

عنوان البحث

دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية

البروفيسور/ الهادي آدم محمد إبراهيم²

ابتسام محمد صالح عبد الرحيم¹

¹ جامعة النيلين، السودان

بريد الكتروني: bssmasalih@gmail.com

² أستاذ المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

HNSJ, 2022, 3(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj3114>

تاريخ القبول: 2021/12/14م

تاريخ النشر: 2022/01/01م

المستخلص

تناولت الدراسة دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي: ما هو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية؟. هدفت الدراسة بصورة أساسية لمعرفة دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية في شركات المساهمة، وتوضيح الإطار النظري للإسناد الخارجي، والتعرف على مدى تطبيق وممارسة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية للشركات. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية، يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في دعم المراجعين الخارجيين بخبرات متخصصة، ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية، وتحسين خدمة المراجعة الداخلية، حقق الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية. أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بالإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، ضرورة فهم القيادات العليا المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لأهمية الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية لما له من مقدرة عالية في زيادة الربحية، ضرورة قيام شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بعرض مشاكل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: الإسناد الخارجي- المراجعة الداخلية- إدارة الربحية.

أولاً: الإطار المنهجي:**المقدمة:**

اهتمت الدول المتقدمة والدول النامية بتطوير المراجعة وتحديثها لأنها ركيزة من ركائز الاقتصاد الوطني في كل مرحلة؛ في فترات الانتعاش والازدهار وفي أوقات الركود والانكماش، بل وحتى خلال الأزمات الاقتصادية شهد العالم خلال السنوات الأخيرة العديد من التغيرات والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية الهائلة، وكذا الانهيارات المالية التي مست كبرى الشركات في العالم، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة الشركات على مواكبة الخطى المتسارعة والزخم الهائل من المتغيرات التي يهتم بها العالم، تنشأ وظيفة المراجع الداخلي والمراجعة الداخلية عادة بهدف الضبط المالي والإداري الداخلي للمنشأة بشكل يطمئن المدير العام على حسن سير عمليات المنشأة من الناحية النظامية، كما يطمئنه على تقليل ملاحظات المراجع الخارجي عند حضوره للمراجعة في نهاية العام المالي، فالمفروض أن المراجع الداخلي قد قام بدوره في تمهيد الأرض وإعداد العدة لسير عمليات المنشأة بشكل يقلل من هذه الملاحظات، ومراجع الحسابات الداخلي ليس فرداً واحداً فحسب بل عملية ذات نظام متكامل تسمى بالمراجعة الداخلية، وهي تعمل بصفة أساسية لضمان كفاءة نظم الرقابة المالية والتشغيلية، وفي الوقت نفسه ضمان مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المحققة لأهداف المنشأة وحماية أصولها ومتابعة أداء العاملين والإدارة على حد سواء، وتعتبر أنشطة المراجعة الداخلية وظائف مهمة تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها يفوق التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضاً الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيس ما هو الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية؟ وعلى ضوء ما تقدم تتفرع مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات على النحو التالي:

1- هل لدى إدارة الشركات معرفة وإلمام بمفاهيم الإسناد الخارجي؟
2- هل تؤثر معرفة إدارة الشركات بمفاهيم وأساليب الإسناد الخارجي على تطبيق وممارسة أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية؟

3- هل تقوم إدارة الشركات بدراسة وتحليل دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية؟

أهمية الدراسة:

يمكن تناول أهمية الدراسة من خلال الآتي:

الأهمية العلمية (النظرية):

1- سد الفجوة في الدراسات المنشورة التي تناولت دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.
2- تنبيه الباحثين والمهتمين بإجراء المزيد من البحوث في موضوع دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.
3- إثراء المكتبة العلمية بتقديم نموذج يعد بمثابة إطار نظري يمكن أن يساعد تطبيقه في تقييم دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.

الأهمية العملية (التطبيقية):

- 1- تسهم الدراسة في توضيح أهمية دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.
- 2- من المتوقع أن تساهم هذه الدراسة في بيان ممارسات الإسناد الخارجي بشركات المساهمة، ومقدرته على تحقيق جودة معلومات التقارير المالية المصرفية ومدى قدرته في تحقيق كفاءة وفاعلية أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.
- 3- إمكانية استخدام نتائج وتوصيات الدراسة الحالية في تحسين جودة معلومات التقارير المالية في شركات المساهمة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بصورة أساسية لمعرفة دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية في شركات المساهمة وذلك من خلال الأهداف التالية:

- 1- توضيح الإطار النظري للإسناد الخارجي.
- 2- التعرف على مدى تطبيق وممارسة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية للشركات.
- 3- التعرف على جودة الأداء في الشركات من خلال تقييم الإدارة العليا لدور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في التقارير المالية.
- 4- تقديم عدد من التوصيات والمقترحات للشركات على وجه التحديد، والاقتصاد الدولي بصفة عامة، وكذلك تقديم مقترحات لبحوث ودراسات مستقبلية.

فرضيات الدراسة:

- بناء على تساؤلات مشكلة الدراسة وأهدافها، تقوم الدراسة باختبار الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.
- الفرضية الثانية: يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية.

