مجلة تنمية الرافدين

**اسم المقال:** محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية – دراسة ميدانية –
**اسم الكاتب:** د. وائل محمد عبد الوهاب
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3416
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/02 20:56 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠٨ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢
ص ص[٥٥ -٨٨]

# محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمـات الماليـة - دراسـة ميدانيـة -

**الدكتور وائل محمد عبد الوهاب**
كلية التجارة - جامعة المنصورة فرع دمياط
مصر

**المستخلص**

**كان للأزمة المالية تأثير كبير على مختلف أوجه النشاط الاقتصادي، ولقد ترتب عليها خسائر كبيرة، وكان الفشل في إدارة المخاطر أحد المسببات وراء تلك الأزمة، ولقد أكد المعيار الدولي للمراجعة الداخلية 2110-A1 ضرورة قيام المراجع الداخلي بتقييم فاعلية أنظمة إدارة الخطر بالمنشآت، ولكن فشلت المراجعة الداخلية في القيام بهذا الدور، ولذلك قام الباحث بتناول أهم الدراسات المتعلقة بفعالية المراجعة الداخلية والانتقادات الموجه للمراجعة الداخلية تجاه الأزمة المالية، وكذلك أهم الانعكاسات الإيجابية للأزمة المالية على المراجعة الداخلية، وقام الباحث بعمل دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة النظرية في شكل إحصائي، ولقد توصل الباحث إلى أن هناك العديد من أوجه القصور بدور المراجعة الداخلية تجاه الأزمة المالية، وكذلك تأثير إيجابي للأزمة المالية تمثل في ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية لمنع أي أزمات مستقبلية وأن هناك مجموعة من محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية التي تسهم في إزالة أو تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.**

**الكلمات المفتاحية**
**المراجعة الداخلية، محركات الأداء، الأزمة المالية، نظم إدارة الخطر، فاعلية المراجعة الداخلية، تقييم أداء المراجعة الداخلية، التقييم المتوازن للأداء.**

# Performance Mechanisms of Developing Internal Audit according to Financial Crises: Field Study

**Wael M. Abdul-Wahab (PhD)**
College of Commerce
University of Mansoura – Dumyat (Egypt)

## Abstract

Financial crisis had a huge effect on economic activities and caused enormous losses, the failure on risk management systems at enterprises has played an essential role in

تأريخ استلام البحث ٢٠١٠/١١/٢٨ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/٤/٣

creating this crisis. According to internal audit standard 2110-A1, the internal auditor should evaluate the effectiveness of risk management systems, but IA function failed to play this role. So the researcher has studied the most important criticisms that are extremely related to IA function towards financial crisis and the positive reactions for such crisis on IA function. In addition, the researcher has prepared a statistical field study for testing the theoretical hypotheses. The researcher pointed out a number of crucial outcomes of this study, these outcomes include: there are several defects of the role of IA Function in dealing with financial crisis, there is a positive effect of financial crisis on achieving the effectiveness of IA role, and there are a number of performance derivers for maximizing the effectual role of IA function, which will contribute to eliminate or reduce the expectation gap of IA function.

**Key words:**

Internal audit function, performance drivers, financial crisis, risk management systems, internal audit effectiveness, internal audit evaluate, balance scorecard.

**المقدمة**

كان للأزمة المالية تأثير كبير على مختلف أوجه النشاط الاقتصادي العالمي، ولقد ترتب عليها خسائر تقدر بـ٥٠ تريليون دولار من الثروة التي تحققت في أوقات الرواج (PWC, Maximizing Internal Auditing ,2009) ووجهت أصابع الاتهام للعديد من الأطراف منها، فشل نظم إدارة الخطر، تدني المستوى الأخلاقي للقائمين على إدارة الشركات، فشل النظم الرقابية، فشل السياسات الحكومية، وكذلك فشل النظم المحاسبية في تحقيق الشفافية والملاءمة للمعلومات المحاسبية وغيرها من الأسباب المعلومة أو التي لم يتم كشفها بعد.

ولقد ظهرت مؤشرات الأزمة الحالية قبل منتصف عام ٢٠٠٨، وذلك عندما أفلست كيانات مالية عملاقة كانت خارج كل التصورات، مثل إفلاس Enorn في ديسمبر ٢٠٠١، وما تبعها بإفلاس World Com and HealthSouth بالولايات المتحدة، و Nortei في كندا، و Parmalat في أوروبا وآخرين، ومع كل تلك الكوارث فلم يوجه أي اهتمام لدور المراجع الداخلي لمنع الفشل في إدارة الخطر الذي قد يمثل أحد مسببات تلك الكوارث، فلم يكن متوقعاً أن المراجعة الداخلية يمكن أو يجب عليها أداء دور مهم لمنع الأحداث التي أسهمت في الأزمة المالية، وقد يرجع ذلك إلى التوقعات المنخفضة من قبل الأطراف ذات الصلة بالمراجعة الداخلية، ولكن خلال الفترة القليلة الماضية ظهرت العديد من الآراء التي تنادي بأن المراجعة الداخلية مسؤولة على نحوٍ كبير عن الأزمة الحالية وزيادة حدتها.

والمراجعة الداخلية يتم تعريفها منذ ١٩٩٩م بأنها نشاط لتقييم وتقديم إدارة خطر فعالة (IIA, 2009a)، ولقد أشار معيار المراجعة الداخلي 2110.A1 إلى أن المراجع الداخلي يجب عليه تقييم فاعلية نظم إدارة الخطر بالمنشآت ولكن لم يوجد دليل عملي حول قيام المراجع الداخلي بهذا الدور، ولهذا تم توجيه الاهتمام إلى دور المراجعة الداخلية لتفعيل عملية إدارة الخطر وتحقيق قيمة مضافة، للحد من أي أزمات مستقبلية من ناحية أخرى، وهذا يتطلب كما أشار (The New IIA Practice Advisory 2009) أن يكون لدى المراجع الداخلي التخصص والمعرفة بجوانب مثل تحول الخطر – تعيين الخطر – النماذج المستخدمة (نقلاً عن Leech T., 2009).

وبالتالي فالتغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال كان لها تأثير كبير في ضرورة اعتناق مدخل جديد للمراجعة الداخلية لتأكيد دورها الحالي والمستقبلي، ولهذا فالعديد من الأطراف يؤيدون الحاجة لتفعيل دور المراجعة الداخلية، مع مراعاة أن التوسع في دور المراجعة الداخلية وتحقيق فاعلية هذا الدور يتطلب وجود منظور إستراتيجي للمراجعة الداخلية الذي يتطلب بدوره دعم كل من الإدارة العليا - لجنة المراجعة – المراجع الخارجي – المنظمات المهنية، والوقوف على محركات الأداء الرئيسة التي تسهم في تفعيل المراجعة الداخلية للقيام بدورها المرتقب.

**مشكلة البحث**

يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- هل تمثل المراجعة الداخلية أحد مسببات ظهور الأزمة الحالية أو زيادة حدتها؟
- ما انعكاسات الأزمة المالية الحالية على الدور الحالي والمرتقب للمراجعة الداخلية؟
- ما محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل الدور المرتقب للمراجعة الداخلية لمنع أو الحد من الأزمات المالية المستقبلية؟

**أهمية البحث**

تستمد أهمية البحث من أهمية المراجعة الداخلية في تأسيس بيئة رقابية فعالة داخل المنشآت، ولذلك يكون من الضروري البحث عن حقيقة الانتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية وتفعيل الدور الحالي والمرتقب لها، لتحقيق رضا الزبائن وتضييق فجوه توقعات المراجعة الداخلية.

**هدف البحث**

يتمثل هدف البحث في القيام بدراسة تحليلية ميدانية لمعرفة أوجه القصور في المراجعة الداخلية في وقوع الأزمة المالية وانعكاسات الأزمة المالية على الدور الحالي والمرتقب للراجعة الداخلية، وكذلك تحديد أهم محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل المراجعة الداخلية في ظل مستجدات البيئة الحالية.

**فروض البحث**

اعتمد الباحث في معالجته لمشكلة البحث وأهدافه على الفرضيات الاتية:

**الفرضية الأولى:** "توجد علاقة بين القصور في دور المراجعة الداخلية وظهور أو تفاقم نتائج الأزمة المالية"

**الفرضية الثانية:** "للأزمة المالية العديد من الانعكاسات الإيجابية حول إعادة هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية"

**الفرضية الثالثة:** "تسهم محركات الأداء المقترحة في تفعيل الدور الحالي والمرتقب للمراجعة الداخلية"

وسيتم صياغة فروض الدراسة الميدانية في صورة إحصائية (فروض العدم) على النحو الاتي:

**الفرضية الأولى:** "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية بين فشل الدور الحالي للمراجعة الداخلية وتفاقم الأزمة المالية"

**الفرضية الثانية:** "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأزمة المالية وبين ظهور الحاجة لتفعيل دور المراجعة الداخلية"

**الفرضية الثالثة:** "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين محركات الأداء المقترحة وزيادة فاعلية المراجعة الداخلية"

**حدود البحث**

هناك مجموعتان من محركات الأداء التي ترتبط بالمراجعة الداخلية – داخلية وخارجية – وسيقوم الباحث بالتركيز على محركات الأداء الداخلية، فعلى الرغم من أهمية محركات الأداء الخارجية، ولكن يمكن أن تكون محور اهتمام دراسات أخرى، والأساس الذي اعتمد علية الباحث في تقسيم تلك المحركات هو مدى تحكم المنشأة داخلياً في محرك الأداء.

**منهج البحث**

سيعتمد الباحث في اختبار الفروض النظرية للبحث على كل من المنهج الاستقرائي عن طريق استعراض لأهم الدراسات والآراء حول فاعلية المراجعة الداخلية والتأثير المتبادل بين المراجعة الداخلية والأزمة المالية، وكذلك الاعتماد على المنهج الاستنباطي لتحديد أهم محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية.

**خطة البحث**

سيقوم الباحث بتقسيم البحث على أربعة مباحث رئيسة وهي:

- عرض وتحليل الدراسات السابقة.
- انعكاسات الأزمة المالية لإعادة هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية.
- محركات الأداء الرئيسة لتفعيل الدور الحالي للمراجعة الداخلية.
- الدراسة الميدانية.

**عرض وتحليل الدراسات السابقة**

تعددت الدراسات التي تناولت دور المراجعة الداخلية وكيفية تفعيل هذا الدور وبوجه خاص في ظل مستجدات البيئة الحالية التي اتسمت بالعديد من الاضطرابات والأزمات المالية، وسيتم تناول تلك الدراسات وفقا للجوانب الآتية:

**١. دراسات تتعلق بمخرجات المراجعة الداخلية**

العديد من الدراسات قامت بالربط بين فاعلية المراجعة الداخلية وبين العديد من الجوانب، منها جوانب التشغيل والمخرجات ومساهمات المراجعة الداخلية، إذ نجد أن هناك دراسات قامت بالربط بين فاعلية المراجعة الداخلية وجودة إجراءات المراجعة الداخلية، مثل مستوى التوافق مع معايير المراجعة الداخلية أو القدرة على التخطيط وتنفيذ وتوصيل نتائج المراجعة (Fadzil *et al*.,2005; Xiangdong, W. ,1997; Spraakman, G.,1997)، ولكن هذا المدخل لم يأخذ في الاعتبار قدرة المراجعة الداخلية على إشباع احتياجات زبائنها، دراسات أخرى قامت بالربط بين فاعلية المراجعة الداخلية ومخرجات أنشطة المراجعة الداخلية، والتي تعكس قدره المراجعة الداخلية على الاستجابة لاحتياجات زبائنها،

وذلك من خلال استقصاء مدى قدرة المراجعة الداخلية على إشباع تلك الاحتياجات ونسبة التوصيات التي تم تنفيذها (Frigo M.L. 2002; Ziegenfuss, D.E.,2000).

في حين قامت دراسات أخرى بالربط بين فاعلية المراجعة الداخلية ونتائج ومساهمات أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال ما تحققه من زيادة في الإيرادات - ترشيد في التكاليف - زيادة في سعر السهم - تجنب المخاطر والفشل، ولقد أشار Sarens, G. (2009) إلى أن المراجعة الداخلية يمكن عدها ذات فاعلية عندما يكون لها تأثير إيجابي على جودة حوكمة الشركات.

دراسة (Protivi Knowleadgeleader[1], 2005) بالتعاون مع IIA ، قامت باختبار الممارسات الأحسن للمراجعة الداخلية من قبل كبرى الشركات متعددة الجنسيات على مستوى العالم، وأوضحت الدراسة أن قياس وتوكيد أداء المراجعة الداخلية يتطلب:

- التحقق من جودة المراجعة الداخلية وفقاً لما استقرت عليه معايير المراجعة الداخلية المصدرة بواسطة IIA .
- تقييم المراجعة الداخلية بواسطة أطراف خارجية للتحقق من توافقها مع معايير المراجعة الداخلية.
- تطبيق بعض برامج توكيد الجودة والمساءلة للتحقق من الجودة السنوية للمراجعة الداخلية.

الدراسة التي قام بها Ernst and Young عام ٢٠٠٧ " global internal audit survey " واشتملت على ١٣٨ شركة أعضاء في The Global Business Week 1000, and the Standard and Poor's Global 1200، وكانت معظم الشركات المشاركة في الاستقصاء لديها إيرادات أكثر من ٤ بليون دولار أمريكي، وتوصلت الدراسة إلى مايأتي: (Ernst and Young, 2007)

- أهم المقاييس المستخدمة في قياس فعالية المراجعة الداخلية هي مستوى تنفيذ المراجعات الداخلية مقارنة بخطة المراجعة (٨٩%) - طول مدة إعداد تقرير المراجعة (٧٢%).
- ٣٢ % من الاستجابات تستخدم طول مدة لتحليل مخرجات المراجعة بوصفها مقياساً رئيساً، بينما ٢٣ % تستخدم لتدعيم مبادرات النشاط الرئيسة.

وكذلك الدراسة التي قام بها Ernst and Young عام ٢٠٠٨ ركزت على رضا زبائن المراجعة كأحد مؤشرات فاعلية المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أن ٣٤ % من الاستجابات تستخدم وقت تحليل نتائج المراجعة الداخلية، وأن ٢٢% فقط تستخدم تدعيم مبادرات النشاط الرئيسة بوصفها مقياساً رئيساً لفاعلية المراجعة الداخلية (Ernst and Young, 2008).

