

أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية  
على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد  
المنشأة (ERP)  
"دراسة ميدانية"

صلاح أحمد محمد الشهاوي

مدرس محاسبة، جامعة بورسعيد، الإدارة والحاسب الآلي

# أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) "دراسة ميدانية"

صلاح أحمد محمد الشهاوي (\*)

## ملخص الدراسة

نتيجة للدور المحوري لتكنولوجيا المعلومات في إنجاز المهام بشكل أفضل في كافة أنشطة المنشأة، وظهر ما يسمى بنظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) Enterprise Resource Planning، ظهرت الحاجة إلى تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية والتي تم انتفاها لسنوات طويلة، ومن ثم ضرورة دعم أنشطة المراجعة الداخلية بالمشآت لما لها من أثر على تحسين جودة التقارير المالية، والتي تعد المنتج الأكثر أهمية للنظام المحاسبي. من هنا تمثل الهدف من الدراسة في أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP.

أوضحت النتائج أن أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية هي توفير الاستقلال الموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية. وأن دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة كان أكثر المتغيرات تأثيراً على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين. وأن الحد من درجة التبني في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية، وتحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة، وزيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية، فضلاً عن تحسين جودة ومنفعة محتوى المعلوماتي للتقارير المستخرجة من أكثر المتغيرات تأثيراً على تحسين جودة التقارير المالية، وأن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في تحسين جودة التقارير المالية بمقدار ٨٩,٠%.

## Abstract

As a result of the pivotal role of information technology in accomplish the tasks better in all activities of the company, and the emergence of the so-called Enterprise Resource Planning (ERP), there is a need to develop the practice of management accounting which has been criticism for many years, and then necessity of supporting the activities of the internal audit companies because of their impact on improving the quality of financial reporting, which is the most important product of the accounting system. From here the objective of the study is face on the impact of the development of internal audit activities on the quality of financial reporting by applying ERP.

The results showed that the most important independent variables affecting the development of the activities of the internal audit is to provide independence and objectivity, and support experience and technical efficiency of the internal audit mangement. The support of internal auditor to conduct additional analyzes of the data and make recommendations to help management to decision-making and achieve optimal utilization of available resources was the most influential variable to raise the degree of efficiency and the development of the professional performance of the internal auditors. The reduce in the degree of variation in accounting information and practices methods fraudulent, improve the ability of predictive financial reports through the availability of property appropriate, increase flexibility and speed in the preparation of financial reports, as well as improve the quality and benefit of the informational content of the reports are the most influential variable to improve the quality of financial reporting, and that interest in these variables and work on raise their efficiency contribute to improving the quality of financial reporting by 89.0%.

(\*) مدرس محاسبة، جامعة بورسعيد، الإدارة والحاسب الآلي.

شهدت المراجعة الداخلية تطورات هائلة في بدايات القرن الحادى والعشرين، كما شهدت الأوساط المهنية في تلك الفترة أحداثاً اقتصادية منها انهيار وتعرض منشآت كبيرة علي مستوى العالم لمشاكل تتعلق بالقوائم المالية والممارسة المحاسبية (Eckles, et al., 2011)، وما تبع ذلك من تعرض سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة إلي المسائلة، وإحداث فجوة الثقة والمصدقية في التقارير المالية لمعظم أسواق المال العالمية وتسجيل بعض المنشآت خسائر كبيرة (Omurgonlsen, and Omurgonlsen, 2009)، مما أدى إلى اخفاق الدور المحوري للمراجع الداخلي وتركيزه على مواجهة فساد الإدارة.

ونتيجة للانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات، والتي تعتبر مطلباً أساسياً من متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ونظراً لدورها في إنجاز المهام بشكل أفضل في كافة أنشطة المنشأة، شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطوراً عظيماً في ذلك المجال والذي ترتب عليه ظهور ما يسمى بنظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resource Planning (ERP): وهى نظم معلومات متكاملة على مستوى المنشأة تربط إدارتها وأقسامها بقاعدة بيانات مركزية تخدم كل التطبيقات بالمنشأة (Schniederjans, and Kim, 2003)، والتي قد يكون لها أثر كبير في محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها علي جودة التقارير المالية، التى تُعد المنتج الأكثر أهمية للنظام المحاسبي ودورها المحوري في نقل وتوصيل المعلومات المالية إلى المستخدمين وأصحاب المصالح بطريقة صحيحة وفي الوقت المناسب، والتي قد تؤثر بالتبعية علي عملية ترشيد اتخاذ القرارات علي مختلف المستويات (Kallunki et al., 2011)، وقد تطلب الأمر تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية والتي تم انتقادها لسنوات طويلة ووصفها بضيق الأفق، لتركيزها فقط علي التخطيط والرقابة. ونتيجة لذلك تم تحديد إطار جيد للمحاسبة الإدارية يركز علي تحقيق هدف نهائي يتمثل في؛ إضافة قيمة للمستخدمين من خلال الإدارة الاستراتيجية، الريادة، التعليم، والتحسين المستمر. حيث أن المراجعة الداخلية الحديثة تنتمي إلي الإدارة الاستراتيجية، والتي تُعد أحد الدعائم الأساسية للإطار المتطور لأساليب المحاسبة الإدارية (Brewer, 2008)، والتي تحتاج إليها المنشآت لدعم أنشطة المراجعة الداخلية نظراً للمساهمة الفعالة التي يمكن أن تقوم بها تلك الأساليب كعامل محفز على الأداء، بما توفره من القدرة التنبؤية بالمستقبل، والتعامل مع حالة عدم التأكد التي تحيط بكل من القرارات الاستراتيجية والتشغيلية (عبدالحليم، ٢٠١٣)، والسعى نحو إيجاد تكامل بين مختلف وظائفها وأنشطتها بهدف تخفيض التكلفة، وتحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير بيانات واضحة وكاملة تمنع التضليل والغموض للمستخدمين (Talebniya, et al., 2010)، ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، وذلك باستخدام نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كأهم تطور لنظم المعلومات المتدفقة عبر المستويات المختلفة للمنشأة.

## طبيعة المشكلة:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أحد آليات حوكمة الشركات، وبالتالي تمثل أحد مقومات هيكل الرقابة الداخلية، لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي للمهام، والأنشطة في ضوء المتغيرات المعاصرة، باعتبار أنشطة المراجعة الداخلية من الآليات المحورية ووظيفة تأكيدية استشارية لتحسين جودة التقارير المالية، ولذلك تتمثل مشكلة البحث في كيفية الارتقاء الفعال بدور محاور أنشطة المراجعة الداخلية إلى مستوى أكثر كفاءة وفعالية لرفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، وذلك من خلال تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لما توفره من معلومات ملائمة، في الوقت المناسب، تتسم بالموضوعية، يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي لمواجهة ظروف عدم التأكد، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ما هي آليات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة؟
- هل يؤثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية؟
- هل يساعد تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين؟
- هل يؤدي تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP إلى تحسين جودة التقارير المالية؟

## هدف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- تحديد آليات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة.
  - تحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتطوير أنشطة المراجعة الداخلية.
  - أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين.
  - أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على تحسين جودة التقارير المالية.

## أهمية ودوافع الدراسة:

من أهم دوافع الدراسة العمل على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، ومواجهة قضايا جودة التقارير المالية في ضوء التغيرات الكثيرة والمعقدة في بيئة الأعمال، وخاصة في ظل تطبيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحديثة، كما أن هناك اتجاه عام نحو حصول المنشآت على الأنشطة والخدمات من

مصدر خارجي، رغم تعدد بدائل الحصول عليها، حيث أن الارشادات الحديثة من معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2009a) لم توصى بتبني بديل معين أو تفضيل بديل على البدائل الاخرى، فالأحرى أن يتم تطوير أنشطة المراجعة الداخلية بتفعيل أداء إدارة المراجعة الداخلية في هذه المنشآت للقيام بهذه المهام بدلا من الحصول عليها من جهات خارج المنشأة، لقدراتها علي اكتشاف الممارسات الاحتيالية عن تلك المنشآت التي تحصل علي الأنشطة والخدمات من مصدر خارجي (Coram, et al., 2006) وبما تمكن المنشأة من خفض التكاليف الاستشارية المحتملة وتحسين عملياتها، وتحقيق وفورات من خلال تخفيض اتعاب المراجعة الخارجية. وترجع أهمية الدراسة كونها نتناول موضوع تغتقر إليه المكتبة العربية في الوقت الراهن (في حدود علم الباحث) ألا وهو أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية علي رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي وبالتبعيه على جودة التقارير المالية، وذلك بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP مع إعادة هندسة عمليات المنشأة، لكي تتوافق مع الأنشطة المعيارية لتلك النظم، وهو ما يترتب عليه إعادة تأهيل العاملين والمهام التي يقومون بها.

**فروض الدراسة:**

**الفرض الاول:**

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المستقصى منهم حول أهمية توافر عدد من الآليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة"

**الفرض الثاني:**

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استجابات المستقصى منهم حول تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP ومحاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية.

**الفرض الثالث:**

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين.

**الفرض الرابع:**

لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وتحسين جودة التقارير المالية.

**خطة الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم تقسيمها الي عدد من المحددات علي النحو التالي:

#### المحدد الاول:

يتضمن عرضا للاطار العام للدراسة والذي يركز على مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها وفروضها وكيفية تنظيمها.

#### المحدد الثاني:

يتناول الاطار الفكري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

#### المحدد الثالث:

مراحل عمليه المراجعة الداخلية وكيفية توظيف نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتحسين جودة التقارير المالية.

#### المحدد الرابع:

أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على تحسين جودة التقارير المالية.

#### المحدد الخامس:

يتضمن الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها، وذلك من خلال تصميم قائمة الاستبيان، واختبار العينة، وتحليلها وعرض نتائجها للتحقق من مدى صحة فروض الدراسة.

#### المحدد السادس:

يعرض النتائج والتوصيات والمراجع.

#### المحدد الثاني: الإطار الفكري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

بناءً على الدور المحوري الذي تقوم به آلية المراجعة الداخلية في ضوء الاستراتيجيات المعاصرة، أصبحت تكنولوجيا المعلومات هي السمة المميزة لدعم أنشطة المنشأة والحد من المخاطر المصاحبة لها وعليه يمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين هما: دراسات تناولت الاطار الفكري لمحاوّر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وأخرى تناولت نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وعلاقتها بأليه المراجعة الداخلية وذلك كما يلي:

#### أولاً: دراسات تناولت محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية

لقد تزايد الاهتمام بأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية في الآونة الاخيره نتيجة لدورها الفعال في مساعدة الإدارة العليا ومجلس الإدارة في تحقيق أهدافها (Rittenberg, et al., 1999)، وخاصة فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والاحتيال (Archambeault, 2002). ولذلك سوف يتم عرض الدراسات التي تناولت المحاور المؤثرة في تطوير

أنشطة المراجعة الداخلية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية ومنها: مفهوم المراجعة الداخلية على أساس الخطر، استقلال وموضوعية آلية المراجعة الداخلية، وجود لجنة المراجعة، المقدرة والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، الدعم الإداري للمراجعة الداخلية (حسن، ٢٠١٣).

فيما يخص المحور الأول من محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهو المراجعة الداخلية على أساس الخطر يتمثل الدور المحوري لآلية المراجعة الداخلية على أساس الخطر في توفير تأكيد لمجلس الإدارة عن فعالية أنشطة عملية إدارة مخاطر المنشأة، وانها تمت ادارتها بشكل ملائم، وأن الرقابة الداخلية يتم تشغيلها بفعالية، حيث اشارت دراسة (Frigo and Anderson, 2009) إلى زيادة التركيز على أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال تحديد ودمج أنشطة وعمليات معينة، وتبادل البيانات والمعرفة والتكنولوجيا لتحقيق القيمة لأصحاب المصالح المختلفة.

ولذلك قدم معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors تعريفاً للمراجعة الداخلية الحديثة بأنها "نشاط رقابي مستقل، موضوعي للتأكيد والاستشارات يصمم ليحقق قيمة مضافة ويزيد من فعاليته عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة" (IIA, 2013)، حيث يرى (Hass, et al., 2006) أن ادراج التأكيدات والاستشارات في التعريف يعنى أن المراجعة الداخلية اصبحت نشاط استباقي، يركز على الأنشطة المعنية بقضايا مهمة في الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، حيث تؤكد دراسته (شحاته، ٢٠١٣) أن للمراجعة الداخلية الحديثة دوران استشاري وأخر توكيدي في مجال الرقابة الداخلية، وحوكمة الشركات، وإدارة المخاطر.

وفي هذا السياق ركزت دراسة (Dixon and Singer, 2011) على حتمية تطوير دور المراجع الداخلي ليلعب دوراً استشارياً هاماً في المنشأة من خلال تقديم رؤيه استراتيجيه للمنشأة، وتقديم الأفكار التي تساعد على تحقيق التحسين المستمر، والمشاركة في عملية اتخاذ القرار. وخلصت دراسة (Al- Khabash and AL-Thuneibet, 2009) إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تمثل احدى آليات حوكمة الشركات التي من خلالها يمكن للمراجع الداخلي تحليل وتقييم الأنشطة الداخلية التي تقوم بها المنشأة مع عمل التوصيات اللازمة، والمساهمة في إعداد القوائم المالية.

