدا أثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- المفاضلة بين المصادر المختلفة لأداء وظائف المراجعة الداخلية.
- دراسة اثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها.
- دراسة اثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على تخفيض تكاليف أدائها.

#### نتائج الدراسة:

- المراجعة عملية متكررة مستمرة وليست ممارسة تتم في نقطة واحدة، وأن الخبرة توضح أنّ أفضل تنفيذ لهذه العملية هو أن تتم مشاركة بين مستشارين خارجيين وممثلين عن الوحدة المعنية لضمان الموضوعية في التحليل.
- قياس أثر عمليات المنظمة على البيئة المحيطة بها باستخدام مجموعة من المعايير المحددة مسبقاً، وتحديد التكلفة البيئية لهذه العمليات وتحسين وتطوير كل ما يتعلق بعمليات الوحدة وأثرها على البيئة بالإضافة إلى تحديد أفضل الطرق لتطوير وتحسين هذه العمليات.
- عمليات تقييم داخلية تقوم بها الشركات والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية وأيضاً مدى الالتزام بسياساتها ومعاييرها الداخلية، حيث تساعد إلى تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام ومواظن الضعف في النظم الإدارية ومجالات الخطر.

#### توصيات الدراسة:

- يأخذ الدارس بمفهوم المراجعة الشاملة (مالية- قانونية- اقتصاد- كفاءة- فاعلية).
  - إصدار معيار المحاسبة عن المحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- دراسة James, A. ٢٠١٥:** تهدف هذه الدراسة إلى توضيح وجود قدرات معينة يمكن من خلالها ممارسة الدور المزدوج للمراجع الخارجي لتحقيق أقصى استفادة ممكنة وكبيرة للمنشأة، كما تهدف الى أبرز سبب العودة إلى التركيز على تقنيات المراجعة التقليدية، فضلاً عن تقنيات المراجعة التي تركز على الضوابط الداخلية، وهي خطوة ضرورية للغاية، وهو يسهم في القيام بذلك في الأدبيات الموجودة من خلال تسليط الضوء على سبب تيسير مثل هذه الخطوة، فضلاً عن اقتراح الوسائل التي من شأنها تسهيل مثل هذه الخطوة - اي من

خلال التركيز على الفوائد التي يمكن استخلاصها عندما يكون المراجع الخارجي قادر لادراج بعض مسؤوليات المراجعة الداخلية للحسابات .  
وبينما يتم التأكد على فوائد وإمكانيات الأدوار المزدوجة التي يقوم بها المراجعين الخارجيين، فضلا عن الحاجة للتوصل إلى حلول وسط

### الإطار النظري

يعتبر الإسناد الخارجي للمراجعة البيئية هو ارتباط بين الوحدة وأطراف من خارجها لأداء خدمات تؤدي أو يمكن أدائها داخل الوحدة. (Beaumont, 2004)  
يعتبر وجود علاقة تعاونية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أمر مهم جدا وضروريا للطرفين وللمنشأة، لما لها من تأثير ايجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كلا منهما بشكل خاص، وحسن سير العمل وتحقيق الفعالية المطلوبة لتحقيق أهداف المنشأة بشكل عام، وما يؤكد على أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.  
لذلك يسعى كلا من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط ضعفه وقوته، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المنشأة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات فعالة لتحقيق الأهداف المرجوة. (عبد السلام عبد الله، ٢٠١٠، ص ٩٤).

- ولذلك فهناك العديد من الدواعي للتقرير عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية ومن أهمها:
- تلك التقارير تعد بمثابة الأداة أو الوسيلة التي عن طريقها تقوم الإدارة بفحص نظم الرقابة الداخلية للمنشأة.
  - تلك التقارير توفر لمستخدمي القوائم المالية قاعدة يمكن الاعتماد عليها في تقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة حيث يعتبر تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية يمكن بواسطته تحديد أي مخاطر يمكن أن تتعرض لها المنشأة.
  - بواسطة تلك التقارير يمكن تحديد مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية.