دراسة (IIA, Performance Measures for Internal Audit Functions : A Research Project, 2009)

استهدفت تعيين الوضع الحالي لمقاييس تقييم فاعلية أداء المراجعة الداخلية، وتم عمل استقصاء لأكثر من ٥٠ مراجع داخلي، وقامت الدراسة بتصنيف مقاييس تقييم فاعلية الأداء لخمس مجموعات: البيئة – المخرجات – الجودة – الكفاءة – التأثير، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام مقاييس الأداء مازالت غير متعارف عليها بين وظائف المراجعة الداخلية، وأن أقسام المراجعة الكبيرة هي الأكثر احتمالاً لاستخدام تلك المقاييس، وتوصلت

الدراسة إلى أن أكثر مقاييس تقييم الأداء المستخدمة تلك المرتبطة بجودة المراجعة وعدد قليل من هذه المقاييس تتعلق بجانب الفعالية، ولا توجد أي مقاييس تتعلق بجانب التأثير.

دراسة (Marika A., Giovanni A.,2009) قامت باستقصاء العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة فهم المديرين لأبعاد المراجعة الداخلية، وتؤكد رضا زبائن المراجعة، وقامت الدراسة بإجراء استقصاء تضمن ١٢ منظمة إيطالية تنتمي لصناعات مختلفة، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود عوامل مختلفة لتحقيق فاعلية المراجعة الداخلية، منها عوامل تخضع لسيطرة المراجع الداخلي مثل كفاءة ومهنية المراجع الداخلي، وعوامل أخرى لا تخضع لسيطرة المراجع الداخلي والتي تعكس الموارد المتاحة للمراجعة الداخلية، وكذلك محفظة المخاطر المتعلقة بالمنشأة، ولقد أسفرت الدراسة عن أن هناك أربعة نماذج تعكس العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية ورضا زبائن المراجعة تتمثل فيما يأتي:

- شركات تتصف بجوده محدودة للمراجعة الداخلية ومستوى عالٍ من رضا الزبائن.
- شركات تتصف بجودة عالية للمراجعة الداخلية ومستوى عالٍ من رضا الزبائن.
- شركات تتصف بجوده عالية للمراجعة الداخلية ومستوى منخفض من رضا الزبائن.
- شركات تتصف بجوده محدودة للمراجعة الداخلية ومستوى منخفض من رضا الزبائن.

**٢. دراسات تتعلق بدور المراجعة الداخلية في تعيين والتقرير عن إدارة الخطر**

أشارت العديد من أصابع الاتهام إلى فشل عملية إدارة الخطر بالمنشآت، والدور الذي كان يجب أن تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم والتقرير عن عمليات إدارة الخطر، ومعظم الدراسات لم تشر إلى قيام المراجعة الداخلية بتقديم تأكيد حول إطار إدارة الخطر بوجه عام، ولقد أشارت دراسة (IIA,2009 a) إلى أن عالم المراجعة يتضمن التحقق من فاعلية إدارة الخطر داخل بيئة خطر المنشأة، وهذا يتضمن كلاً من إطار إدارة الخطر وعملية إدارة الخطر، هناك دراسات أشارت إلى أن استخدام مخرجات عملية إدارة الخطر (مسؤولية الإدارة لتعريف مناطق الخطر المرتفعة) في خطة المراجعة الداخلية السنوية ليست ثابتة، والبعض قدم دليلاً على أنه يتم استخدامها للإرشاد في تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية (Ernst and Young, 2007; PWC, 2007; PWC,2008a)، بينما ذهب آخرون إلى أن الشركات لا تستخدم مصادر المعلومات الهامة المتعلقة بمخاطر النشاط (Allegrini and D'Onza, 2003; Sarens G, De Beelde I, 2006)، والدراسة التي قام بها (Ernst and Young , 2007) أشارت إلى أن رؤساء المراجعة الداخلية في العديد من الشركات بمختلف الدول أكدوا وجود صعوبة في إكمال خطة المراجعة السنوية لأسباب عديدة (٢١ % فقط استطاعوا إنجاز خطة المراجعة السنوية و ٢٤ % قاموا بإنجاز ٨٠ % منها)، أحد تلك الأسباب أن تلك الخطط لم تركز على المخاطر الهامة التي تم تعريفها بواسطة الإدارة، أما دراسة (PWC, 2008 a) فألقت الضوء على الأهمية الكبيرة لتوجيه تركيز المراجعة الداخلية على المخاطر الإستراتيجية – مخاطر النشاط – مخاطر التشغيل، فضلاً عن المخاطر المالية، وأن ٨٠% من خسائر المساهمين ترجع بصورة أساسية للمجموعة الأولى من تلك المخاطر.

**٣. دراسات تتعلق بالمراجعة الداخلية والأزمة المالية الحالية**

دراسة (Carcello J.V. *et al*.,2005) التي اهتمت بدراسة التغيرات في المراجعة الداخلية أثناء كوارث Enron - world com والتشريعات ذات الصلة، مستخدمة بيانات

مجمعة من ٢٧١ شركة عامة بالولايات المتحدة متوسطة الحجم، وأشارت النتائج إلى أن: ميزانيات المراجعة الداخلية زادت بحدود ١٠% في المتوسط من ٢٠٠١ إلى ٢٠٠٢ واجتماعات مديري المراجعة الداخلية مع لجان المراجعة زادت سواء في تكرارها أو مدتها بحدود ٢٥ % في المتوسط.

الاستقصاء الذي قام به IIA بالتعاون مع IIARF[1] في أوائل مارس ٢٠٠٩ من أجل تقييم مدى تأثير الأزمة المالية والاقتصادية العالمية على أنشطة المراجعة الداخلية أكد أن معظم أنشطة المراجعة الداخلية زاد اهتمامها بالمناطق الأكثر ارتباطا بالأزمة، سواء تلك المتعلقة بتخفيض التكاليف (٤٧%) أو المخاطر التشغيلية (٤٧%)، وعندما تم الاستفسار عن المناطق التي ستكون محور اهتمام المراجع الداخلي خلال الفترة القادمة، أكثر من نصف الاستجابات (٥٦%) يرون زيادة التركيز حول المخاطر التشغيلية والمالية، و ٥٠% يرون زيادة تركيزهم بمناطق مثل تخفيض التكاليف وتعيين فاعلية مجهودات إدارة المخاطر (IIA, 2009a).

دراسة أخرى تم إعدادها بواسطة IIA GLOBAL AUDIT NETWORK التي توصلت إلى أن الأزمة المالية وجهت اهتمام المراجع الداخلي إلى مناطق رئيسة منها تعيين فاعلية إدارة الخطر وأداء دور جوهري في عملية توصيل إستراتيجيات المنشأة مع المخاطر الممكن تحديدها (IIA GAIN, 2009).

الاستقصاء الذي قام به معهد المراجعة الداخلية حول نظرة المراجعين الداخليين لأسباب الأزمة الحالية، فضلاً عن نظرة المراجعين الداخليين حول مدى استجابتهم لتغيرات بيئة الأعمال الحالية، ونتائج الاستقصاء أشارت إلى وجود تضارب حول ما إذا كانت إدارة المخاطر يمكنها أن تؤدي دوراً حيوياً في الأزمة المالية، و٣٦ % كانوا غير موافقين مقابل ٣٤ % بأن الوضع الحالي للمنشآت كان يمكن منعه مع إدارة خطر جيدة، ومع ذلك كانت نسبة ٥٣ % موافقة مقابل ٢٣ % غير موافقة بأن المراجعة الداخلية يمكنها أن تخدم بشكل جيد في تحديد المخاطر الرئيسة للحد من آثار الأزمة المالية (IIA , The Internal Audit Profession and the Global Economic Crisis ,2009).

دراسة (Boţa A.C. *et al*., 2009) استهدفت إعطاء نظرة عامة حول التحديات والفرص التي ستواجهها المراجعة الداخلية في ظل الأزمات الاقتصادية والمالية العالمية، نتائج الدراسة أوضحت أن المستقبل القريب سوف يحمل معه تحديات مهمة للمراجعين الداخليين، مثل تلك المتعلقة بتطوير المهارات في تعين فاعلية إدارة الخطر.

بتحليل تلك الدراسات في مجملها يتضح للباحث ما يأتي:

- تعدد الجوانب التي تناولتها تلك الدراسات، فالبعض اهتم بجودة مخرجات عملية المراجعة الداخلية ومدى إشباع رغبات زبائنها، في حين اهتمت دراسات أخرى بفاعلية المراجعة الداخلية في تعيين والتقرير عن جودة الخطر، ودراسات أخرى اهتمت بعدم فاعلية المراجعة الداخلية تجاه منع أو الحد من تفاقم الأزمة المالية وتأثير الأزمة المالية على المراجعة الداخلية.
- وجود ضرورة لإعادة بلورة دور المراجعة الداخلية لمواكبة التغيرات في البيئة الحالية، وبوجه خاص في ظل زيادة عمليات الغش وتدني المستوى الأخلاقي ومشاكل الوكالة بين

[1] The Institute of Internal Auditors Research Foundation

الأطراف ذات الصلة بالنشاط، وتعقد البيئة المالية، التي كانت في مجملها ذات مساهمة كبيرة في ظهور وتفاهم آثار الأزمة المالية.

- ضرورة تحسين كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية لتكون قادرة على منع أو الحد من الآثار السلبية لأي أزمات مالية قادمة، وأن هناك العديد من الآراء التي أصبحت تنادي بأن البيئة الحالية تتطلب دوراً شاملاً للمراجع الداخلي ليكون أداؤه مساعداً للإدارة في الوفاء بمسؤولياتها والتحقق من فاعلية إدارة الخطر والتقرير عنه.

وهذا يتطلب تحليل تأثير الأزمة المالية الحالية على المراجعة الداخلية والانتقادات التي تم توجيها للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بالأزمة المالية وما المحركات اللازمة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية، وهذا سيكون محور الاهتمام في النقاط القادمة.

**انعكاسات الأزمة المالية لإعادة هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية**

اتسمت بيئة الأعمال منذ أوائل القرن الحالي بالعديد من الأزمات والكوارث المالية والتي وصلت لذروتها في منتصف عام ٢٠٠٨، حيث تأثرت معظم الشركات بكافة أشكالها بمختلف الدول بشكل كبير بالأزمة المالية، على نحوٍ فاق تأثيرها كل التوقعات .

وقد حدد التقرير الذي تم نشرة بواسطة ACCA حول الأزمة المالية مجموعتين من العوامل التي سببت أزمة الائتمان Credit Crunch في الولايات المتحدة، العوامل الأساسية ومنها الفشل في حوكمة الشركات وفشل المنشآت لتعيين وإدارة المخاطر والعوامل الثانوية، منها استخدام العديد من الأدوات المالية المعقدة مع خبرة قليلة للمديرين بالمخاطر المرتبطة بها ـ الأخطاء البشرية المجسدة في صلابة التفكير وعدم تقبل التغيير ـ نقص في جوانب الرقابة على الأداء (Boţa A.C. *et al*. ,2009).

ولقد ترتب على الخسائر الكبيرة نتيجة الأزمة المالية زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها الحيوي في الرقابة المستمرة ومساعدة المنشآت في تحسين أنظمتها على نحوٍ واسع، مع احتمال أن يزيد ذلك الدور في السنوات القليلة القادمة، ليس فقط نتيجة الضغوط المالية، ولكن كذلك الضغوط التنظيمية التي تفرضها الحكومات استجابة للأزمة الحالية (Joel Kramer, 2009)، ولقد أكدت الدراسة التي أعدها IIA أن هناك وجهات نظر مختلفة حول ما إذا كان الفشل في إدارة الخطر أسهم بشكل جوهري في وقوع الأزمة المالية وزيادة حدتها، ولكن الأغلبية لديهم قناعة بأن المراجعة الداخلية يمكنها المساهمة في التقليل من آثار الأزمة المالية (IIA, The Internal Audit Profession and the Global Economic Crisis ,2009)، وبالتالي يثار تساؤل حول دور المراجعة الداخلية في ظهور وتفاقم الأزمة المالية؟ وهل المراجعة الداخلية كان يمكنها منع أو تقليل حدة الأزمة المالية؟ وهل كان هناك ثقة في هذا الدور من قبل الأطراف ذات الصلة؟

فمع ظهور الأزمة الحالية وزيادة حدتها تم توجيه العديد من الانتقادات للمراجعة الداخلية والتي تتمثل أهمها فيما يأتي:

١. لم يكن هناك التزام من قبل المراجعة الداخلية لما أشارت إليه معايير المراجعة الدولية في عام ٢٠٠٠، حول أن مسؤولية المراجع الداخلي تتضمن تعيين والتقرير عن كفاءة أنظمة إدارة الخطر، فقد أشار معيار المراجعة الداخلية 2110.A1. إلى ما يأتي:

"The internal audit activity should monitor and evaluate the effectiveness of the organization's risk management systems."

ونتيجة للأزمة المالية الأخيرة قام IIA في يناير ٢٠٠٩ بوضع إطار للممارسات الدولية المهنية للمراجعة الداخلية، وتم تعديل معيار 2110 على النحو الآتي:
"The internal audit activity must evaluate the effectiveness and contribute to the improvement of risk management processes."
اذ أفصح عن أنه أصبح هناك دور ملزم للمراجعة الداخلية في التحقق والتقرير عن أنظمة إدارة الخطر.

وبالتالي يتضح أن أقسام المراجعة الداخلية لم تطبق على نحوٍ جيد المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، ومع ذلك فاللوم لا يوجه فقط للمراجعة الداخلية، ولكن لكافة الأطراف ذات الصلة التي لم تمنح الثقة لدور ومسؤولية المراجع الداخلي في تقييم والتقرير عن فاعلية أنظمة إدارة الخطر.