حدود الدراسة:

- 1- الحدود المكانية: تنحصر الدراسة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- 2- الحدود الزمانية: تنحصر الدراسة في الفترة 2018-2021م.
- 3- الحدود البشرية: المراجعين الداخليين وأعضاء مجلس الإدارات والمهتمين بالشأن المالي والمحاسبي بشركات المساهمة.

ثانياً: الإطار النظري والدراسات السابقة:

الإطار النظري للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

مفهوم الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يعرف بصفة عامة الإسناد بأنه الاتفاق مع طرف أو مورد أو مصدر خارجي، على تقديم خدمات كان يتم تقييمها من خلال مصدر أو مورد داخلي (Joy Motos, 1997, p29).

كما عرف الإسناد بأنه عبارة عن عقد مؤسسة ومصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية (غريب جبر غنام، 2012م، ص250).

كما خلصت إحدى الدراسات على أنه وحدة خارجية تتعاقد مع المنشأة لتقديم مهام المراجعة الداخلية (عارف عبدالله عبدالكريم، 2014م، ص373).

مما تقدم من استعراض للمفاهيم المختلفة للإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية تخلص الدراسة إلى أن الإسناد الخارجي تعاقد مع أطراف خارجية للقيام بكل أو بجزء من أنشطة المراجعة الداخلية بدلاً من تقديمها داخلياً وذلك للاستفادة من خبرات المصادر الخارجية وبالتالي تقديم خدمات أفضل.

أهداف الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية:

يهدف الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية للمنشأة إلى تحقيق العديد من الأهداف (محمد حسني عبدالجليل صبحي، 2000م، ص367):

1- تحسين نوعية الوظيفة المؤداة.

2- تدعيم المراجعين الخارجيين بخبرات متخصصة.

3- التخصيص الأمثل للموارد.

4- المرونة في أداء الوظائف.

مزايا الإسناد الخارجي:

يتميز الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بعده مزايا أهمها (أسامة عمر حمارة وآخرون، 2013م، ص333):

1- تحسين خدمة المراجعة الداخلية.

2- تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية.

3- ضمان توافر الاستقلالية التامة لقسم المراجعة الداخلية.

4- التوافق مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات وذات النشاط الدولي.

خطوات الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمر مراحل الأداء الخارجي بمجموعة من الخطوات، ويتضمن مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها

في الحسبان أهمها (أشرف محمد إبراهيم، 2007م، ص356):

الخطوة الأولى: تحديد الهدف: من الضروري أن تحدد المنشأة لماذا تحتاج إلى التعاقد الخارجي، ومن هنا يلزم أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان:

1. مقدمو الخدمة لا يمكنهم تحديد التكاليف بشكل دقيق إلا إذا عرفوا احتياجات المنشأة بشكل محدد.

2. تحديد التكاليف التي يتم تحملها في حالة إنشاء إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد طرف خارجي متخصص يمكنه توريد الخدمات المطلوبة: تقوم الشركة إلى إيقاف التعامل مع المورد الحالي واللجوء إلى آخر للتعاقد معه.

الخطوة الثالثة: مرحلة اختيار مورد الخدمة: في هذه المرحلة يتم اختيار المورد في ضوء الجودة التي يمكنها تحقيقها منه.

الخطوة الرابعة: الحصول على تقارير مكتوب من موردي الخدمة، في هذه المرحلة تتحصل الشركة من المورد الذي تم التعاقد معه على تقرير مكتوب يوضح فيه الإجراءات التفصيلية لتنفيذ العقد.

الخطوة الخامسة: تحديد الاحتياجات بدقة، وقياس مستوى الأداء ويتم ذلك كالآتي:

1. تحديد القواعد والمسئوليات.

2. تحديد جدول المدفوعات.

تستجج الدراسة مما سبق على المنشأة تحديد الأنشطة الداخلية التي تري ضرورة إسنادها لمصادر خارجية ومن ثم تحديد تكلفة المورد الخارجي ومدى خبرته ومن ثم إبرام العقد بين الطرفين من التزام الطرفين بالقوانين المنصوص عليها في العقد سواء من ناحية الأتعاب أو من ناحية الخدمات المقدمة أو من ناحية تسليم التقرير النهائي في المواعيد المحددة في العقد.

خامساً: أسباب ودوافع الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

تعود دوافع الوحدات الاقتصادية وراء تبني فلسفة الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الأتي

(أحمد حلمي جمعة، 2010م، ص638):

1- عدم وجود إدارة للمراجعة الداخلية، مثل الشركات المنشئة حديثاً لحين استكمال بنين إدارة المراجعة الداخلية.

2- عدم فعالية المراجعة الداخلية بالوحدة الاقتصادية.

3- عدم إنتاجي الوقت والجهد المبذول في أنشطة إدارة المراجعة الداخلية.

سادساً: شروط الإسناد الخارجي:

يتطلب الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية ضرورة توافر الشروط الآتية

(منال حامد فرج، 2014م، ص140):

1- قيام عميل المراجعة بتعيين عضو كفاء بالإدارة يكون مسؤولاً عن وظيفة المراجعة الداخلية.

2- قيام الإدارة بتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها عن طريق أنشطة المراجعة الداخلية.