وتشير دراسة كل من (Wikins and Boyle, 2012 & IIA, 2013) إلى أهمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقديم وتقييم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحوكمة. وأوصت الدراسة بتفعيل

دور المراجع الداخلي للقيام بمهام الرقابة المالية والإدارية، وتحسين بيئة اعداد التقارير المالية. حيث يتوقف عمل المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية نتيجة تقيمه لثلاثة عناصر اساسيه تعكس مستوى تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وهي؛ الموضوعية، المقدرة على تنفيذ الأعمال، وجودة الأداء (AICPA, 1991). وأوضحت دراسة (Sarens and De Beelde, 2006) إلى أن أداء الدور الاستشاري بواسطة المراجع الداخلي، أفضل من أن يتم اسناده لمصدر خارجي، حيث أن المراجع الداخلي سيكون في وضع أفضل لما يمتلكه من معرفة كافية عن أنشطة المنشأة وعملياتها.

وحيث أن الارشادات الحديثة من معهد المراجعين الداخليين IIA لم توصي بتبني بديل معين أو استحسان بديل على البدائل الأخرى، اكدت بعض الدراسات (Coram, et al., 2006 & Sarens and De Beelde, 2006) أن قدرة المنشأة على اكتشاف الخداع من خلال الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر داخلي تكون أكبر من تلك التي تحصل على الخدمات من مصدر خارجي، ولذلك يعتقد الباحث بأن أنشطة المراجعة الداخلية، والتي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة بشكل كلي تتصف بأنها أعلى موضوعية من تلك التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة، وذلك في حالة وجود عوامل الخبرة (المالية والمحاسبية) والمهارة الفنية والتكنولوجية للمراجع الداخلي للأسباب التالية (سالم، وأخرون، ٢٠١٣).

- لم ترقى معرفة المتعاقدين الخارجيين بالمنشأة مهما بلغت الى معرفه المراجعين الداخليين بطبيعة عمل المنشأة، فغالبا ما يتم شغل وظائف إدارة المراجعة من أفراد من الإدارات الأخرى بالمنشأة والذين اكتسبوا ادراكاً واسعاً بها.
- وجود مصدر موضوعي للمعلومات لكل من الإدارة ولجنه المراجعة.
- المحافظة على أمن وسرية معلومات المنشأة الهامة والاستراتيجية.
- حوكمة الشركات هي وظيفة إدارية لا يجب استأجارها من الخارج.

ويؤكد (Mihret, D. and Admassu, 2011) أنه سوف يحدث وفورات تكاليفية من خلال تخفيض وقت المراجعة الخارجية، نتيجة احلال وقت المراجع الداخلي محل وقت المراجع الخارجي، وأن كفاءة المراجعة قد تُعد حافز لاعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية، وسبق وأن أشارت دراسة (Felix, et al., 2001) إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية يمكن أن يُخفض من تكاليف عملية المراجعة بنسبة ١٨% تقريباً، ويتوقع الباحث أن تطوير أنشطة المراجعة



الداخلية، ورفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي قد يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية المراجعة بشكل أكثر .

وفيما يخص المحور الثاني من محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهو استقلال وموضوعية آلية المراجعة الداخلية حيث يستخدم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية كميّار للموضوعية في أداء الأنشطة، ويقصد بالموضوعية هنا تمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامهم دون تحيز، ورفع التقارير الى لجنة المراجعة، مما يساعد على أداء المهام بجودة وفعالية. حيث يشير معيار المراجعة الداخلية (١١٠٠- الاستقلالية والموضوعية ) إلى أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يكون مستقلاً، وأن يكون المراجع الداخلي موضوعي أثناء أداء عمله، وألا يعلق آراءه وأحكامه وتقديره بشأن مسائل المراجعة على آراء أو مواقف الآخرين (معهد المراجعين الداخليين، ٢٠١٠). وهو ما يتطلب أن يكون الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في مستوى اداري يسمح له بأداء المسؤوليات والمهام المكلف بها باستقلال وموضوعية، ويؤكد (الصحن، عبدالفتاح وآخرون، ٢٠٠٨) على أن تدعيم استقلال إدارة المراجعة الداخلية، ووضعها في الهيكل التنظيمي للمنشأة بموقع متوازي مع مجلس الإدارة يحقق جودة أنشطتها، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الموضوعية من خلال عدم تقديم المراجع الداخلي أي تنازلات جوهرية أثناء القيام بأداء عمله، حيث أن قيامه بأي مهام تنفيذية كخدمات استشارية أو تأكيدية، يقلل من موضوعيته واستقلاله عند القيام بفحصها كمراجع. ومن ثم تتمثل المشكلة الحقيقية في الكيفية التي يستطيع بها المراجع الداخلي أن يوازن بين موضوعيته واستقلاله وتقديم خدمات الاستشارات والتأكدات حال قيامه بتصميم وتنفيذ نظم المعلومات وتقييمها في نفس الوقت، وهنا تشير دراسة (عبدالهادي، ٢٠٠٦) إلى أن حل هذه المشكلة يتمثل في وجود إدارة للمراجعة الداخلية تتبع لجنة المراجعة وتنقسم إلى قسمين؛ مدير إدارة المراجعة الداخلية للخدمات الاستشارية، ومدير إدارة المراجعة الداخلية لخدمات التأكيدات بحيث تضم كل إدارة منهما مراجعين داخليين متخصصين.

وفيما يخص المحور الثالث من محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهو وجود لجنة المراجعة حيث تقع آلية لجنة المراجعة في قلب آليات حوكمة الشركات، التي تلعب الدور الرئيسي في ضمان جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من منطلق مسؤولياتها عن فحص القوائم المالية؛ للتأكد من اكتمال الافصاح وضمن جودة المعلومات المالية؛ قبل تقديمها لمجلس الاداره للاعتماد،

ودورها الاشرافي والرقابي لأداء كافة مراحل عملية اعداد ومراجعة القوائم المالية، حيث يؤكد (Braiotta, et al., 2010) أن كبر حجم أعمال مجلس الاداره بمنشأه ما، وتعدد عملياتها يعد المبرر الرئيسي لوجود لجنة المراجعة لضمان تحسين جودة التقارير المالية، حيث قدم (الابيارى، ٢٠١٢) إطاراً بمحددات فعاليه لجان المراجعة بمنشأة ما منها: حياد لجنة المراجعة، كفاءة أداء لجنة المراجعة، وشفافية تقارير لجنة المراجعة، حيث نوه (Goodwine, 2004) على أن وجود لجنة مراجعة بالمنشأة يدعم موضوعيه واستقلال المراجع الداخلى وزيادة قدرته على تحسين أداء مهام المراجعة الداخلية، وهذا ما اكده (Arena an Azzone, 2009) على ان لجنة المراجعة تدعم الاستقلال ويكون لها اثر ايجابي في فعاليه أداء مهام المراجعة الداخلية، حيث أن وجودها في المنشأة بشكل فعال يؤدي إلى وجود مراجعه داخليه قوية، وقد اشارت دراسة (Goodwine and Yeo, 2001) إلى ان العلاقة القويه بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة تؤثر في استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، وخاصة عندما تتضمن لجنة المراجعة مدراء مستقلين. وفي هذا السياق أوضحت دراسة (Marx and Voogt, 2010) مهام لجنة المراجعة التي تتضمن مراجعة خطط وبرامج ونتائج المراجعة الداخلية، وتعيين وعزل المراجع الداخلى كما توصلت الدراسة على ان لجنة المراجعة الداخلية تعمل على زيادة استقلاليه وموضوعيه المراجع الداخلى.

وفيما يخص المحور الرابع من محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهو المقدرة والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين فإنه يمثل معيار حاكم يعتمد عليه المراجع الخارجى في تحديد درجة الاعتماد على عمل المراجع الداخلى، حيث يؤكد (Aldred, et al., 2013) على أن هناك ثلاثة محاور أساسية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية، والتي تؤثر على درجة اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية، وهى كفاءه المراجعين الداخليين المهنية (المعرفة والقدره المهنية، وموضوعية المراجعة الداخلية، وأداء عمل المراجعة الداخلية). وتمثل الخبرة العملية في مجال (المحاسبة أو التمويل) والتدريب والتأهيل المهني الذي حصل عليها المراجع الداخلى مؤشر على المقدرة والكفاءة المهنية، ويرى (راضى، ٢٠١٠) أن هناك مجموعة من المقومات التي يمكن أن تؤثر على كفاءة وجودة التقدير المهني للمراجع ومنها مقومات شخصيه، مقومات تنظيمية، ومقومات تشريعيه، حيث خلصت دراسة (Fadzil, et al., 2005) إلى ان الكفاءة المهنية والموضوعية من العوامل التي تؤثر بشكل هائل على جانب المراقبة في هيكل الرقابة الداخلية.

وفيما يخص المحور الخامس من محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهو الدعم الإداري للمراجعة الداخلية حيث يمثل دعم الإدارة العليا لانشطة وظيفه المراجعة الداخلية معيار هام ومؤثر في فعالية وأداء أنشطتها، من خلال توفير احتياجاتها (سواء المادية أو البشرية)، وعدم التدخل في عملها، والقيام بمتابعة وتنفيذ توصياتها ومقترحاتها، ووجود ثقافة تدعم اتجاه المنشأة بتبني عملية التطوير والتحسين المستمر، حيث اشار (Mihret and Yismaw, 2007) إلى مدى أهمية دعم الإدارة العليا لانشطة وظيفه المراجعة الداخلية، لأن عدم الاهتمام يعطى مؤشراً سلبياً حول أهميتها، وهذا ما اكدته دراسة (Md Ali, et al., 2007) على أن عدم كفاية الدعم من جانب الإدارة العليا لأنشطة وظيفه المراجعة الداخلية يعوق تأدية المهام بفاعلية.

وبتحليل الدراسات السابقة تبين للباحث أنها اهتمت بعرض محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ومنها: مفهوم المراجعة الداخلية على أساس الخطر، ودعم استقلال وموضوعية آلية المراجعة الداخلية، وموقعها في الهيكل التنظيمي، وجود وتفعيل دور لجان المراجعة والتطبيق الفعال لمنظومة الحوكمة لاضافة قيمة للمنشأة، المقدرة والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، والدعم الإداري للمراجع الداخلي، ولم تتعرض تلك الدراسات للدور الاستراتيجي لهذه المحاور وتطويرها، وخاصة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة لتحسين هذا الدور لزيادة فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية بتنفيذها على عمليات آليه بالكامل من خلال شبكه تربط قاعدة بيانات مركزيه بخطوط الإدارات التنفيذية والأقسام بالمنشأة لإدارة المخاطر الاستراتيجية، حيث أن عملية التطوير ذاتها سوف تساعد على تدعيم الثقة والموضوعية للمراجع الداخلي ورفع درجة كفاءة أداءه المهني لتحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمنشأة، وتدعيم كفاءة وفعاليات العمليات والأنشطة وتحديد المناطق التي تحتاج إلى تحسينات، ومن ثم اكتشاف أفضل لأوجه الضعف الجوهرية وبالتبعيه تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال اسناد الأنشطة إلى المراجع الداخلي المزود بفهم جيد للقضايا المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، والمعرفة بطبيعة وظروف عمل المنشأه وأشطتها وعملياتها. مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الاستشارية المحتملة، وإنشاء قاعدة بيانات للمخاطر الأساسية، ومن ثم انتقاله إلى مستوى استراتيجي مضيف للقيمة.

ثانياً: دراسات تناولت نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وعلاقتها بآلية المراجعة الداخلية

لقد صاحب التطور في تكنولوجيا المعلومات العديد من التغيرات الجذرية في مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة في دور المحاسبين الإداريين والمراجعين الداخليين، لكي تقابل احتياجات المستخدمين

لتلائم البيئة الجديدة للانظمة التكنولوجية الحديثة في الحصول علي معلومات دقيقة في الوقت المناسب، وموثوق فيها وذات مغذى لمتخذ القرار (Elliott, 2002)، وهو ما دفع بمعهد المراجعين الداخليين الامريكى إلى التأكيد على ضرورة القيام بمزيد من العمل، في اعداد وتهيئة المراجع الداخلي وتعزيزه بمجموعة من المهارات والمعارف اللازمة لتنفيذ عمليات المراجعة في المستقبل (IIA, 2004)، حيث تعتبر نظم تخطيط موارد المنشأة نظم متكاملة ومتراپطة، تعتمد علي تكنولوجيا الحاسب الآلي التي تقوم بمعالجة جميع عمليات المنشأة من خلال مجموعة من التطبيقات مجهزة للقيام بأنشطة مختلفة لمنشآت مختلفة تعمل في مجالات مختلفة. وتساعد تلك النظم علي تحسين الأنشطة والعمليات وتمكن المنشأة من الاستجابة سريعاً للتغيرات في متطلبات السوق.

حيث اشارت دراسة (Kanellou A. and Spathis, C., 2013) إلى وجود عدد من المنافع (تكنولوجية، تشغيلية، تنظيمية، ادارية) من وراء تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، وتوصلت دراسة (Spathis and Constantinides, 2003) الي ان المنافع التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيق ERP تتضمن زيادة الحصول علي المعلومات بشكل فوري ومتزامن، وتحسين جودة التقارير المالية. حيث يرى (Eckias, et al., 2011) ان المنافع التي يمكن ان تحققها المنظمة كنتيجة لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة تتمثل فيما يلي:

- النظره الشاملة في التعامل مع المشكلات والمخاطر والتي تمنع تكرار الجهود والموارد المخصصة لذلك من خلال قاعدة البيانات المركزيه وهو ما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- زيادة مستوى فهم الإدارة بالمشكلات المحيطة بالمنظمة، وهو ماينعكس بدوره على جودة ودقة كافة القرارات التي يتم اتخاذها.
- زيادة القدرة على خلق القيمة للمستفيدين أو أصحاب المصالح.