٢. يرى البعض أن المراجعة الداخلية أسهمت في الأزمة المالية من خلال (Boţa A.C. *et al.*, T, 2009):
   - عدم التوافق مع معايير المراجعة الداخلية.
   - لم يكن لدى المراجعون الداخليون القدرة على تحديد وتقرير القصور في عمليات إدارة الخطر خلال الوقت الملائم .
   - إهمال الإدارة ولجان المراجعة للتقارير التي أعدتها المراجعة الداخلية عن فاعلية إدارة الخطر بوصفها ليست ذات أهمية.
٣. القصور في أداء المراجعة الداخلية كليا أو جزئيا يمكن أن يترتب عليه الفشل في العديد من جوانب النشاط، فهناك العديد من الاستفسارات التي تثار حول فاعلية دور المراجعة الداخلية وانعكاسها على ظهور الأزمة المالية.
٤. أشار RICHARD CHAMBERLAINS رئيس IIA إلى أن معظم أقسام المراجعة الداخلية فشلت في تقديم مستوى معقول من التأكيد حول فاعلية إدارة الخطر، وذلك قد يرجع إلى أن المراجعة الداخلية لم تعط أهمية كبيرة لإدارة الخطر، أو أن الإدارة لم تسمح بوجود هذا الدور، أو إهمال التوصيات المقدمة بواسطة مديري المراجعة الداخلية (Boţa A.C. *et al.*, T،٢٠٠٩)

**يتضح من تحليل الانتقادات السابقة ما يأتي:**

١. مع تعدد أسباب الأزمة الحالية، ولكن ما يمكن التأكيد عليه أن الفشل في إدارة الخطر كان أحد الأسباب الرئيسة لوقوع الأزمة وزيادة حدتها على النحو الذي فاق كل توقعات المحللين.
٢. إن هناك العديد من أوجه القصور والانتقادات التي وجهت للمراجعة الداخلية، وبوجه خاص فيما يتعلق بتعيين وتقرير فاعلية عملية إدارة الخطر، على الرغم من تأكيد معايير المراجعة الداخلية على أهمية هذا الدور الذي كان من المحتمل المساهمة في منع أو تقليل حدة الأزمات المالية.
٣. مع تعدد الأسباب وراء قصور وفشل المراجعة الداخلية للوفاء بمسؤولياتها المحددة بواسطة معايير المراجعة الداخلية حول إدارة الخطر، سواء تلك المرتبطة بفشل المراجعة الداخلية ذاتها والقائمين عليها، أو عدم وجود البيئة المحيطة المحفزة التي تعكس عدم القناعة بفاعلية المراجعة الداخلية للقيام بهذا الدور، ولكن هذا لا يمنع أن هناك فشلاً بالدور الحالي للمراجعة الداخلية أسهم بشكل ما في الأزمة المالية الحالية أو

تفاقم آثارها، وبالتالي يتم قبول الفرض الأول للدراسة، وهو "توجد علاقة بين القصور بدور المراجعة الداخلية وظهور و تفاقم نتائج الأزمة المالية"

وعلى الرغم من النتائج السلبية للأزمة المالية على كافة أوجه النشاط الاقتصادي العالمي، إلاّ أن تلك الأزمة كان لها العديد من الإيجابيات تجاه المراجعة الداخلية وتأكيد أهميتها وضرورة تفعيل دورها ويتضح ذلك مما يأتي:

١. زيادة الوعي لقيمة المراجعة الداخلية، وأصبحت المنشآت تقوم بالتركيز على أولويات الخطر وأهمية إدارة الخطر، لأن ما كان يمكن النظر إليه بوصفه مخاطر صغيرة في الماضي ثبت أنه يمتلك قوة دمار كبيرة (IIA, Performance Measures for Internal Audit Functions:A Research Project, 2009)

وترتب على ذلك زيادة اجتماع المراجعين الداخليين مع لجان المراجعة والمراجع الخارجي، وكذلك زيادة موازنات قسم المراجعة الداخلية، فضلاً عن إعادة تنظيم أقسام المراجعة الداخلية بالأشخاص الذين يملكون المهارات والخبرات المطلوبة (Carcello J.V. *et al*.,2005) .

٢. في ابريل من عام ٢٠٠٩ تم عقد مؤتمر بعنوان MIS Super Strategies Conference الذي كان يركز على المراجعة الداخلية وتحدياتها الهائلة، وتم طرح التساؤل الآتي: ما أكبر التحديات التي ستواجه المراجعة الداخلية في السنوات الخمس القادمة؟، واستجابة لهذا التساؤل تم طرح ما يأتي (Joel Kramer,2009):

- ضرورة التركيز على عمل المراجع الداخلي على أساس مبني على الخطر وليس على أساس العمليات Risk Based not Transaction Based .
- الربط بين تحليل البيانات واستخدام البيانات في عمليات التخطيط، وهذا يرتبط بالتركيز على منظور الخطر، مما يعطي للمراجع الداخلي الفرصة للتركيز على المناطق ذات الأهمية.
- حاجة المراجع الداخلي إلى التكيف السريع مع تغيرات البيئة التنظيمية نتيجة الأزمة المالية.

٣. كان للأزمة المالية الحالية والفشل في عملية إدارة الخطر تأثير كبير نحو ضرورة تغير الدور المرتقب للمراجع الداخلي من التركيز على الأنشطة التقليدية إلى التركيز على تعيين وتقييم إدارة المخاطر.

٤. ضرورة تحول نظرة المراجعة الداخلية إلى نظرة إستراتيجية مرتكزة على دعم كل من الإدارة العليا ولجنة المراجعة، مع توافق تلك النظرة مع المنظور الإستراتيجي للمنشأة ككل.

٥. أشار البعض إلى أهمية تعظيم الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية نتيجة الأزمات المالية من خلال (PWC, Maximizing Internal Auditing, 2009):

- مراعاة توقعات الأطراف المستفيدة. - التركيز على المشاكل والمخاطر الجوهرية.
- إدارة العلاقات مع الأطراف المستفيدة . - تسليم خدمات مراجعة وفقا للفعالية – التكلفة.
- تحفيز الإبداع وتحسين الجودة. - رفع القدرة التكنولوجية.
- مقابلة القدرات الشخصية المتاحة مع القيمة المتوقعة.

٦. تأسيس دور جيد للمراجعة الداخلية في تدعيم البعد الأخلاقي بالمنشآت الذي كان أحد مسببات الأزمة المالية، من خلال المساعدة في منع الغش والتدليس بالتقارير المالية.

٧. أصبح هناك نظرة تجاه المراجعة الداخلية كأحد الحلول لاحتواء أي أزمات مستقبلية من خلال تعيين وتقرير المشاكل المعلقة بالرقابة ـ التقرير ـ الأخلاق.

٨. ضرورة تحقيق مستويات عالية من التوافق مع توقعات الأطراف ذات الصلة والتحقق من استمرار هذا التوافق.

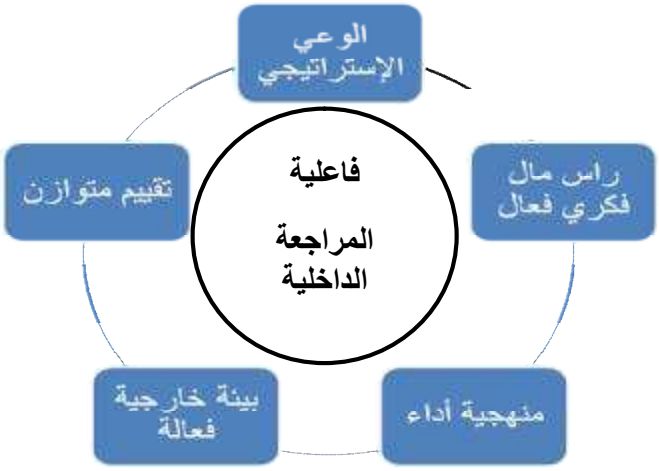
يتضح من التحليل السابق لانعكاسات الأزمة المالية على المراجعة الداخلية ما يأتي:

- كان للأزمة المالية دور إيجابي حول إعادة النظر في الدور الحقيقي للمراجعة الداخلية، وضرورة توجيه الاهتمام لمناطق أكثر أهمية مثل التحقق من فاعلية إدارة الخطر ومنع واكتشاف عمليات الغش.
- أصبح هناك وعي أكبر لقيمة المراجعة الداخلية، وبالتالي حصول الوظيفة على دعم كافة الأطراف ذات الصلة سواء الإدارة العليا - المنظمات المهنية – زبائن المراجعة – المراجع الخارجي، الذي سيكون له مردود إيجابي على فاعلية دورها.
- ضرورة أن يكون للمراجعة الداخلية دور استراتيجي متوافق مع الدور الإستراتيجي للمنشأة ككل ومدعم له، وهذا يتطلب تحديد الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ودور المراجعة الداخلية في تحقيق تلك الأهداف.
- أصبح هناك تحدياً كبيراً أمام المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالتكيف مع متغيرات البيئة الحالية وتأكيد إمكانياتها للقيام بدورها المرتقب، وهذا يتطلب البحث عن محركات الأداء الأساسية لتفعيل هذا الدور،

وبالتالي يتم قبول الفرض الثاني، وهو" للأزمة المالية العديد من الانعكاسات الإيجابية حول إعادة هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية".

**محركات الأداء الرئيسة لتفعيل الدور الحالي للمراجعة الداخلية**

يرى الباحث أن هناك مجموعة من محركات الأداء الرئيسة لتفعيل دور المراجعة الداخلية لتكون أداة لمنع أو احتواء مسببات الأزمات المالية وتهيئة بيئة المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها تتخلص في الشكل ١:




**الشكل ١**
**محركات الاداء الرئيسة لتفعيل دور المراجعة الداخلية**

من الشكل السابق يتضح أن هناك مجموعتين من محركات الأداء:

**المجموعة الأولى- المحركات الداخلية**

وتتمثل في تلك المحركات التي تخضع لسيطرة المنشأة أو قسم المراجعة الداخلية وهي:

- الوعي الإستراتيجي للإدارة
- رأس مال فكري فعال
- منهجية الأداء داخل المراجعة الداخلية
- التقييم المتوازن والمستمر لفاعلية المراجعة الداخلية

**المجموعة الثانية- المحركات الخارجية (بيئة تنظيمية خارجية فعالة)**

وهي محركات الأداء التي لا تخضع لسيطرة المنشأة أو قسم المراجعة الداخلية، ولكنها تمثل مسؤولية المنظمات المهنية والتشريعية لتفعيل دور المراجع الداخلي.

وسيتم تناول المحركات الداخلية لتفعيل دور المراجعة الداخلية بشيء من التفصيل كما يأتي:

**المحرك الأول- الوعي الإستراتيجي للإدارة**

ويتمثل هذا المحرك في وجود بيئة داخلية متفهمة ومحفزه للدور الحقيقي والواسع للمراجعة الداخلية لتكون عامل إيجابي لتحقيق أهداف وتوقعات زبائن المراجعة، فالمراجعة الداخلية الفعالة تتطلب وجود بيئة رقابية جيدة تعكس وعي الإدارة حول أهمية الرقابات حول المنشأة، وتمثل البيئة الرقابية كما أشار SAS No.55 الأساس لصياغة أسلوب ونغمة المنشأة متأثرة بالوعي الرقابي لدى الإدارة العليا، وتتأثر تلك البيئة بقيم النزاهة والأخلاق للإدارة العليا والأسلوب الذي تطبقه.

ولقد أشار (Mihret D.G. *et al.*,2007) أن نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية لن يكون لها مساهمة فعالة من دون قناعة الإدارة العليا بدور المراجع الداخلي، وبالتالي فمساهمة المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف المنشأة سيكون متغيراً تابعاً للمدى الذي تراه الإدارة العليا حول قيمة عمل المراجع الداخلي والاتجاه نحو استثماره.

وبالتالي فإن التغير في ثقافة المنشأة سيكون هو الأساس لوضع نظام يمنع الغش بالتقرير المالي، ويبدأ بنغمة المستويات العليا، والتي تعني أن الإدارة العليا ترفع شعار البعد الأخلاقي بكافة مستويات الأداء (Joseph H. *et al*.,2007)، كما أشار (Castellano *et al.*, 2005) إلى أن أسلوب ومنهجية المنشأة سوف يؤثر في ثقافة المنشأة، فالبيئة الرقابية الجيدة المرتكزة على مستوى أخلاقي عالٍ من قبل الإدارة العليا سوف يدعم التقرير المالي والدور الإشرافي للجنة المراجعة وبالتبعية تدعيم دور المراجعة الداخلية.

ويمكن بلورة أبعاد الوعي الإستراتيجي للإدارة فيما يأتي:

- الوعي بأهمية الرقابة ووجود بيئة رقابية قوية .
- الوعي بأهمية المراجعة الداخلية ودورها الإستراتيجي وبوجه خاص في ظل المستجدات والتعقيدات.
- ضرورة النظر لدور المراجعة الداخلية من منظور واسع والاقتناع بهذا الدور.
- الاقتناع بضرورة بناء مراجعة داخلية إستراتيجية.
- اعتناق مدخل إستراتيجي مبني على البعد الأخلاقي بكافة جوانب الأداء وبكافة المستويات.
- تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وتوفير دعائم تحقيق هذا الاستقلال.

**المحرك الثاني- رأس مال فكري فعال**

يمثل رأس المال الفكري "ما تمتلكه المنشأة من عوامل إنتاج ومحركات للقيمة قائمة على القدرات والإمكانيات البشرية وبيئة محفزه تحقق له القدرة على الخلق والإبداع وكسب مزايا تنافسية في ظل البيئة الإبتكارية" (وائل عبد الوهاب، ٢٠٠٦).

ويتكون رأس المال الفكري من ثلاثة عناصر أساسية:

- رأس المال العلاقاتي - رأس المال البشري - رأس المال الهيكلي

ويعد رأس المال الفكري أحد المحركات الأساسية للقيمة ليس فقط على مستوى المنشأة، ولكن على مستوى كل وظيفة تسعى لإشباع رغبات زبائنها، ويتمثل رأس المال الفكري للمراجعة الداخلية فيما يأتي:

**١. رأس مال علاقاتي قوي**

ويعبر عن كافة العلاقات بين المراجع الداخلي من جانب وبين كافة المستويات الإدارية والرقابية داخل المنشأة والجهات التنظيمية خارج المنشأة على النحو الذي يحقق ما يأتي:

- فهم أهداف ومسؤولية المراجعة الداخلية.
- معرفة رغبات وحاجات كافة الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية.
- الإلمام بإمكانيات وقدرات المراجعة الداخلية للمساهمة في تحقيق أهداف المنشأة.
- توصيل نتائج وتوصيات المراجعة بفعالية للمستويات الإدارية العليا، ومتابعة تنفيذها.

وتفعيل الجانب العلاقاتي للمراجعة الداخلية يتطلب ما يأتي:

- اقتناع الأطراف ذات الصلة بمساهمات المراجع الداخلي وبوجه خاص فيما يتعلق بتعيين والتقرير عن عمليات وأنظمة إدارة الخطر.
- إقامة حوار فعال مع الأطراف ذات الصلة .
- وجود تغذية عكسية مستمرة لتحديد الإنجازات ومناطق التحسين والتعديلات لخطة العلاقات.
- التوصيل الفعال لخدمات المراجعة الداخلية.
- تحقيق التوازن بين توقعات الأطراف المستفيدة (KPMG,2010).
- تأسيس قنوات اتصال فعالة لتحقيق التوافق بين رسالة وإستراتيجية المراجعة الداخلية ورسالة وإستراتيجية المنشأة ككل.

