

العنوان:	نموذج مقترح لبناء محاور استراتيجية: وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة- دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	محمد، سامي حسن علي
المجلد/العدد:	مج19, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	اكتوبر
الصفحات:	320 - 382
رقم MD:	973002
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الاستراتيجيات المحاسبية، المراجعة الداخلية، الشركات التجارية، المعايير المحاسبية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/973002

**نموذج مقترح لبناء محاور استراتيجية
وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة
قيمة للمنشأة - دراسة ميدانية**

الدكتور

سامي حسن علي محمد

المدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة عين شمس

نموذج مقترح لبناء محاور إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة "دراسة ميدانية"

الدكتور
سامى حسن على محمد
مدرس
بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

مقدمة :

كشفت الواقع العملي ما حدث من انهيارات لكبرى الشركات العالمية حيث أن الاقتصاد على الدور التقليدي لوظيفة المراجعة الداخلية من مراجعة الالتزام وتقييم الرقابة الداخلية لم يعد كافياً وملائماً لتحقيق وتلبية متطلبات أصحاب المصالح المختلفة، وهو ما أدى إلى توسيع نطاق وأهداف المراجعة الداخلية لتحقيق كفاءة وفعالية العمليات والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر والحوكمة وتوفير المعلومات التي تدعم من قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف المنشأة، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية الحديثة تسعى إلى تطوير وتحسين الأداء للمنشأة وإلى إضافة قيمة للمنشأة .

ومن خلال ذلك فإن ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية قد تغيرت من المستوى التنفيذي إلى ممارسة هذه الأنشطة على المستوى الاستراتيجي للمنشأة، وأكد معهد المراجعين الداخليين إن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تهدف إلى التأكيد وتقديم الأنشطة الاستشارية وتهدف إلى إضافة القيمة Adding Value.

وتتناول هذه الدراسة بعض المحاور الهامة التي يمكن عن طريق تفعيل استخدامها تطوير بناء إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية والاستفادة الكاملة من وظائف المراجعة الداخلية والتي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة .

ومن أبرز هذه المحاور كما سترد في البحث توقعات المستخدمين و قائمة المهام الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و كلها لها تأثير في تحسين و تطوير إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية ، كما أن تقييم المخاطر والعمل الميداني للمراجعة الداخلية في ضوء الخطة الإستراتيجية والمعايير المهنية ووجود مؤشرات لتقييم فعالية المراجعة الداخلية، وكذلك رفع القدرات والابتكار والتأهيل لفريق المراجعة الداخلية وتطوير البيئة التحتية تساعد أيضاً في تحقيق فعالية وظيفية المراجعة الداخلية مما ينعكس في النهاية على إضافة قيمة للمنشأة .

أولاً: طبيعة المشكلة:

شهدت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال العقدین الأخيرین كما تنوعت الوظائف التي تقوم بها المراجعة الداخلية ، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية لازالت تمارس دورها التقليدي المتمثل في الدور الرقابي و القيام بمراجعة العمليات و لم يتم استيعاب الوظائف الجديدة للمراجعة الداخلية مثل إدارة المخاطر و الحوكمة و تطبيق الأساليب التكنولوجية الحديثة.

و قد أدى هذا القصور في دور وظيفة المراجعة الداخلية إلى ظهور بعض البدائل التي تلجأ إليها المنشأة و تكبدها تكاليف إضافية مثل عمليات الإسناد الخارجي Outsourcing لأعمال المراجعة الداخلية التي بدأت تنتشر و تتزايد أو التعاقد المشترك Co- Sourcing .

وإن وظائف المراجعة الداخلية من خلال بناء إطار استراتيجي عن طريق لجان المراجعة ومديرو إدارات المراجعة الداخلية بالإضافة إلى تنظيم إدارة مخاطر المشروع و ذلك بالشكل الذي يساعد في تحديد و توصيف توقعات الأطراف ذوى المصالح، تقدير المخاطر ووضع برنامج المراجعة في ضوء المهام و الخطة الإستراتيجية يساهم في إضافة قيمة للمنشأة .

و ترتبياً على ما سبق فإن مشكلة البحث تدور حول التساؤلات الآتية :

- ما هي العلاقة بين محاور بناء إستراتيجية و وظيفة المراجعة الداخلية و التي تقوم بتحديد و توصيف توقعات المستخدمين Stakeholder Expectations وإضافة قيمة للمنشأة؟.
- ما هي العلاقة بين محاور بناء إستراتيجية و وظيفة المراجعة الداخلية و التي تقوم على الرؤية Vision و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة.
- هل العلاقة بين إدارة المخاطر Risk Mmanagement و خطة المراجعة Plan Audit لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية لها دور فعال ومؤثر في إضافة قيمة للمنشأة ؟
- ما هي العلاقة بين العمل الميداني للمراجعة الداخلية في ظل تطبيق المعايير المهنية و الالتزام بدستور آداب المهنة و إضافة قيمة للمنشأة ؟.
- ما هي العلاقة بين القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية و تؤكد الجودة الدورية Assurance Quality و التحسين المستمر لجودة الأداء لأنشطة المراجعة الداخلية عن طريق التقييم الذاتي المستمر أو الدوري من داخل المنشأة أو من خارج المنشأة و إضافة قيمة للمنشأة ؟.
- ما هو النموذج المقترح للعلاقة بين كل محور من محاور البناء سواء الإستراتيجية و الممثلة في توقعات المستخدمين قائمة المهام ، إدارة المخاطر، الخطة الإستراتيجية و محاور البناء التكتيكية و الممثلة في العمل الميداني في ظل الخطة الإستراتيجية و المعايير المهنية ، و قدرات و تأهيل فريق المراجعة الداخلية ، و التقييم الذاتي للمراجعة الداخلية، تنظيم العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، و انعكاس ذلك على أن تصبح وظيفة المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة ؟.

ثانياً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في وضع نموذج مقترح لبناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة، وتسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

- ١- أبرز الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية كمنشط مضيف لقيمة المنشأة.
- ٢- قياس تأثير تحديد و توصيف الأهداف الإستراتيجية لتوقعات المستخدمين اى الأطراف نوى المصالح لنتائج المراجعة الداخلية ومدى علاقتها بإضافة القيمة للمنشأة.
- ٣- قياس تأثير العلاقة بين قائمة المهام و الخطة الإستراتيجية في المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة.
- ٤- قياس تأثير العلاقة بين القيمة المضافة للمنشأة من خلال القدرات و التأهيل و جودة احترافية فريق العمل للمراجعة الداخلية و القدرة على تحديد الاحتياجات الفنية.
- ٥- قياس العلاقة بين المراجعات الدورية للجودة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية عن طريق التقييم الذاتي المستمر أو الدوري من داخل المنشأة أو من خارج المنشأة و إضافة قيمة للمنشأة.

ثالثاً: حدود البحث:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- ١- تتعرض الدراسة لموضوع إدارة المخاطر من زاوية ارتباطها بفعالية وظائف المراجعة الداخلية وتأثير ذلك على إضافة قيمة للمنشأة دون التعرض لتفاصيل أساليب وطرق وإجراءات إدارة المخاطر .
- ٢- تتعرض الدراسة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دون الدخول في تفاصيل موضوع الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية أو التعاقد المشترك.

رابعاً: أهمية البحث:

ترتكز أهمية هذا البحث من على النواحي الآتية:

- أ- الأهمية العلمية: ترتبط أهمية تلك البحث بأهمية المجال الذي يتناوله وأهمية توقيت تناوله حيث تتناول الدراسة أحد المجالات العلمية المهنية الحيوية الهامة والمرتبطة بمحاولة تطوير بناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الراهن- وقت الأزمات المالية وذلك لتحسين إضافة قيمة لمنشآت الأعمال، وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال ارتكازها على العديد من الجوانب والمداخل والأطر المقترحة في الآونة الراهنه والتي يثار العديد من أوجه الجدل في قياس نتائج تطبيقها من هذه الأطر:

" توقعات المستخدمين، الرؤية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية، قائمة المهام للمراجعة الداخلية، العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية، تأكيد الجودة والتحسين المستمر، مقاييس الأداء لفعالية المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إدارة المخاطر، وغيرها حيث أن بعض هذه الأطر أو

معظمها أثبتت كفاءته على أرض الواقع العملي بمفرده ويمكن في حالة التكامل فيما بينهم تحقيق أقصى استفادة من منظور تطوير بناء إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية ومن ثم تحسين القيمة المضافة للمنشأة .

ب- الأهمية العملية: يكتسب البحث أهميتها العملية من واقع دورها في تهيئة ومساعدة المراجعة بجمهورية مصر العربية وغيرها من الدول العربية لمزاولة فعاليات مهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة بمستوى أداء مهني يتناسب مع المستجدات العلمية والتطورات الحديثة في نظرية المراجعة وتحديات الواقع العملي الجاري.

خامساً: فروض البحث:

- يسعى الباحث إلى اختبار صحة أو عدم صحة الفرض الرئيسي التالي :
- توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محاور بناء إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة، وحتى يمكن اختبار ذلك الفرض تم تجزئته إلى الفروض الفرعية التالية :
- الفرض الأول : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء توقعات المستخدمين وإضافة قيمة للمنشأة .
 - الفرض الثاني : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة.
 - الفرض الثالث : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء قائمة المهام للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة.
 - الفرض الرابع : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة.
 - الفرض الخامس : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء العمل الميداني للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة.
 - الفرض السادس : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين محور بناء القدرات و التأهيل لفريق المراجعة و إضافة قيمة للمنشأة.

سادساً: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

١-دراسة: **Flesher & Jeffrey (2000)** ^(١)

تناولت الدراسة طرق تطوير المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى ما يلي :

- ١- أن هناك اتفاق في عينة الدراسة المكونة من المحاسبين الإداريين و المراجعين الداخليين على ضرورة قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة.
- ب- إن المراجعين الداخليين لابد أن يكتسبوا المهارات اللازمة و التي تساعدهم في تطوير وتحسين الأداء للمنظمة.
- ج- إن استخدام مدخل القيمة المضافة في المراجعة الداخلية يتطلب ضرورة المشاركة بين الإدارة و المراجعة الداخلية و يؤدي إلى الارتقاء بمستويات الأداء الإداري.

٢-دراسة **KMPG(2006)** ^(٢)

- توصلت الدراسة إلى العناصر الآتية كعناصر مضيضة للقيمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية:
- ١ - العنصر الأول و تمثل في أن وظيفة المراجعة الداخلية لابد أن تشمل خطة المراجعة الداخلية و تقييم المخاطر ، و إن التقييم الفعال للمخاطر يكون بمثابة أمدار مبكر للمنظمة **Early Warning System**.
 - ب- العنصر الثاني و تمثل في أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية ، و يجب أن يحكم الأداء من خلال الالتزام بالمعايير المهنية و أداب و سلوك المهنة.
 - ج- العنصر الثالث و تمثل في إن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تعمل على تخفيض وقت العمليات للمنظمة و تحقق وفورات في التكاليف ، و تقدم الخدمات الاستشارية للإدارة و تعتبر مستشار التطوير **Improvement Adviser** لإدارة المنظمة و الذي يساعد في تطوير و تحسين العمليات.

٣-دراسة **Bouu-Raad (2011)** : ^(٣)

- أوضحت الدراسة إن هناك مجموعة من العناصر أو المتغيرات التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة ، بخلاف عمليات المراجعة الداخلية التقليدية، و أوردت الدراسة العناصر الآتية :
- ١- تقييم و إدارة المخاطر
 - ٢- تقييم إستراتيجية المنظمة
 - ٣- تقييم حوكمة الشركات
 - ٤- تقييم المسؤولية الاجتماعية للمنظمة
- و شملت عينة الدراسة مديري المراجعة التنفيذيين و المديرين المساعدين و أعضاء لجنة المراجعة

¹ Flesher ,D.L. and Jeffrey S . Z " Management Accounts Express a Desire for Change the Functioning of Internal Auditors" , 2000 , Managerial Auditing Journal , Vol, 15, No , 1 , PP 45- 62

² KPMG Network , LLP , 2006, "TheValue –Adding Internal Audit Function " www.theiia.org , PP 1-7

³ Bou, Raad , " Internal Audit's value Addition Approach " , 2011 , Managerial Auditing Journal , Vol.15, No . 2 , PP 1-45.

و توصلت نتائج الدراسة إلى ما يلي :

- أ- إن الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجعة الداخلية هي مصدر مولد للقيمة المضافة وخاصة فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية الخاصة بتقييم المخاطر و الرقابة الداخلية.
- ب- توصلت الدراسة انه بالنسبة لتقييم إستراتيجية المنظمة فان خطة المراجعة الداخلية لا تتضمن الوقت الكافي لتقييم الخطط الإستراتيجية للمنظمة
- ج- توصلت الدراسة إلى أن هناك نقص في قواعد الحوكمة المطبقة و لا بد من إعداد توصيات بذلك.

٤- دراسة غريب جبر (٢٠١٣):^(١)

قامت الدراسة بتقديم إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام EMEA.

وتوصلت الدراسة إلى إحدى عشر متغيرا لتفعيل دور المراجعة على أساس المخاطر ، وكان من هذه العناصر خطة المراجعة الداخلية المبنية على تقييم المخاطر حيث توجد علاقة بين تقييم المخاطر وخطة المراجعة الداخلية.

٥- دراسة (Bashaw 2002)^(٢)

قامت هذه الدراسة على توضيح دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ، ووضحت أن خطة المراجعة الداخلية لا بد أن تشمل تقييم المخاطر من خلال تحديد إجراءات المراجعة المتعلقة بتوقيت و كيفية مراجعة هذه المخاطر.

و توصلت إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دورا حيويا في إدارة المخاطر و تقييمها طوال مراحل التنفيذ للعمل المراجعي و ما بعد التنفيذ من خلال ما توفره من تقارير متابعة و رقابة.

سابعاً: خطة البحث:

- في إطار مشكلة البحث و أهميته و تحقيقا لأهدافه ، يتم تقسيم الدراسة إلى المباحث التالية :
- المبحث الأول : وظائف المراجعة الداخلية - آفاق التطوير الاستراتيجي والقيمة المضافة.
 - المبحث الثاني : محاور بناء و تطوير إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية.
 - المبحث الثالث : الدراسة الميدانية واختبارات الفروض.

١ - د / غريب جبر " تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج EMEA " -دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١١، العدد الثالث، ص ١٧٥-٢٤٠.

2 Bashaw , Kathrine ; " The Role of Internal Audit in Risk Management ", Internal Auditor , March , 2002 , PP 2-18.

المبحث الأول

وظائف المراجعة الداخلية - آفاق التطوير الاستراتيجي و القيمة المضافة

انعكست التطورات السريعة و المتلاحقة المحيطة ببيئة الأعمال بالفكر والإدارة الإستراتيجية للمنشأة على مفهوم ونطاق وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية ليشمل دور المراجع الداخلي إبعاداً جديدة، تمثلت بالإضافة إلى دوره التقليدي القائم على حماية أصول المنشأة و التركيز على صحة البيانات المالية والمحاسبية و تقييم الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بها إلى إضافة دوراً جديداً إلى وظيفة المراجعة الداخلية وهو الدور البنائي القائم على تقييم وإدارة المخاطر و تقييم مدى الالتزام بأطر الحوكمة وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية للمستويات الإدارية المختلفة لتحسين وتطوير الأداء بهدف إضافة قيمة للمنشأة .

وأن التعريف الحديث للمراجعة الداخلية والصادر من IIA^(١) قد بين في مضمونه أن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة و مصممة لتقديم خدمات الالتزام و الخدمات الاستشارية بهدف إضافة قيمة Adding Value للمنشأة.

وقد تبنت المراجعة الداخلية مدخل القيمة المضافة في أداء أدوارها، وهو يمثل دوراً استراتيجياً للمراجع الداخلي، و يرى البعض^(٢) انه لم يعد مقبولاً من أعضاء مهنة المراجعة الداخلية مزاولته إعمالهم في ضوء الخط التقليدي وإنما يجب إعادة النظر في نوعية وطبيعة الخدمات المهنية المقدمة من خلال دراسة توقعات احتياجات المستخدمين بما يحقق إضافة قيمة للمنشأة ، وإن ذلك يتطلب إعادة أساليب التقييم الحالية للمراجع الداخلي مما يستلزم تطوير تلك الأساليب وتغيير الرؤية للمراجعة الداخلية حتى تواكب التطورات السريعة و المتلاحقة في بيئة الأعمال.

و يعرض الباحث لبعض الدراسات السابقة و المتعلقة بالقيمة المضافة فيما يلي :

١- دراسة : (Bou- Raad (2000)^(٣)

استهدفت الدراسة تحليل اتجاهات مهنة المراجعة الداخلية نحو مدخل القيمة المضافة في ممارسة أنشطة المهنة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

أ- التوسع في إضافة خدمات مهنية من المراجعة الداخلية تهدف إلى تطوير كفاءة أداء المنظمة وإضافة قيمة حقيقية لها.

ب- إن المراجع الداخلي عند تقديمه للخدمات الاستشارية لايتدخل في نطاق مسؤوليات الإدارة حتى يحافظ على الاستقلال عند أداء مهام المراجعة المختلفة

1 The Institute of Internal Auditors " International Standards for The Professional Practices of Internal Auditing" . 2010 www.theiia.org .

2 Break Spera ,D, 1966 " Run it Like a Business " , The Internal Auditor , Vol , 55, No, 1 PP 20 – 25 .

3 Bou- Raad ,G" Internal Auditor's Value-Added Approach : The New Business Regime " , Managerial Auditing Journal , 2000 , Vol.15, No.4 PP175- 182

٢- دراسة (Cashell & George (2002):^(١)

استهدفت الدراسة معرفة و نوعية العلاقة بين تبني المراجعين الداخليين لمدخل القيمة المضافة في أعمالهم و مستوى الرضا و الاستقرار الوظيفي و العناصر التنظيمية المؤيدة لمدخل القيمة المضافة مع عرض لبعض المقاييس المستخدمة في تقييم الأداء، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

١- إن تبني مهنة المراجعة الداخلية لمدخل القيمة المضافة في أعمالها قد تم من خلال :

- تقديم الاستشارات الفنية المناسبة للإدارة.

- استخدام التطورات و التكنولوجيا الحديثة لتحقيق التخفيض في تكاليف المراجعة الداخلية.

ب- توصلت الدراسة إلى إن تبني مدخل القيمة المضافة من جانب المراجعة الداخلية يوجد علاقة ارتباط عكسية بين مدخل القيمة المضافة و قيام بعض المنظمات باللجوء إلى إسناد

مهام المراجعة الداخلية إلى جهة خارجية Out Sourcing

٣- دراسة (James Roth (2003):^(٢)

أوضحت تلك الدراسة إن تعريف القيمة المضافة هو تعريف متنوع vary ، فهو قد يختلف من قسم للمراجعة الداخلية عن قسم آخر، إلا أن الدراسة أوضحت أن القيمة المضافة تتمثل في الاهتمام و كفاءة أداء مهام المراجعة الداخلية بأسلوب يساعد الإدارة في التطوير وليس فقط الالتزام بالإجراءات، كما توصلت الدراسة إلى العناصر الآتية كعناصر تؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة :

١- المعرفة المتعمقة بعمليات و أنشطة المنظمة التي يتم إجراء مهام المراجعة الداخلية لها.

ب- توقعات و احتياجات المستخدمين للمراجعة الداخلية.

ج- الخبرة المهنية لدى فريق المراجعة الداخلية .

د- القدرات و الابتكار لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية.

٤- دراسة (Marin & Emillia (2011):^(٣)

أوضحت الدراسة انه لا يمكن القطع بأنه يوجد مفهوم محدد للقيمة المضافة ، و لكن ينظر إلى القيمة المضافة من خلال :

١- تقييم المخاطر حيث إن معظم المديرين ينتظرون الدعم في اتخاذ القرارات من خلال استشارات و توصيات المراجع الداخلي.

ب- إن الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجعة الداخلية يمكن اعتبارها قيمة مضافة للمنظمة.

ج- إن القيمة المضافة تتم من خلال تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنظمة من خلال :

1 Cashell , J.D. and George ,R.A " An examination of Internal Auditor's Emphasis on Value Added Services " , The Internal Auditors , 2002 , Vol , 17 , Sep , , No 5 , PP 132 – 148.

2 James Roth " How Do Internal Auditor's Add Value " , The Internal Auditor , 2003 , Feb, PP 1-12 .

3 Marin Popesca and Emillia Vasile , " Internal Auditing Value Added Concept " , Internal Auditing & Risk Management , 2011, Vol,22, No, 2, June , PP 57 – 64 .

- الوفورات الناتجة عن تطوير نظم الرقابة الداخلية، حيث إن الوفرة يتحقق في خسائر كان من الممكن حدوثها أن لم تتم تلك التطورات في نظم الرقابة الداخلية .

- تفعيل سياسات المنظمة من خلال تقييم الإجراءات الرقابية .
وتوصلت الدراسة إلى المؤشرات التالية كمؤشرات تستخدم في قياس القيمة المضافة للمنظمة

وهي :

أ- جودة نتائج المراجعة الداخلية و توصيات المراجعة الداخلية و التي قامت إدارة المنظمة

بتطبيقها

ب- جودة تقارير المراجعة الداخلية في التوقيت المناسب .

ج- التعديل في إجراء رقابي معين و يؤدي إلى حدوث وفورات في التكلفة للمنظمة .

د- إن تكون وظيفة المراجعة الداخلية و وظيفة استشارية للمنظمة .

٥- دراسة (Jiin & Wan (2011) : (١)

أوضحت الدراسة أن قياس القيمة المضافة يتم من خلال مجموعة من العوامل المؤثرة على القيمة المضافة و توصلت الدراسة إلى العوامل التالية كعوامل مؤثرة في قياس القيمة المضافة :

أ- الاستقلال و الموضوعية للمراجعة الداخلية من أهم العوامل المضيفة للقيمة.