واشارت دراسة (Hyvonen, 2010) إلى أهمية دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عملية الرقابة علي مستوى المنشأة بصفة عامة وعلي مستوى الإدارة المالية بصفه خاصة، كما ركزت دراسة (Elliote, 2002) على استكشاف أهم صور التغيير والتطوير في نماذج المراجعة الداخلية الحديثة، في مطلع القرن الحادي والعشرين والتي تعتبر ضرورية للوفاء باحتياجات مستخدمى القوائم المالية من المعلومات، والاستجابة للأثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات، وتوصلت دراسة (Spathis and costantinides, 2004) إلى أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ترتب عليها تزايد استخدام وظيفة المراجعة الداخلية ومؤشرات الأداء غير المالية، وتحليل الربحية وتحليل النسب المالية، وموازنات الانتاج، ومراكز التكلفة، والتكلفة المستوعبة و ABC والتكلفة المستهدفة . وهو ما اكدت عليه دراسة (Wahdan, et al., 2008) إلى مدي دعم تكنولوجيا المعلومات للمراجع الداخلي في أداء مهمته

وخاصة استخدام النظم المؤسسة علي المعرفة او نظم الخبرة، وتوصلت الدراسة الي ضرورة اكتساب المراجعين مهارات التعامل مع النظم الحديثة لتكنولوجيا المعلومات، وهذا يتطلب امتلاك فريق عمل المراجعين الداخليين لمهارات التكنولوجيا والمعرفة الكافية لطبيعة عمل المنشأة، حتى تمكنهم من التعامل مع المهام الجديدة لتلك النظم، والاستفادة من تحسين كفاءتهم نظراً لما تنسم به من سمات نظم المعلومات الشاملة.

وأشارت دراسة (Garbski and Leech, 2007) إلى أن نظم تخطيط موارد المنشأة تختلف عن النظم التقليديه، وبالتالي فتلك النظم تحتاج لنجاح تنفيذها مجموعه من الضوابط أثناء التنفيذ، وتتمثل هذه الضوابط في اعادة هندسة العمليات، الاستشاري الخارجى، تحديد الاهداف، دعم الإدارة العليا، نشاط المراجعة الداخلية، المستخدمين، بالإضافة إلى عوامل اخرى. حيث أن نظم تخطيط موارد المنشأة معقدة بطبيعتها وتزيد من فرص تعرضها للعديد من الانحرافات والمخاطر، مما يحتم الحد من مخاطرها وبناء الضوابط الرقابية التي تحقق أمنها وسلامتها في مرحلة التنفيذ، حيث نوهت دراسة (Dezder.,Ainins.,2011) إلى أن الربط الذى تحدته هذه النظم بين وظائف المنشأة، يزيد من تعقيدها وينشئ مخاطر إضافية، حيث أن وقوع خطأ عند التصميم لا يؤثر فقط على وظيفة واحدة داخل المنشأة بل على عدة وظائف، مما يزيد من المخاطر والتهديدات التى تهدد امن وسلامة النظم وهو يتطلب المحافظة على بيئة رقابية محكمة يتم تضمينها داخل التطبيقات المختلفه. حيث اكدت دراسة (Saharia, et al., 2008) أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة تؤدي إلى تحسين كبير في قدرة المراجع الداخلي لتقييم المخاطر، من خلال مايتوفر لديه من تقارير يمكن الحصول عليها من قاعدة البيانات التى تتصف بالجودة، واكتسابه لمهارات اضافيه في تكنولوجيا المعلومات. وأشارت دراسة (Price Waterhouse Coopers, 2009) إلى ضرورة تقييم المهارات والمعارف التكنولوجية لدى موظفي المراجعة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة والعمل على تنميتها وتعزيزها سواء من خلال التدريب او توظيف مراجعين جدد يحملون شهادات تكنولوجيا المعلومات، حيث أن دور المراجعين الداخليين في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة استباقي ومستمر لتبادل خبراتهم في مجال الرقابة الداخلية. ووضحت دراسة (Kanellou and Spathis, 2011) أن تنفيذ نظم تخطيط موارد المنشأة يتطلب زيادة في اجراءات المراجعة الداخلية، مما يساعد على الوصول إلى مستوى اعلى من التكامل في العمليات التجارية وتحسين نوعية التقارير، وذلك لان عدم كفاية الضوابط الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة قد يسبب مشاكل مثل الدخول غير المصرح به لنظام الحاسب الالى والممارسات الاحتيالية. وبناء على ما سبق من الدراسات السابقة أنه تم الاتفاق على أهمية تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة في قطاعات عديدة ومجالات مختلفه، وذلك من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات مع ضرورة التحسين المستمر لهذه النظم في ظل التطوير السريع والمتلاحق في الأنظمة التكنولوجية الخاصة بها،

ومدى فعالية التقنيات المستخدمة في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين من خلال استرجاع البيانات واختبارها وتحليلها، وزيادة نطاق المراجعة والإنذار المبكر لمؤشرات المخاطر، وتحقيق القيمة الفورية لألية المراجعة الداخلية من خلال التركيز على المناطق ذات المخاطر العالية باستخدام نظم تخطيط موارد المنشأة. وأن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP يحقق الاستفادة من المعلومات بشكل فوري ومتزامن من خلال تتبع البيانات الأكثر تفصيلاً ودقة في المنظمة من مستودعات البيانات، وكذلك تساعد تلك النظم المنشآت المطبقة لها على إعادة هندسة الأنشطة والعمليات، مما توفر لها ميزة استراتيجية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية في ضوء الاستراتيجيات المعاصرة، مع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية والتكالييفية لدعم أنشطة المراجعة الداخلية والمساهمة الفعالة التي يمكن أن تقوم بها تلك الممارسات كعامل محفز على الأداء، بما توفره من القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتعامل مع حالة عدم التأكد التي تحيط بكل من القرارات الاستراتيجية والتشغيلية. ويرى الباحث أن قضية العلاقة بين محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ونظم تخطيط موارد المنشأة وتحسين جودة التقارير المالية لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام في البيئه المصريه، وهو ماسوف يسعى الباحث لتحقيقه بدراسة هذه العلاقة من خلال مراحل عملية المراجعة الداخلية وخطوات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وكيفية توظيف هذه العلاقة لرفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

**المحدد الثالث: مراحل عملية المراجعة الداخلية وكيفية توظيف نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتحسين جودة التقارير المالية**

لا يقتصر التأهيل العلمى والعملى للمراجع الداخلى على مجالات مهنة المراجعة فقط، وإنما يجب أن يمتد إلى مجالات أخرى متعددة، ومن أهم هذه المجالات أنظمة التكنولوجيا الحديثة، واستخدام برامج وتطبيقات الحاسب الالى، وحيث أن نظم تخطيط موارد المنشأة ERP تُعد عملية استراتيجية هامة ينبغي أن تتبع من قمة الهيكل التنظيمى بالمنشأة، وتعتبر من عوامل رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلى، وهذا ما اكده تعريف المراجعة الداخلية الحديثة من توجهات استراتيجية بغرض اضافة القيمة للمنشأة، والقدرة على تحقيق اهدافها الاستراتيجية في اطار من الاستقلال والموضوعيه في أداء الأنشطة، مع مراعاة توقعات واحتياجات كافة الاطراف ذات المصلحه في المنشأة، وتعتبر نظم تخطيط موارد المنشأة هى آليات يتم الاعتماد عليها لتحقيق حوكمة الأداء المتمثل في ضمان مستوى يودى إلى الاستغلال الامثل والكفاء للموارد المتاحة، لضمان تحقيق استراتيجية المنشأة، والتركيز على جميع المشكلات والمخاطر التى تتعرض لها بمشاركة جميع اقسامها واداراتها من خلال مراحل

تحديدتها، واحتمالية حدوثها، وكيفية التعامل معها، وليس بصورة فردية بواسطة قسم أو إدارة (Gordon, et al., 2009).

ولذلك سوف يتناول الباحث في هذا المحدد التكامل بين مراحل عملية المراجعة الداخلية وما تتطلبه تلك المراحل من استخدام لممارسات المحاسبة الادارية الحديثة (IMA, 2006) وخطوات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأ ERP لرفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية من خلال مايلي:

#### أولاً: مرحلة التخطيط (التخطيط لعملية المراجعة)

في هذه المرحلة يتم التخطيط من أجل تحقيق الكفاءة في عملية المراجعة مع اكبر استفادة من عنصر الزمن، من خلال تحديد وتوصيف الأنشطة والمهام التي سيتم تنفيذها، متى سيتم تنفيذها، والموارد اللازمة للتنفيذ، وكذلك تحديد المخاطر المحتملة، وإلى من يتم ابلاغ نتائج المراجعة (معهد المراجعين الداخليين، معيار التخطيط رقم ٢٠١٠ لعام ٢٠٠٤م الصادر عن (IIA, 2013) و المعيار رقم ٨ الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، ٢٠٠٤).

ويمكن للمراجع الداخلي في هذه المرحلة المساهمة في التخطيط الاستراتيجي للإدارة لتحديد الأهداف المطلوب انجازها (Madani, 2009)، وتقديم استشارات تتعلق بتحديد طلب المنشأة لشراء النظم الحديثة (عبدالهادي، ٢٠٠٦)، كما يمكن أن يساهم أيضاً في وضع البرنامج وإعادة هندسة العمليات والتي تهدف إلى تحقيق الطبيعة التكاملية للنظم لزيادة فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية، وهذا يتوقف على مدى استقلاليته في عملية اعداد برنامج المراجعة، عملية الفحص، وعملية اعداد التقارير.

ولذلك يرى الباحث أن أولى خطوات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP يجب أن تهتم بتحديد الهدف والمشكلات والمخاطر الاستراتيجية التي سوف تتعرض لها المنشأة، وأن يكون محلل النظم على دراية كاملة بأقسام وادارات المنشأ مع وجود قاعدة بيانات مركزية، ووضع ميزانية محددة وواضحة لعملية التخطيط، وهو ما يتطلب من آلية المراجعة الداخلية تقديم الاستشارات للقيام بالتخطيط السليم وإعادة هندسة عمليات المنشأة بغرض تقدير المخاطر المرتبطة بأهدافها، والناجمة عن وجود بيانات غير صحيحة ذات أهمية نسبية بسبب الممارسات الاحتمالية، وهذا يمثل أول مرحلة من مراحل تنفيذ برنامج المراجعة الداخلية، ومن ثم يعتقد الباحث أن اطار مرحله التخطيط في نظم ERP قد يكون ملائماً لمرحلة

التخطيط الاستراتيجي في المراجعة الداخلية، بشرط توافر المقدر والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين في استخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) والدراية الكافية بطبيعة عمل المنشأة حتى يمكنهم التعامل مع المهام الجديدة لتلك النظم والاستفادة منها في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني لهم.

### ثانياً: مرحلة تكوين فريق العمل (تقييم أداء المراجعين الداخليين)

في هذه المرحلة يتم انتقاء أعضاء فريق عمل المراجعة الداخلية ذوي خلفيات علمية وعملية متنوعة ومستويات تنظيمية متعددة، والذي يحقق تحسین التواصل بين مختلف الإدارات والأقسام ومتخصصي تكنولوجيا المعلومات، لدعم التفاهم المتبادل بينهم للمساعدة في تحديد المخاطر التي تواجه المنشأة، وهو ما يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية المراجعة، وقد نص المعيار رقم ٩ في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA على أنه يجب أن يقوم المراجع الداخلي بجمع وتحليل معلومات كافية لتحقيق أهداف المراجعة، مع مراعاة مبدأ التكلفة والعائد، وأن تكون هذه المعلومات ملائمة وذات موثوقية ويمكن الاعتماد عليها، حيث يتم تقدير نتائج كل خطوه من العمليه ومدى مساهمتها ودرجة الجودة والسرعة في الأداء، ومن ثم يمكن تحديد كفاءة كل مرحلة تمر بها العمليه، وذلك من خلال استخدام نموذج تحليل خطورة الفشل ودرجة التأثير (FMEA) Failure Mode & Effect Analysis لمعرفة مدى تأثير الفشل والأخطاء على المواصفات الهامة والجوهرية للجودة، وهو نموذج تنظيمي لتحليل تأثير واقع كل عمليه على باقي العمليات الأخرى وعلى النظام ككل، كما يمكن من خلاله اكتشاف الخطر الموجود، وتكمن قوة هذا النموذج في امكانية الوصول إلى جميع أنماط الفشل (غنام، ٢٠١٣)، وبالتالي يتم تحديد المخاطر التي تؤثر على اهداف المنشأة، ومستوى الخطر المقبول والطرق المناسبة لمواجهته. كما يمكن في هذه المرحلة استخدام بعض ممارسات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف، ومنها تحليل السبب والنتيجة؛ من خلال تحديد الأسباب الرئيسية والفرعية للمشكلات التي تعوق برنامج تنفيذ عملية المراجعة، وتحليل مسببات التكلفة؛ من خلال تحديد أى الأنشطة يجب الاهتمام بها (Chen and Chung, 2002)، ومقياس الأداء المتوازن (BSC) الذي يساعد مدير إدارة المراجعة على أن يقدم تقريراً عن أداء المؤشرات الاستراتيجية للإدارة، من خلال التحديد الدقيق لتوقعات الاطراف ذوي العلاقة، مما يؤدي إلى دعم دور المراجعين الداخليين في المنشأة ويساعدهم على تحقيق قيمة مضافة لها (Kaplan and Norton, 2001).