**٢. رأس المال البشري**

يعكس القدرات البشرية التي تعطي للمنشأة أو لوظيفة ما القدرة على التطوير والإبداع والتنافس، فمن ضمن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية تطوير مهارات وقدرات أعضائها لمقابلة دورها المرتقب بوصفها مساهماً وشريكاً في إدارة النشاط، مع مراعاة البعد السلوكي نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني سواء من قبل القائم بالمراجعة أو الخاضع لعملية المراجعة أو المستفيد منها .

ولتطوير رأس المال الفكري للمراجعة الداخلية يجب مراعاة:

- ملاءمة فريق المراجعة كماً وكيفاً للمهام التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية.
- أن يتضمن فريق المراجعة مجموعة متنوعة من المهارات المهنية، سواء الإدراكية أو السلوكية Cognitive And Behavioral Skills، المهارات الإدراكية تؤكد أن المراجعين لديهم قدرات لتقديم النصح لتحسين نظام الرقابة الداخلية وكذلك لإنجاز مهام المراجعة

والتوصل لحلول للمشكلات مبنية على خبرات سابقة والتعامل مع المواقف المعقدة والمتضاربة، أما المهارات السلوكية فتعطي القدرة للمراجع لتأسيس علاقة قوية مع زبائن المراجعة، فضلاً عن مهارات الاتصال التي تسهل فهم مخرجات المراجعة والقدرة على إنجاز مهامهم بفاعلية (Smith, G., 2005 ; Zain *et al*., 2006)

- المعرفة والمهارة للتعامل مع تكنولوجيا المعلومات بشكل مستمر ومتطور.
- اعتناق سياسة التحسين المستمر من خلال تحفيز فريق المراجعة للحصول على شهادات عالمية في مجال المراجعة الداخلية،فضلا عن برامج تدريب مستمرة والقدرة على الاتصال وتكوين العلاقات بما يتوافق مع دورة الحالي والمرتقب .
- أن يكون لدى المراجع الداخلي التخصص والمعرفة بتعيين والتقرير عن الخطر.

وهناك العديد من المداخل لتحسين مهارات فريق المراجع الداخلي، وتدعيم رأس المال الفكري يرجع تفصيلا إلى (PWC, Maximizing Internal Auditing ,2009):

- استخدام أنموذج التناوب Rotational Model.
- برنامج المراجع الضيف، والذي يوفر خبرات مستقلة من داخل المنشأة في الأجل القصير.
- الحصول على مراجعين داخليين من طرف ثالث.
- استخدام طرف ثالث لتقديم خدمات المراجعة الداخلية بصورة مؤقتة، وذلك في حالة عدم امتلاك المنشأة للمهارات والقدرات المطلوبة، ويرى الباحث أن تأسيس قسم مراجعة داخلية وتطوير إمكانيات ومهارات هذا القسم للقيام بمسؤولياته على نحوٍ فعّال سيكون أفضل من الاستعانة بجهات خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية.

**٣. رأس المال الهيكلي**

ويتضمن كافة العناصر داخل المنشأة التي تدعم وتعطي قوة لرأس المال البشري، فيتضمن الإجراءات التنظيمية، النظم، الثقافة، قواعد البيانات، المرونة التنظيمية، التوثيق.

وأشار Edvinsson إلى أنه يمكن تقسيم رأس المال الهيكلي على ثلاثة أجزاء (Edvinsson L. *et al*.,1997):

- رأس المال التنظيمي - رأس مال تشغيلي - رأس المال الابتكاري.

ويتضمن رأس المال الهيكلي للمراجعة الداخلية مايأتي:

- توافر الأدوات والإمكانيات التكنولوجية الملائمة وبوجه خاص بالمناطق المرتبطة بأولويات الخطر.
- تطوير البنية التحتية والتنظيمية لقسم المراجعة الداخلية سواء داخليا أو الحصول عليها من طرف ثالث، وتتضمن التوثيق ـ عمليات الفحص ـ منهجية تعين الخطر ـ إدارة الموارد البشرية ـ تأكيد رقابة الجودة.
- توفير موازنة مرنة للمراجعة الداخلية تساعد على إنجاز دورها المتوقع بالإضافة للاستجابة لاحتياجات المنشأة المتغيرة.

**المحرك الثالث- منهجية الأداء داخل المراجعة الداخلية**

أحد المحركات الأساسية لتحقيق فاعلية المراجعة الداخلية هو منهجية المراجعة وأساليب المراجعة المستخدمة، ولتأسيس منهجية أداء جيدة للمراجعة الداخلية فذلك يتطلب (معايير المراجعة الدولية ،٢٠٠٧):

**١. تأسيس دستور للمهنة**

تحتاج المراجعة الداخلية إلى دستور مهنة (PWC, Maximizing Internal Auditing, 2009)، ويتم تأسيس هذا الدستور من خلال تعاون كل من المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية والإدارة العليا ولجنة المراجعة، وهذا الدستور سيكون أساساً لصياغة رسالة ورؤية المراجعة الداخلية، فضلاً عن الأهداف طويلة وقصيرة الأجل وكذلك أداة اتصال داخلية وخارجية، ومن المفضل صياغة رسالة ورؤية خاصة بكل منشأة وفقاً لخطتها الإستراتيجية وطبيعة نشاطها ومستويات الخطر بدلاً من الاعتماد على تطبيق رسالة ورؤية منشآت أخرى.

**٢. تطوير خطة إستراتيجية للمراجعة الداخلية**

يتطلب تفعيل دور المراجعة الداخلية وجود خطة إستراتيجية تقوم بتحديد العناصر الآتية: القيمة المتوقعة للمراجعة الداخلية ـ زبائن المراجعة الحاليين والمرتقبين ـ الأهداف والتحديات- الأساليب التشغيلية لتحقيق الأهداف الرئيسة، كذلك الخطة الإستراتيجية سوف تساعد على طرح المشاكل والمعوقات التي تقف أمام تفعيل دور المراجعة الداخلية.

ويتطلب بناء إستراتيجية جيدة للمراجعة الداخلية ما يأتي :

- الوقوف على الدور الحالي والمرتقب للمراجعة الداخلية من خلال استقصاء الاحتياجات الحالية والمرتقبة للأطراف ذات الصلة في ظل مستجدات البيئة الحالية.
- التوافق مع إستراتيجية المنشأة ككل.
- وجود رسالة ورؤية واضحة للمراجعة الداخلية.
- صياغة الإستراتيجية لتغطية المخاطر الرئيسة للنشاط سواء الحالية أو المتوقعة.
- تحديد جوانب القوة – الضعف – الفرص – التهديدات للمراجعة الداخلية (تحليل SWOT)، والذي سيكون أساس لبناء إستراتيجي للمراجعة الداخلية والاستفادة من الإمكانيات المتاحة، والشكل ٢ يوضح تحليل SWOT بأبعاده الأربعة:

**Example SWOT Analysis for Internal Audit Department**

| | |
|---|---|
| **Strengths:**<br>• Staff audit experience<br>• Knowledge of organization/business<br>• Support of audit committee/ senior management | **Weaknesses:**<br>• Understaffed<br>• Timeliness of report issuance<br>• Follow-up procedures<br>• Alignment of audit plan with organization's strategic priorities |
| **Opportunities:**<br>• Use of technology/data<br>• Partner with customers<br>• Pro-active recommendations<br>• Value-added consulting services | **Threats:**<br>• Merger<br>• Staff shortages/turnover<br>• Budget reductions<br>• Outsourcing |

*Source: Adapted from IIA Research Foundation 2002*

**٣. وضع خطط مرنة قصيرة الأجل**

عند تأسيس إستراتيجية المراجعة الداخلية فلابد من مراعاة توافر المرونة الكافية لمقابلة مستجدات البيئة الحالية من خلال وضع خطط قصيرة الأجل تتواءم مع البيئة الديناميكية وتتوافق مع الخطط الإستراتيجية والأهداف طويلة الأجل للمراجعة الداخلية.

**٤. منهجية الأداء المبنية على أساس الخطر Risk – Based Approach**

الخطر هو أي حدث يمكنه أن يمنع المنشأة من تحقيق أهدافها (PWC , Building a Strategic Internal Audit Function, 2009)، ولقد أسهمت الأزمة المالية في إعطاء فرصة للمراجعة الداخلية في القيام بدور أكبر في تعيين والتقرير عن إدارة الخطر بالمنشأة، وأصبح هناك توقعات كبيرة من قبل الأطراف ذات الصلة بالدور المرتقب للمراجعة الداخلية في هذا المجال، فالمراجعة الداخلية يتم تعريفها منذ عام ١٩٩٩ بأنها "نشاط لتقييم وتقديم إدارة خطر فعالة" (IIA, 2009a)، فأصبح الدور الرئيس للمراجعة الداخلية هو التحقق من فاعلية إدارة الخطر والتقرير عنها، فالخطر يؤثر في أداء المراجع الداخلي سواء من خلال التركيز على المناطق ذات المستوى الخطر العالي أو من خلال زيادة وعي الأطراف ذات الصلة بأهمية أداء المراجع الداخلي.

ولم تقدم الأدبيات دليلاً على وجود ارتباطات مراجعة داخلية مبنية على الخطر، وأشار (Allegrini and D'Onza, 2003) إلى أن معظم المراجعين الداخليين مازالوا يعتقدون أن تعيين المخاطر عند التخطيط لعملية المراجعة هو عملية غير هامة نسبية، ووفقا لـ (Ernst and Young , 2007) فهناك صعوبات كبيرة في إكمال خطة المراجعة السنوية بسبب عدم مراعاة مخاطر النشاط، وبالتالي فالتخطيط السليم لعملية المراجعة يتطلب من المراجع الداخلي معرفة المخاطر الرئيسة وتأثيرها المحتمل على النشاط مع تصنيف تلك المخاطر إلى مخاطر عالية – متوسطة - ضعيفة، وذلك من خلال وجود قنوات اتصال فعالة مع الإدارة العليا ولجان المراجعة، فضلاً عن التحقق من مدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر والتقرير عنها والتي قد توجد في نطاق الارتباط.

**المحرك الرابع- التقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية:**

مقاييس الأداء يتم تعريفها بأنها "مقاييس تستخدم لتحديد فاعلية أو عدم فاعلية حدث ما" (A.Neely *et al.*,2005)، وأهمية قياس الأداء مبني على أن "ما يمكن قياسه يمكن الحصول عليه"(PWC, Maximizing Internal Auditing, 2009)، أو "مالا يمكن قياسه لا يمكن إدارته" (Rupsys *et al*., 2007).

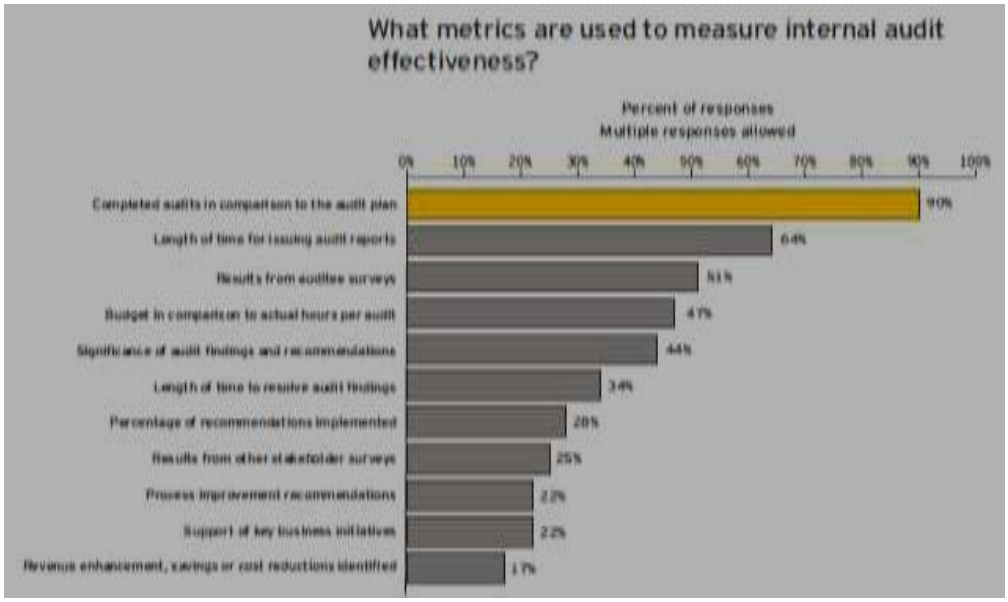
بالرغم من أن المراجعة الداخلية جزء من الإطار الرقابي للمنظمات، إلا أنه يجب التحقق من فاعلية أدائها، ولقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية أن "مدير المراجعة التنفيذي يفرض تطوير والحفاظ على برنامج تحسين وتأكيد الجودة الذي يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية نقلاً عن (Boţa A.C.; Palfi Cristina, 2009)، وأصبح هناك تحدى كبير أمام المراجعة الداخلية لتحديد أكثر الطرائق ملاءمة لقياس كفاءة وفاعلية أدائها.

ويرجع القصور في تقييم أداء المراجعة الداخلية إلى الآتي:

(IIA, Performance Measures for Internal Audit Functions: A Research Project, 2009):

- نقص المعايير، فعلى الرغم من أن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية طالبت بضرورة تقييم مستمر لأداء المراجعة الداخلية "ongoing monitoring"، إلاّ أنها لم تقدم إرشادات لتحقيق ذلك.
- نقص الموارد اللازمة لتأسيس تقييم فعال للمراجعة الداخلية.
- العديد من أقسام المراجعة الداخلية ذاتها لا ترى جدوى من استخدام مقاييس الأداء.
- مقاييس الأداء يتم التقرير عنها للإدارة التنفيذية .