ب- إن إجابات المستقصى منهم بالدراسة توصلت إلى أن أنشطة المراجعة الداخلية تضيف القيمة للمنظمة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية بنسبة أكبر عن كل من تقييم المخاطر و الحوكمة .

ج- إن العوامل الأكثر إضافة للقيمة هي :

١- تقييم لجان المراجعة لوظائف و مهام المراجعة الداخلية.

٢- استخدام التكنولوجيا لأداء مهام المراجعة الداخلية.

د- إن مقاييس الأداء الأكثر تأثيراً لتقييم أنشطة المراجعة الداخلية هي :

١- نسبة اكتمال خطة المراجعة الداخلية.

٢- قبول و تطبيق توصيات المراجعة الداخلية من جانب إدارة المنظمة .

٣- التغذية المرتدة بين لجنة المراجعة والإدارة.

و يرى الباحث :

١- أن المراجعة الداخلية الحديثة لها دور حيوي في إضافة القيمة للمنظمة، وإن الإطار

التقليدي لم يعد مناسباً للتطبيق في الوقت الحالي، حيث تواجه وظيفة المراجعة الداخلية

العديد من التحديات^(٢) والمتمثلة في تقييم النطاق الحالي والمستقبلي للمراجعة الداخلية من

حيث تغطية المخاطر والتي تميزت في البيئة الحالية بزيادة درجة تعقدها، بالإضافة إلى

1 Jiin- Feng Chen and Wan – Ying Lin “ Measuring Intrenal Auditing Value, www.theiia.org, The IIA Global Internal Audit Survey, 2011

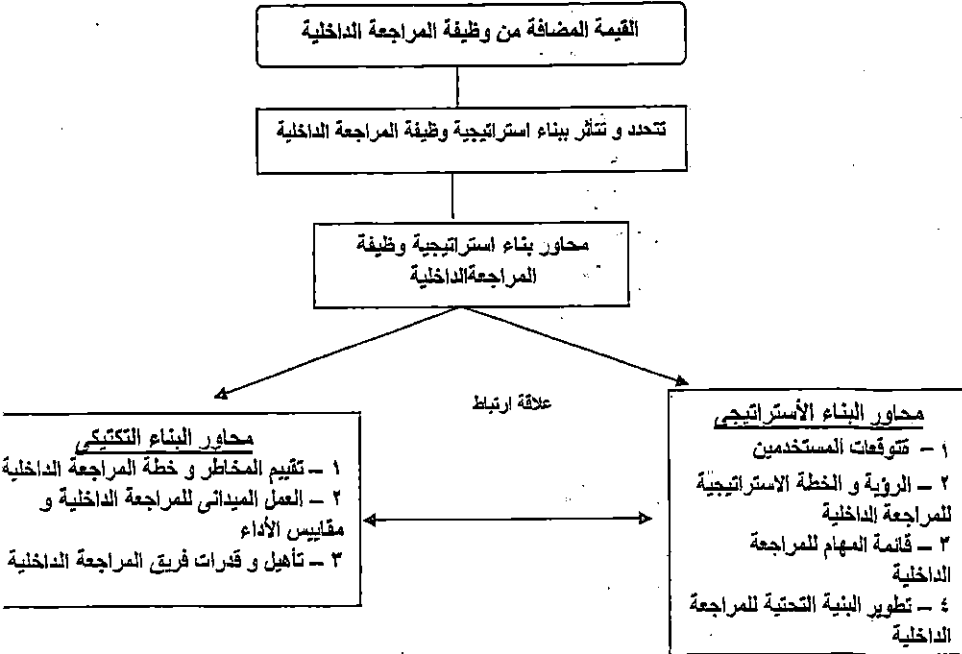
2 Norman Marks “Ten Ways to Improve Internal Audit “, 2013 www.theiia.org, Internal Auditor PP 1-4

الحوكمة وتقييم النظم الرقابية والتي أصبحت حاليا أكثر تعقيدا من خلال التكنولوجيا الحديثة .

٢- يطلب من المراجعة الداخلية أن تساهم في حل المشاكل التي تواجهها إدارة المنظمة وليس فقط تحديد تلك المشاكل و لذلك لابد من زيادة الوعي الاستراتيجي Awareness Strategy في المراجعة الداخلية و أن تصبح Indispensable Resource ، اي إن المراجعة الداخلية تمثل مورد لا يمكن الاستغناء عنه للمستخدمين و إدارة المنظمة، وذلك لان مهنة المراجعة الداخلية مهنة عرض و ليست مهنة طلب حيث أن مجلس الإدارة و المستخدمين لخدمات المراجعة الداخلية لا يطلبون خدمات التوكيد من المراجعة الداخلية حيث إنها مهمة من مهام المراجعة الداخلية.

٣- إن مفهوم القيمة المضافة يتمثل في خدمات المراجعة الداخلية التي تبني على رؤية إستراتيجية لوظائف المراجعة الداخلية ، وأنه لابد من بناء رؤية إستراتيجية يتحقق من خلالها أن المراجعة الداخلية تستطيع أن تضيف القيمة للمنظمة .

ويعرض الباحث للإطار الفكري لمحاور بناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة في الشكل التالي :



المصدر: بتصرف من اعداد الباحث

المبحث الثاني محاور بناء و تطوير إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة

إن محاور بناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية تنقسم إلى نوعين أساسين من المحاور كما أوضح الباحث في الإطار الفكري لمحاور بناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية ، ويتناول الباحث في هذا المبحث عرضاً لتلك المحاور .

أولاً : محاور البناء و التطوير الاستراتيجي

تشمل محاور البناء الاستراتيجي المحاور الآتية :

- **أولاً** : توقعات المستخدمين .
- **ثانياً** : تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية .
- **ثالثاً** : الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية .
- **رابعاً** : قائمة المهام للمراجعة الداخلية .
- **خامساً** : تطوير البيئة التحتية للمراجعة الداخلية .

و يقدم الباحث عرضاً لتلك المحاور كما يلي :

أولاً : توقعات المستخدمين :

إن المحور الأول في المحاور الإستراتيجية للبناء للاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية هو تحديد توقعات واحتياجات المستخدمين لخدمات المراجعة الداخلية، وإن المستخدمين يتوقعون نتائج محددة و معينة لأداء المراجعة الداخلية، والتي تشمل :

- ١- إدارة و تقييم المخاطر .
 - ٢- تقييم كفاءة و فعالية نظم الرقابة الداخلية .
 - ٣- التوكيد حول مدى التزام المنظمة بالقوانين و اللوائح و مدى مقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على الاستجابة لأية إحداث غير عادية تتعلق بالمنظمة .
 - ٤- الاستشارات المقدمة من المراجعة الداخلية حول القضايا المعقدة بالمنظمة .
 - ٥- مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تطوير الأداء للأنشطة و العمليات المختلفة بالمنظمة .
- و قد أكدت دراسة James^(١) على أن توقعات المستخدمين تعتبر إحدى العناصر التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة، وفي دراسة Jonathan^(٢)، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين توقعات المستخدمين و القيمة المضافة من المراجعة الداخلية ، و قامت الدراسة بتقسيم المستخدمين كما يلي :

1 James , Roth . " How do Internal Auditors Add Value " Op.Cit , PP 4-6 .

2 Jonathan, E. Bayhi , 2012 " Internal Auditing and its Stockholders : Understanding Perceptions , Achieving Potential " , www.theiia.org . The Institute of Internal Auditors Research Foundation , PP 2-6

١- مجلس الإدارة و لجنة المراجعة :

إن مجلس الإدارة يقوم بتقديم تقرير سنوي لأداء الإدارة من خلال التقارير التي يصدرها ، ولذلك فهو في حاجة إلى تحليل موضوعي للبيانات المتعلقة بقضايا المنظمة و تقييم المخاطر و قياس الأداء ، و المراجع الداخلي يلعب دوراً حيوياً في إمداد مجلس الإدارة بتوكيد موضوعي حول حوكمة المنظمة ، إدارة المخاطر و عمليات الرقابة الداخلية ، مما يساعد الإدارة في إعداد التقارير المطلوبة

٢- المديرين الرئيسيين :

إن أعضاء مجلس الإدارة يفوضون مهام العمل اليومي للمدير الرئيسي و الذي يقوم بتصميم العمليات التي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة ، و إن مدير المراجعة التنفيذي يعتبر Valuable Advisor للمدير الرئيسي في تفهم مدى كفاءة و فعالية الأداء في المنظمة.

٣- المديرين التشغيليين

إن مديرين التشغيل غالباً يكونون مسئولون عن عمليات معينة أو وظائف معينة أو وحدة تشغيل بالمنظمة، والإدارة التشغيلية هي المستخدم الأكثر لعمليات المراجعة الداخلية، وتساعد المراجعة الداخلية على تفهم الأنشطة و العمليات اليومية للمنظمة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

و في دراسة Jilin&Ying^(١) توصلت الدراسة إلى أن توقعات المستخدمين و التغذية المرتدة مع مجلس الإدارة و لجنة المراجعة تعتبر من العوامل الأكثر تأثيراً في إضافة القيمة للمنظمة .

و في دراسة Ernst & Young^(٢) والتي توصلت إلى مجموعة من المقاييس لتقييم فعالية المراجعة الداخلية ، و كان من هذه المقاييس مقياس تلبية احتياجات المستخدمين من خدمات المراجعة الداخلية.

و يرى الباحث انه يجب على مدير المراجعة التنفيذي أن يطور إستراتيجية المراجعة الداخلية وربطها بتوقعات المستخدمين وكذلك يجب أن يكون محل ثقة للمستخدمين، وحتى يمكن تطوير إستراتيجية المراجعة الداخلية فلا بد من تنظيم معقولة الفجوة^(٣) بين توقعات المستخدمين والنتائج التي حصلوا عليها وهنا يجب :

- ١- أن يتعامل مدير المراجعة التنفيذي مع الأنشطة الرقابية من الناحية الإستراتيجية و ليس فقط من الالتزام حتى يستطيع تحقيق توقعات المستخدمين.
- ٢- يجب على مدير المراجعة التنفيذي حضور جلسات مع الإدارة للمشاركة في وضع أنشطة الرقابة لتحقيق إستراتيجية المنظمة و كذلك تحديد الموارد الإضافية المطلوبة لها.
- ٣- يجب تدعيم الاتصالات بين المراجعة الداخلية و المستخدمين للتغلب على فجوة الاتصالات

1 Jiin -Feng Chen and Wan - Ying Lin " Mneasuring Internal Auditing Value ", Op.Cit , PP 2-6.

2 Ernst & Young , 2007 , " Global International Audit Survey , A current state analysis with insights into future trend and leading practices", [www.theiia.org / download.cfm ? File 1923](http://www.theiia.org/download.cfm?File1923), PP 3-5.

3 Anton VanC.Wyk "Mind the Gap" 2014 , www.theiia.org. Internal Auditor , PP1-2

ثانياً: تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية:

إن بناء إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية يبدأ من خلال تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية، وإن هناك العديد من التحديات^(١) التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية مما يستدعي تطوير الرؤية الإستراتيجية. وتمثل تلك التحديات في الآتي :

١- تعقد مخاطر المراجعة نتيجة للتطورات البيئية وكذلك نتيجة للتغيرات في الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، ولذلك يجب أن تستجيب وظيفة المراجعة الداخلية لتلك التغيرات، حيث إن تدنيه المخاطر Risk Mitigation، يمثل تحدي لوظيفة المراجعة الداخلية، مما يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون أكثر مهارة وخبرة في تقييم المخاطر.

٢- إن العديد من المراجعين الداخليين في الوقت الحالي أكفاء في الرقابة المالية ولكن هناك بعض أوجه القصور أو الضعف في مجالات التكنولوجيا والمعرفة المتعمقة بصناعة المنظمة.

٣- لا بد من تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و ذلك لان المستخدمين لديهم نقص في الثقة بأن العمليات والأنشطة المختلفة قد حققت أهداف المنظمة.

٤- من الأسباب أيضا التي تؤدي إلى تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية أن المستخدمين ينظرون إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها المستشار الموثوق به Trust Adviser.

٥- إن بعض المتطلبات القانونية تركز على ملاحقة التطورات التكنولوجية، وظل النظام التقليدي للمراجعة الداخلية فان ذلك يمثل تحدي لوظيفة المراجعة الداخلية، ولذلك يرى البعض أن الكفاءة المهنية الحالية غير كافية لإضافة قيمة للمنشأة^(٢).

٦- هناك تحدي آخر للمراجعة الداخلية و هو حرب القدرات War for Talent، حيث أن القدرات الحالية للمراجع الداخلية لاتواكب التغيرات البيئية السريعة في ظل بيئة تنافسية تعمل فيها المنظمة، ولذلك لا بد من تطوير القدرات والابتكار لدى المراجع الداخلي.

٧- هناك تحدي آخر للمراجعة الداخلية يتمثل في أنها يجب أن تضيف قيمة للمنظمة، وبالتالي يجب أن يكون الهدف الاساسي للمراجعة الداخلية هو كيفية إضافة قيمة للمنظمة أما هدف توكيد الالتزام فيكون هدف فرعي، تلك بعض التحديات التي تواجهها وظيفة المراجعة الداخلية.

1-WilliamC.Watts " Making Internal Audit More Strategic ",2014, www.crowehorwath.com. PP 3-6.

2-Balkaran , L. " a high – powered auditors : Proficiency in traditional areas of professional competency is not always enough to deliver a value added " , The Intrenal Auditor, Vol.62, No.1,2005 , P 23.

ولذلك لا بد من تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية كما يلي :

يجب أن يكون للمراجعة الداخلية رؤية إستراتيجية Strategic Vision، يتم من خلالها وضع

الخطة الإستراتيجية Strategic Plan ، وقائمة المهام Mission Statement.

أولاً : الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية :

إن الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية هي^(١) خارطة الطريق Road Map تأخذ في

الاعتبار ما يلي :

- ١- توقعات المستخدمين.
- ٢- الأهداف المراد تطويرها لوظيفة المراجعة الداخلية.
- ٣- يجب أن تشمل كل أوجه النشاط الخاصة بالمراجعة الداخلية.
- ٤- يجب أن تشمل التوقعات المستقبلية المخططة لتطوير المراجعة الداخلية.
- ٥- يجب أن تعكس الرؤية أعلى مستوى من الأداء أى بصورة أخرى إنها تمثل الطموح لتطوير المراجعة الداخلية.

و إن الرؤية الإستراتيجية لا بد أن تشمل :

١- الخطة الإستراتيجية.

٢- قائمة المهام للمراجعة الداخلية.

وفي دراسة Ernst&Young^(٢)، أوضحت أن الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية لا بد من

أن تكون طويلة الأجل (٣- ٥ سنوات) ، و يتم وضع الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية من

خلال الخطوات التالية :

تعريف و توصيف الرؤية :

تشمل الرؤية الاستراتيجية ما يلي :

- ١- توصيف الوضع الحالي لأنشطة المراجعة الداخلية و وظائفها.
- ٢- معرفة دور الوظائف أو الأنشطة الحالية.
- ٣- معرفة مسؤوليات المراجعة الداخلية.
- ٤- الأخذ في الاعتبار احتياجات المستخدمين لوظيفة المراجعة الداخلية.
- ٥- ما هو الوضع المستقبلي الذي يجب أن تكون عليه أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية.

١- تعريف و تحديد المبادرات Initiatives الإستراتيجية و أولوياتها Prioritize :

تشمل تلك الخطوة ما يلي :

1 Richard J. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .

2 Ernst & Young; , July , 2012 , "The of Internal Audit is Now " , www.theiia.org . , PP 4-7

ولذلك لابد من تطوير الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية كما يلي :

يجب أن يكون للمراجعة الداخلية رؤية إستراتيجية Strategic Vision، يتم من خلالها وضع الخطة الإستراتيجية Strategic Plan ، وقائمة المهام Mission Statement.

أولا : الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية :

إن الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية هي^(١) خارطة الطريق Road Map تأخذ في الاعتبار ما يلي :

- ١- توقعات المستخدمين.
- ٢- الأهداف المراد تطويرها لوظيفة المراجعة الداخلية.
- ٣- يجب أن تشمل كل أوجه النشاط الخاصة بالمراجعة الداخلية.
- ٤- يجب أن تشمل التوقعات المستقبلية المخططة لتطوير المراجعة الداخلية.
- ٥- يجب أن تعكس الرؤية أعلى مستوى من الأداء أى بصورة أخرى إنها تمثل الطموح لتطوير المراجعة الداخلية.

و إن الرؤية الإستراتيجية لابد أن تشمل :

- ١- الخطة الإستراتيجية.
 - ٢- قائمة المهام للمراجعة الداخلية.
- و في دراسة Ernst&Young^(٢)، أوضحت أن الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية لابد من أن تكون طويلة الأجل (٣- ٥ سنوات) ، و يتم وضع الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية من خلال الخطوات التالية :

تعريف و توصيف الرؤية :

تشمل الرؤية الاستراتيجية ما يلي :

- ١- توصيف الوضع الحالي لأنشطة المراجعة الداخلية و وظائفها.
- ٢- معرفة دور الوظائف أو الأنشطة الحالية.
- ٣- معرفة مسؤوليات المراجعة الداخلية.
- ٤- الأخذ في الاعتبار احتياجات المستخدمين لوظيفة المراجعة الداخلية.
- ٥- ما هو الوضع المستقبلي الذى يجب أن تكون عليه أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية.

١- تعريف و تحديد المبادرات Initiatives الإستراتيجية و أولوياتها Prioritize :

تشمل تلك الخطوة ما يلي :

1 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .

2 Ernst & Young , July , 2012 , "The of Internal Audit is Now " , www.theiia.org , PP 4-7

- ١- تحديد المبادرات الإستراتيجية من خلال الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.
- ٢- التأكد من تعديل كل من الطلاق و الأساليب و الأدوات المستخدمة في ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية.

ب-تصميم مقاييس الأداء KPIs :

يجب تحديد مقاييس الأداء والتي تقيس كيفية الأداء لمهام المراجعة الداخلية، ومدى نجاح الأداء في تحقيق أولويات المبادرات، وكذلك كيفية تحقيق توقعات المستخدمين وكيفية إضافة قيمة للمنظمة.

تطوير إستراتيجية العمليات :

إن تلك الخطوة تختص بتفاصيل العمليات التي تؤدي إلى تحقيق المبادرات الإستراتيجية للمراجعة الداخلية والسابق وضعها، وكذلك وجود نظام اتصالات مع المستخدمين للمراجعة وبين أعضاء فريق المراجعة، وإن الخطوة التالية بعد وضع الرؤية الإستراتيجية للتطوير هي ترجمة تلك الرؤية في الخريطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.

ثالثاً: الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية:

إن الخطة الإستراتيجية^(١) للمراجعة الداخلية يتم بناؤها ووضعها في ضوء الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و تقوم بترجمة الأهداف الإستراتيجية، ويجب أن تشمل الخطة الإستراتيجية على ما يلي^(٢) :

- ١- تحديد توقعات المستخدمين الحالية والمستقبلية.
 - ٢- أن تشمل الخطة الرؤية للمراجعة الداخلية في إطار يشمل المهام المستقبلية.
 - ٣- أن تعكس الخطة المقارنة بين القدرات الحالية و القدرات المطلوبة في المستقبل طبقاً للرؤية الإستراتيجية.
 - ٤- أن تشمل على معايير توضح كيفية تطوير مهام و أنشطة المراجعة الداخلية.
 - ٥- أن تشمل كل الأساليب التكتيكية لتحقيق الأهداف السابق وضعها في الرؤية الإستراتيجية.
 - ٦- أن توضع الخطة في فترة من ثلاث إلى خمس سنوات.
 - ٧- أن توضح الخطة الموارد لبشرية المطلوبة لتحقيق الرؤية الإستراتيجية .
- و يرى الباحث انه بالإضافة إلى كل المشتملات السابقة للخطة الإستراتيجية فإنها يجب أن تحتوى على ما يلي :

1 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .

2 Jiin -Feng Chen and Wan - Ying Lin " Measuring Internal Auditing Value " , [Op.Cit](#) , PP10-14.

- ١- يجب أن تشمل الخطة الإستراتيجية أطار عام لتقييم المخاطر.
 - ٢- يجب أن تشمل الخطة على تحليلات التكلفة و العائد.
 - ٣- أن تشمل الخطة على نظام فعال للاتصالات يحتوى على :
 - ١- الاتصالات الأساسية مع أعضاء مجلس الإدارة و لجنة المراجعة.
 - ٢-الاتصالات بين أعضاء فريق المراجعة لتحديد خطوط السلطات والمسئوليات.
 - ٣- كيفية توزيع المهام الخاصة بالمراجعة الداخلية.
 - ٤- كيفية تطوير تقارير المراجعة الداخلية لان التقارير ما زالت تلقى الضوء على النتائج السلبية و يجب تطويرها بحيث تشمل تطبيقات صناعية خاصة بصناعة المنظمة مما يساعد على تطوير الأداء للمنظمة .
- إن الخطة الاستراتيجية لوظيفة المراجعة الداخلية تضع الخط الرئيسي في مواجهة القرارات المستقبلية والنتائج التي يمكن قياسها ويجب تعزيز تلك الخطة سنوياً بمراجعاتها ومقارنتها بالتغيرات محل الاعتبار والمتفق عليها من قبل جميع الأطراف ذوى المصالح.
- رابعاً : قائمة المهام:**

- إن قائمة المهام هي توصيف (١) أعلى مستوى للأداء من المراجعة الداخلية و تشمل ما يلي :
- ١- خدمات المراجعة الداخلية والممثلة في خدمات الالتزام والخدمات الاستشارية.
 - ٢- يجب أن توضح توقعات المستخدمين من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وغيرهم.
 - ٣- يجب أن يشارك في إعداد قائمة المهام مدير المراجعة التنفيذي و مشرف المراجعة و لجنة المراجعة.
 - ٤- أن تشمل قائمة المهام أسس لتقييم الأداء لأنشطة المراجعة الداخلية.
 - ٥- أن توضح خطوط السلطات و المسئوليات.
 - ٦- أن تعكس نظام اتصالات جيدة بين أفراد فريق المراجعة.
- و يجب على مدير المراجعة التنفيذي عند إعداد قائمة المهام أن يحقق ما يلي (٢) :
- ١- التوازن بين خدمات التوكيد و الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في ظل محدودية الموارد.
 - ٢- بالنسبة لأفراد فريق المراجعة يجب على مدير المراجعة التنفيذي تعيين الأفراد وتطويرهم من خلال التدريب.
 - ٣- بالنسبة لإجراءات المراجعة يجب أن تتم من خلال المعايير وإتباع أفضل التطبيقات والأساليب التكنولوجية.