### ثالثاً: مرحلة وصف البدائل (تحليل نتائج الاختبارات)

في هذه المرحلة يتم وضع تصور لأسباب المشكلات والأخطاء، ووصف المخاطر التي تواجه أنشطة المنشأة من خلال نطاق المراجعة، ومحاولة التوصل إلى نقاط الضعف الهامة من خلال أسلوب العصف الذهني لاجتماع الفريق، ويتم تحديد البدائل المتعددة ودراسة الخطر المرتبط بكل بديل وتحديد العائد المتوقع وتحديد أولوية حل المشكلات، والتركيز على كيفية معالجتها وتحديد البدائل الاستراتيجية والتشغيلية المختلفة، ويمكن في هذه المرحلة استخدام تحليل باريتو Pareto Analysis والذي من خلاله يمكن ترتيب المشكلات أو البدائل أو المخاطر ترتيباً تنازلياً أى حسب أهميتها وتكرار حدوثها، والتركيز على حلها أولاً (Hung, and Sung, 2011)، فالمخاطر ذات الأثر والاحتمال الكبير يجب أن تحتل الأولوية في التعامل معها. وحتى تكون المعلومات موثوق فيها، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات للاختيار بين البدائل المتاحة والممكنه، وبما يعظم صافي المنفعة لمتخذ القرار يجب أن تكون قد تم مراجعتها بشكل جيد (نور، واخرون، ٢٠٠٧).

ويرى الباحث أن نظم تخطيط موارد المنشأة ERP قادرة على مواجهة وحل المشكلات المتعلقة بأداء إدارة المراجعة الداخلية من خلال إجراء عملية المراجعة، للتأكد من عدم وجود أى انتهاكات في اعداد التقارير المالية. ووصف كل بديل من العمليات والأنشطة طبقاً لخصائص معينة مرتبطة به من حيث المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات وقواعد البيانات المركزيه، وهنا يمكن للمراجع الداخلي أن يساهم في تقديم استشارات تقيد في عملية تحديد البدائل المختلفه، كما يقع على عاتقه أن يقدم تأكيداً بشأن فعالية إدارة جميع المخاطر والمتصلة بجميع أنظمة المعلومات التي تعوق تحقيق الاهداف الاستراتيجية والتشغيلية.

### رابعاً: التصميم والتنفيذ والتحسين (تقرير المراجعة وتحسين التوصيات)

في هذه المرحلة يتم اعادة تصميم العمليات وتخطيطها لتصبح أكثر ملائمة مع متطلبات المستخدمين وأصحاب المصالح، وتتضمن معالجة الأخطاء بعد تشخيصها ومعرفة اسبابها، ويتم التعرف على مجموعة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة، والتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة، والارتقاء بمستوى أداء المنشأة ككل، كما يتم تحديث سجل المخاطر المحتمله للمنشأة، مما يدعم عمليات التحسين المستمر، من خلال تحديد مسببات الخطر الأساسيه التي تُقدم من قبل نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، والتي تتضمن معلومات يمكن للمراجع الداخلي استخدامها لتحديد التغيرات في سجل المخاطر مقدماً قبل

حدوث المشكلات، ومن ثم يقوم المراجع الداخلى بالتركيز على أنشطة المراجعة في المناطق عالية المخاطر عندما تشير مسببات الخطر الأساسيه إلى حدوث انحرافات جوهرية عن التوقعات. وفي هذه المرحلة يمكن استخدام تحليل التكلفة والعائد للتوصل إلى الحل الأفضل، ومن ثم قياس تأثير التحسينات بعد التنفيذ. ويرى (Snee, 2009) أن حدوث تدهور في المزايا التنافسية لبعض المنشآت يرجع للقانون الثانى للديناميكيه الحراريه الذى يقضى بأن نتائج التحسين المحققه تميل للانحراف وعدم الاستقرار ما لم يتم ادخال تحسينات عليها.

ولذلك يرى الباحث أهمية مساهمة المراجع الداخلى في مرحلة مبكرة لإعادة هندسة إدارة المراجعة الداخلية التى تعتمد على تكنولوجيا المعلومات، للتأكد من توافر السمات التى تسهل من امكانية مراجعة النظم. وأن يدرك أن عمله في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة قد تغير، والسبب في ذلك هو وجود تكامل وترابط بين ادارات المنشأة ووظائفها من خلال مستودعات البيانات المركزيه والمتكامله، الامر الذى يتطلب منه المقدره والكفاءة المهنية لتحديد والتوصل إلى المعلومات المطلوبة من خلال البحث والتقيب في البيانات Data Mining لتحليلها وتفسيرها بشكل جيد لاستخدامها في اعداد تقارير ملائمة من ناحية المحتوى والمضمون والتوقيت والموضوعية، وذلك لإحياء محركات القيمة للاطراف ذوى المصالح من خلال التطوير والتحسين المستمر لأنشطة المراجعة الداخلية.

#### خامساً: مرحلة الرقابة والتقييم (الرقابة والمتابعة في عملية المراجعة)

في هذه المرحلة يتم تحديد اجراءات الرقابه المستخدمه للتأكد من أن كل نوع من أنواع المخاطر يمكن السيطرة عليه وضبطه، ويتم التحقق من ما اذا كانت خطة المراجعة السنويه الموافق عليها من قبل الاطراف ذوى المصالح في بداية السنه تم انجازها، والتحقق من توقعاتهم والتأكد من تنفيذ السياسات والاجراءات وسيرها وفقاً لما هو مخطط له، والتقارير عن مدى مساهمة نظم تخطيط موارد المنشأة في تحديد المشكلات، ووضع الخطط التفاوضيه مع الاداره لعنونه تلك المشكلات، بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة مدى التزام كافة الإدارات والأقسام بمقومات واشترطات نظم التطوير والجودة لضمان سيرها في المسار الصحيح، بما يعود بالنفع على المنشأة (حسن، ٢٠١٢)، حيث يتم التركيز على توكيد الجودة كاحدى أنشطة المراجعة الداخلية لضمان جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية خاصة في ظل المعايير المهنية الصادرة عن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين عام ٢٠٠٩ (IIA, 1300, 1310, 1311, 2009b, 1312)، والتأكد من أن كافة التغييرات التى تم تنفيذها قد ادت إلى تطوير وتحسين أنشطة

المراجعة وسوف يستمر هذا التحسين، ولذلك يجب اجراء متابعه دورية على نتائج المنشأ لضمان تحقيق تلك النتائج المستهدفه، وتنفيذ وسائل الرقابة للتأكد من عدم حدوث تغيرات مفاجاه لم تكن متوقعه، ولتحسين جودة التقارير المالية يمكن أن تستخدم لغة (XBRL) Extensible Business Reporting Language وهي لغة عالمية لاعداد التقارير المالية لاستخلاص ومعالجة البيانات من مصادر متعددة وتجميعها في تقارير من اجل استخدامها للاغراض المختلفه، وفقاً لحاجات المستخدمين المتنوعة، كما يمكن استخدامها في تحديد المخاطر وتقييمها وادارتها والتقارير عنها (Thomson, and Lyer, 2011)، ويمكن تطوير أنشطة المراجعة الداخلية باستخدام الأنظمة التكنولوجيه الحديثه في الحكم على جودة وموثوقيه التقارير الماليه. حيث عادةً ما ينظر إلى ملائمة وموثوقية المحتوى المعلوماتي للتقارير على أنه أحد علامات تطوير أنشطة آلية المراجعة الداخلية، عندما توفر تلك التقارير معلومات عن نطاق اجراءات المراجعة، او جهة الانتباه لافصاحات معينه في القوائم الماليه، فإن ذلك يمكن أن يمثل دافع للمراجع الداخلي لأداء اجراءات مراجعه اكثر جوده، وخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنظم مع كل المشاركين في العمل، بما يحسن من فعاليه أداء المراجعة الداخلية ودقة المحتوى المعلوماتي للتقارير الماليه.

ويرى الباحث ضرورة مشاركة المراجع الداخلي في مرحلة تصميم النظم لضمان عدم تأثير تطبيق هذه النظم على آلية الرقابة الداخلية من خلال العمل على فصل الواجبات (Madani, 2009). بالإضافة إلى إجراء مراجعة مستمرة بعد عملية التطبيق الفعلي والقيام بعملية الاختبار بشكل دوري، ومن ثم يتطلب الأمر أن يتمتع المراجع الداخلي بالمعرفة الكافية عن مناهج البرمجة ومناهج وأساليب الأمن والحماية لنظم تخطيط موارد المنشأ. وتساعد عملية الرقابه الداخلية والتقييم المستمر للمخاطر بعد التنفيذ الفعلي لتلك النظم على متابعة تلك المخاطر الناشئه عنها، وتقديم الاستشارات للحد منها لتحقيق رقابة أفضل على الأصول والتشغيل والأداء المالي، ولذلك ينبغي لعملية المتابعه الدورية أن تهدف إلى التوافق المستمر مع ما يستجد من متطلبات وقوانين متعلقه بالمعاملات مع ضرورة تعديلها وتحديثها بما يتلائم مع الفرص وتجنب التهديدات.

سادساً: مرحلة توثيق النظم (توثيق مراحل عملية المراجعة)

في هذه المرحلة لابد أن يتم توثيق جميع مراحل عمليه المراجعة الداخلية عن طريق تسجيل التعديلات التي طرأت على تلك المراحل حتى يمكن الرجوع لها مستقبلاً، وأن تكون عمليه توثيق النظم مصاحبة لكل خطوة في كل مرحلة من مراحل دورة حياة النظم، أي بتجميع كل المستندات والملفات

الخاصة بالنظم وحفظها حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، وخاصة إذا ظهرت اجراءات للتعديل أو التغيير، ويتضمن التوثيق المستندات الخاصة بتحديد وتحليل المشكلات والوثائق التي تصف النظم والأجهزة والبرامج والملفات المستخدمة والوثائق التي تستخدم أثناء تشغيلها، وتوثيق سياسات وهياكل الخطر الداخلي مع ضرورة تحديثها بشكل مستمر بعد أى عملية تغيير في إحدى مراحلها.

ويستنتج الباحث مما سبق أهمية مشاركة المراجع الداخلي في وقت مبكر لعملية التخطيط الاستراتيجي، وإعادة هندسة إدارة المراجعة الداخلية، لتصميم وتنفيذ نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتتوافق مع النظم الموجودة بالمنشأة، والتعرف على المخاطر التي تنشئ عن التنفيذ الفعلي لها، بما له من موقع متميزاً داخل المنشأة، وتفهمه لجميع عملياتها لتقديم الاستشارات والتأكيدات على مراحل تطوير وتطبيق تلك النظم، حيث يعتبر دوره استباقي ومستمر لتبادل خبراته في مجال هيكل الرقابة الداخلية، حيث ينعكس التطبيق على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، وتحقيق استقرارهم الوظيفي ودعم استقلالهم وموضوعيتهم، حيث يمكن لهم الحصول على معلومات فورية ومحدثه بعيداً عن ضغوط الإدارة، واكتسابهم للمعرفة الكافية لطبيعة عمل المنشأة، وتحسين التواصل بين الاطراف المختلفة، مما يسهل لهم تحديد وتقييم المخاطر الاستراتيجية التي تواجهها المنشأة، وتقديم توصيات للاداره للحد منها، واكتسابهم أيضاً لمهارات التفكير والتخطيط الاستراتيجي التي تمكنهم من التعامل مع تطبيقات نظم تخطيط موارد المنشأة والاستفادة منها في دعم آلية الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية، وتقليل حجم الاعمال الروتينية، والتوجه نحو ضمان تحقيق الجودة، والكشف عن ممارسة الأساليب الاحتمالية والتقرير عنها من خلال سرعة وسهولة الحصول على المعلومات والبيانات التفصيلية التي توفرها تلك النظم.

**المحدد الرابع: أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على تحسين جودة التقارير المالية**

نتيجة لأهمية التقارير المالية وما تحتويه من معلومات هامة، وظهر ما يعرف بالتقارير المالية الاحتمالية ظهرت الحاجة إلى ضرورة اعادة الثقة في تلك التقارير، وتخفيض الزمن المستغرق في إعدادها، خاصة في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP. ونظراً لأهمية الدور المحوري لكل من آلية المراجعة الداخلية وآلية لجان المراجعة باعتبارهما من أهم آليات تفعيل هيكل الرقابة الداخلية، فإنها تساعد في تدعيم الثقة والموضوعية في القدره المعلوماتية والابخارية للتقارير المالية، وحيث أن عدم وجود هيكل فعال وقوى للرقابة والحماية يؤدي إلى زيادة فرص الغش والخداع والتلاعب بالملفات من خلال الدخول غير المصرح للنظام، ومن ثم انتاج تقارير احتمالية ناتجة من مخرجات هذه الملفات. ولذلك فإن الفصل بين الاختصاصات في ظل تطبيق الأنظمة التكنولوجية الحديثة مكوناً أساسياً وهاماً من مكونات

هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة، لأنه يمثل قاعدة أساسية للتحقق من دقة البيانات المالية، والكفاءة الانتاجية والالتزام بالسياسات الموضوعه.

وفي ظل النقلة النوعية لأنشطة المراجعة الداخلية والتقدم الهائل في مجال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، والذي دفع بالعديد من الشركات إلى تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتحقيق التكاملية والتبادلية بين مختلف الاقسام والادارات والاعتماد علي الوصول الفوري والمتزامن للمعلومات الكاملة (Davenport, et al., 2004)، وأن الشركات التي تطبق نظم تخطيط موارد المنشأة تقدم تقارير أقل عن اوجه الضعف في هيكل الرقابه الداخلية، حيث تعمل تلك النظم على تحسين زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة، لأنها تعتمد على الضوابط المدمجه في قاعدة بيانات موحد، مما يؤدي إلى الالتزام بضوابط اعداد التقارير المالية، كما انها توفر آليه لسرعة تقديم هذه التقارير متضمنه الضوابط التي تعتمد على ملائمة وموثوقيه المعلومات التي تحتويها (Morris, 2011). وحيث يُنظر إلى آلية المراجعة الداخلية كمنشأة استشاري هام لما تمتلكه من معرفة عمل المنشأة وقدرتها على تقديم الاستشارات في مرحلة التخطيط وإعادة هندسة العمليات، وتحقيق فعالية التواصل بين الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة بهدف تقدير مخاطرها لبناء ضوابط رقابية فعالة تحقق أمن وسلامة تطبيقاتها المختلفة (Grabski and leech, 2007).