ومع الأهمية الكبيرة لتقييم أداء المراجعة الداخلية بوصفها أساس الإطار الرقابي بالمنشأة، إلاّ أن عملية التقييم كانت تتم من خلال استخدام مجموعة من المقاييس الفردية لتعكس بعض جوانب المراجعة الداخلية، من دون وجود منظور شمولي لعملية التقييم أو ربطها بالخطط والأهداف الإستراتيجية للمنشأة ككل، وكانت أهم مقاييس تأكيد فاعلية المراجعة الداخلية وفقاً لدراسة (Ernst and Young, 2008) موضحة بالشكل ٣ :




**الشكل ٣**
**مقاييس تأكيد فاعلية المراجعة الداخلية**

**وهناك العديد من أوجه القصور في عملية القياس التقليدي لفاعلية أداء وظيفة المراجعة الداخلية:**

وهناك العديد من أوجه القصور في القياس التقليدي لفاعلية أداء وظيفة المراجعة الداخلية:

- عدم وجود منظور شامل لعملية التقييم.
- عدم تحقيق التوافق بين دور المراجعة الداخلية وبين المنظور الإستراتيجي للمنشأة.
- عدم مراعاة التوازن سواء بين أهداف الأطراف ذات الصلة ـ جوانب التقييم المختلفة ـ أهداف المنشأة وأهداف المراجعة الداخلية قصيرة وطويلة الأجل.
- الاعتماد على مؤشرات تهتم بتسجيل الأحداث الماضية من دون وجود منظور للأداء المستقبلي بما يحمله من فرص وتحديات.

ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة لوجود إطار شامل ومتوازن للتقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية، إذ قام كل من Kaplan and Norton عام ١٩٩٢ بإعداد مدخل لقياس الأداء أطلق عليه بطاقات التقييم المتوازن BSC، ومفتاح النجاح بهذا النظام ارتباطه بالخطة الإستراتيجية للمنشأة والمزج بين كل من المقاييس المالية وغير المالية عند تقييم الأداء، وقام بتعريف أربع مناطق رئيسة لتقييم الأداء:

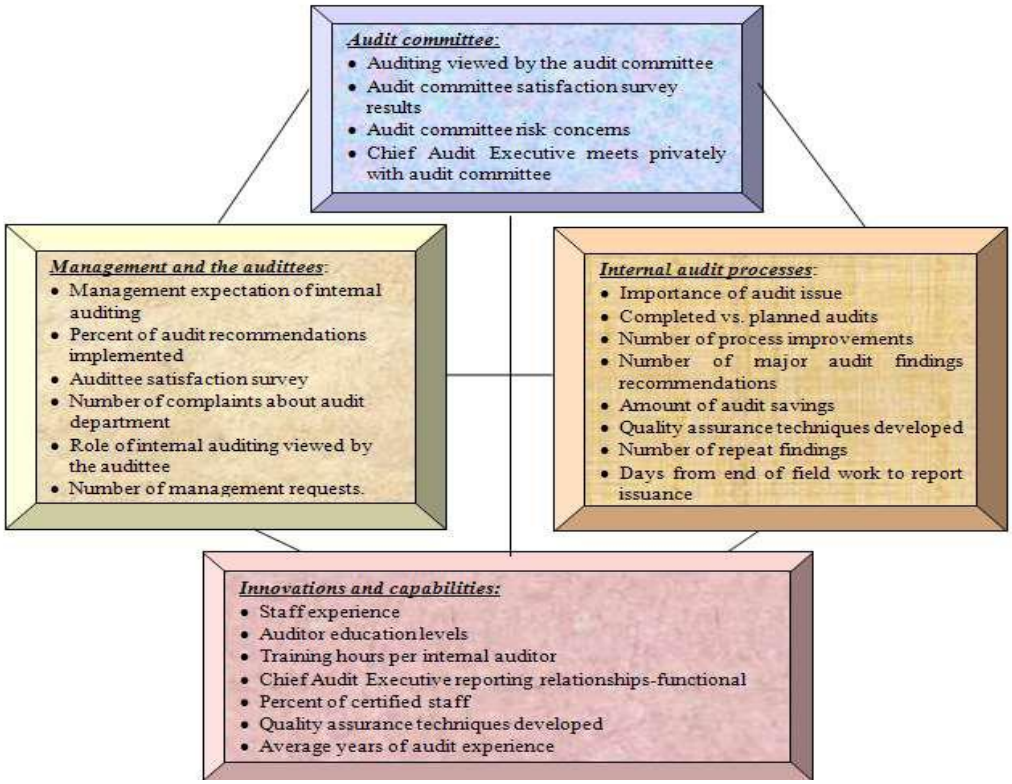
- الجانب المالي.
- الزبائن.
- التشغيل.
- الإبداع والنمو.

ومدخل BSC له أهمية كبيرة في تقييم الأداء على مستوى المنشأة ككل، وكذلك يمكن مساعدة المراجعة الداخلية لتحقيق ما يأتي:

- التقييم الشامل والمتوازن للأداء.
- تحقيق التوازن بين إستراتيجيات المنشأة وإستراتيجيات المراجعة الداخلية.
- تحديد الإستراتيجيات والأهداف الرئيسة للمراجعة الداخلية.
- تحديد القيمة المضافة من المراجعة الداخلية للمنشأة ككل.
- مقارنة الأداء بأقسام مراجعة داخلية بمنشآت أخرى.

ولقد أسهم Frigo بالتعاون مع IIARF في استخدام BSC في تقييم المراجعة الداخلية بالمنشآت، ولقد كانت جوانب تقييم الأداء بأنموذج Frigo موضح بالشكل ٤ الآتي:

**Balanced Scorecard model for internal audit function**




**الشكل ٤**

**جوانب تقييم الاداء بحسب أنموذج Frigo**

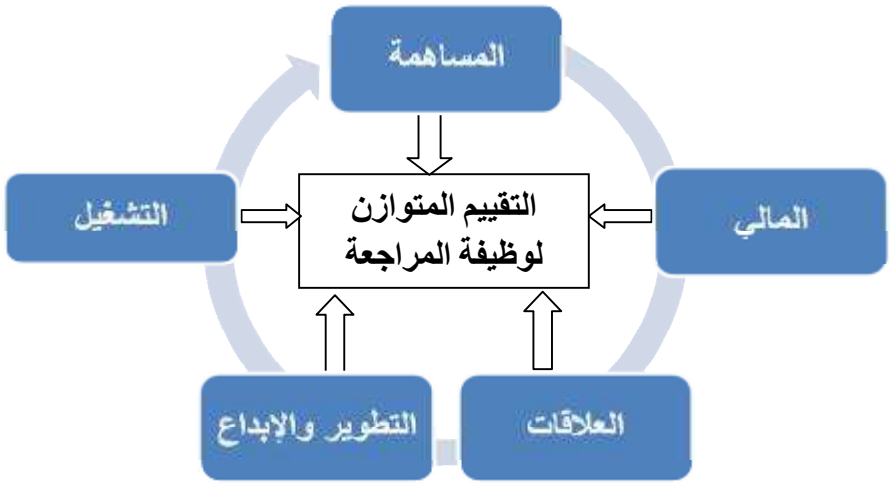
(**Source** : Frigo,M.L.,2002)

- الخطـط والأهـداف الإسـتراتيجية للمنـشأة والخطـط والأهـداف الإسـتراتيجية للمراجعـة الداخلية.
- الخطط والأهداف التشغيلية للمنشأة والخطط والأهداف التشغيلية للمراجعة الداخلية.
- التوازن في الجوانب والأبعاد الأساسية لتقييم أداء المراجعة الداخلية، مع إعطاء أوزان نسبية تتوافق مع الأهداف والإستراتيجيات الواجب تحقيقها.
- التوازن بين وجهات نظر الأطراف ذات الصلة بالمراجعة الداخلية .

فعند إعداد بطاقات التقييم المتوازن لابد من مراعاة التوافق "DEMONSTARTE ALIGNEMENT" بين إستراتيجيات وأهداف المراجعة الداخلية وإستراتيجيات وأهداف المنشأة ككل (Michael H.,2008)، وبناء على صياغة إستراتيجية المراجعة الداخلية يتم تحديد أهدافها الإستراتيجية والتشغيلية ثم تحديد المقاييس الأساسية لتقيم الأداء وتحديد الأوزان النسبية للجوانب الأساسية لبطاقات الأداء المتوازن، فعلى سبيل المثال إستراتيجية تخفيض التكاليف للمنشأة يجب أن يتبعها إستراتيجية تخفيض التكاليف على مستوى قسم المراجعة الداخلية، وبالتالي استخدام مؤشرات مثل نسبة التحسين في التكلفة نتيجة مساهمة توصيات المراجعة الداخلية - مقدار الوفر في التكلفة بما فيها تكلفة المراجعة الداخلية ذاتها.

وتتضمن بطاقة التقييم المتوازن للأداء خمسة جوانب أساسية كما في الشكل ٥ الآتي:

- المساهمة (مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم الجانب الإستراتيجي للمنشأة).
- المالي.
- التشغيلي(الجودة، الأداء، إدارة الخطر) .
- العلاقاتي.
- التطوير والإبداع.




**الشكل ٥**

**الجوانب الخمس لبطاقة الاداء المتوازن**

ويتضح من الشكل السابق أن الجوانب الخمسة لتقييم أداء المراجعة الداخلية مترابطة وذات تأثير متبادل، فجودة الأداء والتشغيل يعني بالتبعية زيادة رضا الأطراف ذات الصلة،

وبالتالي تحسين مؤشرات جانب العلاقات، ووجود مراجع كفء ومؤهل يعنى بالتبعية بزيادة مؤشرات وجودة جانب التشغيل، ووجود مستوى عالٍ من مساهمة المراجعة الداخلية داخل المنشأة يعنى بالتبعية بعلاقات جيدة مع الأطراف ذات الصلة بالمراجعة الداخلية وتحقيق جودة أداء عالية.

ويبين الجدول ١ جوانب التقييم المتوازن للمراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل جانب وأهم مؤشرات ومقاييس الأداء:

| الجانب | التعريف | الهدف الإستراتيجي | الأهداف التشغيلية | المؤشرات والمقاييس |
|---|---|---|---|---|
| ١- مساهمة المراجعة الداخلية | يقيس هذا الجانب دور المراجعة الداخلية في تدعيم أداء المنشأة ككل والمساهمة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية | جعل المراجعة الداخلية نشاط مضيف للقيمة مع مساهمتها في تدعيم الأداء الإستراتيجي وتحقيق مكانة جيدة داخل المنشأة. | - التوافق مع إستراتيجية المنشأة<br>- الرضاء عن مستوى خدمة المراجعة الداخلية.<br>- كسب ثقة الإدارة العليا ولجان المراجعة تجاه قدرات المراجعة الداخلية<br>- تأسيس مراجعة داخلية مضيفة للقيمة. | - مساهمة المراجعة الداخلية في الأداء الإستراتيجي للمنشأة .<br>- حماية قيمة المساهمين من خلال تحسين البيئة الرقابية<br>- استقصاء لجنة المراجعة.<br>- عدد التوصيات التي تم تنفيذها خلال الوقت المستهدف<br>- عدد التوصيات التي نالت موافقة الإدارة.<br>- عدد التوصيات التي تم تقديمها للإدارة.<br>-نسبة التوصيات التي حققت نجاحاً في حل مشاكل فعلية موجودة.<br>- مقارنة الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية مع الخطة الإستراتيجية للمنظمة.<br>- عدد الخدمات الاستشارية التي تمت .<br>- مدى نجاح المراجعة الداخلية في تدعيم دورها داخل المنشأة.<br>- عدد المشاكل التي ظهرت بعد عملية المراجعة .<br>- تغذية عكسية مستمرة من زبائن المراجعة عن مساهمة ومكانة المراجعة الداخلية.<br>- تغذية عكسية من المراجع الخارجي. |

| الجانب | التعريف | الهدف الإستراتيجي | الأهداف التشغيلية | المؤشرات والمقاييس |
|---|---|---|---|---|
| ٢-الجانب المالي | يقيس هذا الجانب تحقيق الوفر والترشيد في تكاليف تقديم خدمة المراجعة الداخلية وكذلك مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق الوفر في التكاليف أو الزيادة في الإيرادات على مستوى المنشأة | تقديم خدمة مراجعة داخلية ذات جودة عالية بأقل تكاليف مع تحقيق مساهمة فعالة في تدعيم الجانب المالي للمنشأة ككل. | - ترشيد تكلفة خدمة المراجعة الداخلية<br>- مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد التكاليف على مستوى المنشأة<br>- مساهمة المراجعة الداخلية في القضاء على مناطق الإسراف.<br>مساهمة المراجعة الداخلية في تنمية جانب الإيرادات<br>- تقديم خدمات مراجعة داخلية بكفاءة وفاعلية مقارنة بالمنشآت الأخرى | - مقارنة موازنة المراجعة الداخلية بموازنات أقسام المراجعة بالمنشآت الأخرى<br>- تكلفة كل ساعة مراجعة.<br>- الإنفاق الفعلي مقابل الإنفاق المخطط<br>-تكلفة الخدمة مقارنة مع المنشآت المثيلة .<br>- الوفر في التكاليف نتيجة تطبيق توصيات المراجعة.<br>- كمية الأموال التي تم توفيرها<br>- الزيادة في الإيرادات نتيجة تطبيق توصيات المراجعة الداخلية.<br>- مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المخططة للمراجعة الداخلية. |
| ٣- التشغيل (الأداء / الجودة / إدارة الخطر) | يقيس هذا الجانب فاعلية وجودة الأداء داخل قسم المراجعة الداخلية | تقديم خدمة مراجعة عالية الجودة مع التعيين والتقرير السليم عن فاعلية إدارة الخطر، والتمسك بمعايير الممارسة لتأكيد جودة خدماتها | تقديم خدمات مراجعة داخلية خالية الأخطاء<br>تأسيس برنامج مراجعة مبني على مخاطر النشاط<br>دور فعال تجاه التعيين والتقرير عن إدارة الخطر<br>كفاءة تحقيق خطة المراجعة<br>فاعلية تحقيق خطة المراجعة | - عدد الأخطاء التي تم اكتشافها بعملية المراجعة<br>- معدل الأخطاء الفعلي مقارنة بالمعدلات المستهدفة<br>- تعيين مخاطر النشاط مقارنة بالتغطية الفعلية المخطط لها.<br>-التعيين الفعال وفي الوقت المناسب لمخاطر النشاط الرئيسية<br>- نسبة مناطق المراجعة ذات الخطر العالي التي تم معالجتها.<br>- الساعات المنفذة مقابل الساعات بالموازنة او المخططة.<br>- استكمال الخطة السنوية والخطة طويلة الأجل. |
| | | | | - معدل مراجعة النظير.<br>- نتيجة آخر مراجعة نظير.<br>- نسبة المنفذ من الخطة<br>- عدد المراجعات التي تمت.<br>- أولويات الخطة الإستراتيجية المنفذة.<br>- عدد المشكلات التي لم تحل.<br>- عدد فحوصات تعيين الجودة الخارجية.<br>- نسبة الوقت الكلي المنقضي في المراجعة.<br>-الانتهاء من ارتباطات المراجعة مقارنة بالتواريخ المخططة.<br>- تغذية عكسية عن جودة الخدمة المقدمة. |