3- قيام الإدارة بتقييم مدى كفاءة إجراءات المراجعة المنفذة والنتائج التي تم التوصل إليها كنتيجة لأداء هذه الإجراءات.

الانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية:

يواجه الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية العديد من العقبات أو الانتقادات التي يمكن عرضها

كالآتي (ريمون ميلاد فؤاد، 2015م، ص441):

1- الصعوبة في الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام أنشطة المراجعة الداخلية لاسيما في السنوات الأولى

للتعاقد نتيجة عدم فهم طبيعة عمل الشركات الصغيرة والمتوسطة.

2- تسريب المعلومات الداخلية إلى أطراف خارج المنشأة.

3- الإسناد كل أنشطة المراجعة الداخلية إلى مكتب المحاسبة والمراجعة باعتبار قيام جهة خارجية بها.

الإطار النظري لإدارة الربحية:**مفهوم إدارة الأرباح:**

عرفت إدارة الأرباح بأنها: أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر في الدخل الذي يظهر القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى إضرار بالشركة على المدى الطويل (Michael, D. Akers, (2007). (D. Jodi, B. (2007).

عرفت إدارة الأرباح بأنها: استخدام المديرين للاجتهاد في إعداد التقارير المالية بغرض إما حجب القيمة الأساسية للشركة، أو التأثير على تخصيص الموارد (Healy, P., (1985), pp. 85-107).

تعرف إدارة الأرباح على أنها: التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح (Partha, M., (2003), pp:13-19).

تعرف إدارة الأرباح على أنها: محاولة من الإدارة للتأثير في إدارة الأرباح المفصح عنها، أو التلاعب بها باستخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الاعتراف ببند غير متكرر على أنها أرخي مصممة للتأثر في أرباح المدى القصير ((Michael, D. Akers, D. Jodi, B. (2007)).

تعرف إدارة الأرباح على أنها: مناورة نشطة للوصول إلى رقم محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تتبؤات بمعرفة الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب(حمادة طارق عبدالعال، 2002م، ص256).

يمكن للباحثة أن تستخلص عدداً من الأمور تبعاً لما تم إيراده من تعريفات:

- 1- أن جميع الأساليب المستخدمة من قبل المديرين، تتجه نحو تحقيق نتائج مستهدفة مسبقاً، إما لتضليل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية حول الأداء المالي الحقيقي للشركة، أو لتحقيق أغراض شخصية.
- 2- إن هذا المصطلح يعبر عن ممارسات الإدارة في مجال التدخل في عملية القياس والإبلاغ المالي بما تسمح به معايير الإبلاغ المالية والدولية، شاملاً حالات التدخل كافة.

دوافع إدارة الأرباح:

إن أي أمر من أمور الحياة لا بد أن تكون وراءه دوافع، ومن هذه الأمور إدارة الأرباح، حيث توجد وراءها دوافع، وتبرز عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف مسبقاً، ومع ذلك توجد ثمة جدالات كثيرة حول طبيعة هذه الدوافع، ومثال ذلك اختيار السياسات المحاسبية هل هي دافع أو أداء لممارسة إدارة الأرباح، ولإبراز هذه الدوافع لا بد من الاستناد إلى نتائج الدراسات السابقة التي حددت عدداً من هذه الدوافع يمكن إبرازها كما يلي (Scott, W.S.,(2003):

1- الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم السوق المالي:

أشارت بعض الدراسات إلى أن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعاً أو حافزاً للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر الأسهم في المدى القصير.

2- الدوافع التعاقدية:

تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد العقود بين الشركة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى.

3- الدوافع التنظيمية:

بينت الدراسات أنه كلما زادت احتمالات تعرض الشركة إلى ضغوطات خارجية وتدخلات من قبل الحكومة لجأت إدارة الشركات إلى تبني سياسات تظهر مستويات منخفضة من الربحية. أسباب إدارة الأرباح:

إن ثمة أسباب عديدة تدعو الإدارة إلى انتهاج سياسة واستراتيجية تمهيد الدخل أهمها (Defond, M. & Jiambalvo, J. (1994), pp.146-176):

1. تخفيض العبء الضريبي، وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات.
2. والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية.
3. استقرار سياسة توزيع الأرباح وهو أمر مرغوب فيه لتنمية وتعظيم ثقة المستثمر في أداء الشركة وكفاءة الإدارة.

المنظور الأخلاقي في إدارة الأرباح:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا؟، إلا أن هدف الإدارة قد يكون تحسيناً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية، أو التضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة، وفي كل الأحوال فإن الخداع ليس دائماً لا أخلاقياً، لكنه بحاجة إلى تبرير، فعندما يتوفر بديل عن الخداع، لا يمكن أن نجد مبرراً لممارسة الخداع. تري الباحثة أن ما يميز إدارة الأرباح عن غيرها من الممارسات (تمهيد الدخل، وتنظيف القوائم المالية) أنها تتم في السر عادة، أي أنه ليس هناك إعلان عن الأرباح التي قد أديرت، وكذلك ليس هناك إفصاح عن الأساليب التي استخدمت، ولا عن القيمة التي تم تعديلها، وبالتالي نتوصل إلى أن إدارة الأرباح ليست مبررة أخلاقياً، لأنها تتم في السر، الأمر الذي يؤدي إلى الخداع، وهناك من ذهب إلى عدم وجود مبررات أخلاقية لإدارة الأرباح وخاصة إذا ما اقترنت بوجود تضليل وتعظيم على بعض الأحداث الاقتصادية الهامة التي قد تضر كثيراً بمصالح مختلف الأطراف.