ومع توسع دور أعضاء إدارة المراجعة الداخلية يتطلب الأمر توافر الحاجة إلى المهارات التكنولوجية الحديثة والتفكير الاستراتيجي ومهارات التخطيط والتحليل والتفسير الجيد، التي تمكنهم من أداء الدور المنوط بهم لتحسين جودة التقارير المالية. حيث توصلت دراسة (Lisa et al., 2009) إلى أن إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية يعتمد على وجود اعضاء لديهم خبرة بتكنولوجيا المعلومات، لسرعة إنهاء العمليات المحاسبية في نهاية المدة، ويمكن القول أن هناك تحسناً في العمليات المحاسبية في الشركات التي طبقت نظم تخطيط موارد المنشأة لتدعيم النظم المحاسبية وتوفير البيانات للمستخدمين والمحللين من داخل وخارج المنشأة، ولمساعدة الاداره في اتخاذ القرارات (Karimi, et al., 2013).

ونظراً لأهمية وجود الخبرة المالية والمحاسبية المتعمقة لدى كل عضو من أعضاء لجنة المراجعة، أو يكون لدى أحدهما على الأقل خبرة في مجال المحاسبة أو الإدارة المالية (BRC, 1999)، أكدت دراسة (Dheliwal, et al., 2006) على وجود علاقة بين أنواع الخبرة المالية لدى اعضاء لجنة المراجعة وبين جودة الاستحقاقات المحاسبية، باعتبارها مقياساً لجودة التقارير المالية، وخلصت الدراسه إلى أن الخبرة المالية والمحاسبية فقط هي الأكثر احتمالاً لتحقيق جوده عالية للتقارير المالية. وأن هناك علاقه موجبه قويه بين الخبرة المالية والمحاسبية لدى اعضاء لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث أن تعيين عضو من ذوى المقدرة والكفاءة المهنية في أمور المحاسبة والمراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة في أداء دورها الاشرافي والرقابي على عملية اعداد التقارير المالية.

ولأهمية تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، كأهم تطور في تكنولوجيا المعلومات، أثر على تحسين جودة التقارير المالية. خلصت دراسة (عصيمي، ٢٠١١) إلى أن نظم تخطيط موارد المنشأة ذات أثر إيجابي على خاصية ملائمة التقارير المالية من حيث السرعة في إعداد التقارير واتاحتها للمستفيدين في الوقت المناسب، وسهولة عمل قوائم مقارنة، وذلك نتيجة توافر البيانات في قاعدة واحدة متكاملة، كما لها تأثير إيجابي على رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي.

والجدير بالذكر أن هناك متغيرات محاسبية أخرى تُعد مؤشرات ملائمة لقياس مستوى جودة التقارير المالية في المنشأة (McDaniel, et al., 2002 & Abbott, et al., 2004 & Abernathy, et al., 2011) منها: مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمحاسبه او المراجعة المتعارف عليها، ومدى دقة الحسابات، ومدى شفافية وتوقيت الإفصاح المالي، ورأي المراجع الخارجي المنشور في التقرير السنوي، ولذلك يرى الباحث أن نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لها القدرة على توفير معلومات في الوقت المناسب من خلال ربط الأقسام والإدارات للمنشأة بمستودعات بيانات تتيح الحصول على تقارير يتم تحديثها بشكل فعال ومستمر سواء كانت مالية أو غير مالية، مما ينعكس على تحسين جودة التقارير المالية من خلال خاصية الملائمة والتي تؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة نظراً لتحقيق التكامل بين الأنشطة المختلفه والوظائف المحاسبية نتيجته لربطها بقاعدة بيانات مركزية متكاملة.

#### المحدد الخامس: الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إيضاح دور وفعالية تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) على جودة التقارير المالية، حيث يسمح هذا الأسلوب بتطوير أنشطة المراجعة الداخلية من خلال زيادة فعالية محاور أنشطة المراجعة الداخلية كما يؤدي إلى تحسين التواصل بين الأقسام والإدارات المختلفة داخل المنشأة الأمر الذي يكون له مردود كبير على جودة التقارير المالية. وبناء على ذلك سوف يتم تقسيم الدراسة الميدانية إلى قسمين:

أولاً: مناقشة المنهجية والإجراءات .

ثانياً: تحليل النتائج ومناقشة مدى صحة فروض الدراسة.

## أولاً: مناقشة المنهجية والإجراءات

يتناول هذا الجزء وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي اتبعت في تنفيذ الدراسة الميدانية وذلك من أجل التعرف على أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، وذلك من خلال النقاط التالية:

١- منهجية الدراسة.

٢- وصف أداة الدراسة.

٣- مجتمع وعينة الدراسة.

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

٥- فروض الدراسة واختبارها إحصائياً.

١- منهجية الدراسة:

قام الباحث بتنفيذ مجموعة من المقابلات والمراسلات مع مسؤولي المراجعة الداخلية وكل من المدراء (الماليين والتنفيذيين) بالمنشآت محل الدراسة، وبعض الأكاديميين في الجامعات المصرية، بهدف تأهيل فئات المستقصى منهم للإجابة على أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان) بشكل منطقي غير متحيز لضمان سلامة النتائج، من خلال شرح كيفية تطوير أنشطة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وأثر ذلك على جودة التقارير المالية. حيث يزود تطبيق تلك النظم مسؤولي المراجعة الداخلية بالمهارات التكنولوجية الحديثة التي يحتاجون إليها للقيام بالمراجعة الداخلية.

٢- وصف أداة الدراسة (قائمة الاستبيان):

تم تصميم قائمة الاستبيان من قسمين، اشتمل القسم الأول على البيانات الديموجرافية لأفراد عينة الدراسة والمتضمنة (الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، ونوع التدريب الذي حصل عليه المستقصى منه) وذلك طبقاً للجدول رقم (٢)، واشتمل القسم الثاني على أربعة أجزاء يختص كل جزء بمجموعة من المتغيرات لاختبار الأربعة فروض الخاصة بالدراسة. بحيث تضمن الجزء الأول مجموعة المتغيرات الخاصة بما يجب توافره من آليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وذلك من خلال الفقرات من (١-٥)، واشتمل الجزء الثاني على المتغيرات الخاصة بأثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على الفقرات من (٦-١٥)، واشتمل الجزء الثالث على المتغيرات الخاصة بأثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين وذلك من خلال الفقرات من (١٦-٢٠)، أما الجزء الرابع فقد اشتمل

على المتغيرات الخاصة بأثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال الفقرات من (٢١-٢٦).

وقد تم تصميم أسئلة قائمة الاستبيان من النوع المغلق، واستخدم مقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من أوافق تماماً (٥) إلى أوافق (٤) إلى محايد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق مطلقاً (١)، مما يُمكن من الحصول على بيانات متصلة، لضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى يمكن تطبيق الأساليب الإحصائية عليها.

٣- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من خمس شركات والتابعة لقطاع "الخدمات ومنتجات صناعية وسيارات" والتي تنتم بإداراتها من خلال قواعد بيانات ضخمة، نظراً لتعدد فروعها على مستوى الجمهورية، والمقيدة في البورصة المصرية ضمن أعلى خمسون شركة تداولاً للأسهم في البورصة المصرية والتي تلتزم بدليل الحوكمة الصادر عام ٢٠٠٥، والمعدل عام ٢٠١١ وهي: السويدي للكابلات، الصناعات الهندسية المعمارية للإنشاء والتعمير (أيكون)، الكابلات الكهربائية المصرية، المصرية لخدمات النقل ( إيجيترانس)، وجى بى اتو للسيارات. أما فئات الدراسة فقد تضمنت: مسولي المراجعة الداخلية، المدراء (الماليين) واللتفذييين) بالمنشآت محل الدراسة، والأكاديميون في بعض الجامعات المصرية، حيث أننا نستطيع قياس متغيرات الدراسة والعلاقة بينها بدقة أكبر من خلال هذه الفئات.

ولتحديد عينة الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب المعاينة العشوائية الطبيعية واستكشاف مجتمع الدراسة من خلال أسلوب السحب بإرجاع، حيث أن مجتمع البحث يتألف من ثلاث فئات متميزة ومتغيرة عن بعضها البعض كما يلي :

$$n = z_{\alpha/2} * P * Q / d^2$$

حيث:

n : حجم العينة عندما يكون السحب بإرجاع

Z : القيمة الجدولية تحت المنحنى الطبيعي، مع افتراض أن مستوى المعنوية = ٥% وبالتالي

$$Z_{\alpha/2} = Z_{0.025} = 1.95$$

P : عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة ولقد تم استبدال المعلمة - النسبة في مجتمع الدراسة - بقيمة

الإحصائية المحسوبة من خلال الدراسة الاستطلاعية، حيث تبين من نتائج الدراسة أن ( P = 80

(%)



Q: تمثل النسبة المُكتملة لمعلمة المجتمع حيث أن  $Q = 1 - P$  وبالتالي نظرا لعدم توافر معلمة المجتمع

$$Q = 1 - p$$

d: عبارة عن الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية ولقد تم افتراض الخطأ في حدود ٥%.  
وبتطبيق القانون السابق من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية توصل الباحث إلى أن حجم عينة الدراسة في الحدود العليا لها = 125 مفردة كما يلي:

$$n = 1.95 \times 0.80 \times 0.20 / (0.05)^2 = 125$$

ويوضح جدول رقم (١) عينة الدراسة موزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم لكل فئة على حدا وفقاً للاستمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

جدول (١): عينة الدراسة موزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم لكل فئة على حدا وفقاً للاستمارات الصحيحة

الفئات	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات الواردة	عدد الاستمارات المستبعدة	عدد الاستمارات الصحيحة
مسئولي المراجعة الداخلية	٥٠	٤١	٥	٣٦
المدرء (المالي، التنفيذي)	٥٠	٣٦	٣	٣٣
الأكاديميين من الجامعات المصرية	٢٥	٢١	٢	١٩
الإجمالي	١٢٥	٩٨	١٠	٨٨

ويوضح جدول (٢) الخصائص الديموجرافية لأفراد عينة الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي وسنوات الخبرة بالإضافة إلى نوع التدريب الذي حصل عليه المستقصى منه.

جدول (٢) : تقسيم عينة الدراسة حسب الخصائص الديموجرافية للمستقصى منهم

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العملي	بكالوريوس	٤٢	٤٧,٧٣
	دبلوم دراسات عليا	٢٥	٢٨,٤١
	ماجستير	١٢	١٣,٦٤
	دكتوراه	٩	١٠,٢٢
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	١٧	١٩,٣٢
	من ٥-١٠	١٨	٢٠,٤٥
	من ١٠-١٥	٣٢	٣٦,٣٦
	أكثر من ١٥	٢١	٢٣,٨٧
نوع التدريب	لم يحصل على دورات	٢٨	٣١,٨٢
	معايير المحاسبة والمراجعة	٢٤	٢٧,٢٧
	معايير ضمان الجودة	٣٦	٤٠,٩١

#### ٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتقييم استجابات المستقصى منهم تجاه عبارات الاستبيان واختبار فروض الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لذلك وهي:

- ❖ اختبار الصدق والثبات لاستمارة الاستبيان من خلال مقياس (ألفا) Gronbatch Alpha.
- ❖ أساليب الإحصاء الوصفي وتتضمن: الأوساط المعيارية، التكرارات، النسب المئوية والدلالة الإحصائية لها، وذلك لمعرفة الأهمية النسبية لكل متغير من خلال اختبار T للعينة الواحدة.
- ❖ الأساليب التحليلية: الانحدار المتعدد المرحلي وتقدير معاملات الارتباط المتعددة لقياس قوة العلاقة واتجاهها والدلالة الإحصائية بين متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى تقدير معامل الانحدار القياسي الجزئي (Beta).

#### ▪ اختبار صدق وثبات الاستبيان

قام الباحث بتقنين نتائج فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقها وثباتها من خلال مقياس (ألفا) Gronbatch Alpha، فإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠، أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، ويتم حساب معامل الثبات عن طريق النسبة المئوية للجذر التربيعي لمعامل الصدق (قيمة ألفا) وقد جاءت قيمة كل من معاملي الصدق والثبات كما يلي بجدول رقم (٣).

جدول (٣): مقاييس الصدق والثبات

الثبات	الصدق (قيمة ألفا)	عدد العبارات	أرقام العبارات	محاور الاستبيان
٨٣,١٣	٠,٦٩١	٥	٥-١	١- ما يجب توافره في الآليات اللازمة لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP.
٨٩,٥٥	٠,٨٠٢	١٠	١٥-٦	٢- تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية.
٨٥,٦٢	٠,٧٣٣	٥	٢٠-١٦	٣- تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين.
٨٤,٤٤	٠,٧١٣	٦	٢٦-٢١	٤- تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تحسين جودة التقارير المالية.
٩٠,٧٢	٠,٨٢٣	٢٦	٢٦-١	الإجمالي

ويوضح جدول (٣) أن قيمة كل من معاملي الصدق والثبات قد بلغت ( ٨٢,٣% و ٩٠,٧٢%) على الترتيب وهى نسبة عالية، مما يؤكد امكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية وامكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

### ثانياً: تحليل النتائج ومناقشة مدى صحة فروض الدراسة

يعرض هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج استمارات الاستبيان والسابق ذكرها.