| الجانب | التعريف | الهدف الإستراتيجي | الأهداف التشغيلية | المؤشرات والمقاييس |
|---|---|---|---|---|
| ٤-العلاقات | ويشمل هذا الجانب كافة العلاقات بين المراجع الداخلي من جانب وبين المستفيدين وزبائن المراجعة من جانب آخر | تفعيل الجانب السلوكي للمراجعة الداخلية من خلال تفعيل جانب الاتصال بين المراجعة الداخلية وبين زبائن المراجعة وتطوير علاقات جيدة مع المستفيدين الرئيسين | - وجود قنوات اتصال فعالة<br>-تعريف زبائن المراجعة بالدور الحقيقي للمراجعة الداخليه.<br>- تأسيس علاقات قوية مع الإدارة العليا ولجان المراجعة.<br>- تأسيس علاقات قوية مع المراجع الخارجي.<br>- احتواء أو تضييق فجوة توقعات زبائن المراجعة الداخلية. | -الاتصال الفعال وفي التوقيت الملائم.<br>- معدل التقرير لرئيس لجنة المراجعة.<br>- عدد الاجتماعات مع الإدارة العليا.<br>-عدد الاجتماعات مع الإدارة التنفيذية.<br>-نتائج استقصاء رضاء الإدارة<br>- معدل حضور اجتماعات لجنة المراجعة.<br>- عدد مرات المناقشة مع رئيس لجنة المراجعة.<br>-استقصاء لجنة المراجعة.<br>- تغذية عكسية مستمرة.<br>- تغذية عكسية من المراجع الخارجي.<br>- مدى الثقة في عمل المراجع الداخلي بواسطة مراجعين آخرين.<br>-الانتقادات المتضمنة في استقصاءات رضا الإدارة العليا ولجان المراجعة. |
| ٥- التطوير والإبداع | يشمل هذا الجانب القدرات والمهارات البشرية بالمراجعة الداخلية والتي تحقق القدرة على التطوير والإبداع | امتلاك رأس مال بشري لدية القدرة على التطوير والإبداع لتحقيق رسالة وأهداف المراجعة الداخلية. | - امتلاك فريق مراجعة لديه المهارات والخبرات اللازمة لتحقيق رضا زبائن المراجعة.<br>التحسين المستمر لمهارات وقدرات فريق المراجعة.<br>-القدرة والمهارة على التطوير والإبداع.<br>-حث فريق المراجعة على عضوية مجالس مهنية معترف بها.<br>- تخفيض معدل دوران العاملين وزيادة الانتماء للمنشأة.<br>- تنمية الجانب السلوكي لدى المراجعين الداخليين. | - متوسط خبرة أعضاء فريق المراجعة.<br>-القدرة على مقابلة الاحتياجات الفنية والتخصصية<br>- نسبة توافر شروط التعليم المهني المستمر CPE بالفريق<br>- عدد ساعات التدريب لكل مراجع<br>- عدد العاملين الذين لديهم قدرة ومهارة على استخدام تكنولوجيا المعلومات .<br>- عدد المقترحات من قبل المراجعين الداخليين لتطوير أداء المراجعة الداخلية.<br>- عدد الشهادات العلمية لفريق المراجعة<br>- معدل دوران العاملين<br>-عدد المشاكل التي تم حلها بواسطة المراجعين الداخليين. |

مما سبق يتضح وجود مجموعة من المحركات الداخلية لتدعيم وتفعيل أداء المراجعة الداخلية.

ومما لاشك أن هذه المحركات ستوفر بيئة ملائمة لأداء المراجعة الداخلية، مما يترتب عليه تفعيل دور المراجعة الداخلية سواء الحالي أو المرتقب.

وبالتالي يتم قبول الفرض الثالث وهو "هناك مجموعة من محركات الأداء يمكنها أن تسهم في تفعيل الدور الحالي والمرتقب للمراجعة الداخلية".

**الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي**

**أولاً- أهداف الدراسة الميدانية**

تهدف الدراسة الميدانية إلى استقراء واقع الممارسة العملية ببيئة الأعمال المصرية للدور الحالي للمراجعة الداخلية وانعكاسات الأزمات المالية على هذا الدور، واستطلاع الرأي بشأن محركات الأداء الأساسية لتفعيل هذا الدور، وإختبار مدى صحة النتائج التي توصل إليها الباحث بالدراسة النظرية .

**ثانياً- أسلوب الدراسة**

**١) مصادر جمع البيانات**

سيتم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء لتغطية عده جوانب، تتضمن:

- الانتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية حول دورها في ظهور وتفاقم الأزمة المالية.
- إيجابية الأزمة المالية في ضرورة تفعيل الدور الحالي للمراجعة الداخلية.
- محركات الأداء اللازمة لتفعيل دور المراجعة الداخلية.

ولقد تم استخدام المقياس الخماسي (Likert Scale)، مع تصميم القائمة بحيث تحتوى على أسئلة ذات نهاية مغلقة وأخرى ذات نهاية مفتوحة لإعطاء المستقصي منهم مجالا لأي إضافات يرونها هامة.

**٢) مجتمع البحث وعينته**

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار الفروض الإحصائية، فلقد قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة الميدانية في فئتين ذات صلة وثيقة بالمراجعة الداخلية:

- مديرو إدارة المراجعة الداخلية بمجموعة من الشركات المصرية المقيدة بالبورصة.
- عدد من المراجعين الداخليين الذين يتوافر فيهم خبرة على الأقل عشر سنوات بمجال المراجعة الداخلية أو الحاصلين على شهادات عليا في مجال المراجعة .

ونظرا لصعوبة استقصاء جميع مفردات مجتمع الدراسة ولاعتبارات الوقت والتكلفة، فلقد قام الباحث باختيار عينة حكمية ولا تمثل عينة احتمالية من كل من مجتمعي الدراسة.

**٣) جمع البيانات**

بعد إعداد قائمة الاستقصاء بصورتها النهائية تم توزيعها على عينة الدراسة، ويوضح الجدول ٢ استجابة عينتي الدراسة كما يأتي:

**الجدول ٢**
**الاستجابة من عينتي الدراسة**

| بيانات الدراسة | عدد الاستمارات الموزعة | عدد الاستمارات الواردة | | عدد الاستمارات المستبعدة | | عدد الاستمارات الصحيحة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | عدد | % | عدد | % | عدد | % |
| - المراجعون الداخليون | ٤٥ | ٣٦ | ٨٠ | ٤ | ٩ | ٣٢ | ٧١ |
| - المراجعون الخارجيون | ٥٥ | ٤٦ | ٨٤ | ٢ | ٣ | ٤٤ | ٨٠ |
| **الإجمالي** | ١٠٠ | ٨٢ | ٨٢ | ٥ | ٥ | ٧٦ | ٧٦ |

**ثالثاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة**

تتمثل الأساليب الإحصائية التي استخدمها الباحث لتحليل البيانات واختبار الفروض فيما يأتي:

- معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation: وذلك لتقييم اعتمادية / مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة.
- المتوسط الحسابي: وذلك لإجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.
- الانحدار المتعدد Multiple Regression: وذلك لبيان العلاقة بين مجموعه من المتغيرات المستقلة ومتغير تابع.
- أسلوب مان ويتني لاختبار معنوية الفروق بين آراء عينتي الدراسة .

**رابعاً- التحليل الإحصائي واختبار الفروض**

سيتم اختبار فروض الدراسة الميدانية من خلال ما يأتي:

**١- تقييم اعتمادية (مصداقية) الأنموذج**

يوضح الجدول ٣ معاملات ألفا لبعض متغيرات الدراسة الرئيسة التي يتم قياسها باستخدام مجموعه من المتغيرات الفرعية.

**الجدول ٣**
**تقييم اعتمادية (مصداقية) المتغيرات**

| المتغير | معامل ALPHA |
|---|---|
| انعكاسات الأزمة المالية على المراجعة الداخلية x5 | ٠.٦١ |
| أساليب تقييم أداء المراجعة الداخليةX13 | ٠.٧٣ |
| محركات الأداء المقترحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية X16 | ٠.٨٢ |
| أوجه القصور بمحركات الأداء ببيئة المراجعة الداخلية المصرية X17 | ٠.٧٩ |

ويتضح أن قيمة معامل ألفا تتراوح ما بين (٦١ % : ٨٢ %) وهو ما يعني مستوى مقبول من اعتمادية (مصداقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات .

**٢- اختبارات فروض الدراسة الميدانية**

**أ) اختبار الفرض الأول:**

وسيتم الاعتماد في اختبار هذا الفرض بعمل تحليل وصفي Descriptive Analysis لمتغيرات الدراسة التي تعكس العبارات من ١ :٤ الواردة بقائمة الاستقصاء، يلخصها الجدول ٤.

**الجدول ٤**
**جوانب فشل المراجعة الداخلية لمنع أو تقليل حدة الأزمة المالية**

| العبـــــــارة | المراجعين الداخليين | | المراجعين الخارجين | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| إن الفشل في إدارة المخاطر بالمنشآت كان أحد المسببات الجوهرية لحدوث الأزمة المالية x1 | ٤.٢٥ | ٠.٥٨ | ٤.٦٢ | ٠٦٣ | ٤.٤٦ | ٠.٦١ |
| إن المراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها دور حيوي للتحقق من والتقرير عن فاعلية إدارة المخاطر x2 | ٣.٩٢ | ٠.٥٥ | ٤.١٥ | ٠.٦١ | ٤.٠٥ | ٠.٦٨ |
| كان من الممكن أن تسهم المراجعة الداخلية بشكل فعال في منع أو تقليل حدة الأزمة المالية x3 | ٢.١٥ | ٠.٧١ | ٣.٥٨ | ٠.٦٨ | ٢.٩٨ | ٠٩٤ |
| لم يكن هناك دور واضح للمراجعة الداخلية حول التحقق من والتقرير عن إدارة الخطر x4. | ٤.١ | ٠.٧٩ | ٤.٧٦ | ٠.٨٤ | ٤.٤٨ | ٠٨٦ |

وبتحليل بيانات الجدول السابق يتضح ما يأتي :

١. وافقت كل من عينتي الدراسة على أن الفشل في إدارة الخطر بالمنشآت كان أحد المسببات الجوهرية لحدوث الأزمة المالية، اذ وافق المراجعون الداخليون بمتوسط٤.٢٥ ووافق المراجعون الخارجيون بمتوسط ٤.٦٢ .
٢. وافقت كلا العينيتين على أن المراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها دور حيوي في التحقق من والتقرير عن إدارة المخاطر بمتوسط ٣.٩٢، ٤.١٥ على التوالي، وهو ما يترتب عليه أن المراجعة الداخلية كان لابد من أن يكون لها دور حيوي في عملية التحقق من إدارة الخطر التي كان سيكون لها مردود إيجابي على الأزمة المالية، وعلى الرغم من ذلك لم يوافق المراجعون الداخليون على أن المراجعة الداخلية كان يمكن أن تسهم على نحو فعال في منع أو تقليل حدة الأزمة بمتوسط ٢.١٥، في حين وافق المراجعون الخارجيون بمتوسط ٣.٥٨، ولكن موافقة كلا العينتين على أن الفشل في إدارة الخطر كان أحد مسببات الأزمة المالية، وكذلك الموافقة على أن المراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها دور حيوي في التحقق والتقرير عن إدارة الخطر يؤكد وجود دور للمراجعة الداخلية تجاه ظهور أو تفاقم الأزمة المالية.
٣. ما يؤكد النتيجة السابقة موافقة عينتي الدراسة على أنه لم يكن هناك دور واضح للمراجعة الداخلية حول التحقق من والتقرير عن إدارة الخطر بمتوسط ٤.١، ٤.٧٦ على التوالي، وذلك يرجع من وجهة نظر المراجعين الخارجيين إلى عدم امتلاك المراجع الداخلي للمؤهلات والخبرات اللازمة للقيام بهذا الدور، في حين أشار المراجعون الداخليون أن ذلك قد يرجع لعدم اقتناع الإدارة بقيام المراجع الداخلي بهذا الدور، ولكن ذلك لا يمنع من وجود فشل بالمراجعة الداخلية في القيام بدور فعال تجاه التحقق من والتقرير عن الخطر الذي كان له تأثير في ظهور وتفاقم الأزمة المالية.

٤. وبتحليل معنوية الفروق بين آراء كل من عينتي الدراسة باستخدام أسلوب مان ويتنى يتضح عدم معنوية أي فروق بين آراء كلا العينتين فيما عدا دور المراجعة الداخلية في منع أو تقليل حدة الأزمة المالية كما يتضح من الجدول ٥.