أساليب إدارة الأرباح:

تنتهج الإدارة أساليب عدة لإدارة الأرباح، بناءً على النماذج الشائعة لاستخدام إدارة الأرباح (Thomas, M. (2005):

- 1- **تنظيف القوائم المالية:** ويتم اتباع هذا الأسلوب بسبب الاعتقاد بأن المستثمرين سوف يسامحون مع الشركة إذا أعلنت أرباحاً سيئة في سنة ((Big Bath في حال ما إذا تبعها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة.
- 2- **إعادة شراء الأسهم:** بالرغم من أن عملية شراء أسهم الخزينة لا تؤثر على الأرباح لكنها تؤثر على حصة السهم من الربح (بكر العدوان، 2006م، ص78).

- 3- استخدام أدوات المشتقات المالية: يمكن استخدام المشتقات للحماية من بعض مخاطر الأعمال مثل تغيرات معدل الفائدة والتغير في سعر البضاعة وأسعار النفط وأسعار تحويل العملات الأجنبية.
- 4- التلاعب بالدفاتر: تستخدم الشركات بشكل عام عدداً من الأساليب للتلاعب بأرقام حساباتها، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت (محمد عبدالله مؤمني، 2006م، ص56).
- 5- أسلوب استخدام التقديرات المحاسبية: عندما تختار الإدارة تقديراً في حده الأعلى لمجال المصروفات المقبولة تكون تسجيل مصروف أكبر في الفترة الحالية مما لو اختارت الحد الأدنى للتقدير، وبالتالي يكون من الممكن تسجيل مصروفات أقل في الفترة التالية وبهذا توجد الإدارة ما يعرف بـ ((Cookie Jar Reserve)) يمكن استخدامها لاحقاً لتعزيز الإيرادات.
- 6- الرهان الكبير على المستقبل: تستخدم وسائل عديدة في هذه التقنية هي:
أ. شطب تكاليف البحث والتطوير الجارية للشركة المملوكة.
ب. دمج أرباح الشركة المملوكة في الأرباح الموحدة للشركة.
- 7- التعديل المستمر للمحفظات الاستثمارية: تقتضي المعايير المحاسبية تصنيف هذه الاستثمارات إما:
أ. أوراق مالية للمتاجرة تسجل أية تغييرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية.
ب. أوراق مالية متاحة للبيع تسجل أية تغييرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية في ذيل قائمة الدخل وليس في الدخل التشغيلي.
- 8- تجنب مشاكل الشركات التابعة: تستخدم وسائل عدة للتخلص من الشركات التابعة وهي:
أ. بيع الشركة التابعة، بحيث يسجل ربح أو خسارة البيع في قائمة الدخل في الفترة الحالية.
ب. تحويل الشركة التابعة إلى شركة مستقلة، وفي هذه الحالة يتم توزيع حصص الشرطة التابعة على المساهمين الحاليين أو أن يتم تبادلها معهم.
- مسؤوليات الأطراف المختلفة في المنظمة في عمليات إدارة الأرباح:
- توجد مسؤوليات للأطراف المختلفة في إدارة الأرباح تمثل في (Kieso, D. & Weygandt, J. and (Warfield, T., (2001), p.952):
1. ممارسة مدقق الحسابات: تتم إدارة الأرباح وفق الاحتمالات التالية:
أ. أن تتم إدارة الأرباح دون قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها رغم التزامه بمعايير التدقيق الدولية.
ب. أن تتم إدارة الأرباح دون قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها نتيجة انخفاض جودة المراجعة.
2. فشل عملية التدقيق الخارجية: أسباب ذلك:
أ. استخدام التقدير الشخصي للمرتجع.
ب. انخفاض جودة التدقيق.
- العوامل المؤثرة على عملية إدارة الأرباح:
- توجد عوامل عدة تؤثر على عملية إدارة الأرباح كربحية الشركة وحجمها وشروط عقود المديونية والكثافة الرأسالية والربح الخاضع للضريبة، وأدوات التحفيز وفيما يلي استعراض لها (Emanuel . D, And Wong. (N, (2003), pp.149 -166):