#### ١- اختبار الفرض الأول: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المستقصى منهم حول أهمية توافر عدد من الآليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة"

استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة للتأكد من وجود استجابات ذات دلالة إحصائية تؤكد على أهمية توافر عدد من الآليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP. ويوضح جدول (٤) المتوسطات والأخطاء المعيارية والوزن النسبي والدلالة الإحصائية لأهمية الفقرات الخاصة بآليات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة من خلال رأى فئات المستقصى منهم. ويفحص نتائج الجدول نلاحظ أن هناك استجابات ايجابية في غالبية الفقرات لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالاتي:

- تميزت عبارات (١ و ٢ و ٣ و ٤) بإيجابية عالية في محتواها في رأى فئات المستقصى منهم كما جاء مستوى التقويم لها في الدرجة المرتفعة من الأهمية، حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من ٦٠% وقيم (t) موجبة ومعنوية عند مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات السابقة، وهي:

١- توافر مهارات التصميم والتحليل الإضافي للبيانات.

٢- توافر مهارات تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

٣- توافر مهارات التخطيط الاستراتيجي.

٤- المعرفة الكاملة بأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية وطبيعة عمل الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة.

حيث بلغت قيمة المتوسطات المعيارية لها (٤,٣١، ٤,٣٠، ٤,٢٥، ٤,١١) كما بلغت قيم الوزن النسبي لها (٨٦.٢%، ٨٦.٠%، ٨٥.٠%، ٨٢.٢%) على الترتيب، مما يؤكد على أهميتها كآليات ضرورية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة.

- أوضحت النتائج وجود استجابة سلبية بين آراء فئات المستقصى منهم في الفقرة رقم (٥) حيث بلغت قيمة الوزن النسبي لها أقل من ٦٠% وبقيم (t) سالبة ومعنوية على مستوى دلالة ١% مؤكدة على ارتفاع درجة السلبية في العبارات السابقة، وهي (إمكانية تكوين فرق عمل تضم أفراد من الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة) نظرا لعدم موافقتهم على محتوى العبارة، حيث انخفضت قيمة المتوسط المعياري لها وبلغ (٢,٣٨) كما بلغت قيمة الوزن النسبي لها (٤٧,٦٠%). ويرى الباحث أن ذلك قد يرجع إلى أن الشركات محل الدراسة تعد من الشركات الكبرى، وبالتالي قد يتوافر بها فرق عمل تضم أفراد من الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة وبالتالي لا ينظر إليها على أهميتها كآلية لنظم تخطيط موارد المنشأة.

- وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعياري لها قد بلغ (٣,٨٧)، وبلغ والوزن النسبي (٧٧,٤%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوي (١٥,٦٨) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (١,٩٨)، وبمستوى دلالة (٠,٠٠٠) مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة ترى أن هناك أهمية لهذه الآليات اللازمة لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة.

جدول (٤): المتوسطات والأخطاء المعيارية والوزن النسبي والدلالة الإحصائية لأهمية آليات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لراى فئات المستقصى منهم

مستوى التقييم	القيمة t المعنوية	الوزن النسبي	الخطأ المعياري	المتوسط المعياري	الفقرة
مرتفع	١٦,٧٣	٨٦,٠	٠,٠٧٨	٤,٣٠	١- توافر مهارات تكنولوجيا المعلومات الحديثة.
مرتفع	١٣,٤١	٨٥,٠	٠,٠٩٣	٤,٢٥	٢- توافر مهارات التخطيط الاستراتيجي.
مرتفع	١٦,٤٦	٨٦,٢	٠,٠٨٠	٤,٣١	٣- توافر مهارات التصميم والتحليل الإضافي للبيانات.
مرتفع	١١,١١	٨٢,٢	٠,١٠٠	٤,١١	٤- المعرفة الكاملة بأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية وطبيعة عمل الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة.
متوسط	٣٠,٩-	٤٧,٦	٠,٠٥٢	٢,٣٨	٥- إمكانية تكوين فرق عمل تضم أفراد من الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة.
مرتفع	١٥,٦٨	٧٧,٤	٠,٠٤٣	٣,٨٧	الإجمالي

ويلاحظ من نتائج التحليل الوصفي واختبار  $t$  للعينة الواحدة السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الأول "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المستقصى منهم حول أهمية توافر عدد من الآليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة". ويقبل الفرض البديل.

اختبار الفرض الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استجابات المستقصى منهم حول تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP ومحاوَر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية".

لاختبار هذا الفرض لجأ الباحث إلى استخدام تحليل الانحدار المرهلي للتأكد من وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وذلك من خلال تقدير قيم معاملات الانحدار ومعامل الارتباط المتعدد بالإضافة إلى معاملات الانحدار الجزئي. ويوضح جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار المرهلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وهي:

- ١- مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية لإدارة المخاطر، ووضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة.
- ٢- توفير الاستقلال والموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية.
- ٣- مساعدة المنشأة على إعادة هندسة العمليات والأنشطة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية.
- ٤- دعم الإدارة العليا لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تغيير ثقافة المنشأة.

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (٠,٨٦٥) والمساهمة النسبية لها (٠,٧٤٧)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في تطوير أنشطة المراجعة الداخلية بمقدار ٧٤,٧% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج ( $F = ٦١,٤١$ ) عند مستوى معنوية ١%. كما أكدت النتائج من خلال قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي (Beta) أن أكثر المتغيرات تأثيراً على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية كان توفير الاستقلال والموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية للجنة المراجعة، حيث بلغ قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي له (٠,٤١٦) يلي ذلك كل

من (مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية لإدارة المخاطر ووضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة، ومساعدة المنشأة على إعادة هندسة العمليات والأنشطة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية، بالإضافة إلى دعم الإدارة العليا لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تغيير ثقافة المنشأة) حيث بلغت قيم معامل الانحدار القياسي الجزئي لها (٠,٣٦٤ و ٠,٣٦٦ و ٠,٣٨١) على الترتيب.

جدول (٥) : نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على محاور تطوير أنشطة

المراجعة الداخلية

المعنوية	معامل الانحدار القياسي الجزئي	الخطأ القياسي	معامل الانحدار	المتغيرات ذات الأهمية النسبية المرتفعة #
٠,٠٠٠	٠,٣٨١	٠,٠١٩	٠,١٢٢	١- مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية لإدارة المخاطر، ووضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة.
٠,٠٠٠	٠,٤١٦	٠,٠١٧	٠,١٢٥	٢- توفير الاستقلال والموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية.
٠,٠٠٠	٠,٣٦٦	٠,٠١٩	٠,١٢٣	٣- مساعدة المنشأة على إعادة هندسة العمليات والأنشطة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية.
٠,٠٠٠	٠,٣٦٤	٠,٠١٦	٠,١٠٣	٤- دعم الإدارة العليا لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تغيير ثقافة المنشأة.

الثابت = ١,٢٩

معامل الارتباط المتعدد (R) = \*\*٠,٨٦٥

معامل التحديد ( $R^2$ ) = ٧٤,٧%

قيمة F لنموذج الانحدار = \*\*٦١,٤١

\*\* معنوي عند مستوى ١%.

# المتغيرات التنبؤية رتبت طبقاً لأهميتها النسبية

ويلاحظ من نتائج تحليل الانحدار المرحلي السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الثاني: "لا

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استجابات المستقصى منهم حول تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة

ERP ومحاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية". ويقبل الفرض البديل.

اختبار الفرض الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين".

لاختبار هذا الفرض لجأ الباحث إلى استخدام تحليل الانحدار المرهلي للتأكد من وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين وذلك من خلال تقدير قيم معاملات الانحدار ومعامل الارتباط المتعدد بالإضافة إلى معاملات الانحدار الجزئي. ويوضح جدول (٦) نتائج تحليل الانحدار المرهلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، ويفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين وهي:

- ١- دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- ٢- زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي
- ٣- زيادة المعرفة لدى المراجع الداخلي حول المنشأة وإداراتها وطبيعة عملها من خلال سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم.

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (٠,٩٠٤) والمساهمة النسبية لها (٠,٨١٨)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين بمقدار ٨١,٨% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج ( $F = ١٣٢٥,٨٧$ ) على مستوى معنوية ١%، كما أكدت النتائج من خلال قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي (Beta) أن أكثر المتغيرات تأثيراً على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين كان دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالإضافة إلى زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي حيث بلغت قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي لهما (٠,٥٣٥ و ٠,٥٢١) على الترتيب، يلي ذلك زيادة المعرفة لدى المراجع الداخلي حول المنشأة وإداراتها وطبيعة عملها من خلال سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم بقيمة معامل انحدار قياسي جزئي بلغت (٠,٣٧٦) .

جدول (٦): نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين

المتغيرات ذات الأهمية النسبية المرتفعة #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	معامل الانحدار الجزئي	المعنوية
١- دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعد في عملية اتخاذ القرارات وتحسين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.	٠,٢٤٤	٠,٠٢٥	٠,٥٣٥	٠,٠٠٠
٢- زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي	٠,٢١٢	٠,٠١٩	٠,٥٢١	٠,٠٠٠
٣- زيادة المعرفة لدى المراجع الداخلي حول المنشأة وإدارتها وطبيعة عملها من خلال سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم.	٠,١٧٣	٠,٠٢٥	٠,٣٧٦	٠,٠٠٠

الثابت = ١,٠٣

معامل الارتباط المتعدد (R) = ٠,٩٠٤ \*\*

معامل التحديد ( $R^2$ ) = ٠,٨١٨ %

قيمة F لنموذج الانحدار = ١٢٥,٨٧ \*\*

\*\* معنوي على مستوى ١ %

# المتغيرات التنبؤية رتبت طبقاً لأهميتها النسبية

ويلاحظ من نتائج تحليل الانحدار المرحلي السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الثالث: " لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين". ويقبل الفرض البديل

اختبار الفرض الرابع: "لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وتحسين جودة التقارير المالية".

لاختبار هذا الفرض استخدم الباحث تحليل الانحدار المرحلي للتأكد من وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال تقدير قيم معاملات الانحدار ومعامل الارتباط المتعدد بالإضافة إلى معاملات الانحدار الجزئي. ويوضح جدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تحسين جودة التقارير



المالية. ويفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على تحسين جودة التقارير المالية وهى:

١- الحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتياطية.

٢- تحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة.

٣- زيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية.

٤- تحسين جودة ومنفعة المحتوى المعلوماتى للتقارير المستخرجة

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (٠,٩٤٣) والمساهمة النسبية لها (٠,٨٩٠)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في تحسين جودة التقارير المالية بمقدار ٨٩,٠% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج ( $F = ٥٢,٦٧$ ) على مستوى معنوية ١%.

جدول (٧): نتائج تحليل الانحدار المرهلي لتحديد أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تحسين

#### جودة التقارير المالية

المتغيرات ذات الأهمية النسبية المرتفعة #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	معامل الانحدار الجزئي	المعنوية
١- الحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتياطية.	٠,٢٧٦	٠,٠٢٣	٠,٨٠٥	٠,٠٠٠
٢- تحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة.	٠,٢٢٦	٠,٠٢٧	٠,٥٩٠	٠,٠٠٠
٣- زيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية.	٠,١٨٤	٠,٠٢٨	٠,٤٨٠	٠,٠٠٠
٤- تحسين جودة ومنفعة المحتوى المعلوماتى للتقارير المستخرجة	٠,١٥٨	٠,٠٢٥	٠,٤٥١	٠,٠٠٠

الثابت = ٠,٢٨٦

معامل الارتباط المتعدد (R) = ٠,٩٤٣ \*

معامل التحديد ( $R^2$ ) = ٠,٨٩٠%

قيمة F لنموذج الانحدار = ٥٢,٦٧ \*\*

\*\* معنوي على مستوى ١%

# المتغيرات التنبؤية رتببت طبقاً لأهميتها النسبية

كما أكدت النتائج من خلال قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي (Beta) أن أكثر المتغيرات تأثيراً على تحسين جودة التقارير المالية كان الحد من درجة التباین في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي له (٠,٨٠٥) يلي ذلك تحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة بقيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي له (٠,٥٩٠) ثم يأتي في المرتبة الأخيرة من الأهمية كل من زيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى تحسين جودة ومنفعة المحتوى المعلوماتي للتقارير المستخرجة وقيم معامل انحدار قياسي جزئى بلغت (٠,٤٨٠ و ٠,٤٥١) على الترتيب.

وبلاحظ من نتائج تحليل الانحدار المرحلي السابقة أنه يمكن رفض الفرض النظري الرابع : "لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وتحسين جودة التقارير المالية". ويقبل الفرض البديل.

#### المحدد السادس: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

##### أولاً: النتائج

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة النظرية والدراسات السابقة، يمكن ايجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية فيما يلي:

- من أهم ملامح استخدام نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، تطور الدور الاستراتيجي لآلية المراجعة الداخلية ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، قدره على تحديد الاحتياجات المادية والفنية المتخصصة، وتحسين الاتصال الفعال بالادارات التنفيذية والاقسام، والذي يساعد على تحديد مخاطر المنشأة وسرعة الاستجابة عند ظهورها، دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، والتحسين المستمر.
- يؤدي استخدام نظم تخطيط موارد المنشأة ERP إلى دعم استقلال وموضوعية آلية المراجعة الداخلية من خلال تقديم الاستشارات والتأكيدات للادارة، وخاصة فيما يتعلق بالتخصيص الأمثل للموارد المتاحة، وذلك بالتركيز على وجود قاعدة بيانات مركزية مشتركة ومتكاملة تنتج معلومات تتصف بأنها فورية ومحدثه يبنى عليها المراجع الداخلي رأيه بعيداً عن ضغوط الادارة، الامر الذي يساعد على انتاج تقارير ماليه ذات جودة ومنفعة عالية.