**الجدول ٥**
**مدى اتفاق آراء عينتي الدراسة حول فشل المراجعة الداخلية لمنع أو تقليل حدة الأزمة المالية باستخدام تحليل مان ويتني**

| البيان | مان ويتني | P-value | المعنوية |
|---|---|---|---|
| الفشل في إدارة المخاطر بالمنشآت كان أحد المسببات الجوهرية لحدوث الأزمة المالية x1 | ٣٤٦٧ | ٠.٨٣٢ | غير معنوي |
| المراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها دور حيوي في التحقق من والتقرير عن فاعلية إدارة المخاطر x2 | ٢٦٥٤ | ٠.٨٢٥ | غير معنوي |
| المراجعة الداخلية كان يمكن أن تسهم بشكل فعال في منع أو تقليل حدة الأزمة المالية x3 | ١٦٨٧ | صفر | معنوي |
| لم يكن هناك دور واضح للمراجعة الداخلية حول التحقق من والتقرير عن إدارة الخطر x4. | ٢٤٧٨ | ٠.٣٢٥ | غير معنوي |

بناءً على التحليل السابق يتم رفض فرض العدم الأول وقبول الفرض البديل وهو "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين فشل المراجعة الداخلية وظهور وتفاقم الأزمة المالية"

**ب)اختبار الفرض الثاني:**

وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال ما يأتي :

أ) التحليل الوصفي للمتغيرات التي تشير لانعكاسات الأزمة على المراجعة الداخلية كما في الجدول الآتي:

**الجدول ٦**
**انعكاسات الأزمة المالية على المراجعة الداخلية**

| العبـــــــارة | المراجعون الداخليون | | المراجعون الخارجيون | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| هناك انعكاس إيجابي للأزمة المالية على المراجعة الداخلية Y1 | ٤.٢ | ٠.٦٦ | ٤.٧ | ٠.٥٤ | ٤.٤٩ | ٠.٥٨ |
| كشفت الأزمة المالية عن وجود فجوة بين احتياجات زبائن المراجعة وبين ما تقدمه المراجعة الداخلية X6 . | ٣.١ | ٠.٩٨ | ٤.٦ | ٠.٨٣ | ٣.٩٧ | ١.٠٨ |
| هناك استجابة كبيرة من قبل المنشآت بضرورة تفعيل دور المراجع الداخلي نتيجة الأزمة المالية X7. | ٣.٧ | ٠.٥٦ | ٣.٥ | ٠.٧٢ | ٣.٥٨ | ٠.٦٧ |

يتضح من الجدول السابق موافقة كلا العينتين على وجود انعكاس إيجابي للأزمة المالية على المراجعة الداخلية بمتوسط ٤.٢، ٤.٧ على التوالي، وكذلك موافقة كلا العينتين

على أن الأزمة المالية عن كشفت وجود فجوة توقعات بين ما تقدمه المراجعة الداخلية وبين احتياجات زبائنها بمتوسط إجمالي ٣.٩٧، وهذا ما ترتب عليه استجابة كبيرة من قبل المنشآت بضرورة تفعيل دور المراجع الداخلي نتيجة الأزمة المالية بمتوسط موافقة ٣.٧، ٣.٥ على التوالي.

ب) سيتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس العلاقة الإحصائية بين المتغير التابع (التأثير الإيجابي للأزمة المالية على المراجعة الداخلية y1 والمتغيرات المستقلة التي تعكس جوانب وأبعاد تأثير الأزمة المالية على المراجعة الداخلية والمتمثلة في المتغيرات X6.1: X6.7 كما هو موضح بالجدول ٧.

**الجدول ٧**

**تحليل الانحدار بين التأثير الإيجابي للأزمة المالية وجوانب وأبعاد تأثير الأزمة**

| المتغيرات المستقلة | المتغير التابع / Y2 | | | |
|---|---|---|---|---|
| | BETA | قيمه (T) | مستوى المعنوية | VIF |
| زيادة عدد مرات مقابلة المراجع الداخلي مع الإدارة العليا ولجان المراجعة X5.1. | ٠.٤٢٠ | ٥.١١٦ | ٠ معنوي | ١.١٥٣ |
| تدعيم وجود دور واضح للمراجعة الداخلية في التعيين والتقرير عن مخاطر النشاط X5.2 | ٠.٢٨٠ | ٣.٤٠٨ | ٠.٠٣٢ معنوى | ١.٢٤٣ |
| اعتناق مدخل المراجعة على أساس الخطر X5.3 | ٠.٢٣٩ | ٢.٤٨٨ | ٠ معنوي | ١.٠٥٢ |
| ضرورة تحقيق التوافق مع توقعات الأطراف المستفيدة X5.4 | ٠.٣٥٩ | ٤.٣٢٨ | ٠.٠٤٣ معنوي | ١.٠٧٨ |
| وعي وإدراك اكبر لأهمية ودور المراجعة الداخليةX5.5 | ٠.١٣٥ | ١.٤٤٩ | ٠.٠٠٢ معنوي | ١.٣٠٨ |
| زيادة موازنة قسم المراجعة الداخلية X5.6 | ٠.٥٢٣ | ٥.٦١٤ | ٠.٠١٨ معنوي | ١.٢٣٥ |
| ضرورة تفعيل إمكانيات وقدرات قسم المراجعة الداخلية لمقابلة مسئولياته خلال الفترة القادمةX5.7 | ٠.٢٥٩ | ٢.٧٨٠ | ٠.٠٢١ معنوي | ١.٤١٣ |

- معامل الارتباط المتعدد (R) = ٠.٨٢- مستوى الدلالة الإحصائية٥% -معامل التحديد المتعدد= ($R^2$) ٠.٦٩ - معنوية (ف)= صفر - قيمة ف المحسوبة=١١.٨٤بدرجات حرية = ٧

<u>ويتضح من الجدول السابق ما يأتي:</u>

- عدم وجود مشكلة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة.
- المتغيرات المستقلة تعكس ٦٩% من تأثيرات الأزمة المالية على المراجعة الداخلية ،إذ بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2$) ٦٩%، وهذا يؤكد أن هناك تأثيرات أخرى للأزمة المالية على المراجعة الداخلية تبلغ ٣١% .
- ويتضح كذلك معنوية الأنموذج السابق من خلال قيمة (ف) التي تقترب من الصفر وفقاً لمستوى معنوية ٥ % وكذلك مستوى معنوية (ت) للمتغيرات المستقلة، والتي تعكس أن جميع جوانب تأثير الأزمة المالية على المراجعة الداخلية (X5.1: X5.7) ذات تأثير معنوي على المتغير التابع .

من خلال نتائج كل من التحليل الوصفي وتحليل الانحدار لمتغيرات الدراسة حول تأثير الأزمة المالية على المراجعة الداخلية، يتم رفض فرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأزمة المالية وبين ظهور الحاجة لتفعيل دور المراجعة الداخلية".

**جـ) اختبار الفرض الثالث**

أ) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة التي تعكسها العبارات من ١٢:٩ لبعض جوانب القصور المرتبطة بالمراجعة الداخلية لتكون أساساً لتحديد محركات أداء المراجعة الداخلية وهي على النحو الآتي:

**الجدول ٨**
**بعض جوانب القصور المرتبطة بالأداء الحالي للمراجعة الداخلية**

| العبـــــــارة | المراجعون الداخليون | | المراجعون الخارجيون | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| المراجع الداخلي يمتلك المقومات والمهارات اللازمة لمقابلة توقعات المستفيدين خلال المدة القادمة $X_8$. | ٣.٥ | ٠.٦٣ | ٢.٠٣ | ٠.٥٣ | ٢.٤٥ | ٠.٥٦ |
| هناك فجوة اتصال بين زبائن المراجعة والمراجع الداخلي $X_9$ . | ٤.٣ | ٠.٥٤ | ٤.٤ | ٠.٧٣ | ٤.٣٦ | ٠.٦٥ |
| هناك اقتناع من قبل إدارة المنشآت بإمكانيات المراجعة الداخلية في لعب دور جوهري في إدارة الخطر $X_{10}$ | ٢.٢ | ٠.٨ | ١.٩ | ٠.٦٨ | ٢.٠٣ | ٠.٧٤ |
| هناك خطة إستراتيجية للمراجعة الداخلية يتم ربطها مع إستراتيجية المنظمة ككل $X_{11}$. | ٢.٨ | ٠.٩٢ | ١.٧٥ | ٠.٨٦ | ٢.١٩ | ١.٠٩ |

- يتضح من الجدول السابق اتفاق عينتي الدراسة على وجود فجوة اتصال بين أطراف المراجعة ذات الصلة والمراجع الداخلي بمتوسط ٤.٣، ٤.٤ على التوالي، وكذلك اتفاق العينتين على عدم وجود اقتناع من قبل إدارة المنشآت بإمكانيات المراجعة الداخلية في أداء دور جوهري في إدارة الخطر بمتوسط موافقة ٢.٢، ١.٩ على التوالي، وعلى الرغم من موافقة المراجعون الداخليون بمتوسط ٢.٨ على وجود خطة إستراتيجية للمراجعة الداخلية يتم ربطها مع إستراتيجية المنشأة ككل، فلم يوافق المراجعين الخارجين على وجود مثل تلك الخطة حيث بلغ المتوسط ١.٧٥ .
- وافق المراجعون الداخليون على امتلاك المراجع الداخلي للمقومات والمهارات اللازمة لمقابلة توقعات المستفيدين خلال الفترة القادمة بمتوسط ٣.٥، في حين لم يوافق المراجعون الخارجيون بمتوسط ٢.٠٣، وأشارت نتيجة الاستقصاء أن ٧٥% من إجمالي عينة الدراسة يرون أن نسبة لا تتجاوز ٢٥% من العاملين بأقسام المراجعة الداخلية حاصلين على شهادات عليا بمجال المراجعة الداخلية، وكذلك ٨٥% من عينة الدراسة الإجمالية تشير إلى عدم وجود سياسة تدريب مستمر للمراجعين الداخليين، في حين يرى ٥٥% من العينة الإجمالية عدم ملاءمة فريق المراجعة الداخلية كماً وكيفاً لإنجاز خطة العمل بقسم المراجعة الداخلية.

وبتحليل معنوية الفروق بين آراء العينتين باستخدام أسلوب مان وتني اتضح معنوية الفروق لكل من امتلاك المراجع الداخلي للمقومات والمهارات اللازمة لمقابلة توقعات المستفيدين $X_8$، واقتناع إدارة المنشآت بإمكانيات المراجعة الداخلية في أداء دور جوهري في إدارة الخطر $X_{10}$.

ب) قام الباحث كذلك بتحليل عملية تقييم أداء المراجعة الداخلية وفقا لمتغيرات الدراسة والواردة بالعبارات من (١٦:١٣) الذي يوضحه الجدول ٩.

**الجدول ٩**
**تحليل سمات التقييم الحالي لأداء المراجعة الداخلية**

| العبـــــــارة | المراجعون الداخليون | | المراجعون الخارجيون | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| على الرغم من أن المراجعة الداخلية جزء من الإطار الرقابي إلا أنه يجب التحقق من فاعلية أدائها بشكل مستمر $X_{12}$. | ٤.٢ | ٠.٥٦ | ٤.٨ | ٠.٤٤ | ٤.٥٥ | ٠.٤٧ |
| هناك تقييم أداء سنوي للمراجعة الداخلية $X_{13}$ | ٣.٢ | ٠.٦٥ | ٢.١ | ٠.٨٣ | ٢.٥٦ | ٠.٧٩ |
| وجود منظور شمولي ومتوازن عند تقييم أداء المراجعة الداخلية سواء فيما يتعلق بالأهداف – احتياجات زبائن المراجعة – جوانب عملية التقييم سوف يسهم في تحقيق فاعلية عملية التقييم $X_{14}$ | ٤.٣ | ٠.٩٥ | ٤.٧ | ٠.٨٧ | ٤.٥٥ | ٠.٨٩ |
| عملية التقييم الحالية للمراجعة الداخلية توفر التوازن الوارد بالعبارة السابقة $X_{15}$ | ٢.٤ | ٠.٣٦ | ٢.٠١ | ٠.٤٩ | ٢.٢٠ | ٠.٤٧ |

يتضح من الجدول السابق ما يأتي :

- موافقة عينتي الدراسة على أهمية التحقق من فاعلية أداء المراجعة الداخلية بمتوسط ٤.٢، ٤.٨ على التوالي، وعلى الرغم من ذلك فلقد اختلفت العينتين على وجود تقييم سنوي للمراجعة الداخلية، ولكن عند السؤال عن كيفية القيام بعملية التقييم، فلقد اتفقت كلا العينتين بنسبة ٦٧% على استخدام مجموعة من المؤشرات ترتبط بالوفر في التكاليف وتنفيذ خطة المراجعة، في حين وافق ٢١% من العينة الإجمالية على استخدام أساليب أخرى مثل استخدام طرف خارجي في عملية التقييم، في حين وافق فقط ١٢% من عينة الدراسة على إمكانية استخدام مراجعة نظير أو مقارنة أداء القسم بأداء أقسام بمنشآت أخرى
- كذلك اتفقت عينتي الدراسة على أهمية وجود منظور شامل ومتوازن لتقييم الأداء، واتفقت عينتي الدراسة على عدم توافر عملية التقييم التي تأخذ بهذا المنظور،إذ بلغت نسبة الموافقة ٢.٤، ٢.٠١ على التوالي، وهذا يتفق مع النتيجة السابقة حول طرائق تقييم الأداء المستخدمة.

جـ) التحليل الوصفي لآراء عينتي الدراسة حول محركات الأداء المقترحة كما يأتي :

**الجدول ١٠**
**التحليل الوصفي للآراء حول محركات الأداء المقترحة لتفعيل المراجعة الداخلية**

| العبـــــــــارة | المراجعون الداخليون | | المراجعون الخارجيون | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| الوعي الإستراتيجي للإدارةX6.1 | ٤.٥ | ٠.٦٧ | ٤.٦ | ٠.٦٦ | ٤.٥٦ | ٠.٦٦ |
| تأسيس دستور للمهنةX16.2 | ٤.٤ | ٠.٦٩ | ٤.٢ | ٠.٧١ | ٤.٢٨ | ٠.٧١ |
| رأس مال فكري فعالX16.3 | ٣.٥٦ | ٠.٤٨ | ٤.٢ | ٠.٥٢ | ٣.٩٣ | ٠.٥١ |
| وضع خطة إستراتيجية للمراجعة الداخليةX16.4 | ٤.٢ | ٠.٥٦ | ٤.٤ | ٠.٧٢ | ٤.٣٢ | ٠.٦٩ |
| تأسيس مدخل مراجعة مبني على الخطرX16.5 | ٤.٥ | ٠.٥٥ | ٤.٧ | ٠.٤٦ | ٤.٦٢ | ٠.٥ |
| التقييم الشامل والمتوازن للأداء X16 | ٤.٩ | ٠.٨٨ | ٤.٨٥ | ٠.٩٤ | ٤.٨٧ | ١.١٦ |

وكما هو واضح من الجدول السابق فإن عينتي الدراسة اتفقت على المحركات المقترحة بوصفها أساس لتفعيل دور المراجعة الداخلية، ولقد حصل محرك التقييم الشامل والمتوازن للأداء على أكبر نسبة موافقة، إذ بلغ متوسط الموافقة لعينة الدراسة الإجمالية ٤.٨٧ .