- 1- **ربحية الشركة:** من المعلوم أنه كلما زادت أرباح الشركة كلما زاد احتمال تعظيم توزيعات الأرباح وبالنسبة للدائنين فإنها كلما زادت أرباح الشركة كلما زادت قدرتها على سداد ديونها، ويمثل صافي الدخل قاعدة الأصول الشركة وحقوق الملكية، كما أنه يساعد على جذب رأس المال من المستثمرين الجدد.
- 2- **حجم الشركة:** أشارت نتائج دراسات عديدة إلى أنه كلما زادت حجم الشركة كلما كانت احتماليه إدارة الأرباح فيها أكبر وذلك بسبب وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والبنود غير العادية، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية وكذلك لوجود احتماليه أكبر لتقلب الأرباح بين سنة وأخرى في الشركات الكبيرة يعكس الحال في الشركات الصغيرة .
- 3- **شروط عقود المديونية:** أشارت دراسة بيغلي ((Begley, 1990) إلى مناقشة فرضية أن الشركات قد تمارس عملية إدارة الأرباح لتفادي مخالفة شروط عقود المديونية، لذلك يري الباحث أن ميول الشركات التي تزيد فيها نسبة المديونية إلى تبني خيارات محاسبية تؤدي إلى زيادة الأرباح المعلنة في محاولة لتجنب احتمال التعرض لانتهاك شروط عقود المديونية، أو تدخل الدائنين لفرض بعض القيود على الشركة نتيجة زيادة نسبة المديونية.
- 4- **الكثافة الرأسمالية:** تتمثل الكثافة الرأسمالية بحاصل قسمة المجودات، فهي تعكس مدى اعتماد رأس مال الشركة على رأس المال الثابت مما يقلل الحاجة إلى الأيدي العاملة مما يحمل الشركة المسؤولية أمام الدولة في تحملها عبء التكلفة السياسية ومسؤوليتها في تخفيض حجم البطالة وتوظيف نسبة من العاطلين عن العمل. لذلك فالشركات ذات الكثافة الرأسمالية العالية تمتلك دافعاً أكبر للعمل على إدارة الأرباح.
- 5- **الكثافة الرأسمالية:** يعتقد أنه لدى إدارة الشركات الحافز لإدارة الربح وذلك لتقليل أثر الضرائب على أرباح الشركة في الفترات المالية المتتابعة
- 6- **أدوات التحفيز:** إن الشركات التي تربط بين برامج الحوافز المالية للمدير وأداء سعر السهم للشركة يكون فيها لجوء المديرين إلى إدارة الربح كبيراً ولذلك فإن احتمالية الإدارة تزداد في الشركات التي تتبنى خطط التعويض والمكافآت بشكل كبير فإذا ما حققت الشركة أرباحاً كبيرة ما فإن هذا ينعكس على الإدارة، ويترجم إلى مكافآت وعلاوات.

ثالثاً: الدراسات السابقة:

دراسة، سمر خالد محمد علي، (2016م):

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال ” إلى أي مدى يوجد أثر للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين ، وإذا وجد هذا الأثر كيف يمكن تفسيره ؟ يتمثل هدف البحث الرئيسي في قياس وتفسير أثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية. تم التوصل إلى النتائج التالية: عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تجاه الإسناد الكلي أما عن الإسناد الجزئي، عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تجاه مؤشرات جودة المراجعة (المرتبطة بالمكتب- المرتبطة بفريق المراجعة- المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة). أوصت الدراسة بالسعي نحو إصدار معايير للمراجعة

الداخلية المصرية، مع الإلزام بتطبيقها مما يؤدي إلى تحسين مستوى أداء المصادر المختلفة لتقديم مهام المراجعة الداخلية والاستفادة منها في تحقيق قيمة مضافة لمنظمات الأعمال.

دراسة: محمد منير سرحان المخلافي، (2017م):

يمكن تلخيص مشكلة البحث في الاستفسارات، ماهي دوافع ومزايا ومخاطر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على هيكل الرقابة الداخلية؟، ما انعكاسات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على هيكل الرقابة الداخلية؟. يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد أثر الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على عناصر هيكل الرقابة الداخلية، تحديد طبيعة الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات ومخاطره، تعتمد الدراسة المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. وتوصل البحث إلى اتفاق وجهات النظر في عينة الدراسة حول وجود مخاطر للإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، اتفاق وجهات النظر أن هناك أثر للإسناد الخارجي لأنشطته تكنولوجيا المعلومات على عناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمسة، يوصي الباحث على المنشآت التي تعتمد استراتيجية الإسناد الخارجي، إنشاء نظام فعال لإدارة المخاطر المصاحبة لعمليات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات، ضرورة التزام المنشآت التي تعتمد استراتيجية الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات بإنشاء السياسات والإجراءات اللازمة لتقييم وتعزيز مساءلة المنشأة الخدمية.

دراسة: صالح حامد محمد علي ، ريم أحمد محمد علي، (2018م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل هنالك علاقة بين خبرة لجان المراجعة والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية؟. هل هنالك علاقة بين استقلالية لجان المراجعة والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية؟. هل هنالك علاقة بين سلطات لجان المراجعة والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية؟. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين خبرة لجان المراجعة والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية، تحليل العلاقة بين استقلالية لجان المراجعة والإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية. توصلت الدراسة لعدة نتائج تمثلت في إثبات فرضياتها الثلاثة ، أن وجود لجان المراجعة بالشركات يؤدي إلى ترشيد وقت مجلس الإدارة وذلك بالبعد عن تفاصيل الموضوعات التي سبق مناقشتها بلجنة المراجعة تجنباً للتكرار . تتمثل أهم خصائص فاعلية لجنة المراجعة في الاستقلالية، الخبرة، انتظام الاجتماعات، حجم تلك اللجنة ، من مزايا الإسناد الخارجي تبني مداخل الجودة الشاملة في إدارة جميع الأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية ، أوصت الدراسة بضرورة توفر الخبرة والكفاءة بأعضاء لجنة المراجعة وأن يكون لدى المتعاقد الخارجي لخدمة المراجعة الداخلية تفهيمات لرؤية الشركة ورؤية ورسالة قسم المراجعة الداخلية بها، ضرورة استقلال أعضاء لجنة المراجعة حتي ينعكس ذلك إيجاباً على المهام التي يؤديها.