- ووفقا للمعيار رقم (٢) الصادر عن PACOB فان مراقب الحسابات يمكنه أبداء رأيه في تقرير الإدارة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بعد تقييمه للأدلة التي أمكنه الحصول عليها، مع مراعاة ما يلي: (على حسين الدوغجي، ٢٠١١، ص٣)
- أن يكون الرأي في الرقابة الداخلية يغطي سنة مالية.
  - يجب أن يحتوى تقرير مراقب الحسابات عن تقييمه لتقرير الإدارة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية عن القوائم المالية رأيه في نظام الرقابة الداخلية.
  - في حالة إصدار تقارير منفصلة عن الرقابة الداخلية، يجب أن يحتوى التقرير السنوي للإدارة على كليهما (تقرير عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وتقرير عن القوائم المالية).

### منهج الدراسة

يعتمد البحث في الجانب النظري علي المنهج الاستقرائي من خلال الرجوع إلى الدوريات والمراجع للتعرف علي مدي إمكانية الاستفادة من أساليب إدارة المخاطر في الحد من المخاطر البيئية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة والاعتماد على المنهج الاستنباطي لدراسة العلاقة بين الإسناد الداخلي والخارجي.

يعتمد البحث في الجانب العملي على البحث الميداني قائمة الاستقصاء في جمع البيانات، حيث يتم إعدادها بالشكل الذي يحقق أهداف البحث، بهدف الحصول علي البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث والتحقق من صحته.

### أجراء الدراسة

**أدوات الدراسة:** بعض الاطلاع على عدد من الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالموضوع تم تصميم استبانة تتكون من ٣ محاور كل محور ١٠ أسئلة وتم اختبارها إحصائيا من خلال:

اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's alpha لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان الدراسة. حيث يوضح مدى إمكانية الاعتمادية على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية

تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، حيث إن معامل ألفا يقع بين (٠,٠) ، (١) فإذا كانت قيمة ألفا أكبر من أو تساوى ٠,٦ يمكن الاعتماد على عينة البحث وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة

**جدول (١):** يوضح درجات مقياس ألفا كرونباخ Cronbach's alpha

درجة القبول	كرونباخ
ممتاز	$\alpha \geq 0,09$
جيد	$0,7 > \alpha \geq 0,9$
مقبول	$0,6 > \alpha \geq 0,7$
فقير	$0,5 > \alpha \geq 0,6$
غير مقبول	$\alpha > 0,5$

**صدق وثبات درجات الأداة:** تعتبر الأداة صادقة إن كانت تقيس ما وضعت لقياسه، أو الصفة التي تهدف إلى قياسها، فإذا كانت أداة الدراسة تقيس اتجاه المبحوثين نحو شيء معين، فيجب أن تعطينا النتائج الاتجاه نحو هذا الشيء وليس نحو شيء أو موضوع آخر.

**الثبات:** معنى ثبات الاختبار أن يكون الاختبار مماثلاً لنفسه بمعنى أن يعطى نفس النتائج حين يطبق أكثر من مرة على فرد لم تطرأ عليه تغيرات في الفترة الفاصلة من شأنها أن تغير من الظاهرة التي يقيسها الاختبار. ويوضح ذلك مدى إمكانية الاعتمادية على نتائج قائمة الاستبيان ، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

وقام الباحث بتحديد درجة الثبات والمصادقية للدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الأداة والاتساق الداخلي للتحقق من الصدق ويتضح ذلك من الجدول رقم (١)، حيث تراوحت قيم معاملات الثبات بين (٠,٧١٢ ، ٠,٩١٠) مع ثبات كلي بلغ ٠,٨٥٨ ، وهى درجات مرتفعة وانعكس ذلك على المصادقية التي تراوحت قيمها بين (٠,٨٤٣ ، ٠,٩٥٤) مع صدق كلي ٠,٩٢٦ ، ومن خلال هذه النتائج اتضح أن القائمة تتسم بالصدق والثبات، وبالتالي فإنها تعتبر صالحة لجمع البيانات بما يحقق دقة البيانات الأولية المطلوبة.

**العينة ووصفها:** تم اخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة. ولقد تم توزيع ٤٥٠ استمارة واستبعد ٦٣ استمارة من الاستمارات، ذلك بسبب عدم إجابة بعض المستقضي منهم على بعض الفقرات وعدم إرجاع البعض لبعض الاستمارات وبذلك بلغ عدد المفردات ٣٨٧.

والجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة ووصفها حيث تم وصف عينة الدراسة بناءً على عدد من الخصائص الديمجرافية التالية (الوظيفة- المؤهل - مدة الخبرة الوظيفية). وفيما يلي عرض تفصيلي لها:

**جدول (٢): يوضح توزيع عينة الدراسة طبقاً للمؤهل**

المؤهل	ك	%
متوسط	٣٢	٨,٣
فوق متوسط	٢٨	٧,٢
جامعي	٢٩٢	٧٥,٥
دراسات عليا	٣٥	٩,٠
الإجمالي	٣٨٧	١٠٠

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة البالغ عددها (٣٨٧) مفردة تم توزيعها بنسبة ٨,٣% للتعليم المتوسط ونسبة ٧,٢% لفوق المتوسط ونسبة ٧٥,٥% للجامعي ونسبة ٩,٠% للدراسات العليا.

**جدول (٣): يوضح توزيع عينة الدراسة طبقاً للوظيفة**

الوظيفة	ك	%
مراجع داخلي	٢١٠	٥٤,٣
مراجع خارجي	١١٧	٤٥,٧
الإجمالي	٣٨٧	١٠٠

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة البالغ عددها (٣٨٧) مفردة تم توزيعها بنسبة ٥٤,٣% للمراجع الداخلي ونسبة ٤٥,٧% للمراجع الخارجي.

**جدول (٤): يوضح توزيع عينة الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة الوظيفي**

الفئة	ك	%
أقل من ٥ سنوات	١٨	٤,٧
من ٥-١٠ سنوات	١٨٢	٤٧,٠
من ١٠-٢٠ سنة	١٣٦	٣٥,١
من ٢٠ سنة فأكثر	٥١	١٣,٢
الإجمالي	٣٨٧	١٠٠

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة البالغ عددها (٣٨٧) مفردة تم توزيعها بنسبة ٤,٧% لأقل من ٥ سنوات ونسبة ٤٧,٠% لمن ٥-١٠ سنوات ونسبة ٣٥,١% لمن ١٠-٢٠ سنة، ونسبة ١٣,٢% لمن ٢٠ سنة فأكثر.

## متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في متغيرين هما:

**المتغير المستقل:** ويتكون من متغير واحد هو المراجعة الخارجية.

**المتغير التابع:** ويتكون من متغير واحد هو هيكل الرقابة الداخلية.

## النتائج الجدولية ومناقشتها

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين إدراك فئات الدراسة لأهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.

**جدول (٥):** يوضح الاختلاف بين إدراك فئات الدراسة لأهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير

مستوى الدلالة	قيمة ت	مراقب الحسابات الخارجي ن=١٧٧		المراجع الداخلي م=٢١٠	
		الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
٠,٠٤٦	٢,٠٠١	٠,٤٧	٣,٧٠	٠,٣٩	٣,٦١

تشير بيانات الجدول السابق إلى وجود فرق دال إحصائياً بين إدراك فئات الدراسة لأهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير عند مستوى دلالة اقل من ٠,٠٥. حيث المراجع لخارجي أكثر موافقة على أهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.

القرار هو عدم صحة فرض الدراسة القائل لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين إدراك فئات الدراسة لأهمية الإسناد الخارجي في الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود.

جدول (٦): يوضح الاختلاف بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود

مستوى الدلالة	قيمة ت	مراقب الحسابات الخارجي ن=١٧٧		المراجع الداخلي م=٢١٠	
		الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
٠,٠٤٧	١,٩٩١	٠,٣١	٣,٧٦	٠,٣٢	٣,٧٠

تشير بيانات الجدول السابق إلى وجود فرق دال إحصائياً حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠٥. حيث المراجع لخارجي أكثر موافقة على تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود.

القرار هو عدم صحة فرض الدراسة القائل لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على الثقة في تقريره التقليدي عن مراجعة البنود.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

جدول (٧): يوضح الاختلاف بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية

في بيئة الأعمال المصرية

مستوى الدلالة	قيمة ت	مراقب الحسابات الخارجيين=١٧٧		المراجع الداخلي م=٢١٠	
		الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
٠,٠٢٤	٢,٢٦٦	٠,٢٩	٣,٥٢	٠,٣٤	٣,٤٤

تشير بيانات الجدول السابق إلى وجود فرق دال إحصائياً حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية عند مستوى دلالة اقل من ٠,٠٥. حيث المراجع الخارجي أكثر موافقة على تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

القرار هو عدم صحة فرض الدراسة القائل لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول تأثير تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية البيئية على كل من مكونات هيكل الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