1 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change "OP.Cit , PP 18 - 22 .

2 Dennis Drent , Nov, 2013 , " The CAE as CEO " , www.theiaa.org , Internal Auditor , PP 1-3.

٤- يجب أن يتحقق مدير المراجعة التنفيذي من أن قيمة المراجعة الداخلية قد تم

توصيلها و إنها تمثل إضافة قيمة للمنظمة

خامسا : تطوير البنية التحتية للمراجعة الداخلية :

إن التطوير لإستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية يتطلب تطوير البيئة التحتية أو الأساسية للمراجعة الداخلية وذلك بعد إعداد الرؤية الإستراتيجية وبناء الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية، والبنية التحتية تحور محاور إستراتيجية و أخرى تكتيكية، وإن الاستثمار في البيئة التحتية Infrastructure يتم على عدة مراحل، و لكن قبل اتخاذ أى قرار في تطوير البيئة التحتية فإنه لابد من إعادة تقييم الوضع الحالي من حيث :

١- طرق و أساليب تقييم المخاطر المستخدمة حاليا

٢- أساليب تخطيط المراجعة الداخلية الحالية و الوثائق المستخدمة و كذلك طرق التقييم

٣- إدارة الموارد البشرية للتعرف على القدرات و المهارات الموجودة حاليا

وبعد هذا التقييم لابد من تطوير البيئة التحتية للمراجعة الداخلي لتلاءم الرؤية والخريطة

الإستراتيجية، وإن تطوير البيئة التحتية يجب أن يشمل ما يلي :

- أولا : تطوير القدرات و المهارات.

- ثانيا : تطوير التدريب.

- ثالثا : تطوير استخدام التكنولوجيا.

- رابعا : إنشاء بروتوكول للاتصالات.

و يعرض الباحث محاور تطوير البيئة الأساسية أو التحتية كما يلي

أولا : تطوير القدرات و المهارات Acquire and Develop Talent

توجد علاقة ارتباط بين القدرات و المهارات و قائمة المهام التي تعكس الرؤية الإستراتيجية

حيث إن قائمة المهام تحدد القدرات و المهارات اللازمة لإتمام مهام المراجعة الداخلية، وإن

المهارات^(١) تتمثل في :

١- المهارات المتعلقة بفهم طبيعة نشاط المنظمة.

٢- المهارات المتعلقة بتقييم المخاطر.

٣- مهارات خاصة بأنظمة الرقابة الداخلية.

٤- مهارات خاصة بالحوكمة.

٥- مهارات خاصة بتحليل العمليات.

وقد أوضح تقرير Global,2014⁽¹⁾ والصادر من معهد المراجعين الداخليين إن المهارات المطلوبة لتطوير المراجعة الداخلية تتمثل في المهارات الآتية :

- ١- مهارات التحليل و القدرة الابتكارية.
- ٢- مهارات تقييم و إدارة المخاطر.
- ٣- مهارات تتعلق باستخدام التكنولوجيا.
- ٤- مهارات تحليل البيانات.
- ٥- مهارات تتعلق بالمحاسبة و التمويل.
- ٦- مهارات تتعلق برقابة الجودة .

و يرى الباحث أن كل المهارات السابقة تساهم في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ، إنه عند تطوير المهارات كأحد عناصر تطوير البيئة التحتية يمكن الاستعانة بطرف آخر لتقديم المهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة وفقا للرؤية الإستراتيجية و ذلك في حالة عدم توافر بعض المهارات المطلوبة و السابق تحديدها في قائمة المهام لأنه تطوير المهارات هو عملية تستغرق فترة من الزمن من خلال التدريب لاكتساب تلك المهارات

وإنه معايير المراجعة الداخلية الدولية قد ركزت على تطوير القدرات ففي المعيار رقم 1210⁽²⁾ حيث أوضح انه يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه المعرفة Knowledge والمهارات Skills والكفاءات Competencies المطلوبة لأداء مسئولياتهم، وورد في تفسير المعيار انه لكي يواجه المراجع الداخلي المسئوليات المهنية فلا بد من التخصص المهني للمراجع و الذي يشمل المعرفة و الخبرة و الكفاءة .

و تؤكد دراسة James⁽³⁾ تنه من أكثر العناصر التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة المعرفة المتخصصة بصناعة المنظمة والقدرة والابتكار والمهارة لدى فريق المراجعة الداخلية، وهناك⁽⁴⁾ بعض المهارات الخاصة بمدير المراجعة التنفيذي مثل :

- ١- مهارات خاصة بوضع الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.
- ٢- المهارات الخاصة بالتحليل و التفكير.
- ٣- مهارات الاتصالات مع مجلس الإدارة و لجنة المراجعة.
- ٤- مهارات إدارة المخاطر وإضافة القيمة.
- ٥- مهارات توصيل قيمة المراجعة الداخلية إلى المستخدمين.

1 Enhancing Value Through Collaboration : A Call to Action , Global Report , July , 2014 , The Institute of Internal Auditors , www.theiia.org , PP 12- 1

2 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 , P 5

3 James Roth " How Do Internal Auditor's Add Value " , *Op.cit* , PP 3-4.

4 " Training your Compass " , The Institute of Internal Auditor, www.theiia.org/Training PP 8-9.

و كذلك أكدت دراسة Ernst Young (١) على أهمية اكتساب المهارات لتفريق المراجعة الداخلية وفي الاستقصاء الخاص بالدراسة تبين أن ٥٨% من المستقصى منهم أكدوا على أهمية اكتساب المهارات و انه ٥٤% أكدوا على أهمية مهارة المعرفة المتممقة بصناعة المنظمة
ثانيا : تطوير التدريب:

إن التدريب المتخصص يعتر ضرورة حيوية لاكتساب المهارات المطلوبة وبالتالي تطوير الأداء لوظائف المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى إضافة القيمة للمنظمة، ويجب أن يشمل التدريب على المهارات و القدرات السابق إدراجها في قائمة المهام من أجل تحقيق الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية، ولذلك يجب أن يكون هناك خطة للتدريب متوسطة و طويلة الأجل.

وإن المعيار رقم 1230 (٢) من معايير المراجعة الداخلية الدولية Continuing Professional Development قد أوضح انه يجب على المراجع الداخلي أن يعظم Enhance من المعرفة والمهارة و القدرة، من خلال التطوير المهني المستمر ، و إن ذلك يتم من خلال التدريب ولبناء الخطة السليمة للتخصص المهني فانه يجب التدريب على كيفية اكتساب المهارات التالية:

- ١- التدريب على مهارات المخاطر لإضافة القيمة.
- ٢- التدريب على مهارات استخدام التكنولوجيا مثل الخرائط الوصفية وخرائط التدفق.
- ٣- التدريب على مهارات الاتصالات.
- ٤- التدريب على مهارات القيادة الفعالة التي تؤدي إلى رفع مستوى الأداء لتفريق المراجعة.
- ٥- التدريب على مهارات طرق تقييم الأداء وتطبيقاتها.
- ٦- التدريب على مهارات الحكم المهني للمراجع الداخلي.
- ٧- التدريب على مهارات استخدام نظريات التحفيز في القيادة.

ثالثا: تطوير استخدام التكنولوجيا :

ورد في المعيار الدولي رقم 1220.A (٣) انه في ممارسة العناية المهنية الواجبة يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ في الاعتبار استخدام التكنولوجيا و أدوات تحليل البيانات، وكما نكر الباحث فيما سبق فان استخدام التكنولوجيا تعتبر إحدى التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية، وانه يجب على مدير المراجعة التنفيذي (٤) أن يقوم بإعداد خطة إستراتيجية لاستخدام التكنولوجيا تحتوى على :

1 Ernst & Young , July , 2012 , "The of Internal Audit is Now " , Op.Cit , PP 8-9.
2 " Training your Compass " , The Institute of Internal Auditor, Op.Cit , PP 14-15 .
3 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .
4 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .

- ١- عمليات المراجعة الداخلية الجوهرية .
 - ٢- الموارد اللازمة للحصول على التكنولوجيا .
 - ٣- أن توضح المنافع من الاستثمار في التكنولوجيا.
- و يرى الباحث انه من اجل التطوير يجب الاستثمار في التخصص التكنولوجي، حيث إن المنظمات أصبحت في الوقت الحالي تعمل في بيئة تنافسية و كذلك تحولت معظم أنشطة الرقابة الداخلية تتم من خلال الكمبيوتر، ولذلك يجب أن تتطور الأدوات المستخدمة في المراجعة الداخلية بحيث تشمل:

- ١- استخدام تقنية الحاسبات.
- ٢- أوراق العمل الالكترونية.
- ٣- تنظيم البيانات.

رابعاً : إنشاء بروتوكول للاتصالات

تعتبر الاتصالات إحدى المحاور الرئيسية في التطوير ، ولذلك يجب إنشاء نظام اتصالات فعال يحقق ما يلي :

- ١- كيف إن خطة المراجعة و نتائجها يتم توصيلها إلى إدارة المنظمة و لجنة المراجعة.
 - ٢- الاتصالات الفعالة بين أعضاء فريق المراجعة .
 - ٣- الاتصالات الفعالة مع لجنة لمراجعة للحصول على الموافقة على خطة المراجعة و كذلك لتوصيل نتائج المراجعة.
 - ٤- الاتصال الفعال مع المراجع الخارجي حيث انه يعتمد على نتائج المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العينة في المراجعة .
 - ٥- توقيت إصدار تقرير المراجعة عقب الانتهاء من العمل الميداني ، و هذا يستلزم وجود نظام اتصالات فعال.
 - ٦- الاتصالات و التغذية المرتدة مع المستخدمين بما يفيد فعالية المراجعة الداخلية و لمعرفة التغيرات الممكن حدوثها في توقعات المستخدمين.
- و قد أكدت معظم الدراسات السابقة على أهمية وجود نظام اتصالات فعال، ويساعد نظام الاتصالات الجيد مدير المراجعة التنفيذي في الإجابة على التساؤلات الآتية^(١):
- ١- هل تم تأدية مهام المراجعة الداخلية في ظل الالتزام بالمعايير المهنية.
 - ٢- هل المراجعة الداخلية تجنب الأنشطة التي لا تؤدي إلى تحقيق الموضوعية.
 - ٣- هل خطة المراجعة الداخلية قد بنيت على تقييم المخاطر.

1 Richard j. Anderson and Christopher Savre , 2011. " Imperatives for Change "OP.Cit , PP 34-35.

٤- ما هي نسبة الأنشطة المكتملة في خطة المراجعة الداخلية.

٥- هل المراجعة الداخلية ملتزمة ببرنامج توكيد الجودة و التحسين المستمر .

و إن كل الأسئلة السابقة لكي يستطيع مدير المراجعة التنفيذي للإجابة عليها فان ذلك يستلزم

وجود نظام اتصالات قوى و فعال

ثانيا : محاور البناء و التطوير التكتيكي

تشمل محاور البناء و التطوير التكتيكي المحاور الآتية :

- أولا : تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية.

- ثانيا : العمل الميداني و مقاييس الأداء .

- ثالثا : توكيد الجودة و التحسين المستمر .

أولا :- تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية

لاشك أن المخاطر كأي حدث يمكن أن تمنع الشركة من تحقيق أهدافها وبالتالي لابد من تطور وسائل منهجية ونظامية لتحليل المخاطر، فتقدير المخاطر يسمح للمراجعين بالأخذ في الاعتبار تأثير الأحداث المحتملة Potential Events على تحقيق أهداف المنظمة.

وان خطة المراجعة الداخلية ^(١) لابد أن تشمل تقييم المخاطر ، ويكون من الحيوي للمراجعة الداخلية أن تقوم بإعداد منظومة بمعاني المخاطر ، و يجب على المراجع الداخلي أن يصنف المخاطر إلى ثلاث مستويات على الأقل (أدنى - متوسط - عال) ، وذلك التقدير المبدئي للمخاطر يبدأ بتفسير وحدات محددة في المشروع وقياسها وكذلك العمليات أو الأنشطة التي تمثل أعلى مستوى مخاطر ووضع برنامج المراجعة في ضوء ذلك.

ففي بداية أعمال المراجعة الداخلية- لن يكون لدى المشروع خطوط أساسية لتقييم فعالية الأنشطة الرقابية وبالتالي فالتقدير المبدئي للمخاطر وخطة المراجعة تم وصفها في البداية عند مستوى المخاطر الضمنية ، تلك المخاطر التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند وضع القواعد الرقابية لأنشطة المشروع يشمل ذلك المخاطر الخارجية مثل التغيرات العالمية، الدولية، الاقتصادية، المناخية بالإضافة إلى التغيرات التكنولوجية، القانونية، السياسية، وتشمل المخاطر المصاحبة كذلك عوامل داخلية - يجب أن يوجه إليها الكثير من الاهتمام والعناية والحذر مثال ذلك التغيرات في نظم التشغيل، تقديم منتج جديد، الدخول في أسواق جديدة، التغيرات في الإدارة والهيكل التنظيمي والتوسع في العمليات الخارجية و يجب أن تتضمن خطة المراجعة تقييم لتلك المخاطر

1 Marco A , and Guiseppe.D , " Internal Auditing and Risk Assessment in large Italian Companies , International Journal Auditing , 2003 , PP 191-198.

ويرى البعض ^(١) أن إدارة المخاطر تتمثل في :

١- تحديد الأهداف الإستراتيجية للمنظمة من أجل القدرة على التحقق من اكتشاف المخاطر

٢- مرحلة تقدير المخاطر و تشمل :

أ- تعريف المخاطر

ب- توصيف المخاطر

٣- مرحلة تقدير المخاطر

٤- مرحلة إعداد تقرير بالمخاطر

و يرى البعض أن خطة المراجعة الداخلية يجب أن تتصف بما يلي ^(٢) :

١- المعقولة و ذلك من خلال أن العمليات المخططة تسمح للمراجع و تمكنه من القيام بالمهام بطريقة موضوعية.

٢- المشاركة أن تؤدي كل المهام التي تحتويها الخطة بالمشاركة.

٣- التنسيق بان تسمح الخطة بالتنسيق بين المهام المختلفة.

وبالتالي يجب إن تحتوي المهام المدرجة بالخطة على ما يلي :

أ- أهداف المراجعة.

ب- تحديد الأنشطة الواجب إتباعها لتأدية المهام .

ج- الساعات اللازمة لتأدية المهام.

د- جداول العمليات لأفراد فريق المراجعة.

و إن المعيار الدولي ^(٣) رقم 2010 و الخاص بتخطيط لمراجعة الداخلية أوضح انه يجب على مدير المراجعة التنفيذي أن يعد خطة مراجعة مبنية على المخاطر لتحديد أولويات أنشطة

1 لمزيد من التفاصيل راجع:

(١) د/ محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، ٢٠٠٨ ، " أطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر ،

مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني.

(٢) Gram Ling , Audrey and Myers , " Internal Auditors Role In ERM " , Internal Auditor , Vol, 63, No2, PP 2-8.

(٣) Arena .M. A and Azzone G , " Is Enterprise Risk Real " , 2011, Journal of Risk Research , Vol.14.No.7. PP 770-797.

(٤) IIA,2004 , " The Role of Internal Auditing In Interprise – wide Risk Management , The Institute of Internal Auditor , www.theiia.org , pp 1-8.

(٥) د. يوسف صلاح عبد الله " دور المراجعة الداخلية في تحسين ادارة المخاطر " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث ، ٢٠١٣ ، ص ١١٧-١٢٣

(٦) IIA GAIN , Flash Survey , Internal Auditing Role in Risk Management , 2009 , www.theiia.org , pp 1-45.

(٧) The Institute of Internal auditors, " We Need To Talk " , Tone At The Top, Issue 47, May, 2007, P3.

(2) Silvia Popescu " Managing Risk and Internal Auditors " www.ar.papers.com volume 19, No, 1, PP 154- 157.

3 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 , P 9.

المراجعة الداخلية و كذلك أوضح انه مسئول عن إعداد الخطة مع الاخذ بجدية أطار إدارة المخاطر بالمنظمة بما يشمل درجة القابلية للمخاطر التي تحددها الإدارة العليا .

و إن المعيار رقم A1-2010⁽¹⁾ أوضح انه يجب بناء خطة المراجعة من الأنشطة المختلفة بناء على تقييم موثق للخطر Documented Risk Assessment ويتم مرة كل سنة على الأقل و يجب استشارة الإدارة في ذلك .

و كذلك أوضح المعيار رقم C1-2010 انه بالنسبة للخدمات الاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية لإدارة المنظمة يجب أن تدرك في خطة المراجعة. وإن المعيار رقم 2201 أوضح انه عند إعداد خطة المراجعة لابد من اخذ الاعتبارات التالية :

- ١- أهداف المنظمة التي يتم إجراء المراجعة لها و الوسائل المتبعة لرقابة الأنشطة بالمنظمة.
- ٢- المخاطر الحيوية الهامة و الأهداف و الموارد و العمليات الخاصة بالنشاط المحتوى لتلك المخاطر و الوسائل التي يمكن من خلالها الإبقاء على مستوى مقبول من المخاطر.
- ٣- مدى ملائمة و فعالية نظام إدارة المخاطر و عمليات الرقابة في مستوى النشاط .
- ٤- فرص تعديل أو تطوير عمليات إدارة المخاطر و الرقابة.

ثانيا : العمل الميداني و مقاييس الأداء

إن المراجعة الداخلية بصفة عامة تقدم نوعان أساسيان من الخدمات و هما :

١- خدمات التوكيد.

٢- الخدمات الاستشارية.

ويشمل نطاق عمل المراجعة الداخلية العديد من الأنشطة ، و المتمثلة في الأنشطة المالية ، توكيد الالتزام ، و تقييم العمليات للمنظمة ، و تقييم الأنظمة للمنشأة ، وخدمات الحاسب. كل ذلك بالإضافة إلى تقييم الأداء للمنظمة و تطويره حتى يمكن إضافة قيمة للمنشأة ، و أوضح المعيار⁽²⁾ 2000 بان المراجعة أنشطة المراجعة الداخلية تضيف قيمة إلى المنظمة والمستخدمين عندما تقدم توكيد موضوعي و ملائم و عندما تضيف فعالية و كفاءة للحوكمة وإدارة المخاطر و عمليات الرقابة ومنع الأخطاء والغش⁽³⁾.

و في العمل الميداني للمراجعة الداخلية يتم وضع خطة المراجعة الداخلية للتنفيذ و استخدام أساليب و أدوات المراجعة الداخلية مثل أساليب التحقق ، إعادة العمليات الحسابية ، الملاحظات والتتبع ، الإجراءات التحليلية ، وقوائم الاستقصاء ، واختبارات الرقابة ، والعينات و غيرها.

1 Ibid ,PP 12 – 14.

2 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 p 9.

3 Monisola,O, " Effect of Internal Audit on Prevention of Frauds , Errors and Irregularities in corpate organizations " , Research Journal of Finance and Accounting , Vol.4, No.19. 2013 P 104.

و لا بد من تحقيق الاستقلال و الموضوعية و كذلك تحقيق العناية المهنية الواجبة عند القيام بأنشطة المراجعة الداخلية ، ولقد ورد في المعيار الدولي رقم 1100 (1) انه يجب أن تكون أنشطة المراجعة الداخلية مستقلة ويجب على المراجعين الداخليين أداء الأعمال بموضوعية وورد في تفسير المعيار إن الاستقلالية للمراجع الداخلي هي التحرر من الظروف التي تهدد القدرة على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها على نحو غير متحيز. أما الموضوعية فهي نمط ذهني غير متحيز يسمح للمراجع الداخلي أداء مهام المراجعة بأسلوب يجعله يعتقد في سلامة النتائج و جودتها .

و كذلك ففي المعيار رقم 1110 (2) والخاص بالاستقلالية التنظيمية حيث أوضح انه يجب أن يكون مدير المراجعة التنفيذي مستقل تنظيميا ، و يتحقق الاستقلال التنظيمي بفاعلية عندما يقدم مدير المراجعة التنفيذي تقاريره إلى مجلس الإدارة ، و يتحقق الاستقلال التنظيمي للمراجع الداخلي من خلال أن يقوم مجلس الإدارة بما يلي :

- ١- الموافقة على خطة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر.
 - ٢- الحصول على اتصال من مدير المراجعة التنفيذي بان أنشطة المراجعة تم تنفيذها طبقا للخطة.
 - ٣- انموافقة على تعيين أو عزل مدير المراجعة الداخلي.
- و في دراسة Tamer & Sezer (3) والتي أوضحت أن الاستقلال التنظيمي هو إحدى قضايا الأداء في عمل المراجعة الداخلية ، و أوصت الدراسة بان مدير المراجعة التنفيذي يجب أن يقدم تقاريره إلى أي من المستويات التالية :

- ١- تقديم تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية
 - ٢- تقديم تقارير المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة
- ومن ناحية العناية المهنية اللازمة فقد أوضح المعيار رقم 1220 انه يجب على المراجعين الداخليين بذل مستوى من العناية و المهارة و الكفاءة في أداء مهام المراجعة الداخلية، ووضح المعيار رقم 1220.A1 أن بذل العناية المهنية مع الاخذ في الاعتبار ما يلي :

- ١- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة
- ٢- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية التي يتم إجراءات التوكيد عليها
- ٣- ملائمة و موضوعية الحوكمة و إدارة المخاطر و عمليات الرقابة

1 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 pp 3-4.