ويعكس الجدول ١١ استطلاع الرأي حول أي من محركات الأداء بها جوانب قصور بالواقع العملي:

**الجدول ١١**
**جوانب القصور بمحركات الأداء ببيئة الأعمال المصرية**

| العبـــــــــارة | المراجعون الداخليون | | المراجعون الخارجيون | | عينة الدراسة الإجمالية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف | متوسط حسابي | انحراف |
| الوعي الإستراتيجي للإدارةX17.1 | ٤.٤ | ٠.٥٧ | ٤.٧ | ٠.٦٦ | ٤.٥٧ | .٦٨ |
| تأسيس دستور للمهنة X17.2 | ٣.٩٢ | ٠.٤٩ | ٤.١٥ | ٠.٥٩ | ٤.٠٥ | ٣.٩٢ |
| رأس مال فكري فعالX17.3 | ٢.٣ | ٠.٨٨ | ٣.٧٥ | ٠.٩٧ | ٣.١٤ | ١.٠٦ |
| وضع خطة إستراتيجية للمراجعة الداخليةX17.4 | ٣.٦ | ٠.٤٩ | ٣.٨ | ٠.٧٨ | ٣.٧٢ | ٠.٦٦ |
| تأسيس مدخل مراجعة على أساس الخطرX17.5 | ٤.٣ | ٠.٤ | ٤.٦ | ٠.٤٢ | ٤.٤٧ | ٠.٤٥ |
| التقييم الشامل والمتوازن للأداء X17.6 | ٤.٢ | ٠.٨٥ | ٤.٦ | ٠.٧٦ | ٤.٤٣ | ٠.٧٩ |

ولقد كان هناك اتفاق بين كل من عينتي الدراسة حول وجود قصور بالواقع العملي فيما يتعلق بمحركات الأداء المقترحة، فيما عدا عدم موافقة المراجعين الداخليين على وجود قصور بمحرك رأس المال الفكري، إذ كان متوسط الموافقة ٢.٣ مقابل ٣.٧٥ من قبل المراجعين الخارجين

د) سيتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس العلاقة الإحصائية بين المتغير التابع (تفعيل المراجعة الداخلية Y2 والمتغيرات المستقلة التي تعكس محركات الأداء المقترحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية، كما هو موضح بالجدول ١٢.

**الجدول ١٢**
**تحليل الانحدار المتعدد بين تفعيل المراجعة الداخلية ومحركات الأداء المقترحة**

| المتغيرات المستقلة | المتغير التابع / Y2 | | | |
|---|---|---|---|---|
| | BETA | قيمه (T) | مستوى المعنوية | VIF |
| الوعي الإستراتيجي للإدارة | ٠.٢٥٥ | ٣.٠٩٥ | ٠ معنوي | ١.٣٣٤ |
| تأسيس دستور للمهنة | ٠.٣٣٧ | ٤.١٠٨ | ٠.٠٢٤ معنوى | ١.٢٤٩ |
| رأس مال فكري فعال | ٠.٣٦ | ٤.٣٦٧ | ٠.٠٣٣ معنوى | ١.٨٢٨ |
| وضع خطة إستراتيجية للمراجعة الداخلية | ٠.٢٦٥ | ٣.١٢٥ | ٠.٠٠٢ معنوى | ١.٠١٥ |
| تأسيس مدخل مراجعة على أساس الخطر | ٠.٢٥٤ | ٢.٩٨٣ | ٠.٠٠١ معنوى | ١.٣٨٥ |
| التقييم الشامل والمتوازن للأداء | ٠.٣٧٦ | ٤.٥٣٩ | ٠ معنوى | ١.٢١٦ |

- معامل الارتباط المتعدد (R)= ٠.٨٧ - مستوى الدلالة الإحصائية= ٥% -معامل التحديد المتعدد ($R^2$)= ٠.٧٦- معنوية (ف) = صفر -قيمة ف المحسوبة=١١.٥٣بدرجات حرية =٦

ويتضح من الجدول السابق ما يأتي :

- عدم وجود مشكلة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة التي تتأكد من خلال انخفاض قيمة VIF (Variance Inflation Factors).
- يتضح من الجدول أن محركات الأداء المقترحة تفسر ٧٦% من محركات تفعيل دور المراجعة الداخلية، وبالتالي هناك مجموعة محركات أخرى، ومنها المحركات الخارجية التي تفسر بحدود ٢٤% من مسببات تفعيل دور المراجعة الداخلية، وأتضح كذلك وجود علاقة طردية بين محركات الأداء المقترحة (المتغيرات المستقلة) وبين تفعيل دور المراجعة الداخلية،إذ بلغت قيمة (R) للأنموذج ٠.٨٧.
- ويتضح كذلك معنوية الأنموذج السابق من خلال قيمة (ف) والتي تقترب من صفر وفقا لمستوى معنوية ٥% وكذلك مستوى معنوية (ت) للمتغيرات المستقلة والتي تعكس أن جميع محركات الأداء المقترحة ذات تأثير معنوي على تفعيل دور المراجعة الداخلية .

وفقا للتحليل السابق سواء من خلال التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتعلقة ببعض أوجه القصور بمحركات أداء المراجعة الداخلية والمحركات المقترحة لتفعيل دورها، وكذلك تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة حول مساهمة محركات الأداء المقترحة في تفعيل دور المراجعة الداخلية، يتم رفض فرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل، وهو "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين محركات الأداء المقترحة وفاعلية دور المراجع الداخلي".

## الخلاصة والنتائج والتوصيات

### أ - الخلاصة

تناول الباحث مسحاً لأهم الدراسات المتعلقة بفاعلية المراجعة الداخلية بوصفها أساساً للإطار الرقابي بالمنشآت، وكذلك تناول الباحث أهم الانتقادات الموجه للمراجعة الداخلية تجاه الأزمة المالية وكذلك أهم الانعكاسات الإيجابية للأزمة المالية على المراجعة الداخلية، ثم تناول الباحث أهم محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية والتي تسهم في إزالة وتضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، ثم قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة النظرية على نحوٍ إحصائي.

**ب - نتائج البحث**

١. أصبح هناك ضرورة ملحة لإعادة هندسة دور المراجعة الداخلية لمواكبة التغيرات في البيئة الحالية، وبوجه خاص في ظل تدني المستوى الأخلاقي ومشاكل الوكالة بين الأطراف ذات الصلة بالنشاط وتعقد البيئة المالية.
٢. قصور في دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالتعين والتقرير عن فاعلية عملية إدارة الخطر والذي يعد أحد مسببات الأزمة المالية .
٣. كان للأزمة المالية دور إيجابي ذلك بإعادة النظر للدور الحقيقي للمراجعة الداخلية وضرورة توجيه الاهتمام لمناطق أكثر أهمية مثل التحقق من فاعلية إدارة الخطر ومنع واكتشاف عمليات الغش، وأصبح هناك وعي أكبر لقيمة دور المراجعة الداخلية .
٤. هناك مجموعة من محركات الأداء الأساسية لتدعيم الدور الحالي والمرتقب للمراجعة الداخلية وتحقيق فاعلية المراجعة الداخلية والتي تتمثل في:
   - الوعي الإستراتيجي للإدارة - منهجية الأداء داخل المراجعة الداخلية.
   - رأس مال فكري فعال - التقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية.
٥. أكدت الدراسة الميدانية أن الأزمة المالية كان لها العديد من ألانعكاسات الإيجابية على المراجعة الداخلية، وأن محركات الأداء المقترحة يمكن أن تسهم على نحوٍ كبير في تفعيل دور المراجع الداخلي خلال بيئة الأزمات المالية.

**جـ- التوصيات**

١. ضرورة تحسين كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية لتكون قادرة على منع أو الحد من النتائج السلبية لأي أزمات مالية قادمة وتدعيم دورها ليكون أداة مساعدة للإدارة في الوفاء بمسؤولياتها والتحقق من فاعلية إدارة الخطر والتقرير عنه.
٢. ضرورة أن يكون للمراجعة الداخلية دور استراتيجي متوافق مع الدور الإستراتيجي للمنشأة ككل ومدعم له، وهذا يتطلب بناء إستراتيجي واضح للمراجعة الداخلية يكون مبني على الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ومستويات الخطر.
٣. تأسيس قسم لتأكيد الجودة يكون مسؤولاً عن التحقق من جودة الأداء بالمراجعة الداخلية، وأنها تطبق السياسات والإجراءات وفقا لمعايير المراجعة الداخلية .
٤. محركات الأداء المقترحة يمكن أن تكون أساساً جيداً لتفعيل دور المراجعة الداخلية، ولكن مع التأكيد على أن تلك المحركات متكاملة ومتداخلة في تأثيرها .
٥. التقييم الشامل والمتوازن لأداء المراجعة الداخلية من خلال تفعيل استخدام بطاقات الأداء المتوازن.
٦. القيام بمزيد من الدراسات حول محركات الأداء الأخرى التي لم يتضمنها الأنموذج التي تفسر بحدود ٢٤% من فاعلية المراجعة الداخلية.

**المراجع**

**أولاً- المراجع باللغة العربية**

١. عبد الوهاب، وائل محمد، ٢٠٠٦، إطار فكرى مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات لمراجعة حقوق الملكية الفكرية لمنظمات الأعمال- دراسة ميدانيه، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، جامعه قناة السويس .

٢. عبد الوهاب، وائل محمد، ٢٠٠٩، إيجابية الأزمة المالية العالمية في تفعيل أدوات القياس المحاسبي (دراسة تحليلية انتقادية)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة التاسعة والعشرون، العدد الثاني.

## ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية

1. Abbott, L.J., S. Parker, G.F. Peters and D.V. Rama, 2007, Corporate governance, audit quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing, The Accounting Review, 82.
2. Allegrini, M. and G. D'Onza.2003,Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey, International Journal of Auditing, 7 (3).
3. A.Neely,M.Gregory,K.platts2005,Performance measurement system design: a literature review and research agenda" ,International Journal of Operations ,Production Management ,Vol.25,No.12.
4. Boţa Avram Cristina; Palfi Cristina2009,Measuring and Assessment of Internal Audit's Effectiveness,www.ssrn.com
5. Boţa Avram Cristina;Atanasiu P;Florin B.A.2009,The Future Perspectives of The Internal Audit Function, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1),www.ssrn.com,
6. Carcello J.V.and Hermanson D.R.and Raghunandan, K.2005,Changes in Internal Auditing during the Time of the Major US Accounting Scandals, International Journal of Auditing,Vol.9.
7. Carey, P., N. Subramaniam, and K.C.W. Ching2006,Internal audit outsourcing in Australia, Accounting and Finance , 46.
8. Edvinsson L., et al.1997, Intellectual capital: Realizing your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower (1st ed.) , New York: HarperBusiness.
9. ErnstandYoung 2007,Global Internal Audit Survey, A current state analysis with insights into future trends and leading ,practices, www.theiia.org/download.cfm?file=31923
10. ErnstandYoung 2008 ,Escalating the role of internal audit, ErnstandYoung Global Internal Audit Survey, www.ey.com /global/ content. Nsf /International /AABS _ Advisory.
11. Fadzil, F.H., Haron, H. and Jantan, M. 2005 ,Internal auditing practices and internal control system, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8.
12. Frigo M.L., A2002, Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
13. Gray, S. J.1988,Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, ABACUS, 24 (1).
14. Joel Kramer 2009,The Biggest Internal Audit Challenges in the Next Five Years ,2009,protiviti Inc.,www.ssrn.com
15. Joseph F. Castellano and Susan S. Lightle, February2005,Using Cultural Audits to Assess Tone at the Top, The CPA Journal .
16. Joseph H. Callaghan, Arline Savage, and Steven Mintz 2007, Assessing the Control Environment Using a Balanced Scorecard Approach, The CPA Journal ,. March
17. KPMG2010, Internal Audit of the Future Financial Institutions Look Ahead,www.ssrn.com
18. Leech, T. 2009, The Global Economic Crisis: could Internal Audit have helped prevent It? ,www. accaglbal. com / pubs / economy / analysis / acca / ,internal /economy_090309_3.pdf

19. Marika Arena and Giovanni Azzone2009, Internal Audit Effectiveness: Relevant Drivers of Auditees,www.ssrn.com
20. Michael Holper 2008,Measuring Success: Using a Balanced Scorecard Approach, Association of Healthcare Internal Auditors, May ,www.ssrn.com
21. Mihret, D.G. and Yismaw, A.W.2007,Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, Managerial Auditing Journal, Vol. 22, No. 5.
22. Practice Advisory 2120-1, January 2009, Assessing the Adequacy of Risk Management Processes, Institute of Internal Auditors.
23. PricewaterhouseCoopers(PWC) (2008a), Targeting key threats and changing expectations to deliver greater value, www.pwc.com / extweb /pwcpublications. nsf/docid/state_internal_audit_profession_study_08.
24. ---------- 2009,Building a Strategic Internal Audit Function, www.pwc.com / internalaudit
25. ---------- 2009,Maximizing Internal Auditing , A 10 – step imperative for thriving in a challenging economy ,december,www.ssrn.com
26. Protivi Knowleadgeleader2005,Internal auditing around the world, Profiles of Internal Audit Functions at Leading International Companies, Protivi Knowledgeleader,Vol.5,June, www.knowleadgeleader.com
27. Institute of Internal Auditors2008,International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing,www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards.
28. ---------- 2008,International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, October,www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/
29. ---------- 2009,Performance Measures for Internal Audit Functions : A Research Project , The IIA Research Foundation, February, www.ssrn.com
30. ---------- 2009,The Internal Audit Profession and the Global Economic Crisis,www.ssrn.com
31. ---------- (2009a),International professional practices framework. IIA, Altamonte Springs, Florida,www.ssrn.com
32. ----------2009,The Financial Crisis and Its Impact on the Internal Audit Profession, March, The Institute of Internal Auditors' (IIA), The IIA Research Foundation's (IIARF), Global Audit Information Network (GAIN), www.theiia.org/download.cfm?file=30180
33. Rupsys , Rolandas and Boguslauskas , Vytautas2007,Measuring Performance of Internal Auditing : Empirical Evidence, Engineering Economics , No.5.
34. Sarens G.2009,Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial, International Journal of Auditing, Vol 13.
35. Sarens G, De Beelde I 2006, Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies, Managerial Auditing Journal, 21(1).
36. Smith, G.2005, Communication skills are critical for internal auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 5.
37. Speklé, R.F., H.J. van Elten and A. Kruis2007, Sourcing of internal auditing: An empirical study, Management Accounting Research ,No.18.
38. Spraakman, G.1997,Transaction cost economics: a theory of internal audit, Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 7.
39. Xiangdong, W.1997,Development trends and future prospects of internal auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, No. 4/5.
40. Zain, M.M., N. Subramaniam and J. Stewart2006, Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics, International Journal of Auditing, No.10.
41. Ziegenfuss, D.E.2000,Measuring Performance, The Internal Auditor, Vol. 57, No. 1.