### نتائج الدراسة

- لا تنتهي مراجعة الأداء البيئي بالتقرير عن النتائج انما متابعة نتائج المراجعة في أعداد خطة لعلاج مشكلات الأداء البيئي وضمان استمرار الالتزام بالمتطلبات التي تفرضها القوانين البيئية.
- يجب أن يأخذ مراقب الحسابات الخارجي الآثار البيئية لعمليات التشغيل للمنشأة في الحسبان والتعويضات التي والغرامات المالية التي تتحملها المنشأة مقابل المخالفات البيئية.
- قيام مراقب الحسابات الخارجي بتقديم التأكيد عن فعالية العمليات التي تقوم بها الإدارة لتحديد جميع المخاطر وتقييمها وترتيبها من شأنه أن يؤدي إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر.
- قيام مراقب الحسابات الخارجي بمراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين البيئية لها تأثير جوهري على كفاءة بيئة الرقابة.
- قيام مراقب الحسابات الخارجي لتحديد أوجه القصور عند قياس الكفاءة والتقرير عن ذلك وتقديم التوصيات يؤدي الى تطوير كفاءة بيئة الرقابة.
- يجب ان يأخذ تقرير المراجع الخارجي في الحسبان البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية والتشريعات البيئية التي تلتزم بها المنشأة في الحسبان والتغيرات المستقبلية المحتملة في عمليات التشغيل.

## توصيات الدراسة

على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكننا اقتراح بعض التوصيات التي تساهم في تحسين أداء المراجعة:-

- يجب تطوير تقرير المراجع الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي التقرير.
- لزوم التكامل الوظيفي بين المراجع الداخلي والخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- ضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقرير عن فعالية الرقابة الداخلية يشمل مكونات نظام الرقابة الداخلية التي توجد فيها نقاط الضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة وما إذا كانت تلقى الاهتمام المناسب من الإدارة.
- ضرورة الأخذ في الاعتبار تقرير مراقب الحسابات الخارجي والتشديد على المنشآت وخاصة الإدارة العليا ومراجعيها الداخليين تنفيذ تقرير مراقب الحسابات الخارجي وذلك للعمل على التطوير المستمر للنظام.

## المراجع

محمد عبد الفتاح محمد: منهج مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة بني سويف، العدد الثالث، سنة ٢٠٠٢، ص ٤٣٧ - ٥٢١.

أمين السيد لطفي: المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥.

محمود يوسف الكاشف: اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٢، العدد ٠١، ٢٠٠٩، ص ١٤٥.

عبد السلام عبد الله ابو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، ص ٩٤، ٢٠١٠.

على حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد: دور قانون (سارينيز - اوكسيلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، الأردن، ٢٠١١، ص ٣.

منال حامد فراج: أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف ادائها - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، ٢٠١٤.

Beaumont, N. and Sohal (2004): Outsourcing in Australia, International Journal of Operations and Production management, PP.688-700.

Mehmet, Ozbirecikli (2007): A review on how CPAs (Certified Public Accountants) Should Be Involved in Environmental Auditing and Reporting for the Core Aim of it "problems and perspectives in management", vol.5 , pp.113-126.

James, A. (2015): Objectivity and Independence: The Dual Roles of External Auditors and Forensic Accountants DiGabriele Montclair State University Marianne Ojo George Mason University; American Accounting Association.

## **THE IMPACT OF OUTSOURCING ON THE EFFECTIVENESS OF THE STRUCTURE OF THE ENVIRONMENTAL INTERNAL CONTROL A FIELD STUDY**

[21]

**Mohamed, A. M.<sup>(1)</sup>; Adel, Dalia<sup>(1)</sup> and Abdel Haleem, Safaa, M.**

1) Faculty of Commerce, Ain Shams University

### **ABSTRACT**

This current study drives at exposing duties and responsibilities of accountants' controller in terms of common known auditing standards; exposing as well the significance of internal control system report and the difficulties the management may encounter to fulfill a report. It also explains the impact of internal auditor's report on efficacy of the



environmental internal control structure. The researcher administers a field study using investigation of respondents' views of a sample of internal/external auditors to check out impact of audit external predication on effectiveness of the structure of environmental internal control.

Results indicate the necessity for functional integration between internal and external auditor to improve the internal control system and checking out efficacy of designing and operating the institution' control system due to standards and if it is appropriate for external auditor to fulfill his tasks.