2 Ibid , P 6.

3 Tamer Aksoy and Sezer Kahyaoglu , 2013 , " Measuring the Internal Audit Performance3 Turkey , American International Journal of Contemporary Research Vol.3, No.4 PP73-75.

و لذلك لا بد من وجود مقاييس للأداء الميداني للمراجعة الداخلية ، إلا أن البعض يرى أن قياس الأداء هو عملية معقدة و توجد صعوبات في التطبيق ، إلا انه هناك بعض الدراسات السابقة و التي توصلت إلى بعض المؤشرات أو المقاييس التي يمكن استخدامها في قياس الأداء لمهام المراجعة الداخلية.

١- دراسة **Arena 2009** (٢)

قامت الدراسة على تعريف و استنتاج بعض مقاييس فعالية المراجعة الداخلية من خلال التركيز على خصائص فريق المراجعة و أنشطة المراجعة الداخلي، و توصلت الدراسة إلى بعض المقاييس الخاصة بفعالية المراجعة الداخلية مثل :

١- نسبة عدد المراجعين إلى عدد الموظفين بالشركة.

٢- مدى العلاقة أو مشاركة لجان المراجعة في تقييم أنشطة المراجعة الداخلية .

٢- دراسة **Bota & Palfic ٢٠٠٩** (٣)

اهتمت الدراسة بتعريف أهم و أنواع طرق القياس الممكن استخدامها لقياس أداء المراجع الداخلي وتوصلت الدراسة إلى بعض المقاييس الكمية و المقاييس غير الكمية اي الوصفية كما يلي :

١- نسبة اكمال خطة المراجعة الداخلية.

٢- الوقت المستغرق لإصدار تقرير المراجعة.

٣- الوقت المستغرق لحل المشاكل لثناء تأدية مهام المراجعة.

٤- الوقت المستفد لتحقيق مهام المراجعة.

٥- عدد طلبات الإدارة من المراجعة الداخلية.

٦- عدد ساعات التدريب.

٧- عدد سنوات الخبرة.

٨- عدد توصيات المراجعة الداخلية المنفذة من إدارة المنظمة.

٩- عدد اللقاءات مع الإدارة بعد إتمام مهام المراجعة.

٣- دراسة **Ernst & Young** (٤) :

اهتمت الدراسة بالعوامل أو المقاييس التي تساهم في تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية وتوصلت الدراسة إلى المقاييس التالية :

1 Rupsg R. "Practical Aspects of the Intergration of Internal Audit activities Measures " , 2007, Economic & Management , Vol.15, P 108.

2 Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, " Imperatives for Change " , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14 .

3 Bota , C and Plafic , 2009 , " Measuring and Assessment of Internal Auditor's Effectiveness, Economic Science Series , Vol.18.No.3 PP 784 – 790

4 Ernst & Young., "Global International Audit Survey , A current state analysis with insights into future trend and leading practices , op.cit.

- ١- نسبة اكتمال خطة المراجعة الداخلية.
- ٢- نسبة توصيات المراجعة الداخلية المنفذة من إدارة المنظمة.
- ٣- الوقت المستغرق لإتمام مهام المراجعة.
- ٤- تطوير و تحسين عمليات المنظمة.
- ٥- تلبية توقعات المستخدمين.
- ٦- خفض التكاليف (وفورات المراجعة).
- ٤- دراسة Tamer & Sezer 2013 ⁽¹⁾ :
اهتمت الدراسة بالاستقلال و الموضوعية في المراجعة الداخلية و ذلك من خلال تبعية المراجع الداخلي عند تقديمه لتقارير المراجعة حيث وضحت الدراسة بان المراجع الداخلي يجب أن يتبع الإدارة التنفيذية أو مجلس الإدارة . وتوصلت الدراسة إلى إن القيمة المضافة من المراجعة الداخلية تتحقق بإنشاء و تطوير نظام للحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية وقامت الدراسة بالتوصل إلى مقاييس الأداء التالية :
 - ١- عدد اللقاءات مع المستخدمين
 - ٢- التغذية المرتدة مع المستخدمين بما يفيد مدى فعالية المراجعة الداخلية في الاخذ في الاعتبار مفاهيم المخاطر
 - ٣- مقاييس تتعلق بخطة المراجعة و نطاقها و أهدافها و التوقيت و تخصيص الموارد
 - ٤- نسبة توصيات خدمات المراجعة الداخلية المنفذة
 - ٥- إن فريق المراجعة قد حصل على التدريب الكافي
 - ٦- إن فريق المراجعة لديه المعرفة التامة بصناعة العميل
 - ٧- استخدام التكنولوجيا في التدريبو من خلال الدراسات السابقة يرى الباحث انه توجد مقاييس مشتركة في تلك الدراسات ، ويرى الباحث انه لا بد من وجود شروط في مقاييس الأداء و يسترشد الباحث تلك الشروط من IPPF ^(٢) والتي أوضحت ما يجب أن تشملها المقاييس كما يلي :
 - ١- مستوى الإضافة لتحسين إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات الحوكمة .
 - ٢- تقييم مدى التقدم في خطة تنفيذ المراجعة .
 - ٣- مدى التقدم في إنتاجية العاملين .
 - ٤- الفعالية في مقابلة احتياجات المستخدمين .

1 Tamer Aksoy and Sezer Kahyaoglu , " Measuring the Internal Audit Performance : Tips for Succesful Implementation in Turkey , 2013 , American International Journal of Contemporary Research , Vol.3 No. 4 , pp 71-82 .

2 IPPF – Pratices Guide " Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency " The Institute of internal auditors ,2010 , PP 2-3 .

٥- وجود اتصالات فعالة .

و انه لايد من التوسع في مقاييس الأداء للمراجعة الداخلية حتى تواكب التغيرات التي تحدث.
ويرى الباحث أن مقاييس الأداء لتحقيق فعالية المراجعة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة يمكن

تقسيمها لي المجموعات التالية :

أولا : المقاييس الأساسية :

تشمل المقاييس الأساسية لتقييم الأداء :

- ١- عدد المراجعات المجدولة .
- ٢- عدد المراجعات المكتملة .
- ٣- نسبة الساعات الفعلية إلى الساعات المخططة .
- ٤- نسبة توصيات المراجعة المنفذة من

الإدارة

ثانيا : مقاييس تلبية خدمات المستخدمين

تشمل المقاييس التالية:

- ١- نسبة اكمال خطة المراجعة
- ٢- وفورات التكلفة
- ٣- تلبية توقعات الإدارة
- ٤- عدد طلبات الإدارة من المراجعة الداخلية

ثالثا : مقاييس خاصة بقدرات فريق المراجعة و تطويرها :

تشمل المقاييس التالية :

- ١- تطوير المعرفة بصناعة المنظمة
- ٢- تطوير المعرفة لحل المشاكل المعقدة
- ٣- تطوير المعرفة بالتكنولوجيا
- ٤- عدد ساعات التدريب
- ٥- متوسط سنوات الخبرة
- ٦- نسبة المراجعين ذوي المؤهلات

و هناك العديد من الدراسات التي تناولت العمل الميداني و مقاييس الأداء ^(١)

ثالثا : توكيد الجودة و التحسين المستمر

تعتبر الجودة في المراجعة الداخلية من خصائص القيمة المضافة ^(٢) من خلال مقابلة توقعات المستخدمين و هي أيضا من متطلبات المعايير المهنية. وان توكيد وتحسين الجودة يشمل استخدام العديد من أدوات التقييم المتعلقة بمعدل أداء المراجعة الداخلية و في نواحي أو مناطق الالتزام بالمعايير ، المتطلبات ، السياسات ، والإجراءات و توقعات الإدارة و القيمة المضافة.

وهناك مجموعة من العوامل³ التي يشملها برنامج تقييم الجودة و التي تشمل تقييم ما يلي :

1 انظر علم سبيل المثال :

(A) Bin Kasim , M. A & Hanafi, S.R.B, 2012" Assessment of Quality of internal Auditor's Function" , African Journal of Business Management , Vol.18, No. 3 PP 784-790

(B) Mithert , D.G, & Yismaw , A. W. , 2007, " Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study " Managerial Auditing Journal , Vol.22.No. 5 , PP 470 484

2 Karin, Hill " Quality Assurance & Improvement Programs " , 2012, The Institute of Internal Auditors _ Austin chapter, www.theiia.org . PP 2-3.

3 Tamer Aksoy and Sezer Kahyaoglu , " Measuring the Internal Audit Performance Op.cit pp 75-78.

- ١- الالتزام بمعايير المراجعة و آداب و سلوك المهنة.
 - ٢- مدى كفاية أنشطة المراجعة و أهدافها و السياسات والإجراءات.
 - ٣- الإضافة إلى حوكمة الشركات و إدارة المخاطر و عمليات الرقابة الداخلية.
 - ٤- الالتزام بالقوانين و اللوائح و معايير الصناعة.
 - ٥- مدى فعالية الأنشطة و ممارسة أفضل التطبيقات.
 - ٦- تطوير عمليات المنظمة و التي تعتبر قيمة مضافة من المراجعة الداخلية.
- وإن هناك مجموعة من الأدوات التي يمكن استخدامها لقياس توكيد الجودة وهي :
- ١- الالتزام بخطة المراجعة .
 - ٢- الالتزام بموازنة المراجعة الداخلية.
 - ٣- درجة إشباع المستخدمين من خدمات
 - ٤- وقت إصدار تقرير المراجعة بعد الانتهاء من العمل.
- و يرى الباحث أن عمليات رقابة الجودة يجب أن تشمل مقاييس للتحقق من تحقيق جودة الأداء واستثمار الموارد و الوقت في الرقابة المستمرة لتعظيم أنشطة المراجعة الداخلية من خلال تطوير البيئة الرقابية و تقييم المخاطر ، بحيث تكتسي وظيفة المراجعة الداخلية ثقة المستخدمين باختلاف توقعاتهم، و لذلك إن تطبيق QAIP^(٢) هو تجميع لأفضل التطبيقات.
- وإن المعيار 1300 والخاص ببرنامج توكيد و تحسين الجودة قد أوضح انه يجب على مدير المراجعة التنفيذي أن يعد برنامج لتوكيد و تحسين الجودة مصمم لتقييم أنشطة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير وتعريف IIA للمراجعة الداخلية ، وكل جزء في البرنامج يجب أن يصمم لإضافة القيمة و تحسين أداء المنظمة . و إن برنامج الجودة والتطوير يعتبر جزء من مقاييس الأداء للمراجعة الداخلية.
- وإن المعيار رقم 1311^(٣) إن التقييم الداخلي للجودة Internal Assessment يشمل :
- ١- الرقابة المستمرة على أنشطة المراجعة الداخلية.
 - ٢- التقييم الدوري من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص من داخل المنظمة لديهم المعرفة الكافية بممارسات أنشطة المراجعة الداخلية.
- وبالتالي يوجد نوعان من التقييم الداخلي :

1 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 , PP.6-7.

2 " Performance Monitoring / Quality Assurance Programs in the Internal Audit Activity , 2008 , [www.theiia.org / download . cfm ? file = 82004](http://www.theiia.org/download.cfm?file=82004).

3 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 , P-7.

أ) الرقابة والإشراف المستمر :

هو جزء متمم لأعمال المراجعة الداخلية و التقييم و المتابعة يوم بيوم، و يكون ضمن السياسات الروتينية و الممارسات لإدارة أنشطة المراجعة الداخلية مع استخدام العمليات والأدوات والمعلومات الضرورية لتقييم مدى التوافق مع المعايير وآداب وسلوك المهنة، إن التقييم الذاتي المستمر يؤدي إلى زيادة فعالية المراجعة الداخلية.

ب) التقييم الدوري :

هو تقييم يتم إجرائه لتحديد مدى التوافق مع تعريف المراجعة الداخلية و المعايير وآداب وسلوك المهنة، ويتطلب التقييم الدوري على الأقل المعرفة الكاملة لممارسة المراجعة الداخلية من خلال العناصر الموجودة في IPPF⁽¹⁾ وهو الإطار الدولي للممارسة المهنية، وفي المعيار رقم 1312⁽²⁾ و الخاص بالتقييم الخارجي للجودة انه يجب أن يتم التقييم الخارجي للجودة مرة كل خمس سنوات على الأقل من خلال فريق للتقييم من خارج المنظمة

و يجب على مدير المراجعة التنفيذي أن يناقش مع مجلس الإدارة :

١- مدى الاحتياج إلى تقييم خارجي

٢- مؤهلات و استقلالية المقيم الخارجي

1 (a) Sawyer , Lawrence , " Control Self Assessment , The internal Auditor , 2005 , P429

(b) IPPF- Practice Guide , " Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency , The Institute of Internal auditor , 2010 , PP 2-3 .

2 The Institute of internal auditors " international standards for the professional practice of internal auditing , 2010 , P-8 .

المبحث الثالث الدراسة الميدانية

أسلوب جمع البيانات :

اعتمد الباحث على أسلوب قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة، حيث تم تصميمها واختبارها قبل توزيعها على عينة الدراسة، وتضمنت قائمة الاستقصاء البيانات الآتية :

- ١- تأثير توقعات المستخدمين على إضافة القيمة للمنشأة ، (تمثلها العبارات ١ - ١٤).
- ٢- تأثير الرؤية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة (تمثلها العبارات ١ - ١٥).
- ٣- تأثير قائمة المهام للمراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة، (تمثلها العبارات ١ - ١٦).
- ٤- تأثير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة ، (تمثلها العبارات ١ - ١٨).
- ٥- تأثير عمليات العمل الميداني للمراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة ، (تمثلها العبارات ١ - ٤٩).
- ٦- تأثير القدرات والتأهيل لفريق المراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة ، (تمثلها العبارات ١ - ١٥).
- ٧- القيمة المضافة للمنشأة ، (تمثلها العبارات ١ - ١٥).

و استخدم الباحث العبارات المغلقة للتيسير على المستقصى منهم و لتوضيح اتجاهاتهم وأرائهم حيث تم تحديد خمسة بدائل للاختيار تتراوح بين عدم التأثير إلى التأثير المحدود وتنتهي بالتأثير القوي جدا .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتضمن الهدف الاساسى للبحث تطوير بناء استراتيجيية وظيفية المراجعة الداخلية من خلال التكامل بين محاور البناء الإستراتيجية ومجاور البناء التكتيكية بهدف إضافة قيمة للمنشأة ، تحقيقا لهذا الهدف يتضمن مجتمع البحث اختيار عينة عشوائية تضم بعض الشركات النشطة في وسوق الأوراق المالية للقاهرة الكبرى بالإضافة إلى بعض مكاتب المحاسبة و المراجعة بالقاهرة الكبرى و التابعة لمكاتب دولية .

و شملت مفردات العينة في الشركات كل من رئيس قسم المراجعة الداخلية و المشرف المالي ونائب المدير العام ، أما في مكاتب المراجعة فشملت المكاتب المرسله لمكاتب دولية أو التابعة له ، وشملت في مكاتب المراجعة مدير مراجعة رئيسي ، و مدير مراجعة مساعد، مراجع أول ومراجع ثاني ، وتم تحديد حجم العينة كما يلي :

$$N = \frac{Z^2 P (1 - P)}{e^2}$$

N حجم العينة الكلي

الدرجة المعيارية لمعامل الثقة $Z = 1.96$

نسبة خاصة معينة في المجتمع $P = 0.16213$

الخطأ المسموح به في التقدير $E = 0.05$

$$N = \frac{(1.96)^2 (0.16213)}{(0.05)^2} = 249.12$$

وقد تم توزيع عدد ٢٧٥ استمارة استبيان وهو يفوق حجم العينة على عدد من الشركات والمكاتب لمعرفة آرائهم في موضوع الدراسة، وكان الصالح لإجراء التحليل الإحصائي (٢٤١ استمارة، وجاءت تحليل عينة الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (١) تحليل عينة الدراسة

المجموع		مكاتب المراجعة		الشركات النشطة		مصادر المعلومات لعينة الدراسة
القوائم المستلمة والسليمة	القوائم المرسلة	القوائم المستلمة والسليمة	القوائم المرسلة	القوائم لمستلمة والسليمة	القوائم المرسلة	
٥٦	٦٠			٥٦	٦٠	رئيس قسم المراجعة
٦٠	٦٥			٦٠	٦٥	مشرف مالي
٥٥	٦٠			٥٥	٦٠	مدير مالي
١٥	٢٠	١٥	٢٠			مدير مراجعة رئيسي
٢٠	٢٥	٢٠	٢٥			مدير مراجعة مساعد
٢٠	٢٥	٢٠	٢٥			مراجع أول
١٥	٢٠	١٥	٢٠			مراجع ثاني
٢٤١	٢٧٥	٧٠	٩٠	١٧١	١٨٥	المجموع

و بالتالي تكون النسبة للقوائم المستلمة و السليمة هي ٨٨%

اختبار الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان :

يعد مفهوم الصدق و الثبات من القضايا التي يجب أخذها في الاعتبار عند جمع البيانات ، حيث يقصد بثبات الاختبار مدى خلوه من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب عملية القياس، ولابد للباحث أن يحدد درجة الموثوقية في بيانات الاختبار، والتي تتمثل في اتساق القياسات أو الملاحظات التي يحصل عليها .
لذلك قام الباحث باستخدام معامل قياس الثبات ألفا كرونباخ حيث تمثل ٥٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا ، بالإضافة إلى معامل صدق المحك الذي يمثل الجذر التربيع لمعامل الثبات كما بالجدول رقم (٢)، ونظرا إلى انه كلما اقتربت قيمة معامل ألفا كرونباخ من الواحد الصحيح دل ذلك على مصداقية البيانات وأنها تعكس العينة واقع مجتمع الدراسة، لذلك يتضح لنا بعد قياس الثبات والصدق أن معامل الصدق لأسئلة محاور الدراسة يتراوح بين (٧٣% و ٨٦%) تعبر عن مشكلة الدراسة محل البحث ، ومعامل ثبات يتراوح بين (٥٤% و ٧٤%).

جدول رقم (٢) معامل قياس الصدق والثبات

رمز المتغير	معامل الثبات	معامل الصدق
Y	المؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة من خلال بناء إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية	٠.٥٤
X1	المؤشرات المتعلقة بتوقعات المستخدمين	٠.٥٨
X2	المؤشرات المتعلقة بالرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية	٠.٥٣
X3	المؤشرات المتعلقة بقاء المهام للمراجعة الداخلية	٠.٦٠
X4	المؤشرات المتعلقة بتقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية	٠.٦٦٦
X5	المؤشرات المتعلقة بعمليات العمل الميداني للمراجعة الداخلية	٠.٧٣٩
X6	المؤشرات المتعلقة بالقدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية	٠.٥٧٧

نتائج الدراسة الميدانية

يقوم الباحث في هذا الجزء بعرض لنتائج اختبارات الفروض الخاصة بمتغيرات الدراسة :

أولاً : توقعات المستخدمين

تعتبر توقعات المستخدمين من محاور البناء الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، و حتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي :

" توجد علاقة ارتباط جوهرية بين توقعات المستخدمين و إضافة قيمة للمنشأة "

والهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان تأثير توقعات المستخدمين على إضافة قيمة للمنشأة و يبين الجدول رقم (١) اتجاهات تأثير توقعات المستخدمين على إضافة قيمة للمنشأة

جدول رقم (١)
اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بتوقعات المستخدمين على إضافة قيمة للمنشأة

الاحرف المعياري	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	لا تأثير	المقيس	المؤشرات الفرعية لمتغير توقعات المستخدمين
٠.٧٢٤	٤.٥٤	١٥٢	٧٦		١٠	٣	عدد	١- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتنظيم وإدارة المخاطر بطريقة سليمة مما يؤدي إلى تحسين عمليات الشركة
		٦٣.١	٣١.٥		٤.١	١.٢	نسبة	
٠.٨٤٨	٤.٣٧	١٣٢	٨٣		١٦	١٠	عدد	٢- قيام وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية
		٥٤.٨	٣٤.٤		٦.٦	٤.١	نسبة	
٠.٦٣٢	٤.٤٦	١٢٩	٩٤			١٨	عدد	٣- درجة استجابة وظيفة المراجعة الداخلية للأحداث غير العادية والمؤثرة على نشاط المنشأة هي مؤشر لتحقيق توقعات المستخدمين
		٥٣.٥	٣٩			٧.٥	نسبة	
٠.٢٦٣	٤.٩٣	٢٢٣	١٨				عدد	٤- تقديم خدمات استشارية للإدارة حول القضايا المعقدة
		٩٢.٥	٧.٥				نسبة	
٠.١٥٦	٤.٩٨	٢٣٥	٦				عدد	٥- مساهمة المراجعة الداخلية في تأكيد الالتزام بالقوانين واللوائح
		٩٧.٥	٢.٥				نسبة	
٠.٤٢٢	٤.٨٣	٢٠٣	٣٤			٤	عدد	٦- عقد لقاءات و مناقشات بين مدير المراجعة الداخلية التنفيذي والإدارة و العملاء لتفهم احتياجاتهم و توقعاتهم بالتفصيل
		٨٤.٢	١٤.١			١.٧	نسبة	
٠.٤٠٦	٤.٧٩	١٩١	٥٠				عدد	٧- تلبية توقعات المستخدمين من المراجعة الداخلية في وقت معين من احتياجاتهم و يعتبر التوقيت مؤشر لتلبية توقعات المستخدمين
		٧٩.٣	٢٠.٧				نسبة	
٠.٩٣٨	٤.٤٤	١٥٩	٥٢		٢٣	٧	عدد	٨- إصدار التقارير ذات الجودة العالية و في التوقيت المناسب
		٦٦	٢١.٦		٩.٥	٢.٩	نسبة	
٠.٥٠٣	٤.٧٢	١٧٩	٥٦			٦	عدد	٩- يحتاج المستثمرون إلى حوكمة أفضل و التي تؤدي إلى الحصول على مراجعة داخلية أعلى جودة مما يؤدي إلى تحقيق توقعات المستخدمين
		٧٤.٣	٢٣.٢			٢.٥	نسبة	
٠.٦٤٧	٤.٦٨	١٨٠	٥٣		٨		عدد	١٠- قيام وظيفة المراجعة الداخلية باستخدام الأساليب الحديثة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية مما يعبر مؤشر يؤدي إلى تحقيق توقعات المستخدمين
		٧٤.٧	٢٢		٣.٣		نسبة	
١.٠٣٤	٤.٤٢	١٦٨	٤٠		٣٣		عدد	١١- متوسط وقت الاستجابة لطلبات الإدارة من المراجعة الداخلية
		٦٩.٧	١٦.٦		١٣.٧		نسبة	
٠.٧٨٥	٤.٦٣	١٨٦	٣٥		١٣	٧	عدد	١٢- نسبة توصيات المراجعة الداخلية المنفذة (التوصيات المنفذة / اجمالي التوصيات) مؤشر لتحقيق توقعات الإدارة
		٧٧.٢	١٤.٥		٥.٤	٢.٩	نسبة	
٠.٥٠٨	٤.٧٦	١٨٩	٤٩			٣	عدد	١٣- نسبة اكتمال المراجعة الداخلية مؤشر لتحقيق توقعات الإدارة
		٧٨.٤	٢٠.٣		١.٢		نسبة	
٠.٦٥٣	٤.٦٦	١٧٤	٥٩		٨		عدد	١٤- استخدام فوائم الاستقصاء مع العملاء من جانب المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية بعد الانتهاء من المراجعة و التي تشمل أسئلة حول مدى المعرفة المهنية للمراجع بالصناعة ، و أن أنواع المخاطر قد تم تقييمها ، و انه تم إخطار العملاء بالقضايا الهامة
		٧٢.٢	٢٤.٥		٣.٣		نسبة	
٠.٦٨	٤.٧	١٨٨	٤٣		١٠		عدد	١٥- تتحقق توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالدالة و الموثوقية عندما يخطط المراجع الداخلي لأعمال المراجعة بالشكل الذي يجعل كتابة تقرير يحتوي على رأي غير مناسب منخفضة إلى انني حد ممكن
		٧٨	١٧.٨		٤.١		نسبة	
٠.١٩	٤.٦٥	٢٦٨٨	٧٤٨		١٢٤	٥٥	عدد	الاجمالي
		٧٤.٣٦	٢٠.٦٨	٠.٠٠	٣.٤٩	١.٥٢	نسبة	

و بتحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٤.٣٧ - ٤.٩٨) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح حيث يتراوح بين (١.٠٣٤ - ٠.٥٠٣) ، و نجد أن :

١- أن ٦٣.١% من المستقصى منهم نكروا أن إدارة المخاطر ذات تأثير قوى جدا على تحقيق توقعات المستخدمين .