رابعاً: منهج وإجراءات الدراسة:**منهج الدراسة:**

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً ، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها ، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى بالإضافة إلى ذلك فإن استخدام المنهج الوصفي التحليلي يتلاءم وطبيعة المشكلة موضوع الدراسة والتي تلقي الضوء على جوانبها المختلفة عند طريق السرد والتحليل المركز ، والفهم العميق لظروفها ، ولجمع المعلومات التي تزيد من توضيح أبعادها المختلفة. ويعتبر هذا المنهج من أكثر المناهج استخداماً في العلوم الاجتماعية والإنسانية ، ويمتاز عن بقية المناهج بتتبعه للظاهرة المدروسة عن طريق جمع كبير من المعلومات تتعلق بالظاهرة حيث يتمكن الباحث من دراسة أبعادها المختلفة وأسبابها وتطوراتها والعلاقات بداخلها ، كما يمكن الباحث من وضع مقترحات وحلول مع اختبار لمدي صحتها من أجل الوصول إلى نتائج".

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من البنوك المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية حيث تم اختيار ستة منها وهي (بنك الخرطوم، بنك فيصل الإسلامي، البنك الفرنسي، بنك امدرمان الوطني، بنك العمال، بنك المزارع). و تم اختيار مفردات عينة الدراسة من مجتمع الموضح في الفقرة السابقة عن طريق أسلوب العينة القصدية أو العمدية" والتي تعني اختيار عدد من الحالات أو الأفراد على أساس أنهم يحققون غرضاً أو بعض أغراض الدراسة" حيث تم توزيع عدد (170) استمارة على مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة وتم استرجاع عدد (150) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (88.2)%.

أداة الدراسة:

تعد الاستبانة أكثر المصادر الأولية للحصول على البيانات وتعرف بأنها أداة ذات أبعاد وعبارات تستخدم للحصول على المعلومات من الوحدات المبحوثة ، وأتبعته الباحثة الخطوات التالية لبناء الاستبانة:

1. الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة عباراتها.
2. تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها فروض الدراسة.
3. تحديد العبارات التي تقع تحت كل محور .
4. تم عرض الأداة على المشرف والأخذ بمقترحاته وتعديلاته الأولية.
5. تم عرض أداة الدراسة على المحكمين من الأكاديميين المختصين ، وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض العبارات من حيث الحذف والإضافة لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية.

صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعني الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، كما يقصد

بالصدق شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية , ووضوح فقراتها من ناحية أخرى بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.

خامساً: عرض ومناقشة النتائج:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية

جدول (1) التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات محور الفرضية الأولى

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يسهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في الحياد عن أداء المراجعة الداخلية بالمنشأة	4.37	0.75	مرتفعة جدا	22.45	0.000	5
2	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يضمن التخصيص الأمثل للموارد المالية.	4.33	0.73	مرتفعة جدا	22.32	0.000	10
3	يساهم الإسناد الخارجي في زيادة الثقة لمعلومات التقارير المالية.	4.35	0.72	مرتفعة جدا	22.87	0.000	8
4	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يبني مداخل الجودة في أداء الأنشطة الرقابية بالمنشأة	4.36	0.74	مرتفعة جدا	22.65	0.000	6
5	يعمل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية على تقويم المعلومات الخاصة عن فاعلية إدارة الربحية.	4.37	0.74	مرتفعة جدا	22.80	0.000	4
6	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد الإدارة العليا في معرفة عمليات إعداد إدارة الربحية.	4.33	0.70	مرتفعة جدا	23.28	0.000	9
7	يزيد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من الشفافية بين مكونات الهيكل التنظيمي للمنشأة في الأمور المالية.	4.41	0.73	مرتفعة جدا	23.48	0.000	2
8	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد على معالجة الخلل في الهياكل المالية مما يجنب المنشأة من التعسر والإفلاس.	4.35	0.72	مرتفعة جدا	22.87	0.000	8
9	يسهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في توفير المعلومات المالية	4.39	0.66	مرتفعة جدا	25.68	0.000	3
10	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد في الالتزام بالقوانين المطبقة.	4.42	0.68	مرتفعة جدا	25.47	0.000	1
	إجمالي العبارات	4.37	0.72	مرتفعة جدا	23.38	0.000	

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج بيانات الدراسة لميدانية 2021م

يلاحظ من الجدول (1) ما يلي:

1/ المتوسط الحسابي لجميع العبارات اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية بمستوي استجابة مرتفعة جدا حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.37) وانحراف معياري (0.72).