- يؤدي التغيير في دور المراجع الداخلي بسبب التغيير في الأنظمة التكنولوجية الحديثه إلى دعم مهاراته الفنيه وخبراته العلمية والامام بالأنشطة التالية: الاستشارات، التفكير الاستراتيجي، والتمويل ونظم تكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي يساعد على توفير التقارير المالية الملائمة في التوقيت المناسب، والتي تتسم بالسرعة في اعدادها ومن ثم تحسين جودتها.
- تفعيل دور آلية المراجعة الداخلية المحوري والاستراتيجي بكل منشأة يُعد احدى مقومات هيكل الرقابة الداخلية، لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي للأنشطة، مع تحقيق نظام رقابي فعال لمنع ارتكاب الاخطاء والأساليب الاحتياليه وخاصة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، لضمان جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

ويمكن ايجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية فيما يلي:

- وجود اتفاق بين فئات المستقصى منهم على صدق الفرض الإحصائي الأول للدراسة، والخاص بآليات نظم تخطيط موارد المنشأة، حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من ٦٠%. وجاءت آلية توافر مهارات التصميم والتحليل الإضافي للبيانات في المرتبة الأولى بوزن نسبي ٨٦.٢%، تليها آلية توافر مهارات تكنولوجيا المعلومات الحديثة بوزن نسبي ٨٦%، ثم آلية توافر مهارات التخطيط الاستراتيجي بوزن ٨٥%، ثم آلية المعرفة الكاملة بأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية وطبيعة عمل الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة بوزن ٨٥%، مما يؤكد على أنها تُعد بمثابة آليات ضرورية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة.
- أوضحت النتائج أن أهم المتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوي على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وفقاً لمعاملات الانحدار الجزئي ( $\beta$ ) تتمثل في: توفير الاستقلال والموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية بقيمة (٠,٤١٦)، يليها مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر، ووضع برنامج للإندار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة بقيمة (٠,٣٨١)، ثم مساعدة المنشأة على إعادة هندسة العمليات والأنشطة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية بقيمة (٠,٣٦٦)، ثم دعم الإدارة العليا لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تغيير ثقافة المنشأة (٠,٣٦٤)، كما أوضحت النتائج أن الاهتمام بهذه المتغيرات الأربعة والعمل على رفع كفاءتها يساهم في تطوير أنشطة المراجعة الداخلية بنسبة ٧٤,٧%.

- أكدت النتائج أن أكثر المتغيرات تأثيراً على رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين هي دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، بالإضافة إلى زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي (بقيم  $\beta = 0,035$  و  $0,021$  على الترتيب)، يليهما زيادة المعرفة لدى المراجع الداخلي حول المنشأة وإدارتها وطبيعة عملها من خلال سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم، حيث بلغت قيمة  $\beta$  له (0,376). وأن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في رفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين بمقدار 81,8%.

- كشفت نتائج الدراسة الميدانية أن أكثر المتغيرات تأثيراً على تحسين جودة التقارير المالية كان الحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار القياسي الجزئي له (0,805)، يلي ذلك تحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة بقيمة (0,090)، ثم يأتي في المرتبة الأخيرة من الأهمية كل من زيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية، وتحسين جودة ومنفعة المحتوى المعلوماتي للتقارير المستخرجة بقيم (0,480 و 0,451 على الترتيب). وأن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في تحسين جودة التقارير المالية بمقدار 89,0%.

## ثانياً: التوصيات

بعد أن تم عرض أهم نتائج هذه الدراسة؛ ومن منطلق ضرورة التكامل والاتصال بين كل من البحث الأكاديمي والتطبيق العملي في مجال مهنة المراجعة؛ يوضح الجزء التالي والأخير من الدراسة أهم التوصيات التي يمكن أن يستفيد منها الأكاديميون والممارسون في مجال تخصص هذه الدراسة مع تقديم الأفكار للدراسات المستقبلية أيضاً كالتالي:

- ضرورة تبنى نظم معلومات حديثة ومتكاملة، ووضع دليل لآلية المراجعة الداخلية يتضمن رؤيتها ورسالتها وأهدافها الاستراتيجية، ومعاييرها المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي، ومسئوليتها تجاه إدارة المخاطر المبنية على الوقت الحقيقي، وكيفية تحديدها وتحليلها وقياسها بصوره كمية، وكيفية استغلال الفرص وتجنب التهديدات.

- ضرورة تفعيل التقنيات الحديثة المستخدمة، وتطوير أدوات النظم وغيرها من عناصر البنية التحتية لآلية المراجعة الداخلية، ودعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات

للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لرفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، من خلال استرجاع البيانات واختبارها وتحليلها، زيادة نطاق المراجعة، توفير الانذار المبكر لمؤشرات المخاطر من أجل تطوير دورها الاستراتيجي بعقد محاضرات تدريبية بشكل مخطط ودوري ومستمر .

- ينبغي توجيه الدور الاستراتيجي للمراجعين الداخليين نحو تطبيق أفضل الممارسات لقضاء وقت أطول في عملية المراجعة لضمان تحقيق الجودة، وذلك عن طريق زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي، وزيادة معرفته بطبيعة عمل المنشأة وإدارتها، حتى يتمكن من سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم.
- ضرورة توفير المناخ الملائم لتحقيق استقلال وموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية حتي يتسنى لها الحصول على معلومات فورية ومحدثة بعيداً عن ضغوط الإدارة.
- يستوجب على الجهات المهنية والأكاديمية ضرورة تقديم مجموعة من المعايير اللازمة للشفافية والافصاح للحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية، وتحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة، وذلك بتطبيق نظم ERP، لما في ذلك من فوائد عديدة للمساهمين وأصحاب المصالح، وكذلك للاقتصاد القومي ككل.
- ضرورة دعم الإدارة العليا، حيث أن ثقافة المنشأة تلعب دوراً محورياً في نجاح تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP؛ حيث لا يجب توقع الكثير من تطبيق النظم بدون وجود ثقافته تدعم اتجاه المنشأة بتبني عملية التطوير والتحسين المستمر لزيادة فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية.

### ثالثاً: أهم مجالات الدراسات والبحوث المستقبلية

- اقتصرت الدراسة الحالية على محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP، لذلك يوصي الباحث بأن تتجه الدراسات المستقبلية إلى:
- استكمال الدراسة في هذا الموضوع بشكل أكثر تفصيلاً بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على آلية المراجعة الخارجية.
  - البحث عن محاور اضافيه لأنشطة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على تقدير درجة وقرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.
  - دراسة وتحليل اثر تطبيق آليات حوكمة الشركات باستخدام نظم تخطيط موارد المنشأة في الحد من ممارسات إدارة الارباح ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- اليباري، هشام فاروق (٢٠١٢)، مدى فعالية لجان المراجعة وكفاية مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، دراسته تطبيقية على شركات المساهمة المصرية، كلية التجارة، طنطا، المجلة العلمية والتجارة والتمويل، المجلد الأول- العدد الرابع، : ٥٥- ١٢٢.
- الصحن، عبدالفتاح؛ سرايا، محمد؛ نصر، عبدالوهاب؛ والسيد، شحاتة (٢٠٠٨)، "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخليه"، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، : ٤٢٤- ١.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA (٢٠٠٤)، "مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني"، : ١- ٢٢٦.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA (٢٠٠٢)، "معايير المراجعة الداخلية"، الرياض، السعودية، [www.socpa.org.sa/pdf/ia01.pdf](http://www.socpa.org.sa/pdf/ia01.pdf)
- حسن، حنان جابر (٢٠١٢)، "التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقييم المتوازن الأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخليه في تحسين عملية ادارة مخاطر أعمال المنشآت-دراسة ميدانية- على قطاع الاسمنت في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، : ٥٩٣- ٦٦٤.
- حسن، يوسف صلاح (٢٠١٣)، "دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر"، التجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الثاني، : ١١٨- ١٧١.
- راضي، محمد سامي (٢٠١٠)، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، كلية التجارة، جامعة طنطا، : ١- ٤٧٩.
- سالم، محمد يوسف؛ السقا، السيد؛ واليباري، هشام (٢٠١٣)، "المراجعة المتقدمة: مدخل معاصر"، مطابع غباشي، طنطا، : ١- ٦٠٩.
- شحاته، شحاته السيد (٢٠١٣)، "آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة انتقادية وميدانية"، التجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، : ٦٣١- ٦٨٧.

- عبدالحليم، عمرو محمد (٢٠١٣)، "نظام إدارة مخاطر المنشأة- بين العوامل الموقفية واستخدام أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية- وانعكاسه على الأداء: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثالث، يوليو، : ٦٨١ - ٧٧٠.

- عبد الهادي، ابراهيم عبدالحفيظ (٢٠٠٦)، "تطوير دور المراجع الداخلي تجاه الوفاء بخدمات الاستشارات بجانب خدمات التأكيدات في ظل التطورات الحديثة في بيئة الممارسة المهنية- دراسة نظرية ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، ملحق العدد الثاني، : ٤٤٨ - ٥١١.

- عصيمي، أحمد زكريا زكي (٢٠١١)، "أثر استخدام نظم تخطيط موارد المنشأ ERP على جودة عملية التقرير المالي بالتطبيق على منشآت الاعمال السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعه طنطا، العدد الاول، المجلد الثاني، : ٤٨٧ - ٥٥٥.

- غنام، غريب جبر جبر (٢٠١٣)، "تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج تحليل أثار الاخفاق FMEA - دراسته ميدانية"، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية تجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث، : ١٧٥ - ٢٣٨.

- معهد المراجعين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي (التغيرات التي اجرت على تلك المعايير)، أكتوبر ٢٠١٠، [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

- نور، احمد محمد؛ عبید، حسين أحمد؛ وشحاته، شحاته السيد (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعيه، الاسكندريه، : ٣١٩ - ٣٧٦.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbott, L.J.; Parker, S.; and Peters, G.F. (2004), "Audit Committee Characteristics and Restatements", Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 23 (1), : 69-87. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.69>
- Abernathy, J. L.; Beyer, B.; and Stefaniak, C. M. (2011), "Audit Committee Directors' Financial Expertise and Audit Report Lag", American Accounting Association Annual Meeting, August 6-10, Denver, Colorado. : 1- 23.
- Aldred , C. B.; Bradon, D. M.; Messier, W. F.; Rittenberg, L.; and Stefaniak C. M. (2013), "A Summary of Research on External Auditor Reliance on the internal Audit Function", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming, June, : 1- 57.

- AL-Khabash, Ahmed A. and AL-Thuneibet, Ali A, (2009), "Earnings Management Practices From the Perspective of External and Internal Auditors; Evidence from Jordan ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, Issue 1, : 58- 80.
- American Institute of Certified Public Accountants ( AICPA ) (1991), "The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements", *Statement on Auditing Standards No. 65*, New York, NY :AICPA, Pp: 1805- 1813.
- Archambeault, Deborah S., (2002), "The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases", *University at Albany –SUNY*, November, : 1-21.
- Arena, Marika and Azzone, Giovanni (2009), "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Auditing*, March, Vol. 13, Iss. 1, : 43- 60.
- Braiotta , L.; Gazzaway, R.; Colson, P. and Ramamoorti, S. (2010), "The Audit Committee Handbook". Fifth Edition , John Wiley & Sons ,Inc., Hoboken, New Jersey, : 1- 371.
- BRC (Blue Ribbon Committee) (1999), "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees", *New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers*, February, : 1-72.
- Brewer, P. (2008), "Redefining Management Accounting", *Strategic Finance* 89 (9) , : 26-34.
- Chen, R. C. and Chung, C. H. (2002), "Cause-Effect Analysis for Target Costing", *Management Accounting Quarterly*, (Winter), : 1- 9.
- Coram , P., Ferguson , C. and Moroney ,R. (2006), "The Value of Internal Audit Fraud Detection", Paper 642 presented at AFAANZ 2006 Conference, Wellington, New Zealand , 2-4 july, : 1- 32.
- Davenport, T. H.; Harris, J.G. and Catrell, S. (2004), "Enterprise systems and ongoing process change", *Business Process Management Journal*, Vol. 10, Iss. 1, : 16-26.
- Dezdar, S. and Ainin, S. (2011), "The influence of Organizational factors on Successful ERP Implementation", *Management Decision*, Vol. 49, Iss. 6, : 911- 926.
- Dhaliwal, D.; Naiker, V. and Navissi, F. (2006), "Audit Committee Financial Expertise, Corporate Governance and Accruals Quality: An Empirical Analysis", *Working Paper (University of Arizona)*, : 1- 52. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=906690>.
- Dixon, G. and S., Singer (2011), "Unlocking the Strategic Value of Internal Audit: Three Steps to Transformation", *Internal Auditing*, (May / Jun), 26 (3), : 9-18.
- Eckles, D.; Hoyt, R. and Miller, S., (2011), "The Impact of Enterprise Risk Management on the Marginal Cost of Reducing Risk: Evidence from the Insurance Industry", Available



at: [http://www90.homepage.Villanova.edu/michael.pagano/SM%20IERMriskreductioneckles\\_hoyt-miller.pdf](http://www90.homepage.Villanova.edu/michael.pagano/SM%20IERMriskreductioneckles_hoyt-miller.pdf).