٢- أن ٩٧.٥% أفادوا بان الالتزام بالقوانين و اللوائح ذات تأثير قوى جدا في تحقيق توقعات المستخدمين.

٣- ٩٢.٥% أكدوا على إن تقديم المراجعة الداخلية للخدمات الاستشارية لها تأثير قوى جدا على توقعات المستخدمين.

٤- ٦٩.٧% أفادوا بان متوسط وقت الاستجابة لطلبات الإدارة ذات تأثير قوى جدا على تحقيق توقعات المستخدمين.

٥- ٧٧.٢% من المستقصى منهم أكدوا إن نسبة توصيات المراجعة الداخلية المنفذة من الإدارة ذات تأثير قوى جدا على تحقيق توقعات المستخدمين.

و من خلال ذلك يتضح إن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بمتغير توقعات المستخدمين ومدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٦٥) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.١٩)، وتوجد علاقة ارتباط جوهرية بين متغير توقعات المستخدمين و إضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٥٦.٤% وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ١% .

وفي ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان توقعات المستخدمين ترتبط جوهريا و تؤثر في إضافة قيمة للمنشأة.

ثانيا : الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية:

تعتبر الرؤية الإستراتيجية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية من محاور البناء الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، و حتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي:

توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة والهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير الرؤية الإستراتيجية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، ويبين الجدول رقم (٢) تحليل اتجاهات تأثير المؤشرات الخاصة بالرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة.

جدول رقم (٢)
اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بالرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية على إضافة
قيمة للمنشأة

الانحراف المعياري	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	تأثير لا تأثير	المقياس	المؤشرات الفرعية لمغير الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية
٠.٣٢١	٤.٨٨	٢١٣	٢٨				عدد	١- يجب أن تعكس الخطة الإستراتيجية معايير تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للرؤية الإستراتيجية
		٨٨.٤	١١.٦				نسبة	
٠.٢٤٢	٤.٩٤	٢٢٦	١٥				عدد	٢- يجب أن تشمل الخطة كيفية تقييم و إدارة المخاطر
		٩٣.٨	٦.٢				نسبة	
٠.٤٤١	٤.٨٣	٢٠٥	٣٠			٦	عدد	٣- يجب أن تشمل الخطة قيمة الخدمات الحالية و المستقبلية للسلام
		٨٥.١	١٢.٤			٢.٥	نسبة	
٠.٢٨٣	٤.٩١	٢٢٠	٢١				عدد	٤- يجب أن توضح الخطة الأساليب التكتيكية لتحقيق الأهداف لإدارة المنشأة
		٩١.٣	٨.٧				نسبة	
١.٢٣١	٣.٥٥	٦٥	٨٩		٨٧		عدد	٥- يجب أن توضح الخطة الموارد البشرية الحالية و المستقبلية لمدة ٣- ٥ سنوات
		٢٧	٣٦.٩		٣٦.١		نسبة	
٠.٦٣٩	٤.٤	١١٧	١٠.٤			٢٠	عدد	٦- استخدام تحليلات التكلفة و العائد في مراحل المراجعة الداخلية المختلفة
		٤٨.٥	٤٣.٢			٨.٣	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	٧- يجب أن تعكس الخطة الإستراتيجية جودة الاتصالات مع أعضاء الإدارة و لجنة المراجعة
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.٠١٢	٤.١٨	١١٤	٩٢		٣٥		عدد	٨- يجب أن تعكس الخطة الإستراتيجية جودة الاتصالات بين أعضاء فريق المراجعة لتوضيح خطوط السلطات و المسؤوليات
		٤٧.٣	٣٨.٢		١٤.٥		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٩- يجب أن تعكس الخطة الإستراتيجية المهارات المطلوبة و برامج التدريب لها
		٥٨.٥	٣١.١		٥.٤	٥	نسبة	
١.١٤٢	٣.٧١	٦٥	١٠.٩		٦٧		عدد	١٠- يجب أن تعكس الخطة الإستراتيجية الاتصالات حول تدعيم الإدارة لمهام المراجعة الداخلية
		٢٧	٤٥.٢		٢٧.٨		نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	١١- يجب أن تبين الخطة كيفية تطوير البنية التحتية للمراجعة الداخلية من خلال تطوير طرق و أساليب التشغيل و معرفة أفضل و أحدث التطبيقات
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.٠٦	٤.١٥	١١٥	٨٦		٤٠		عدد	١٢- يجب أن تشمل الخطة الإستراتيجية معايير المراجعة الداخلية و القوانين و اللوائح
		٤٧.٧	٣٥.٧		١٦.٦		نسبة	
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩		١٧	٤٨	عدد	١٣- يجب أن تبين الخطة كيفية تطوير تخطيط عملية المراجعة و التوثيق للعمليات
		٤٨.٥	٢٤.٥		٧.١	١٩.٩	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	١٤- يجب أن تبين الخطة كيفية تطوير الأداء و مقاييس الأداء للمراجعة الداخلية
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢		٥٧		عدد	١٥- يجب أن تبين الخطة خطة التدريب لتنمية قدرات و خبرات المراجعين الداخليين
		٣٨.٢	٣٨.٢		٢٣.٧		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	١٦- يجب أن توضح الخطة كيفية تطوير التقييم الذاتي الداخلي المستمر و الدوري لجودة المراجعة الداخلية
		٥٨.٥	٣١.١		٥.٤	٥	نسبة	
٠.٢٨	٤.٣٩	٢٣١٧	١٠٨٨	٠	٣٥٣	٩٨	عدد	الاجمالي
		٦٠.٠٩	٢٨.٢٢	٠	٩.١٦	٢.٥٤	نسبة	

و تحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٥٥ - ٤.٩٤) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح حيث يتراوح بين (٠.٢٤٢ - ١.١٥١)، ومن بيانات الجدول يتضح مايلي:

١- أن ٩٣.٨ % من المستقصى منهم ذكروا أن إدارة المخاطر ذات تأثير قوى جدا على الخطة الإستراتيجية للمراجعة.

٢- أن ٦٧.٢% أفادوا بان تطوير البيئة التحتية للمراجعة الداخلية ذات تأثير قوى جدا في الخطة الإستراتيجية ٣- إن ٣٨.٢% من المستقصى منهم أكدوا إن نسبة التريب ذات تأثير قوى على الخطة الإستراتيجية.

٣- أن ٦٧.٢% أكدوا على أهمية مؤشرات التقييم و أنها ذات تأثير قوى جدا في الخطة الإستراتيجية.

و هكذا في باقي المؤشرات الفرعية لمتغير الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية حيث أن معظم الإجابات ذات تأثير قوى جدا و قوى، ومن خلال ذلك يتضح إن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بالرؤية الإستراتيجية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية و مدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣٩) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢٨).

وتوجد علاقة ارتباط جوهرية بين متغير الرؤية الإستراتيجية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٧٢% و ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ١% ، و في ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان الرؤية الإستراتيجية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية ذات تأثير جوهري على إضافة قيمة للمنشأة.

ثالثا : قائمة المهام للمراجعة الداخلية :

تعتبر قائمة المهام للمراجعة الداخلية من محاور البناء الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، و حتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي :

" توجد علاقة ارتباط جوهرية بين قائم المهام للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة "

و الهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير قائمة المهام للمراجعة الداخلية كإحدى محاور البناء الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة ، و يبين الجدول رقم (٣) تحليل اتجاهات تأثير المؤشرات الخاصة بقائمة المهام على إضافة قيمة للمنشأة.

جدول رقم (٣)
اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بقائمة المهام للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

الانحراف المعياري	المتوسط	تأثير			لا تأثير	المقياس	المؤشرات الفرعية لمقياس قائمة المهام للمراجعة الداخلية
		تأثير قوي جدا	تأثير قوي	تأثير متوسط			
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩	١٧	٤٨	عدد	١- قيام كل من مدير المراجعة التنفيذي و مشرف المراجعة و لجنة المراجعة بالتعاون لوضع قائمة المهام Mission أو خريطة المهام
		٤٨.٥	٢٤.٥	٧.١	١٩.٩	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١١٧	٧١	٨	٣.٣	عدد	٢- يجب أن تشمل قائمة المهام أسس لتقييم أداء المراجعة الداخلية في ظل الأهداف الموضوعه
		٦٧.٢	٢٩.٥	٥٧	٣٠.٧	نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢	٥٧	٢٣.٧	عدد	٣- يجب أن توضح قائمة المهام مخرجات و نتائج عملية المراجعة الداخلية
		٣٨.٢	٣٨.٢	١٣	١٢	نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤٦	٧٥	٥.٤	٥	عدد	٤- يجب أن تشمل قائمة المهام الفعالة كيفية التوضيح لخطوط المساهمة و المسئولية
		٥٨.٥	٣١.١	١٤	٢٢	نسبة	
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧	١٤	٢٢	عدد	٥- يجب أن توضح قائمة المهام كيفية تخصيص الموارد لمراحل عملية المراجعة الداخلية
		٤٩	٣٦.١	٥٥	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨	٤٠.٧	٣٦.٥	عدد	٦- يجب أن توضح قائمة المهام الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجعة الداخلية لإدارة المنشأة
		١٢٧	٨٠	٣٤	١٤.١	نسبة	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	٥٢.٧	٣٣.٢	١٤.١	٣٤	عدد	٧- يجب أن تعكس قائمة المهام التغيرات في توقعات المستخدمين
		١٠.٢	١٠.٢	٣٧	١٥.٤	نسبة	
٠.٧١١	٤.٢٧	٤٢.٣	٤٢.٣	١٥٧	٦٦	عدد	٨- يجب أن تشمل قائمة المهام كيفية تلبية احتياجات الإدارة
		١٥٧	٦٦	٥	٢.٥	نسبة	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	٦٥.١	٢٧.٤	١٠	١٦	عدد	٩- يجب أن تساهم قائمة المهام في تدعيم تقييمات إدارة المنشأة
		١٣٤	٨١	٤.١	٦.٦	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٤١	٥٥.٦	٣٣.٦	١٥	١٥	عدد	١٠- يجب أن تساهم قائمة المهام في تنظيم و إدارة مخاطر الأعمال للإدارة
		٦٥.٦	٢٨.٢	٦.٢	٤٨	نسبة	
٠.٧٦٩	٤.٢٦	١١٠	٨٣	١٧	١٨	عدد	١١- يجب الربط المباشر بين قائمة المهام للمراجعة الداخلية مع مقياس القيمة لتوقعات المستخدمين
		٤٥.٦	٣٤.٤	١٩.٩	١٧	نسبة	
٠.٩٠٥	٤.٤٢	١٥٣	٥٣	٧.١	٧.٥	عدد	١٢- يجب أن توضح قائمة المهام مهارات و قدرات المراجعين الداخليين المطلوبة لأداء مهام المراجعة الداخلية و كيفية توزيعهم على مهام المراجعة المختلفة
		٦٣.٥	٢٢	٢١	٢٦	نسبة	
٠.٩٦٨	٤.٢٧	١٣٢	٦٢	٨.٧	١٠.٨	عدد	١٣- يجب أن تشمل قائمة المهام على كيفية تحديد المخاطر و تقييم الرقابة الداخلية
		٥٤.٨	٢٥.٧	٢٨	١١.٦	نسبة	
٠.٦٩١	٤.٤١	١٢٨	٨٥	١٨٤	٣٥٠	عدد	١٤- يجب أن توضح قائمة المهام كيفية المشاركة و الفهم الكامل لكل من المستخدمين و المراجعين الداخليين من خلال نظم اتصالات جيدة
		٥٣.١	٣٥.٣	١١.٦	١١.٦	نسبة	
٠.٢٣	٤.٣٤	١٨٨٤	١١٥٢	٥.٠٩	٩.٦٨	عدد	١٥- يجب التعديل في قائمة المهام بصورة متكررة وفقا لمقاييس القيمة الخاصة بتوقعات المستخدمين
		٥٣.٣٦	٣١.٨٧	٩.٦٨	٩.٦٨	نسبة	

و بتحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٩١-٤.٦١) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح ، و من خلال الجدول يتضح الآتي

١- أن ٦٧.٢% من المستقصى منهم ذكروا أن أهداف المراجعة ذات تأثير قوى جدا على قائمة المهام.

٢- أن ٦٣.٥% أفادوا بان تطوير المخاطر و تقييمها ذات تأثير قوى جدا في قائمة المهام.

٣- أن ٣٨.٢% من المستقصى منهم ذكروا إن توضيح و تشمل قائمة المهام مخرجات و نتائج عملية المراجعة فان لها تأثير قوى في حين أن ٢٣.٧% أفادوا أن تأثير محدود قوى على الخطة الإستراتيجية.

٤- أن ٥٢.٧% أفادوا بان مدى أن قائمة المهام يجب أن تعكس التغيرات في توقعات المستخدمين ذات تأثير قوى جدا .

ومن خلال ذلك يتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بقائمة المهام ومدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣٤) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢٣).

وتوجد علاقة ارتباط جوهرية بين متغير قائمة المهام للمراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٧٦% وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.

وفى ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان قائمة المهام للمراجعة الداخلية ذات تأثير جوهري على إضافة قيمة للمنشأة

رابعاً : تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية:

يعتبر تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية من محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، و حتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي:

"توجد علاقة ارتباط جوهرية بين تقييم المخاطر وخطة المراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة" و الهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية كأحدى محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، وبين الجدول رقم (٤) تحليل اتجاهات تأثير مؤشرات تقييم المخاطر وخطة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

جدول رقم (٤)

المخاطر و خطة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

الانحراف المعياري	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	لا تأثير	المقياس	المؤشرات الفرعية لمتغير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧		١٤	٢٢	عدد	١- عدد مرات المراجعات باستخدام خطة المراجعة
		٤٩	٣٦.١		٥.٨	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨			٥٥	عدد	٢-١- نوع خطة المراجعة : خطة مراجعة طويلة الأجل مع تعديلات دورية
		٤٠.٧	٣٦.٥			٢٢.٨	نسبة	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠			٣٤	عدد	٢-ب- نوع خطة المراجعة : خطة مراجعة سنوية مع تعديلات دورية
		٥٢.٧	٣٣.٢			١٤.١	نسبة	
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠٢	١٠٢			٣٧	عدد	٣- يجب أن تشمل خطة المراجعة أنشطة المراجعة الداخلية و إطل لتقييم المخاطر
		٤٢.٣	٤٢.٣			١٥.٤	نسبة	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦			١٢	عدد	٤- يجب ربط تقييم المخاطر بخطة المراجعة الاستراتيجية و مستوى التوكيد الذي تطلبه لجنة المراجعة
		٦٥.١	٢٧.٤			٥	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٤١	١٣٤	٨١			١٠	عدد	٥- تقييم المخاطر يجب أن يسمح للمراجع الداخلي بالأخذ في الاعتبار الإحداث المتوقعة و المؤثرة على تحقيق المنشأة لأهدافها
		٥٥.٦	٣٣.٦			٤.١	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٥٣	١٥٨	٦٨			١٥	عدد	٦- يجب أن تتم عمليات تقييم المخاطر على كل وحدات المنشأة و عملياتها
		٦٥.٦	٢٨.٢			٦.٢	نسبة	
٠.٧٦٩	٤.٢٦	١١٠	٨٣			٤٨	عدد	٧- يجب على المراجع الداخلي تفهم طبيعة نشاط العميل و أنشطته عند تقييم المخاطر
		٤٥.٦	٣٤.٤			١٩.٩	نسبة	
٠.٩٠٥	٤.٤٢	١٥٣	٥٣			١٧	عدد	٨- يجب على المراجع الداخلي تصنيف المخاطر إلى عدة مستويات تشمل المخاطر المرتفعة و المتوسطة و الضعيفة
		٦٣.٥	٢٢			٧.١	نسبة	
٠.٩٦٨	٤.٢٧	١٣٢	٦٢			٢٦	عدد	٩- يجب على المراجع الداخلي عند تقييم مخاطر التشغيل أن تشمل مخاطر الأمان و مخاطر الخطأ و مخاطر الرقابة و مخاطر القس و مخاطر الائتمان
		٥٤.٨	٢٥.٧			٨.٧	نسبة	
٠.٦٩١	٤.٤١	١٢٨	٨٥			٢٨	عدد	١٠-١- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ العوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: درجة تعقد العمليات
		٥٣.١	٣٥.٣			١١.٦	نسبة	
٠.٣٢١	٤.٨٨	٢١٣	٢٨				عدد	١٠-ب- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ العوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: درجة الثقة في الإدارة
		٨٨.٤	١١.٦				نسبة	
٠.٢٤٢	٤.٩٤	٢٢٦	١٥				عدد	١٠-ج- يجب على المراجع الداخلي أن يعتبراً لعوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: التغيرات الأساسية مثل إعادة التنظيم أو إضافة منتجات جديدة
		٩٣.٨	٦.٢				نسبة	
٠.٤٤١	٤.٨٣	٢٠٥	٣٠			٦	عدد	١٠-د- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ العوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: الغش المتوقع حدوثه
		٨٥.١	١٢.٤			٢.٥	نسبة	
٠.٢٨٣	٤.٩١	٢٢٠	٢١				عدد	١٠-هـ- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ العوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: العوامل البيئية
		٩١.٣	٨.٧				نسبة	
١.٢٣١	٣.٥٥	٦٥	٨٩			٨٧	عدد	١٠-و- يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ العوامل المرتبطة بالمخاطر عند التقييم مثل: درجة المنافسة في صناعة العميل
		٢٧	٣٦.٩			٣٦.١	نسبة	
٠.٦٣٩	٤.٤	١١٧	١٠.٤			٢٠	عدد	١١- يجب أن يتم تقييم المخاطر سنويا أو ربع سنوي و يتم التعديل في خطة المراجعة
		٤٨.٥	٤٣.٢			٨.٣	نسبة	

١.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨	عدد	١٢- يجب أن يتم عمل مصفوفة مخاطر تشمل أولويات المخاطر وأنواعها من حيث المخاطر المرتبطة بإعمال الشركة و مخاطر التكنولوجيا و مخاطر الرقابة و مخاطر الإفراط
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣	نسبة	
١.٠١٢	٤.١٨	١١٤	٩٢	٣٥	عدد	١٣- يؤدي استخدام النظرية الإحصائية الخاصة بقياس المخاطر إلى تحسين حكم المراجع الداخلي على قيمة المخاطر
		٤٧.٣	٣٨.٢	١٤.٥	نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥	١٣	١٢	١٤- استخدام المراجعة التحليلية في تحليل المخاطر لتحديد و تقدير مستوى المخاطر النهائية
		٥٨.٥	٣١.١	٥.٤	٥	
١.١٤٢	٣.٧١	٦٥	١.٩	٦٧	عدد	١٥- قيام المراجع بأنشطة استفسارات عن بعض الإجراءات الرقابية التي تتضمن مخاطر
		٢٧	٤٥.٢	٢٧.٨	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨	عدد	١٦- قيام المراجع بأنشطة استشارية للإدارة عن كيفية تنظيم المخاطر
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣	نسبة	
١.٠٠٦	٤.١٥	١١٥	٨٦	٤٠	عدد	١٧- تعتبر نسبة أنشطة المراجعة و الموارد المخصصة لمخاطر الإعمال مؤشر لتقييم المخاطر
		٤٧.٧	٣٥.٧	١٦.٦	نسبة	
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩	١٧	٤٨	١٨- يجب على المراجعة الداخلية أن تستجيب للتحديات في الأهداف الإستراتيجية للمنشأة من أجل تفهم المخاطر المعقدة و تقيمتها
		٤٨.٥	٢٤.٥	٧.١	١٩.٩	
٠.٢١	٤.٣٩	٢٠.٦١	٩٢٨	٠	٨٩	الاجمالي
		٥٧.٧٣	٢٩.٤٨	٠	٦.٢٩	

وتحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٥٥-٤.٩٤) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح و يتراوح بين (٠.٢٤٢ - ١.٢٣١) ، و نجد أن :

- ١- أن ٦٧.٢ % من المستقصى منهم ذكروا أن أهداف المراجعة ذات تأثير قوى جدا على قائمة المهام.
- ٢- ٦٣.٥ % أفادوا بأن تطوير المخاطر و تقييمها ذات تأثير قوى جدا في قائمة المهام.
- ٣- ٣٨.٢ % من المستقصى منهم ذكروا إن توضيح و تشمل قائمة المهام مخرجات و نتائج عملية المراجعة فان لها تأثير قوى.
- ٤- ٢٣.٧ % أفادوا إن تطوير المخاطر ذات تأثير محدود قوى على الخطة الإستراتيجية.
- ٥- أن ٦٧.٢ % أكدوا على أن قيام المراجع الداخلي بأنشطة استشارية عن كيفية تنظيم المخاطر ذات تأثير جوهري على الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.