2/ يلاحظ من الجدول أن العبارة (الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد في الالتزام بالقوانين المطبقة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة (4.42) بانحراف معياري (0.68) تليها في المرتبة الثانية العبارة (يزيد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من الشفافية بين مكونات الهيكل التنظيمي للمنشأة في الأمور المالية) بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (0.73).

3/ أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يضمن التخصيص الأمثل للموارد المالية) حيث بلغ متوسطها (4.33) وانحراف معياري (0.73).

4/ ويبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع العبارات وذلك من خلال اختبار T لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لإجمالي العبارات (23.38) بمستوي معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بدرجة استجابة مرتفعة جدا على العلاقة بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية.

يتضح من الجدول (1) معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون إجمالي العبارات التي تعبر عن فرضية الدراسة الأولى حيث يلاحظ أن إجاباتهم في جميع العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية من التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى (90.7) % وهذه النسبة تدل على الموافقة على محتوى ومضمون الفرضية بمستوي استجابة مرتفعة جدا.

كما يلاحظ من الجدول (17/3/4) أن الوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية أكبر من الوسط الحسابي الفرضي للدراسة ((3 وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.37) بانحراف معياري (0.72).

كما يلاحظ في الجدول (17/3/4) وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع عبارات محور الفرضية (23.38) بمستوي معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوي استجابة مرتفعة جدا.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في العبارات السابقة يتم قبول فرضية الدراسة الأولى والتي نصت (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الربحية) في جميع العبارات بمستوي استجابة مرتفعة جدا.

الفرضية الثانية: يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية:

جدول (2) التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات محور الفرضية الثالثة

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد المراجعة الداخلية داخل المنشأة من التأكد من تطبيق القواعد التي تسهم في زيادة الربحية.	4.39	0.74	مرتفعة جدا	22.95	0.000	1
2	يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية للإدارة المنشأة من معرفة كافة الصلاحيات اللازمة لتقديم التقارير المالية في الوقت المناسب.	4.22	0.79	مرتفعة جدا	18.84	0.000	7
3	يسهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من زيادة ملائمة المعلومات المالية.	4.20	0.75	مرتفعة جدا	19.57	0.000	8
4	يساهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من تحقيق مستوى كافي للأرباح من خلال ضمان العدالة للمعلومات الواردة في التقارير المالية.	4.19	0.78	مرتفعة جدا	18.62	0.000	10
5	يقوم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بالأشراف على مسؤولية إدارة المنشأة في ضمان الربحية	4.19	0.86	مرتفعة جدا	17.06	0.000	9
6	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يعمل على الحد من التلاعب المعتمد في التقارير المالية.	4.33	0.71	مرتفعة جدا	22.97	0.000	2
7	يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من مراجعة سياسات إدارة المخاطر مما يسهم في زيادة جودة التقارير المالية بالمنشأة.	4.30	0.66	مرتفعة جدا	24.01	0.000	3
8	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية سبب في زيادة حياد المعلومات الواردة في التقارير المالية.	4.28	0.76	مرتفعة جدا	20.61	0.000	5
9	يعمل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية على حماية السجلات المحاسبية من الضياع ، مما ينعكس على حقيقة معلومات التقارير المالية.	4.25	0.72	مرتفعة جدا	21.12	0.000	6
10	الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد محتويات التقرير، مما ينعكس على زيادة مصداقية التقارير المالية في المنشأة.	4.28	.63	مرتفعة جدا	25.08	0.000	5
	إجمالي العبارات	4.26	0.74	مرتفعة جدا	21.08	0.000	

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج بيانات الدراسة لميدانية 2021م

يلاحظ من الجدول (2) ما يلي:

1/ المتوسط الحسابي لجميع العبارات اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة

أفراد عينة الدراسة على دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية وجودة التقارير المالية

بمستوي استجابة مرتفعة جدا حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.26) وبانحراف معياري (0.74).

2/ ويلاحظ من الجدول أن العبارة (الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يساعد المراجعة الداخلية داخل المنشأة من التأكد من تطبيق القواعد التي تسهم في زيادة جودة التقارير) جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة (4.39) بانحراف معياري (0.74) تليها في المرتبة الثانية العبارة (الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يعمل على الحد من التلاعب المعتمد في التقارير المالية) بمتوسط حسابي (4.33) وانحراف معياري (0.71).

3/ أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (يساهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية من تحقيق مستوى كافي للأرباح من خلال ضمان العدالة للمعلومات الواردة في التقارير المالية) حيث بلغ متوسطها (4.19) وبانحراف معياري (0.78).

4/ ويبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع العبارات وذلك من خلال اختبار T لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لإجمالي العبارات (21.08) بمستوي معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بدرجة استجابة مرتفعة جدا على دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية وجودة التقارير المالية.

مناقشة الفرضية الثانية:

يتضح من الجدول (2) معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون إجمالي العبارات التي تعبر عن فرضية الدراسة الثالثة حيث يلاحظ أن إجاباتهم في جميع العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية من التوزيع التكراري لعبارة الفرضية الثالثة (89.3) % وهذه النسبة تدل على الموافقة على محتوى ومضمون الفرضية بمستوي استجابة مرتفعة جدا.