- Elliott, Robert K. (2002), "Twenty-First Century Assurance", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, Iss. 1, March, : 139-146.
  - Fadzil, F. H.; Haron, H.; and Jantan, M. (2005), "Internal auditing practices and internal control system", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, Iss. 8, : 844-866.
  - Felix, William L. Jr.; Gramling, A. A. and Maletta, M. J. (2001), "The Contribution of Internal Audit as A determinant of External Audit fees and Factors Influencing this contribution", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, February, : 513- 543.
  - Frigo, M. and Anderson, R. (2009), "A Strategic Framework For Governance, Risk, and Compliance", *Strategic Finance*, Feb., : 20- 61.
  - Goodwin, J. and Yeo, T. Y. (2001), "Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, Vol. 5, Iss. 2, : 107-25.
  - Goodwin, Jenny (2004), "A Comparison of internal audit in the private and Public Sectors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Iss. 5, : 640- 650.
  - Gordon, L. A.; Loeb, M. P. and Tseng, C. Y. (2009), "Enterprise Risk Management and Firm Performance: A Contingency Perspective", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 28, Iss. 4, : 301- 327.
  - Grabski, S.V. and Leech, S. A. (2007), "Complementary Controls and ERP Implementation Success", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 8, Iss. 1, March, : 17-39.
  - Hass, S.; Abdolmohammadi, M. and Burnaby, P. (2006), "The American Literature Review on internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, : 835-844.
  - Hung, H., and Sung, M. (2011), "Applying Six Sigma to Manufacturing Processes in The Food Industry to Reduce Quality Cost", *Scientific Research and Essays*, Vol. 6, Iss. 3, February, : 580- 591.
- Hyvonen, T. (2010), "Exploring Management Accounting Change in ERP Context: Four Perspectives", Master dissertation in Accounting, University of Tampere, Finland, March, : 1- 41.
- IMA (2006), "Enterprise Risk Management: Frameworks, Elements and Integration", Institute of Management Accountants, : 1- 29.

- Institute of Internal Auditors (IIA) (2004), "Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing", available at: <http://www.theiia.org>.
  - Institute of Internal Auditors (IIA) (2009a), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)", Available at: <http://www.theiia.org/ecm/guideframe>.
  - Institute of Internal Auditors (IIA) (2009b), "The role of internal audit in resourcing the internal audit activity", position paper, January, : 1- 5.
- Institute of Internal Auditors (IIA) Position Paper (2013), "The Three Lines of Defense In Effective Risk Management and Control", (Jan), : 1- 17. [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
- Karimi, M.; Asgari, M.; Sadeghi, Z. and Amirhassani, P. (2013), "The Impact of Enterprise Resource Planning Systems on Accounting Processes in the Fundamental Metals Industry in Iran", International Research Journal of Finance and Economics, Iss. 103, Jun., : 100-109.
  - Kallunki, J. P.; Laitinen, E. K. and Silvova, H. (2011), "Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance", International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 12, No.1, :20-39.
  - Kanellou, A. and Spathis, C. (2011), "Auditing in enterprise system environment: a Synthesis", Journal of Enterprise Information Management, Vol. 24, Iss. 6, : 495- 519.
  - Kanellou, A. and Spathis, C. (2013). "Accounting Benefits and Satisfaction in an ERP Environment", International Journal of Accounting and Information Systems, Vol. 14, Iss. 3, September, : 209- 234.
  - Kaplan, R.S. and Norton, David P., (2001), "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management : Part I", Accounting Horizons, Vol.15, No.1, :87-104.
  - Lisa, A.O.; Diava, R. and Sandra, W. S. (2009), "The association between audit Committee Characteristic, The Contracting Process and Fraudulent Binancial Reporting", American Journal of Business, Spring Vol. 24, No.1, : 57- 66.
  - Madani, Haider H. (2009), "The role of internal auditors in ERP-based Organizations", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 5. Iss. 4, : 514- 526.
  - Marx, B. and Voogt, T. (2010), "Audit Committee responsibilities Vis-à-Vis internal audit: how well do Top 40 FTSE/JSE listed Companies shap up?" Meditari Accountancy Reasearch, Vol. 18, Iss. 1, : 17- 32.

- McDaniel, L.; Martin, R. D.; and Maines, L. A. (2002), "Evaluating Financial Reporting Quality: The Effects of Financial Expertise Vs. Financial Literacy", *The Accounting Review* 77 (Supplement), : 139-167.
- Md Ali, A.; Gloeck, J. D., Ali, A.; Ahmi, A., and Sahdan, M. H. (2007), "Internal audit in the state and local governments of Malaysia", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7, : 25- 57.
- Mihret, Dessalegn. G., and Yismaw, Aderajew. W. (2007), "Internal audit effectiveness: An Ethiopian Public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Iss. 5, : 470-484.
- Mihret, D.G. and Admassu, Mengistu Amare (2011), "Reliance of External Auditors on Internal Audit Work : A Corporate Governance Perspective", *International Business Research*, Vol. 4, Issue 2, : 67- 79.
- Morris, John J. (2011), "The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls over Financial Reporting", *Journal Of Information Systems*, Vol. 25, No. 1, : 129-157.
- Omurgonulsen, Mine, and Omurgonulsen, Ugur (2009), "Critical Thinking About Creative Accounting in The Face of A recent Scandal in The Turkisen Banking Sector", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, Issue 5, July, : 651-673.
- Price Water house Coopers (2009), "Business upheaval: Internal audit Weighs its role amid the recession and evolving enterprise risks-State of the internal audit Profession study", :1-36. Available at [www.Theiia.org](http://www.Theiia.org)
- Rittenberg, L.; Moore, W., and Covaleski ,M., (1999), "The outsourcing phenomenon", *Internal Auditor*, April, Vol.56, No. 2, : 42-46.
- Saharia, A.; Koch, B. and Tucker, R. (2008), "ERP Systems and Internal Audit", *Issues in Information Systems*, Vol. IX. No.2, : 578- 586.
- Sarens, Gerrit and De Beelde, Igance (2006), "Internal Auditors Perception about their role in Risk Management: A Comparison between US and Belgain Companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol 21, Iss. 1, : 63- 80.
- Schniederjans, M. J. and Kim, G. C. (2003), "Implementing Enterprise resource planning Systems with Total Quality Control and Business Process Reengineering: Survey Results", *International Journal of Operations & Production management*, Vol. 23, Iss 4, January, : 418-429.
- Snee, Ronald d. (2009), "Digging the holistic approach: rethinking business improvement to boost the bottom line", *Quality Progress*, October, : 56- 59.

- Snedecor, G.W. and Cochran, W.G. (1980), "Statistical methods", Oxford & J.BH Publishing com. 7th. edition.
- Spathis, C. and Constantinides, S. (2003), "The Usefulness of ERP Systems for Effective Management", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 103, Iss. 9, : 677-685.
- Spathis, C. and Constantinides, S. (2004), "Enterprise Resource Planning Systems' Impact on Accounting Processes", *Business Process Management Journal*, Vol. 10, Iss. 2, : 234-247.
- Talebnia, G., Salehi, M., and Kangarluei, S. J., (2010), "A Study of the impact of collapse on financial reporting quality of listed companies: Some Iranian evidence", *African Journal of Buisness Management*. Vol. 5 (10), : 3858-3865.
- Thomson, Jeffrey C. and Iyer, U. (2011), "XBRL and ERM: Increaseing Organizational Effectiveness", *Strategic Finance*, May, : 64- 69.
- Wahdan, M.; Spronck, P.; Ali, H.; Vaassen, E., Van den and Herik, J.(2008), "Auditor and IT Support in Egypt", *Advanced in Global Management Development, Proceedings of the 17th IMDA Congress (International Management Development Associations) USA, Suriname*, Vol. XVII, : 56- 64.
- Wikins, Anne and Boyle, Douglas, M., (2012), "Corporate Governance: Preparing for the Expanding Role of the Internal Audit Function", *Internal Aditing*, (Mar/April), 27 (2), : 13-19.

## ملحق (1)

### قائمة الاستبيان

عزيزى المستقضى منه/

اتشرف بطلب تعاون سيادتكم في انجاز دراسة اقوم بإعدادها تحت عنوان أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، حيث يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في تحقيق التكامل بين أنشطة المراجعة الداخلية ونظم تخطيط موارد المنشأة لتحسين جودة التقارير المالية.

ولقد تم اختيار سيادتكم ضمن عينة الدراسة باعتباركم من الاطراف المهمة بهذا الموضوع، حيث ان الوقوف على وجهة نظركم سوف يسهم بدرجة كبيرة في تحقيق اهداف الدراسة وثرائها، ونؤكد لسيادتكم ان البيانات الواردة في هذا الاستبيان سوف تستخدم فقط لاغراض البحث العلمى وستكون في موضوع السرية.

ومراعاه لضيق وقتكم فقد تم تصميم قائمة الاستبيان بحيث يمكن الاجابة على اسئلتها بشكل

ميسر .

نقدر لسيادتكم التعاون الصادق في تحقيق أهداف الدراسة

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام

دكتور

صلاح أحمد محمد الشهاوى

جامعة بورسعيد

s\_elshahawy@hotmail.com

البيانات الديمجرافية:

- الإسم (اختياري): .....
- الوظيفة: .....
- المؤهل العلمي:

بكالوريوس  دبلوم دراسات عليا

ماجستير  دكتوراه

عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات  من ٥ - ١٠ سنوات

من ١٠ - ١٥ سنة  أكثر من ١٥ سنة

- هل تم الحصول على دورات تدريبية: نعم  لا
- ما هي نوع الدورات التي تم الحصول عليها:

- دورات تخص معايير المحاسبة والمراجعة
- دورات تخص معايير ضمان الجودة

• آليات تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة:

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق تماماً	يجب توافر عدد من الآليات لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP في بيئة المراجعة الداخلية الحديثة:
					١- توافر مهارات تكنولوجيا المعلومات الحديثة.
					٢- توافر مهارات التخطيط الاستراتيجي.
					٣- توافر مهارات التصميم والتحليل الإضافي للبيانات.
					٤- المعرفة الكاملة بأنشطة المحاسبة الإدارية والتكاليفية، وطبيعة عمل الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة.
					٥- إمكانية تكوين فرق عمل تضم أفراد من الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة.

- يؤثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال عدد من العوامل:

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق تماماً	يؤثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على تطوير أنشطة المراجعة الداخلية من خلال:
					١- توفير قاعدة معلوماتية متكاملة تساعد على سرعة وسهولة الحصول على بيانات محدثة باستمرار عن كافة الأقسام والإدارات بالمنشأة.
					٢- دعم آلية المراجعة الداخلية الاستشارية والتأكيدي.
					٣- تحديد المخاطر المرتبطة بأداء كل عملية والأنشطة المرتبطة بها فور وقوعها، مما يساعد على الحد من مخاطر النظم.
					٤- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية لإدارة المخاطر ووضع برنامج للإنذار المبكر لاكتشاف المشكلات المحاسبية المحتملة.
					٥- دعم لجنة المراجعة من خلال الفحص والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية وتحديث سجل المخاطر بشكل فوري ومنتزاًمن، مما يدعم عمليات التحسين المستمر.
					٦- توفير الاستقلال والموضوعية، ودعم الخبرة والكفاءة الفنية لإدارة المراجعة الداخلية.
					٧- التحسين من كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال المساهمة في بناء ضوابط رقابية لمنع الممارسات الاحتياطية.
					٨- دعم الإدارة العليا لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تغيير ثقافة المنشأة.
					٩- العمل على تخطيط ورقابة التكلفة، وبالتالي ارتفاع معدل العائد على الأصول.
					١٠- مساعدة المنشأة على إعادة هندسة العمليات والأنشطة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية.

- يؤدي تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP إلى رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، وذلك من خلال عدد من العوامل:

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق تماماً	يساعد تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين وذلك من خلال:
					١- تحقيق الاستقلال والموضوعية للمراجع الداخلي بما يمكنه من تحسين جودة أداء العمليات والأنشطة.
					٢- دعم المراجع الداخلي لأجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات لنادارة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
					٣- زيادة المعرفة لدى المراجع الداخلي حول المنشأة وإداراتها وطبيعة عملها من خلال سرعة الحصول على البيانات والمعلومات التفصيلية التي توفرها تلك النظم.
					٤- دعم المراجع الداخلي للتركيز على أفضل الممارسات بأقل تكلفة وجهد وقضاء وقت أطول في عملية مراجعة وتحسين الجودة.
					٥- زيادة المهارات التكنولوجية والتخطيط الاستراتيجي لدى المراجع الداخلي.

- تؤدي تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP إلى تحسين جودة التقارير المالية،

وذلك من خلال عدد من العوامل:

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق تماماً	يؤدي تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة إلى تحسين جودة التقارير المالية من خلال
					١- تحسين جودة ومنفعة المحتوى المعلوماتي للتقارير المستخرجة.
					٢- تحسين القدرة التنبؤية للتقارير المالية من خلال توافر خاصية الملائمة.
					٣- تحقيق التكامل بين الأنشطة المختلفة والنظم المحاسبية.
					٤- زيادة المرونة والسرعة في إعداد التقارير المالية.
					٥- الحد من درجة التباين في المعلومات المحاسبية وممارسات الأساليب الاحتمالية.
					٦- توفير معلومات تتسم بالموضوعية وكذا قابليتها للمقارنة، مما يحقق جودة الافصاح المحاسبي في التقارير المالية.