و من خلال ذلك يتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بتقييم المخاطر وخطة المراجعة الداخلية و مدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣٩) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢١)، وتوجد علاقة ارتباط جوهري

بين متغير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٧١% وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.

و في ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بأن تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية ذات تأثير جوهري على إضافة قيمة للمنشأة

خامسا : العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

يعتبر العمل الميداني للمراجعة الداخلية من محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، و حتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي :

توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين العمل الميداني للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة" والهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير العمل الميداني للمراجعة الداخلية كإحدى محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، و يبين الجدول رقم (٥) تحليل اتجاهات تأثير مؤشرات العمل الميداني للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة.

جدول رقم (٥)

اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

الاتحاف المعيارى	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	لا تأثير	المقياس لا تأثير	المؤشرات الفرعية لمتغير العمل الميداني
٠.٢٦٨	٤.٤٦	١٣١	١١٠				عدد	١- تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحسين و تطوير الأنشطة في القسم الذي تعمل فيه
		٥٤.٤	٤٥.٦				نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢		٥٧		عدد	٢- يحتاج المستثمرون إلى حوكمة أفضل و التي تؤدي إلى الحصول على مراجعة داخلية أعلى جودة
		٣٨.٢	٣٨.٢		٢٣.٧		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٣- احتفاظ المراجعة الداخلية بدليل عن الوقورات مثل إن إجراءات المراجعة الداخلية توصلت إلى وجود مدفوعات مرتين أو هناك غش و من خلال المراجعة الداخلية تم إعادة الأموال للشركة مما يعتبر إضافة قيمة من المراجعة الداخلية من خلال الوقورات
		٥٨.٥	٣١.١		٥		نسبة	
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧		١٤	٢٢	عدد	٤- يجب تحقيق الأهداف الموجودة في خطة المراجعة
		٤٩	٣٦.١		٥.٨	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨			٥٥	عدد	٥- تآنية عمل المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية طبقا للخطة الزمنية الموضوعه
		٤٥.٧	٣٦.٥			٢٢.٨	نسبة	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠			٣٤	عدد	٦- تتم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وضع الموازنات الجارية متعددة السنوات و متضمنة العمل الميداني و تقدير المهارات المطلوبة
		٥٢.٧	٣٣.٢			١٤.١	نسبة	
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠٢	١٠٢			٣٧	عدد	٧- تآنية إعمال المراجعة الداخلية طبقا للمستويات الوظيفية
		٤٢.٣	٤٢.٣			١٥.٤	نسبة	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦		١٢	٦	عدد	٨- إن نتائج المراجعة صحيحة و كافية و ذات أهمية و تتمثل مخرجات عملية المراجعة الداخلية في التوصيات التي تقدم إلى الإدارة لتطوير و تحسين الأنشطة مما يعكس على إضافة قيمة للمنشأة
		٦٥.١	٢٧.٤		٥	٢.٥	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٤١	١٣٤	٨١		١٠	١٦	عدد	٩- عدد عمليات المراجعة المجبولة مؤشر لفعالية عمليات المراجعة الداخلية
		٥٥.٦	٣٣.٦		٤.١	٦.٦	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٥٣	١٥٨	٦٨		١٥		عدد	١٠- فعالية و توقيت الاتصالات تعتبر مؤشر لفعالية عمليات

بين متغير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٧١% وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.

و في ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية ذات تأثير جوهري على إضافة قيمة للمنشأة

خامسا : العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

يعتبر العمل الميداني للمراجعة الداخلية من محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة ، وحتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي :

"توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين العمل الميداني للمراجعة الداخلية و إضافة قيمة للمنشأة" والهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير العمل الميداني للمراجعة الداخلية كإحدى محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، و يبين الجدول رقم (٥) تحليل اتجاهات تأثير مؤشرات العمل الميداني للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة.

جدول رقم (٥)

اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

الاتجاهات المعيارية	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	لا تأثير	المقياس	المؤشرات الفرعية لمتغير العمل الميداني
٠.٢٦٨	٤.٤٦	١٣١	١١٠				عدد	١- تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحسين و تطوير الأنشطة في القسم الذي تعمل فيه
		٥٤.٤	٤٥.٦				نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢		٥٧		عدد	٢- يحتاج المستثمرون إلى حوكمة أفضل و التي تؤدي إلى الحصول على مراجعة داخلية أعلى جودة
		٣٨.٢	٣٨.٢		٢٣.٧		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٣- احتفاظ المراجعة الداخلية بدليل عن الوفورات مثل إن إجراءات المراجعة الداخلية توصلت إلى وجود مدفوعات مرتين أو هناك غش و من خلال المراجعة الداخلية تم إعادة الأموال للشركة مما يعتبر إضافة قيمة من المراجعة الداخلية من خلال الوفورات
		٥٨.٥	٣١.١		٥	٥.٤	نسبة	
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧		١٤	٢٣	عدد	٤- يجب تحقيق الأهداف الموجودة في خطة المراجعة
		٤٩	٣٦.١		٥.٨	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨			٥٥	عدد	٥- تادية عمل المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية طبقا للخطة الزمنية الموضوعية
		٤٠.٧	٣٦.٥			٢٢.٨	نسبة	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠			٣٤	عدد	٦- تتم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وضع الموازنات الجارية متعددة السنوات و متضمنة العمل الميداني و تقدير المهارات المطلوبة
		٥٢.٧	٣٣.٢			١٤.١	نسبة	
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠٢	١٠٢			٣٧	عدد	٧- تادية إعمال المراجعة الداخلية طبقا للمستويات الوظيفية
		٤٢.٣	٤٢.٣			١٥.٤	نسبة	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦		١٢	٦	عدد	٨- إن نتائج المراجعة صحيحة و كافية و ذات أهمية و تتمثل مخرجات عملية المراجعة الداخلية في التوصيات التي تقدم إلى الإدارة لتطوير و تحسين الأنشطة مما ينعكس على إضافة قيمة للمنشأة
		٦٥.١	٢٧.٤		٥	٢.٥	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٤١	١٣٤	٨١		١٠	١٦	عدد	٩- عند عمليات المراجعة المجنولة مؤشر لفعالية عمليات المراجعة الداخلية
		٥٥.٦	٣٣.٦		٤.١	٦.٦	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٥٣	١٥٨	٦٨		١٥		عدد	١٠- فعالية و توقيت الاتصالات تعتبر مؤشر لفعالية عمليات

		٦٥.٦	٢٨.٢	٦.٢	نسبة		المراجعة الداخلية مما يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
٠.٧٦٩	٤.٢٦	١١٠	٨٣		٤٨	عدد	١١- عدد عمليات المراجعة التي تم إنجازها يعتبر مؤشر للفعالية (عدد العمليات التي تمت / عدد العمليات المخططة)
		٤٥.٦	٣٤.٤		١٩.٩	نسبة	
٠.٩٠٥	٤.٤٢	١٥٣	٥٣	١٧	١٨	عدد	١٢- توقيت التغذية المرتدة للأداء مع بين لجنة المراجعة و مدير المراجعة الداخلية التنفيذي هو مؤشر لفعالية عمليات المراجعة الداخلية
		٦٣.٥	٢٢	٧.١	٧.٥	نسبة	
٠.٩٦٨	٤.٢٧	١٣٢	٦٢	٢١	٢٦	عدد	١٣- الوقت المباشر و الوقت غير المباشر للمراجعين الداخليين هو مؤشر للأداء
		٥٤.٨	٢٥.٧	٨.٧	١٠.٨	نسبة	
٠.٦٩١	٤.٤١	١٢٨	٨٥		٢٨	عدد	١٤- يجب أن يهتم المراجع الداخلي بعوامل حوكمة الشركات وفقا للمعايير
		٥٣.١	٣٥.٣		١١.٦	نسبة	
٠.٣٢١	٤.٨٨	٢١٣	٢٨			عدد	١٥- توفر وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة لحوكمة الشركات طبقا لمعايير المراجعة مما يؤدي إلى جودة الأداء
		٨٨.٤	١١.٦			نسبة	
٠.٢٤٢	٤.٩٤	٢٢٦	١٥			عدد	١٦- تعتبر المنشآت التي لديها قسم للمراجعة الداخلية أكثر اكتشافا للأخطاء و الحد منها مما يحسن الأداء و يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٩٣.٨	٦.٢			نسبة	
٠.٤٤١	٤.٨٣	٢٠٥	٣٠		٦	عدد	١٧- نسبة الساعات الفعلية إلى الساعات المخططة هي مؤشر للأداء (الساعات الفعلية / الساعات المخططة)
		٨٥.١	١٢.٤		٢.٥	نسبة	
٠.٢٨٣	٤.٩١	٢٢٠	٢١			عدد	١٨- معدل دوران العمالة (المراجعين الداخليين) مؤشر للأداء
		٩١.٣	٨.٧			نسبة	
١.٢٣١	٣.٥٥	٦٥	٨٩	٨٧		عدد	١٩- المعرفة العميقة و المتخصصة في صناعة العميل هي مؤشر للأداء
		٢٧	٣٦.٩	٣٦.١		نسبة	
٠.٦٣٩	٤.٤	١١٧	١٠.٤		٢٠	عدد	٢٠- يجب استخدام أفضل التطبيقات و الأساليب الخاصة بصناعة العميل
		٤٨.٥	٤٣.٢		٨.٣	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨		عدد	٢١- يجب استخدام أسلوب تحليل البيانات في كل مراحل المراجعة
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣		نسبة	
١.٠١٢	٤.١٨	١١٤	٩٢	٣٥		عدد	٢٢- استخدام الخرائط للعمليات الخاصة ببرنامج المراجعة و وضع فترة زمنية للإلتهاء من مراحل عملية المراجعة مؤشر جيد للأداء
		٤٧.٣	٣٨.٢	١٤.٥		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥	١٣	١٢	عدد	٢٣- النتائج المرضية لقوائم الاستقصاء في المراجعة الداخلية هي مؤشر لفعالية المراجعة الداخلية
		٥٨.٥	٣١.١	٥.٤	٥	نسبة	
١.١٤٢	٣.٧١	٦٥	١٠.٩	٦٧		عدد	٢٤- وجود نظام تغذية مرتدة مع توقعات المستخدمين هو مؤشر للأداء
		٢٧	٤٥.٢	٢٧.٨		نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨		عدد	٢٥- ٢٥- الاستقلال و الموضوعية للمراجع الداخلي من خلال: تبعية المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية للمدير التنفيذي بالشركة
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣		نسبة	
١.٠٠٦	٤.١٥	١١٥	٨٦	٤٠		عدد	٢٥- ٢٥- الاستقلال و الموضوعية للمراجع الداخلي من خلال: تبعية المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية للإدارة التقنية بالشركة
		٤٧.٧	٣٥.٧	١٦.٦		نسبة	
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩	١٧	٤٨	عدد	٢٥- ٢٥- الاستقلال و الموضوعية للمراجع الداخلي من خلال: تبعية المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية لمجلس الإدارة بالشركة
		٤٨.٥	٢٤.٥	٧.١	١٩.٩	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨		عدد	٢٥- ٢٥- الاستقلال و الموضوعية للمراجع الداخلي من خلال: تبعية المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية للجنة المراجعة تعتبر مؤشر جيد للأداء
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣		نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢	٥٧		عدد	٢٦- يجب الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية وقواعد آداب و سلوك المهنة
		٣٨.٢	٣٨.٢	٢٣.٧		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥	١٣	١٢	عدد	٢٧- الوقت المستغرق في تخطيط المراجعة الداخلية يعتبر مؤشر للأداء
		٥٨.٥	٣١.١	٥.٤	٥	نسبة	
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧	١٤	٢٢	عدد	٢٨- الوقت المستغرق في العمل الميداني للمراجعة الداخلية يعتبر مؤشر للأداء
		٤٩	٣٦.١	٥.٨	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨		٥٥	عدد	٢٩- الوقت المستغرق في إصدار تقرير المراجعة الداخلية

		٤٠.٧	٣٦.٥		٢٢.٨	نسبة	يعتبر مؤشر للأداء	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠		٣٤	عدد	٣٠- عدد الأيام المستخدمة في تخطيط المراجعة الداخلية	
		٥٢.٧	٣٣.٢		١٤.١	نسبة	يعتبر مؤشر للأداء	
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠.٢	١٠.٢		٣٧	عدد	٣١- عدد الأيام المستخدمة في العمل الميداني للمراجعة	
		٤٢.٣	٤٢.٣		١٥.٤	نسبة	الداخلية يعتبر مؤشر للأداء	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦	١٢	٦	عدد	٣٢- عدد الأيام المستخدمة في إصدار تقرير المراجعة	
		٦٥.١	٢٧.٤	٥	٢.٥	نسبة	الداخلية يعتبر مؤشر للأداء	
٠.٧٩١	٤.٤١	١٣٤	٨١	١٠	١٦	عدد	٣٣- استخدام المراجعة التحليلية في عمليات المراجعة	
		٥٥.٦	٣٣.٦	٤.١	٦.٦	نسبة	الداخلية يعتبر مؤشر للأداء	
٠.٧٩١	٤.٥٣	١٥٨	٦٨	١٥		عدد	٣٤- يجب استخدام خرائط التدفق للبيانات في عمليات	
		٦٥.٦	٢٨.٢	٦.٢		نسبة	المراجعة الداخلية	
٠.٧٦٩	٤.٢٦	١١٠	٨٣		٤٨	عدد	٣٥- يجب استخدام نماذج موحدة في الفحص و الملاحظات و	
		٤٥.٦	٣٤.٤		١٩.٩	نسبة	النتائج	
٠.٩٠٥	٤.٤٢	١٥٣	٥٣	١٧	١٨	عدد	٣٦- عند طلبات الإدارة المنفذة من المراجعة الداخلية (عدد	
		٦٣.٥	٢٢	٧.١	٧.٥	نسبة	الطلبات المنفذة / اجمالي عدد طلبات الإدارة) هو مؤشر للأداء	
٠.٩٦٨	٤.٢٧	١٣٢	٦٢	٢١	٢٦	عدد	٣٧- يجب على المراجعة الداخلية أن تستجيب للتغيرات في	
		٥٤.٨	٢٥.٧	٨.٧	١٠.٨	نسبة	الأهداف الإستراتيجية للشركة من أجل تفهم المخاطر و تنفيذها	
٠.٦٩١	٤.٤١	١٢٨	٨٥		٢٨	عدد	٣٨- الخبرة المهنية للمراجع الداخلي لمقبلة و تقييم المخاطر	
		٥٣.١	٣٥.٣		١١.٦	نسبة	من خلال رؤية جديدة هي مؤشر للأداء	
٠.٣٢١	٤.٨٨	٢١٣	٢٨			عدد	٣٩- تنظيم أنشطة المخاطر وإجراء التعديلات على برنامج	
		٨٨.٤	١١.٦			نسبة	المراجعة مؤشر للأداء	
٠.٢٤٢	٤.٩٤	٢٢٦	١٥			عدد	٤٠- يجب تخصيص المراجعين وفقاً للتخصص و المعرفة	
		٩٣.٨	٦.٢			نسبة	المهنية على الأنشطة الموجودة في برنامج المراجعة	
٠.٤٤١	٤.٨٣	٢.٥	٣.٠		٦	عدد	٤١- عدد ساعات العمل المستفادة من المراجع الداخلي للعمل	
		٨٥.١	١٢.٤		٢.٥	نسبة	مع المراجع الخارجي	
٠.٢٨٣	٤.٩١	٢٢٠	٢١			عدد	٤٢- يجب التنسيق بين أعمال و أنشطة المراجع الداخلي و	
		٩١.٣	٨.٧			نسبة	المراجع الخارجي	
١.٢٣١	٣.٥٥	٦٥	٨٩	٨٧		عدد	٤٣- يؤدي التنسيق غير الجيد بين أنشطة المراجعة الداخلية	
		٢٧	٣٦.٩	٣٦.١		نسبة	و الخارجية إلى عدم فعالية و كفاءة المراجعة الداخلية	
٠.٦٣٩	٤.٤	١١٧	١٠.٤		٢٠	عدد	٤٤- نسبة تنفيذ المخطط من برنامج المراجعة هو مؤشر	
		٤٨.٥	٤٣.٢		٨.٣	نسبة	للأداء (الفعلي / المخطط)	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨		عدد	٤٥- نسبة التوصيات المنفذة من نتائج المراجعة الداخلية من	
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣		نسبة	جنب الإدارة هي مؤشر للأداء (التوصيات المنفذة / اجمالي التوصيات)	
١.٠١٢	٤.١٨	١١٤	٩٢	٣٥		عدد	٤٦- استخدام المراجعة الداخلية لبرنامج توكيد للجودة و	
		٤٧.٣	٣٨.٢	١٤.٥		نسبة	التحسين المستمر هو مؤشر للأداء	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥	١٣	١٢	عدد	٤٧- تقييم المراجعة الداخلية من لجنة المراجعة هو مؤشر	
		٥٨.٥	٣١.١	٥.٤	٥	نسبة	للأداء	
١.١٤٢	٣.٧١	٦٥	١٠.٩	٦٧		عدد	٤٨- تقييم المراجعة الداخلية من العملاء هو مؤشر للأداء	
		٢٧	٤٥.٢	٢٧.٨		نسبة		
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١	٨		عدد	٤٩- الالتزام بالقوانين و معايير صناعة العميل هو مؤشر	
		٦٧.٢	٢٩.٥	٣.٣		نسبة	للأداء	
٠.٢١	٤.٣٧	٢٢٠.٦	١١٩.٦	٠	٣٩.٦	٥٨	عدد	جملة
		٥٦.٢٨	٢٩.٧٤	٠	٦.٣٩	٥.٦٧	نسبة	

و تحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٧١-٤.٩٤) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح و يراوح بين (٠.٢٤٢ - ١.١٥١) ، ونجد أن :

- ١- ٥٤.٤% من المستقصى منهم أكدوا أن وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى تحسين وتطوير الأنشطة بتأثير قوى جدا.
- ٢- أن ٨٨.٤ % أفادوا بان وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة فعالة لحوكمة الشركات بتأثير قوى جدا.
- ٣- أن ٥٨.٥% من المستقصى منهم أكدوا على أهمية الوفورات التي تحققها المراجعة.
- ٤- أن ٦٣.٥% أكدوا على أهمية التأثير القوي جدا على توقيت التغذية المرتدة بين لجنة المراجعة و مدير المراجعة التنفيذي.
- ٥- أن ٦٥.١% من المستقصى منهم أكدوا على أن نتائج المراجعة الصحيحة و الكافية ذات تأثير قوى جدا.
- ٦- أن ٨٥.١% أكدوا على أن نسبة الساعات الفعلية إلى الساعات المخططة ذات تأثير جوهري على العمل الميداني للمراجعة الداخلية.
- ٧- بالنسبة للاستقلال و الموضوعية أن ٦٧.٢% أكدوا على أن تبيعه المراجع الداخلي للمدير التنفيذي لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني و كذلك أكدوا على أهمية تبعية مدير المراجعة التنفيذي للجنة المراجعة.
- ٨- أن ٨٨.٤% أكدوا أن تنظيم المخاطر لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.
- ٩- أن ٩٣.٨% أكدوا أن تخصيص المراجعين على الأنشطة وفقا للتخصص و المعرفة لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.
- ١٠- أن ٦٧.٢% أكدوا على أن الالتزام بالقوانين و اللوائح لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.
- ١١- أن ٦٣.٥% من المستقصى منهم أفادوا بان عدد طلبات الإدارة المنفذة من المراجعة الداخلية لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.

و من خلال ذلك يتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية و مدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣٧) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢١)، وتوجد علاقة ارتباط جوهريه

و تحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٧١-٤.٩٤) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح و يراوح بين (٠.٢٤٢ - ١.١٥١) ، ونجد أن :

١- ٥٤.٤% من المستقصى منهم أكدوا أن وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى تحسين وتطوير الأنشطة بتأثير قوى جدا.