كما يلاحظ من الجدول (21/3/4) أن الوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية أكبر من الوسط الحسابي الفرضي للدراسة ((3 وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.39) بانحراف معياري (0.74).

كما يلاحظ في الجدول (21/3/4) وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع عبارات محور الفرضية (21.08) بمستوي معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوي استجابة مرتفعة جدا.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في العبارات السابقة يتم قبول فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت (يساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في زيادة الربحية وجودة التقارير المالية في جميع العبارات بمستوي استجابة مرتفعة جدا).

سادساً: النتائج والتوصيات:**النتائج:**

- توصلت (الباحثة) من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية إلي مجموعةٍ من النتائج تتلخص في الآتي:
- 1- يعتبر الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة تعاقداً مع أطراف خارجية للقيام بكل أو بجزء من أنشطة المراجعة الداخلية بدلاً من تقديمها داخلياً وذلك للاستفادة من خبرات المصادر الخارجية وبالتالي تقديم خدمات أفضل.
 - 2- ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في دعم المراجعين الخارجيين بخبرات متخصصة.
 - 3- ساهم الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية إدارات شركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية في على الاختصاصات الرئيسية بدلاً من التركيز على الأنشطة الروتينية.
 - 4- حقق الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية.
 - 5- ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية، وتحسين خدمة المراجعة الداخلية.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها (الباحثة) فأنها توصي بالآتي:

- 1- ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بالإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.
- 2- ضرورة فهم القيادات العليا المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لأهمية الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية لما له من مقدرة عالية في زيادة الربحية.
- 3- ضرورة قيام شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بعرض مشاكل الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.
- 4- يجب على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية أن تضع ضوابط معينة للإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.
- 5- عقد الندوات والمؤتمرات في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية عن طريق الاستعانة بالخبراء والمستشارين وإجراء اختبارات من أجل إلمام الموظفين بجميع أوجه الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية.

قائمة المراجع:

- أحمد حلمي جمعة، تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الرابع، 2010م، ص 638
- أسامة عمر حمارة، وآخرون، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة: العدد السادس، 2013م، ص 333.

- أشرف محمد إبراهيم، رؤية تحليلية انتقادات للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بن سويف، العدد الثالث (2007م)، ص 356.
- بكر العدوان، العلاقة بين المستحقات الاختيارية، كمؤشر على إدارة الأرباح وبين تقرير مدقق الحسابات رسالة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006م، ص 78
- حمادة طارق عبدالعال، دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية، الإسكندرية: الدار الجامعية للكتب، 2002م، ص 256
- ريمون ميلاد فؤاد، قياس أثر التعهد لأنشطة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2015م، ص 441.
- سمر خالد محمد على، تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة : دراسة ميدانية: الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مجلد 20، العدد 4، ص ص 1-183 .
- صالح حامد محمد على ، ريم أحمد محمد على ، لجان المراجعة ودورها في الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية : دراسة ميدانية : مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، مجلد 12 العدد الثامن والأربعون ، 2018م، ص ص 171-190.
- عارف عبدالله الكريم، المراجعة المتقدمة، (القاهرة: الدار الجامعية، 2014م)، ص 373.
- غريب جبر غنام، محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 4-2012م، ص 250.
- محمد حسني عبدالجليل صبحي، دراسات في المراجعة، (القاهرة: جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، 2000م)، ص 367.
- محمد عبدالله مؤمني، تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استقلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدي وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية عن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة، من جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006م ص 56
- محمد منير سرحان المخلافي ، ، انعكاسات الإسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات على هيكل الرقابة الداخلية : دراسة منشورة : المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية ، مجلد 8 العدد الرابع ، 2017م ، ص ص 454-496 ، مصر .
- منال حامد فرج، أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة، جامعة طنطا، العدد 3، 2014م، ص 140.
- Defond, M. & Jiambalvo, J. (1994). "Debt covenant violations and manipulation of accruals", Journal of Accounting and Economics. Vol.17, pp.146-176.

- Emanuel . D, And Wong. N ,(2003), "Efficient Contracting And Accounting, **Accounting and Finance**, Vol. 43, pp.149 –166.
- Healy, P., (1985), "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions",
- Journal of Accounting and Economics, Vol. 7, No. 1, pp. 85–107.
- Joy Motos, Outsourcing Internal, CPA MSCPA on line.org, spring 1997,p29
- Kieso, D. & Weygandt, J. and Warfield, T. ,(2001), Intermediate Accounting New York: John Wiley and Sons, p.952
- Michael, D. Akers, D. Jodi, B. (2007). Earnings Management and its Implication, The CPA Journal, Available at: www.highbeam.com/doc/1P3-1318434341.
- Michael, D. Akers, D. Jodi, B. (2007). Earnings Management and its Implication, The CPA Journal, Available
- Partha, M. ,(2003), How to Manage Earnings Management. Accounting World Institute of chartered Financial Institutes of India: pp:13–19.
- Scott, W.S.,(2003), Financial Accounting Theory, Third Edition,Toronto, Prentice Hall.
- Thomas, M. (2005). Earning Management, Thomson, South–Western.