٢- أن ٨٨.٤ % أفادوا بان وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة فعالة لحوكمة الشركات بتأثير قوى جدا.

٣- أن ٥٨.٥% من المستقصى منهم أكدوا على أهمية الوفورات التي تحققها المراجعة.

٤- أن ٦٣.٥% أكدوا على أهمية التأثير القوي جدا على توقيت التغذية المرتدة بين لجنة المراجعة و مدير المراجعة التنفيذي.

٥- ان ٦٥.١% من المستقصى منهم أكدوا على أن نتائج المراجعة الصحيحة و الكافية ذات تأثير قوى جدا.

٦- أن ٨٥.١% أكدوا على أن نسبة الساعات الفعلية إلى الساعات المخططة ذات تأثير جوهري على العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

٧- بالنسبة للاستقلال و الموضوعية أن ٦٧.٢% أكدوا على أن تبعيه المراجع الداخلي للمدير التنفيذي لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني و كذلك أكدوا على أهمية تبعية مدير المراجعة التنفيذي للجنة المراجعة.

٨- أن ٨٨.٤% أكدوا أن تنظيم المخاطر لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.

٩- أن ٩٣.٨% أكدوا أن تخصيص المراجعين على الأنشطة وفقا للتخصص و المعرفة لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.

١٠- أن ٦٧.٢% أكدوا على أن الالتزام بالقوانين و اللوائح لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.

١١- أن ٦٣.٥% من المستقصى منهم أفادوا بان عدد طلبات الإدارة المنفذة من المراجعة الداخلية لها تأثير قوى جدا على العمل الميداني.

و من خلال ذلك يتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية و مدى تأثيرها على إضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي المتغير (٤.٣٧) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢١)، وتوجد علاقة ارتباط جوهري

بين متغير العمل الميداني للمراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٨٤% وذات دلالة إحصائية عن مستوي معنوية ١%.

و في ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان العمل الميداني للمراجعة الداخلية ذات تأثير جوهري على إضافة قيمة للمنشأة.

سادسا : القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية :

تعتبر القدرات والتأهيل لفريق المراجعة الداخلية من محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية، والذي يعتقد الباحث أنها تؤثر على إضافة قيمة للمنشأة، وحتى يتمكن الباحث من اختبار مدى تأثير هذا المتغير على القيمة المضافة للمنشأة ، فقد تم صياغة الفرض التالي :

توجد علاقة ارتباط جوهرية بين القدرات والتأهيل لفريق المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة

والهدف من اختبار هذا الفرض هو بيان مدى تأثير القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية كإحدى محاور البناء التكتيكي لوظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، وببين الجدول رقم (٦) تحليل اتجاهات تأثير مؤشرات القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية إضافة قيمة للمنشأة

جدول رقم (٦)

اتجاهات تأثير المؤشرات المتعلقة بالقدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة

الاتحراف المعياري	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	لا تأثير	المقياس	المؤشرات المتعلقة بالقدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية	
								عدد	نسبة
١.٠٦	٤.١٥	١١٥	٨٦		٤٠		عدد	١-أ- المستوى التطبيعي لكل من : مدير المراجعة الداخلية التنفيذي	
		٤٧.٧	٣٥.٧		١٦.٦		نسبة		
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩		١٧	٤٨	عدد	١-ب- المستوى التطبيعي لكل من : مديرين المراجعة الداخلية	
		٤٨.٥	٢٤.٥		٧.١	١٩.٩	نسبة		
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	١-ج- المستوى التطبيعي لكل من : المشرفين في المراجعة الداخلية	
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة		
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢		٥٧		عدد	١-د- المستوى التطبيعي لكل من : أعضاء فريق المراجعة الداخلية	
		٣٨.٢	٣٨.٢		٢٣.٧		نسبة		
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٢-أ- متوسط سنوات الخبرة في مهنة المراجعة الداخلية لكل من : مدير المراجعة الداخلية التنفيذي	
		٥٨.٥	٣١.١		٥.٤	٥	نسبة		
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧		١٤	٢٢	عدد	٢-ب- متوسط سنوات الخبرة في مهنة المراجعة الداخلية لكل من : مديرين المراجعة الداخلية	
		٤٩	٣٦.١		٥.٨	٩.١	نسبة		
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨			٥٥	عدد	٢-ج- متوسط سنوات الخبرة في مهنة المراجعة الداخلية لكل من : المشرفين في المراجعة الداخلية	
		٤٠.٧	٣٦.٥			٢٢.٨	نسبة		
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠			٣٤	عدد	٢-د- متوسط سنوات الخبرة في مهنة المراجعة الداخلية لكل من : أعضاء فريق المراجعة الداخلية	
		٥٢.٧	٣٣.٢			١٤.١	نسبة		
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠٢	١٠٢			٣٧	عدد	٢-أ- متوسط سنوات الخبرة في الصناعة لكل من : مدير المراجعة الداخلية التنفيذي	
		٤٢.٣	٤٢.٣			١٥.٤	نسبة		
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦			١٢	عدد	٢-ب- متوسط سنوات الخبرة في الصناعة لكل من : مديرين المراجعة الداخلية	
		٦٥.١	٢٧.٤			٥	نسبة		

٠,٧٩١	٤,٤١	١٣٤	٨١	١٠	١٦	عدد	٣-ج. متوسط سنوات الخبرة في الصناعة لكل من : المشرفين في المراجعة الداخلية
		٥٥,٦	٣٣,٦	٤,١	٦,٦	نسبة	
٠,٧٩١	٤,٥٣	١٥٨	٦٨	١٥		عدد	٣-د. متوسط سنوات الخبرة في الصناعة لكل من : أعضاء فريق المراجعة الداخلية
		٦٥,٦	٢٨,٢	٦,٢		نسبة	
٠,٧٦٩	٤,٢٦	١١٠	٨٣		٤٨	عدد	٤-أ. عدد ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة لكل من: مدير المراجعة الداخلية التنفيذي
		٤٥,٦	٣٤,٤		١٩,٩	نسبة	
٠,٩٠٥	٤,٤٢	١٥٣	٥٣	١٧	١٨	عدد	٤-ب. عدد ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة لكل من: مديري المراجعة الداخلية
		٦٣,٥	٢٢	٧,١	٧,٥	نسبة	
٠,٩٦٨	٤,٢٧	١٣٢	٦٢	٢١	٢٦	عدد	٤-ج. عدد ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة لكل من: المشرفين في المراجعة الداخلية
		٥٤,٨	٢٥,٧	٨,٧	١٠,٨	نسبة	
٠,٦٩١	٤,٤١	١٢٨	٨٥		٢٨	عدد	٤-د. عدد ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة لكل من: أعضاء فريق المراجعة الداخلية
		٥٣,١	٣٥,٣		١١,٦	نسبة	
٠,٣٢١	٤,٨٨	٢١٣	٢٨			عدد	٥- تقييم الكفاءة و الفعالية في عمليات المراجعة الداخلية من خلال مقاييس الأداء
		٨٨,٤	١١,٦			نسبة	
٠,٢٤٢	٤,٩٤	٢٢٦	١٥			عدد	٦-ا. التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : قائمة المهام للتأكد من تقييم العمليات
		٩٣,٨	٦,٢			نسبة	
٠,٤٤١	٤,٨٣	٢٠٥	٣٠		٦	عدد	٦-ب. التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : استخدام نظم الوقت
		٨٥,١	١٢,٤		٢,٥	نسبة	
٠,٢٨٣	٤,٩١	٢٢٠	٢١			عدد	٦-ج. التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : تقارير خطة المراجعة و المنفعة منها
		٩١,٣	٨,٧			نسبة	
١,٢٣١	٣,٥٥	٦٥	٨٩		٨٧	عدد	٦-د. التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : استخدام المقاييس المرجعية في التقييم
		٢٧	٣٦,٩		٣٦,١	نسبة	
٠,٦٣٩	٤,٤	١١٧	١٠٤		٢٠	عدد	٦-هـ. التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : وفورات التكلفة
		٤٨,٥	٤٣,٢		٨,٣	نسبة	
٠,٦٦٣	٤,٦١	١٦٢	٧١		٨	عدد	٧-ا. التقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : عمل لقاءات دورية للتقييم
		٦٧,٢	٢٩,٥		٣,٣	نسبة	
١,٠١٢	٤,١٨	١١٤	٩٢		٣٥	عدد	٧-ب. التقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : استخدام المقاييس المرجعة
		٤٧,٣	٣٨,٢		١٤,٥	نسبة	
٠,٨١٩	٤,٤٣	١٤١	٧٥		١٣	عدد	٧-ج. التقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : التقييم من خلال المراجع الداخلي المتخصص
		٥٨,٥	٣١,١		٥,٤	نسبة	
١,١٤٢	٣,٧١	٦٥	١٠٩		٦٧	عدد	٨-ا. التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : تقييم مستقل و خارجي
		٢٧	٤٥,٢		٢٧,٨	نسبة	
٠,٦٦٣	٤,٦١	١٦٢	٧١		٨	عدد	٨-ب. التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : يتم كل فترة معينة
		٦٧,٢	٢٩,٥		٣,٣	نسبة	
١,٠٠٦	٤,١٥	١١٥	٨٦		٤٠	عدد	٨-ج. التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : يتم من خلال لجنة المراجعة
		٤٧,٧	٣٥,٧		١٦,٦	نسبة	
٠,٩٧٥	٤,١٥	١١٧	٥٩		١٧	عدد	٨-د. التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : يتم من خلال المراجع الخارجي
		٤٨,٥	٢٤,٥		٧,١	نسبة	
٠,٦٦٣	٤,٦١	١٦٢	٧١		٨	عدد	٨-هـ. التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال المقاييس التالية : يتم من خلال مجلس الإدارة
		٦٧,٢	٢٩,٥		٣,٣	نسبة	
١,١٥١	٣,٩١	٩٢	٩٢		٥٧	عدد	٩- تقييم مدى التطور في منظومة العمل في المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة
		٣٨,٢	٣٨,٢		٢٣,٧	نسبة	
٠,٨١٩	٤,٤٣	١٤١	٧٥		١٣	عدد	١٠- التقييم و الموافقة على خطة المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة
		٥٨,٥	٣١,١		٥,٤	نسبة	
٠,٨٥٨	٤,٢٨	١١٨	٨٧		١٤	عدد	١١- التقييم و الموافقة على خريطة أنشطة المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة
		٤٩	٣٦,١		٥,٨	نسبة	
٠,٧٧٨	٤,١٨	٩٨	٨٨		٥٥	عدد	١٢- التقييم و الموافقة على خطة أنشطة المراجعة الداخلية و الموارد اللازمة من جانب لجنة المراجعة
		٤٠,٧	٣٦,٥		٢٢,٨	نسبة	

٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠		٣٤	عدد	١٢- الموافقة على ملخص عمليات المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة
		٥٢.٧	٣٣.٢		١٤.١	نسبة	
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩		١٧	عدد	١٤- عدد اللقاءات السنوية بين مدير المراجعة الداخلية التنفيذي ولجنة المراجعة
		٤٨.٥	٢٤.٥		٧.١	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨	عدد	١٥- الاتصالات المباشرة بين مدير المراجعة الداخلية التنفيذي ولجنة المراجعة
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣	نسبة	
٠.٢١	٤.٣٥	٢٠٣٣	١٢٥٢	٠	٢٧٣	عدد	الإجمالي
		٥٥.٩	٣٠.٤	٠	٦.٩	نسبة	

وتحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المقاييس الإحصائية المتمثلة في المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٩١-٤.٦١) وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح و يراوح بين (٠.٢٨٣ - ١.١٥١) ، ونجد أن :

١- بالنسبة للمستوى التعليمي أفادت إجابات المستقصى منهم إن:

- (أ). ٤٧.٧% من المستقصى منهم أكدوا أن المستوى التعليمي لمدير المراجعة التنفيذي له تأثير قوى جدا.
- (ب). ٦٧.٢% من المستقصى منهم أكدوا أن المستوى التعليمي لمشرف المراجعة الداخلية له تأثير قوى جدا.
- (ج). في حين أن ٣٨.٢% أكدوا على أن المستوى التعليمي لفريق المراجعة الداخلية له تأثير قوى

٢- بالنسبة لمتوسط سنوات الخبرة أفادت إجابات المستقصى منهم أن:

- (أ). ٥٨.٥% أوضحوا أن متوسط سنوات الخبرة لمدير المراجعة التنفيذي له تأثير قوى جدا.
- (ب). ٥٢.٧% أفادوا بأن متوسط سنوات الخبرة لأعضاء فريق المراجعة له تأثير قوى جدا.
- (ج). بالنسبة للخبرة بصناعة العميل نجد أن ٦٥.١% أكدوا أن متوسط سنوات الخبرة في صناعة العميل لمدير المراجعة الداخلية لها تأثير قوى جدا ، في حين إن ٦٥.٦% أكدوا نفس التأثير بالنسبة لأعضاء فريق المراجعة

٣- بالنسبة لساعات التدريب أفاد المستقصى منهم بالاتي:

- (أ). أن ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة ذات تأثير قوى جدا بنسبة ٦٣.٥% بالنسبة لمديري المراجعة.
- (ب). بالنسبة لفريق المراجعة أن ساعات التدريب على الأساليب التكنولوجية الحديثة ذات تأثير قوى جدا بنسبة ٥٣.١%.

٤- بالنسبة للتقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية كانت اتجاهات المستقصى منهم كما يلي :

- (أ). أن التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال مقياس تقارير خطة المراجع و المنفذ منها له تأثير قوى بنسبة ٩١.٣%.
- (ب). أن التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال مقياس المقاييس المراجعة له تأثير قوى بنسبة ٣٦.٩%.
- (ج). التقييم الذاتي الداخلي المستمر لجودة المراجعة الداخلية من خلال مقياس وفورات التكلفة له تأثير قوى بنسبة ٤٨.٥%

٥- بالنسبة للتقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية كانت اتجاهات المستقصى منهم كما يلي:

- (أ). أن التقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية من خلال عمل لقاءات دورية له تأثير قوى جدا بنسبة ٦٧.٢%.
- (ب). أن التقييم الذاتي الداخلي الدوري لجودة المراجعة الداخلية من خلال استخدام المقاييس المرجعية له تأثير قوى جدا بنسبة ٤٧.٣%

٦- أن التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية من خلال مجلس الإدارة له تأثير قوى جدا بنسبة ٦٧.٢%.

٧- أن التقييم و الموافقة على خطة المراجعة لها تأثير قوى جدا بنسبة ٥٨.٥%.

٨- أن الاتصالات المباشرة بين مدير المراجعة الداخلي و لجنة المراجعة لها تأثير قوى جدا بنسبة ٦٧.٢%.

ومن خلال ذلك يتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بالقدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣٥) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢١)، وتوجد علاقة ارتباط جوهرية بين متغير القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة حيث يبلغ معامل ارتباط بيرسون ٨٦% وذات دلالة إحصائية عن مستوي معنوية ١%.

و في ضوء ذلك يتم قبول هذا الفرض بان القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية ذات

تأثير جوهرى على إضافة قيمة للمنشأة

القيمة المضافة للمنشأة من المراجعة الداخلية :

أن آراء و اتجاهات المستقصى منهم فيما يتعلق بمؤشرات القيمة المضافة للمنشأة يوضحها

الجدول التالي

الجدول رقم (٧)
المؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة

الاحتراف المعياري	المتوسط	تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	تأثير لا تأثير	المقيس لا تأثير	المؤشرات الفرعية لمقيس إضافة القيمة للمنشأة
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	١- يعتبر نسبة اكتمال خطة المراجعة الداخلية مؤشر لإضافة القيمة
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.٠١٢	٤.١٨	١١٤	٩٢		٣٥		عدد	٢- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتنظيم و إدارة المخاطر بطريقة سليمة مما يؤدي إلى تحسين عمليات الشركة و يعتبر إضافة قيمة من المراجعة الداخلية للمنشأة
		٤٧.٣	٣٨.٢		١٤.٥		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٣- إن قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على الاستجابة للأحداث غير العادية و المؤثرة على نشاط المنشأة هي مؤشر إضافة قيمة للمنشأة
		٥٨.٥	٣١.١		٥.٤	٥	نسبة	
١.١٤٢	٣.٧١	٦٥	١٠٩		٦٧		عدد	٤- تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية إلى التقييم الفعال للرقابة الداخلية ومخاطرها واكتشاف نقاط الضعف واقتراح التطوير من جانب المراجع الداخلي مما يؤدي إلى تحسين عمليات المنشأة ويعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٢٧	٤٥.٢		٢٧.٨		نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	٥- إن إعداد التقرير ذات الجودة العالية و في التوقيت المناسب من المراجعة الداخلية يعتبر إضافة قيمة من المراجعة الداخلية للمنشأة
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.٠٠٦	٤.١٥	١١٥	٨٦		٤٠		عدد	٦- قيام وظيفة المراجعة الداخلية بتحديد إجراء رقابي لتحسين عمليات الشركة بتكلفة أقل من تكلفة الإجراء المطبق حاليا تعتبر إضافة قيمة من المراجعة الداخلية للمنشأة
		٤٧.٧	٣٥.٧		١٦.٦		نسبة	
٠.٩٧٥	٤.١٥	١١٧	٥٩		١٧	٤٨	عدد	٧- تعزيز وظيفة تقديم خدمات استشارية من المراجعة الداخلية للإدارة لدعم القرارات الاستراتيجية في المنشأة و إدارة مخاطر الأعمال يؤدي إلى تعزيز الموقف التنافسي للشركة و تعتبر قيمة مضافة من المراجعة الداخلية للمنشأة
		٤٨.٥	٢٤.٥		٧.١	١٩.٩	نسبة	
٠.٦٦٣	٤.٦١	١٦٢	٧١		٨		عدد	٨- إن حماية حقوق المساهمين من خلال المؤشرات التالية يعتبر إضافة قيمة للمنشأة : تطوير البيئة الرقابية
		٦٧.٢	٢٩.٥		٣.٣		نسبة	
١.١٥١	٣.٩١	٩٢	٩٢		٥٧		عدد	٨- إن حماية حقوق المساهمين من خلال المؤشرات التالية يعتبر إضافة قيمة للمنشأة : تخفيض التكاليف
		٣٨.٢	٣٨.٢		٢٣.٧		نسبة	
٠.٨١٩	٤.٤٣	١٤١	٧٥		١٣	١٢	عدد	٨- إن حماية حقوق المساهمين من خلال المؤشرات التالية يعتبر إضافة قيمة للمنشأة : تخفيض رأس المال العامل
		٥٨.٥	٣١.١		٥.٤	٥	نسبة	
٠.٨٥٨	٤.٢٨	١١٨	٨٧		١٤	٢٢	عدد	٨- إن حماية حقوق المساهمين من خلال المؤشرات التالية يعتبر إضافة قيمة للمنشأة : زيادة التدفقات النقدية
		٤٩	٣٦.١		٥.٨	٩.١	نسبة	
٠.٧٧٨	٤.١٨	٩٨	٨٨			٥٥	عدد	٩- قيام وظيفة المراجعة الداخلية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تعتبر قيمة مضافة من المراجعة الداخلية للمنشأة
		١٠.٧	٣٦.٥		٢٢.٨		نسبة	
٠.٧٢٢	٤.٣٩	١٢٧	٨٠			٣٤	عدد	١٠- مدى مساهمة قائمة المهام في تدعيم تقييمات إدارة المنشأة يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٥٢.٧	٣٣.٢		١٤.١		نسبة	
٠.٧١١	٤.٢٧	١٠٢	١٠٢			٣٧	عدد	١١- مدى مساهمة قائمة المهام في تلبية احتياجات الإدارة يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٤٢.٣	٤٢.٣		١٥.٤		نسبة	
٠.٧٧٥	٤.٥٣	١٥٧	٦٦		١٢	٦	عدد	١٢- قيام المراجعة الداخلية بتقديم أنشطة استشارية للإدارة عن كيفية تنظيم المخاطر يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٦٥.١	٢٧.٤		٥	٢.٥	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٤١	١٣٤	٨١		١٠	١٦	عدد	١٣- تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحسين و تطوير الأنشطة في القسم الذي تعمل فيه مما يعتبر إضافة قيمة للمنشأة
		٥٥.٦	٣٣.٦		٤.١	٦.٦	نسبة	
٠.٧٩١	٤.٥٣	١٥٨	٦٨		١٥		عدد	١٤- توفر وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة لحكومة الشركات طبقا لمعايير المراجعة مما يؤدي إلى جودة الأداء
		٦٥.٦	٢٨.٢		٦.٢		نسبة	
٠.٢٤٠٦	٤.٣١١٤	٢١٩٥	١٣٧٣		٣١٧	٢٤٢	عدد	جملة
		٥٢.٨٤	٣٣.٥٢		٧.٧٤	٥.٩١	نسبة	

و تحليل النتائج الواردة في هذا الجدول يتضح ما يلي :

يتضح من البيانات السابقة الموافقة العالية لغالبية أفراد عينة الدراسة حيث أن المتوسط لمعظم المؤشرات يتراوح بين (٣.٧١-٤.٦١) ، وكذلك الانحراف المعياري الذي يقل في معظم المؤشرات عن الواحد الصحيح و يتراوح بين (٠.٦٦٣ - ١.١٥١) ، و من خلال الجدول يتضح ما يلي :

١- أن نسبة اكتمال خطة المراجعة الداخلية هي مؤشر لإضافة القيمة بنسبة ٦٧.٢% و ذات تأثير قوى جدا .

٢- إن قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على الاستجابة للأحداث غير العادية و المؤثرة على نشاط المنشأة هي مؤشر لإضافة قيمة للمنشأة بتأثير قوى جدا و بنسبة ٥٨.٥% .

٣- إن إعداد التقارير ذات الجودة العالية و في التوقيت المناسب من المراجعة الداخلية هي إضافة قيمة من المراجعة الداخلية للمنشأة و ذات تأثير قوى جدا بنسبة ٦٧.٢% .

٤- إن حماية حقوق المساهمين من خلال تخفيض التكاليف هي إضافة قيمة للمنشأة ذات تأثير قوى .

٥- أن ٥٨.٥% من المستقصى منهم أكدوا على إن حماية حقوق المساهمين من خلال تخفيض رأس المال العامل هو مؤشر إضافة قيمة للمنشأة و ذات تأثير قوى جدا .

٦- أن ٦٥.١% أكدوا على أن تقديم الخدمات الاستشارية الخاصة بتنظيم المخاطر هو إضافة للقيمة و ذات تأثير قوى جدا .

ويتضح أن كافة أسئلة الاستبيان الخاصة بالمؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة أنها ذات تأثير قوى و قوى جدا على متغير إضافة القيمة للمنشأة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المتغير (٤.٣١) والانحراف المعياري الاجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٢٤١)

النموذج المقترح

لبناء و تطوير إستراتيجية وظيفة المراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة

أولاً : تكوين النموذج : المتغيرات المستقلة تشمل :

- ١- توقعات المستخدمين
- ٢- الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية
- ٣- قائمة المهام للمراجعة الداخلية
- ٤- تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية
- ٥- العمل الميداني للمراجعة الداخلية
- ٦- القدرات و المهارات لفريق المراجعة الداخلية

المتغير التابع :

القيمة المضافة من المراجعة الداخلية

وكانت النتائج الإحصائية كما يلي :

أولاً: معامل الارتباط بين المتغيرات الرئيسة للدراسة :

يستخدم تحليل الارتباط في تقدير درجة الارتباط الخطي (مدى وجود علاقة خطية) بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة محل الدراسة، أى العلاقة بين القيمة المضافة و المتغيرات المستقلة ، ويتم اختبار معنوية معامل الارتباط من الافتراضات التالية :

$$H_0 : p = 0$$

الفرض الأول :

معامل الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل غير معنوي عندما تكون (sig.) أكبر من مستوى المعنوية للدراسة (٥%) وهو ما يدعونا إلى رفض الفرض.

$$H_1 : p \neq 0$$

الفرض الثاني :

معامل الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل معنوي عندما تكون (sig.) أقل من مستوى المعنوية للدراسة (٥%) وهو ما يدعونا إلى قبول الفرض.

قام الباحث باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson) الذي يتميز بالخصائص الآتية^(١):

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n y_i x_i - n \bar{y} \bar{x}}{n \sigma_y n \sigma_x}$$

^١ - د/ فرج عبدا لعزیز عزت - نظرية الاقتصاد القياسي - كلية التجارة جامعة عين شمس - ٢٠١١. ص ١٢٦ - ١٢٧.

حيث أن :

Y المتغير التابع

X المتغير المستقل

σ الانحراف المعياري للمتغير التابع

σX الانحراف المعياري للمتغير المستقل

كما أن المعامل لا يزيد عن الواحد الصحيح ، وهو دائماً محصور بين (+1،-1) ويكون موجباً إذا كان الارتباط طردياً ، وسالباً إذا كان عكسياً ، وإذا كانت $r=0$ كان الارتباط منعدياً أي أن الظاهرتين مستقلتان عن بعضهما البعض.

الجدول رقم (٨)

معاملات الارتباط بين المحاور (المتغيرات) الرئيسية للدراسة

X6	X5	X4	X3	X2	X1	المتغيرات المستقلة	Y
%٨٦	%٨٤	%٧١	%٧٦	%٧٢	%٥٦.٤	قوة الارتباط	
.....	مستوي الدلالة	المتغير التابع

يوضح لنا الجدول رقم (٨) أن هناك علاقة ارتباطية بين المتغير التابع وهو المؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة من خلال البناء الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية، والمتغيرات المستقلة على النحو التالي:

- ١- المؤشرات المتعلقة بتوقعات المستخدمين بقوة مقدارها %٥٦.٤ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.
- ٢- المؤشرات المتعلقة بالرؤية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية بقوة مقدارها %٧٢ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.
- ٣- المؤشرات المتعلقة بقائمة المهام للمراجعة الداخلية بقوة مقدارها %٧٦ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.
- ٤- المؤشرات المتعلقة بتقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية بقوة مقدارها %٧١ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.
- ٥- المؤشرات المتعلقة بعمليات العمل الميداني للمراجعة الداخلية بقوة مقدارها %٨٤ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.
- ٦- المؤشرات المتعلقة بالقدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية بقوة مقدارها %٨٦ وذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ١%.

ثانياً : إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA):

ذلك من خلال المعادلة التالية لتحليل التباين بين متغيرين في اتجاه واحد كما يلي^١:

$$F = \frac{\hat{\beta}_2^2 \sum x_i^2}{\sum u_i^2 / (n - 2)}$$

$\hat{\beta}_2^2$: الخلاف الأدنى في كامل المتغير المقدر الغير متحتجز

$\sum u_i^2$: مجموع الخلاف الانبي لمربعات الخطاء المعياري

$\sum x_i^2$: مجموع اختبار كاي تربيع للمتغير المستقل (i)

ويهدف الباحث من إجراء هذا الاختبار إلى اختبار المعنوية الكلية للنموذج من خلال

الفرضيات الإحصائية التالية :

- الفرض الأصلي (H_0): نموذج الانحدار غير معنوي (لا يختلف قيم المعاملات عن الصفر).

- الفرض العدمي (H_1) : نموذج الانحدار معنوي (تختلف قيم المعاملات عن الصفر).

للتأكد من اختبار الاستقلالية بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع كما يلي :-

١- الفرض الأول :

- الفرض الأصلي (H_0) : لا توجد علاقة معنوية بين المتغير التابع

(المؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة من خلال البناء الاستراتيجي

للمراجعة الداخلية) والمتغيرات المستقلة للدراسة .

- الفرض البديل (H_1) : توجد علاقة معنوية بين المتغير التابع

(المؤشرات المتعلقة بإضافة قيمة للمنشأة من خلال البناء الاستراتيجي

للمراجعة الداخلية) والمتغيرات المستقلة للدراسة

جدول رقم (٩)

بيان	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة
الانحدار	١٢.٤٦٣	٧	١.٧٨	٢٨٩.٩	٠.٠٠٠
البواقي	١.٤٣١	٢٣٣	٠.٠٠٦		
الإجمالي	١٣.٨٩٤	٢٤٠			

الجدول رقم (٩) يوضح لنا نتيجة مقارنة المتوسطات باستخدام اختبار (F) والذي يوضح لنا

وجود دلالة إحصائية للعلاقة بين المتغير التابع (القيمة المضافة للمنشأة من خلال بناء إستراتيجية

وظيفة المراجعة الداخلية) والمتغيرات المستقلة (توقعات المستخدمين، الرؤية و الخطة الإستراتيجية،

^١ - Damodar N. Gujarati, Basic Econometrics, Fourth Edition, The McGraw-Hill Companies, 2004, pp.140

جدول رقم (١٠)

Sig.	T	Std. Error	B	
.٠٥١٨	-.٦٤٨-	.٠٠٤	-.٠٢٦-	X1
.٠٠٠	-.٥٠٣٥-	.٠١٢٤	-.٦٨٧-	X2
.٠٠٠	-.٥٠٣٢٢-	.٠١٤٦	-.٧٧٦-	X3
.٠٠٠	-.١٦.٢٢٢-	.٠٠٩٩	-١.٦٠١-	X4
.٠٠٠	١١.٨٣٩	.٠١٧٢	٢.٠٣٢	X5
.٠٠٠	٤.٢	.٠٠٩٢	.٠٣٨٥	X51
.٠٠٠	٨.٦٦٧	.٠١٩٩	١.٧٢٥	X6

ويتضح لنا من الجدول رقم (١٠) أن معاملات المتغيرات المستقلة قيمة الاحتمال (sig.) اقل من مستوى المعنوية ٥% ، وبالتالي نرفض الفرض الأصلي ونقبل الفرض البديل القائل بان معاملات الانحدار في النموذج معنوية .

سادساً: معامل التحديد (R^2) (١):

معامل التحديد في حالة الانحدار المتعدد يكون على الصورة التالية :

$$R^2 = \frac{\bar{b}_1 \sum \dot{x}_1 \dot{y} + \bar{b}_2 \sum \dot{x}_2 \dot{y}}{\sum \dot{y}^2} = \frac{\sum \dot{\bar{y}}^2}{\sum \dot{y}^2}$$

وعليه يمكن القول أن :

أ- إذا كانت قيمة ($R^2=0$) فهذا يعني أن المقدرة التفسيرية للنموذج منعدمة ، وإن جودة توفيق معادلة الانحدار تكون عند حدها الأدنى، أو بعبارة أخرى فإن هذا يعني أن المتغيرات المستقلة (X_n) يكون قد فشل في تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y) .

ب- إذا كانت قيمة ($R^2=1$) فهذا يعني أن المقدرة التفسيرية للنموذج كاملة ، وإن جودة توفيق معادلة الانحدار تكزن عند حدها الأعلى ، أو بعبارة أخرى فإن هذا يعني أن المتغيرات المستقلة (X_n) يكون قادر على تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y) .

تطبيقاً للمعادلة السابقة كانت نتيجة التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة

بالجدول رقم (١١) على النحو التالي :

جدول رقم (١١)
معامل التحديد للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغير التابع	معامل التحديد
فروض الدراسة	٨٩.٤%

ويتضح لنا مايلي :

التغيرات التي تحدث في المتغير التابع و هو القيمة المضافة تعود بنسبة ٨٩.٤% إلى التغيرات التي تحدث في المتغيرات المستقلة محل الدراسة وهي :

- ١- متغير توقعات المستخدمين.
 - ٢- متغير الرؤية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.
 - ٣- متغير قائمة المهام للمراجعة الداخلية.
 - ٤- متغير تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية.
 - ٥- متغير العمل الميداني للمراجعة الداخلية.
 - ٦- متغير القدرات و التأهيل لفريق المراجعة الداخلية.
- وبالتالي تصبح معادلة الانحدار هي:

$$\gamma = (-0.251) + (-0.026)\chi_1 + (-0.687)\chi_2 + (-0.776)\chi_3$$

$$----- + (-1.601)\chi_4 + 2.032\chi_5 + 0.385\chi_{5.1} + 1.725\chi_6 + 0.142$$

الخلاصة و النتائج:

هدفت تلك الدراسة الى بناء نموذج مقترح لبناء محاور إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية باستخدام محاور وآليات للبناء تشمل المحاور الإستراتيجية والمحاور التكتيكية وشملت محاور البناء الإستراتيجي توقعات المستخدمين، الرؤية والخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية، قائمة المهام وتطوير البيئة التحتية للمراجعة الداخلية، وشملت محاور البناء التكتيكي تقييم المخاطر وخطة المراجعة الداخلية والعمل الميداني ومقاييس الأداء للمراجعة الداخلية وتوكيد الجودة والتحسين المستمر لوظائف المراجعة الداخلية. ومن خلال الدراسة النظرية و التطبيقية توصل الباحث الى النتائج الآتية:

- ١- إن توقعات المستخدمين لخدمات المراجعة الداخلية يجب أخذها في الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة الداخلية و كذلك يجب الأخذ في الاعتبار التغيرات التي قد تحدث في توقعات المستخدمين.
- ٢- إن الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية تساعد على التطوير المستقبلي لوظيفة المراجعة الداخلية ، و كذلك تطوير القدرات و المهارات مما ينعكس على أداء أنشطة المراجعة الداخلية ويؤثر على إضافة القيمة للمنشأة.
- ٣- إن تحديد مستويات للمخاطر في خطة المراجعة الداخلية يؤدي الى تحسين أنشطة المراجعة الداخلية مما ينعكس في إضافة قيمة للمنشأة.
- ٤- إن تطوير البيئة التحتية للمراجعة الداخلية من خلال التدريب و القدرات و المهارات ووجود نظام اتصالات جيد يؤثر على إضافة قيمة للمنشأة.
- ٥- توجد علاقة ارتباط معنوي بين محاور بناء إستراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية والمكونة من المحاور الإستراتيجية والتكتيكية للبناء و بين إضافة قيمة للمنشأة ، حيث أثبتت نتائج الدراسة انه بتحليل علاقة الارتباط بين المتغير التابع (Y)، و هو اضافة قيمة للمنشأة و كل من المتغيرات المستقلة نجد انها ٥٦.٤% ، ٧٢% ، ٦٧% ، ٧١% ، ٨٤% ، ٨٦% لكل من توقعات المستخدمين ، الرؤية و الخطة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية ، قائمة المهام للمراجعة الداخلية ، تقييم المخاطر و خطة المراجعة الداخلية ، العمل الميداني للمراجعة الداخلية ، القدرات و التاهيل لفريق المراجعة الداخلية على التوالي.
- ٦- اثبتت نتائج الدراسة الى جوهرية العلاقة حيث بلغت القوة التفسيرية للنموذج ٨٩.٤% ، مما يدل على وجود علاقة معنوية بين إضافة قيمة للمنشأة و المتغيرات المستقلة في الدراسة

التوصيات

فى ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلى :

- ١- تدعيم تطوير وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تطوير الرؤية الاستراتيجية لتواكب التغيرات السريعة فى بيئة الأعمال، الأمر الذى يساهم فى الزيادة الحقيقية للقيمة المضافة من المراجعة الداخلية.
- ٢- تحقيق التوازن بين خدمات التأكيد و الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجعة الداخلية.
- ٣- التوسع فى تنمية الوعي الاستراتيجي لدى أفراد فريق المراجعة الداخلية من قبل إدارة المراجعة الداخلية حتى يقوم أفراد فريق المراجعة بتأدية أدوارهم بفاعلية و العمل على القيام بالوظائف الاستشارية و التأكيدية لخدمة جميع المستويات الوظيفية و إضافة قيمة حقيقية للمنشأة.
- ٤- تطوير المهارات و توسيع الامكانيات لدى أفراد المراجعة الداخلية فى ضوء مدخل القيمة المضافة للقيام بالدور الفعال فى تأدية المهام المطلوبة منهم.
- ٥- إجراء البحوث و الدراسات الشاملة الخاصة بالمخاطر و يجب أن تعتمد على تحليل التكلفة والعائد ، مما يزود إدارة المراجعة الداخلية بمنافع متعددة أثناء إعداد خطة المراجعة، مما ينعكس على القيمة المضافة للمنشأة.
- ٦- استخدام اساليب احصائية لتحليل العلاقة بين اضافة قيمة للمنشأة و المتغيرات المستقلة المشار اليها فى متن البحث بحيث تسمح تلك الأساليب بتوضيح العلاقات الداخلية المتشابكة Interrelationships .

قائمة المراجع: قائمة المراجع العربية :

- ١- د / غريب جبر " تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج EMEA " دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠١١ ، العدد الثالث .
- ٢- د / محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، ٢٠٠٨ ، " أطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني .
- ٣- د / يوسف صلاح عبد الله " دور المراجعة الداخلية في تحسين ادارة المخاطر " ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث ، ٢٠١٣ .

قائمة المراجع الأجنبية :

- 1- Arena .M. A and Azzone G , " Is Enterprise Risk Real", 2011, Journal of Risk Research , Vol.14.No.7. PP 770-797
- 2- Anton Van Wyk " Mind the Gap" , 2014, www.theiia.org . Internal Auditor , PP 1-2
- 3- Arena M.Azzone .G,2009, " Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness" , International Journal of Auditing , Vol.13, No.1, PP 43-60
- 4- Bin Kasim , M. A & Hanafi, S.R.B, 2012 "Assessment of Quality of Internal Auditor's Function" , African Journal of Business Management , Vol.18, No. 3 PP 784-790
- 5- Bota , C and Plafic , 2009 , " Measuring and Assessment of Internal Auditor's Effectiveness", Economic Science Series , Vol.18.No.3 PP 784 – 790
- 6- Bou–Raad, "Internal Audit's Addition Approach", 2011, Managerial Auditing Journal, Vol.15, No .2, PP 1-45
- 7- Balkaran , L. " a high – powered auditors : Proficiency in traditional areas of professional competency is not always enough to deliver a value added" , The Internal Auditor, Vol.62, No.1,2005 , P 23
- 8-Bagshaw, Kathrine, "The Role of Internal Audit in Risk Management", Internal Auditor March , 2002 , PP 2-1
- 9- Bou-Raad , G " Internal Auditor's Value – Added Approach : The New Business Regime" , Managerial Auditing Journal ,2000, vol, 15, No 4 , PP 175 – 182
- 10- Break spera.D,1996 " Run it Like a Business", The Internal Auditor, Vol , 55, PP 20 – 25
- 11- Cashell , J.D. and George ,R.A " An examination of Internal Auditor's Emphasis on Value Added Services" , Internal Auditors , 2002, Vol, 17, Sep, , No 5 , PP 132 – 14837
- 12- Dennis Drent , Nov, 2013, " The CAE as CEO", www.theiia.org , Internal Auditor, PP 1-3
- 13- Dittenhofer , M, " Internal Audit effectiveness : An expansion of present methods" , Managerial Auditing Journal , Vol.16, No . 8 P 445
- 14- Damodar N. Gujarati, Basic Econometrics, Fourth Edition, The McGraw-Hill Companies, 2004, pp.140
- 15- Enhancing Value Through Collaboration : A Call to Action , Global Report , July , 2014 , The Institute of Internal Auditors , www.theiia.org ,
- 16- Ernst & Young , 2007 , " Global International Audit Survey , A current state analysis with insights into future trend and leading practices", www.theiia.org , download .cfm ? File 1923, PP 3-5
- 17- Ernst & Young , July , 2012 , "The of Internal Audit is Now" , www.theiia.org, PP 4-7
- 18- Flesher ,D.L. and Jeffrey S . Z "Management Accounts Express a Desire for Change the Functioning of Internal Auditors", 2000, Managerial Auditing Journal , Vol, 15, No, 1, PP 45- 62
- 19- Gram Ling, Audrey and Myers, " Internal Auditors Role In ERM", Internal Auditor, Vol, 63, No2, PP 2-8
- 20- "International Standards for The Professional Practices of Internal Auditing . - 2010 The Institute of Internal Auditors
- 21- "International Standards for The Professional Practices of Internal Auditing . - 2012 The Institute of Internal Auditors

- 22- IPPF- Practice Guide , “ Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency” , The Institute of Internal Auditor , 2010 , PP 2-3
- 23- IIA,2004 , “ The Role of Internal Auditing In Enterprise – wide Risk Management” , The Institute of Internal Auditor , www.theiia.org , pp 1-8
- 24- IIA GAIN , Flash Survey , Internal Auditing Role in Risk Management , 2009 , www.theiia.org , pp 1-45
- 25- Jiin – Feng Chen and Wan – Ying Lin “ Measuring Internal Auditing Value” , www.thiiea.org , The IIA Global Internal Audit Survey , 2011
- 26- Jonathan, E. Bayhi , 2012 “ Internal Auditing and its Stockholders : Understanding Perceptions , Achieving Potential” , www.theiia.org , The Institute of Internal Auditors Research Foundation ,
- 27- James Roth “How Do Internal Auditor's Add Value” Internal Auditor , 2003 , Feb, PP 1-12
- 28- KPMG Network , LLP , 2006, “ The Value –Adding Internal Audit Function” www.theiia.org , PP 1-7
- 29- Karin, Hill “ Quality Assurance & Improvement Programs” , 2012, The Institute of Internal Auditors – Austin chapter, www.theiia.org . PP 2-3
- 30- Monisola,O, “ Effect of Internal Audit on Prevention of Frauds , Errors and Irregularities in corporate organizations” , Research Journal of Finance and Accounting , Vol.4, No.19. 2013 P 104
- 31- Mithert, D,G, & Yismaw , A. W , , 2007, “Internal audit effectiveness : an Ethiopian public sector case study” Managerial Auditing Journal , Vol.22.No. 5 , PP 470 484
- 32- Marin Popesca and Emilia Vasile , “ Internal Auditing Value Added Concept” , Internal Auditing & Risk Management , 2011, Vol,22, No, 2, June , PP 57 – 64
- 33- Marco A , and Guiseppe.D , “ Internal Auditing and Risk Assessment in large Italian Companies” , International Journal Auditing , 2003 , PP 191-198
- 34- Norman Marks , “ Ten Ways to Improve Internal Audit” , 2013 , www.thiiea.org , Internal Auditor . PP 1-4
- 35- “Performance Monitoring / Quality Assurance Programs in the Internal Audit Activity” , 2008 , [www.theiia.org / download . cfm ? file = 82004](http://www.theiia.org/download.cfm?file=82004)
- 36- Rupsg R. “Practical Aspects of the Integration of Internal Audit activities Measures” , 2007, Economic & Management , Vol.15
- 37- Richard j. Anderson and Christopher Saver , 2011, “ Imperatives for Change” , www.theiia.org , The IIA's Global Internal Audit Survey in Action , Report V: A Component of the CBOK Study , PP 13-14
- 38 - Silvia Popesnc “ Managing Risk and Internal Auditors” www.arpapers.com / volume 19, No, 1, PP 154- 157
- 39- Sawyer, Lawrence, “ Control Self Assessment” , The internal Auditor , 2005
- 40- Tamer Aksoy and Sezer Kahyaoglu , “ Measuring the Internal Audit Performance : Tips for Successful Implementation in Turkey” , 2013 , American International Journal of Contemporary Research , Vol.3 No. 4 , pp 71-82
- 41- “Training your Compass” , The Institute of Internal Auditor , www.theiia.org/Training
- 42- The Institute of internal auditors , “ We Need to Talk” , Tone At The Top , Issue 47, May, 2007,
- 43- William C. Watts “ Making Internal Audit More Strategic” , 2014, www.crowehorwath.com . PP 3-6