

دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية)

د/وليد أحمد محمد علي*

الملخص:

تتناول هذه الدراسة بحث دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية ، وذلك بغية تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية لعل أهمها : دراسة مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة ، إختبار مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة ، تحليل مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة ، وفي سبيل تحقيق هذه الاهداف تم صياغة مجموعة من الفروض كان أهمها : لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة .وفي سبيل إختبار هذه الفروض إحصائياً تم إعداد قائمة إستبيان إعتمدت علي مجموعة من المتغيرات ، وقد إستعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية المتعارف عليها في سبيل تقدير معنوية هذه المتغيرات ، وقد أسفرت أهم النتائج عن وجود تأثير إيجابي لقيام المراجع الداخلي علي اساس المخاطر بمراجعة تطبيقات تحليل سلسلة القيمة وكذلك مراجعة تطبيقات مسببات التكلفة وكذلك الموقف الإستراتيجي للتكلفة ، وكانت أهم توصيات البحث بضرورة تطوير وظائف وأهداف المراجعة الداخلية علي اساس المخاطر بما يتماشى مع توجهات وإحتياجات أصحاب المصالح ومتطلبات بيئة العمل الحديث بحيث لا يقتصر دور المراجع الداخلي على الجانب الرقابي فقط والقائم على تقدير الإنحرافات ، و إنما يمتد إلي تقديم المشورة والنصح للمساعدة في معالجة هذه الإنحرافات ،يجب على المراجعين الداخليين تبني فلسفة الإبداع في تقديم التوصيات والاستشارات في مجالات ترشيد أو خفض التكاليف وعلاج حالات قصور وضعف الأداء وتنمية مناطق التميز والقوة فيه والقضاء على نواحي الإسراف والضياع ودعم تطبيق المداخل والطرق التي يمكن من خلالها تحقيق الرقابة الوقائية والداعمة لتحسين الكفاءة في استخدام الموارد.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية على أساس المخاطر – أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

* أستاذ المحاسبة المساعد ، كلية تكنولوجيا الإدارة ونظم المعلومات – جامعة بورسعيد .

Abstract:

This study examines the role of internal audit on the basis of risk in activating the tools of strategic cost analysis in the Egyptian industrial companies in order to achieve a set of sub-objectives, the most important of which are: Measuring the internal auditor's ability to review the application of the value chain analysis method, Measuring the ability of the internal auditor to review the application of the cost-benefit analysis method and its impact on the operation of the entity's strategic cost analysis tools, to measure the extent to which the internal auditor can review the application of the method Analysis of the strategic position of cost and its impact on the activation of the tools of the strategic analysis of the cost of the establishment. In order to achieve these objectives, a number of hypotheses have been formulated. The most important of these were: There is no intrinsic relationship between the internal auditor's review of the application of the value chain analysis method and the activation of the strategic analysis tools for cost, Substantial between the internal auditor's review of the application of the cost-benefit analysis method and the implementation of strategic cost-analysis tools, there is no significant relationship between the internal auditor's review of the implementation of the strategic position analysis method and the In order to test these hypotheses, a questionnaire was prepared based on a set of variables. The researcher used a set of statistical methods to estimate the significance of these variables. The most important results were that there was a positive effect of the internal auditor on the basis of risk To review the applications of value chain analysis as well as the review of cost-bearing applications as well as the strategic position of cost. The main recommendations of the research were the need to develop the functions and objectives of the internal audit based on the risks in line with the orientations and needs of stakeholders and the requirements of The role of the internal auditor is not limited to the supervisory aspect only and is based on estimating the deviations, but extends to providing advised to help address these deviations. Internal auditors must adopt the philosophy of innovation in providing recommendations and consultations in the areas of rationalization, The lack of performance and the development of areas of excellence and power in it and eliminate the areas of waste and loss and support the application of approaches and ways through which to achieve preventive and supportive control to improve efficiency in the use of resources.

Keywords: Risk Based Internal Audit - Strategic Costing Tools.

مقدمة :

إن ما حدث من تطورات وأحداث في دنيا الأعمال وظهور العديد من المؤثرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية و البيئية قد أثر بشكل مباشر وغير مباشر علي ممارسات المنشآت لأشطتها في إنتاج السلع و الخدمات ، وقد ترتب علي هذا الامر ضرورة تطور مهنة المراجعة الداخلية والبحث في مسارات جديدة لتأكيد هذا التطور ، وقد تطلب ذلك تغييراً في المفاهيم والإتجاهات التي تحكم عملية المراجعة الداخلية لتصبح أوسع مما سبق لتشمل مراجعة الأداء التشغيلي و مراجعة الإنتاجية والكفاءة والفاعلية ، لذلك أصبح دور المراجعة الداخلية بالغ الأهمية لوضع المنشآت علي الطريق الصحيح في ظل الركود الحالي والعديد من المخاطر التي تواجه المنشآت ، وفي هذا الشأن فقد أشارت دراسة (starbuck&singer., 2015.p5) إلي أن لجان المراجعة والإدارة العليا تحاول جاهدة أن تحول المراجعة الداخلية تركيزها من مراجعة الإلتزام المالي إلي مراجعة المخاوف غير المالية بما في ذلك المخاطر الإستراتيجية التشغيلية ، وخاصة فيما يتعلق بأدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، حيث يظهر هنا دور المراجعة الداخلية لتحديد وفهم مجموعة واسعة من المخاطر وبيان كيفية تأثيرها علي المنشأة، حيث أن المراجعة الداخلية لديها فهم أفضل للمخاطر من خلال تقسيمها إلي فئات عامة هي (مخاطر إستراتيجية وإمتثال ومالية وسمعة وتشغيلية) حيث أصبح للمراجع الداخلي دور رئيسي في التأكد من كفاءة وفاعلية الأداء التشغيلي للمنشأة، وقدرتها علي إستخدام ما يتاح لها من موارد بشكل يتسم بالرشد وخاصة فيما يتعلق بالأداء التكميلي .

ويأتي هذا البحث لتبيان الدور الحديث للمراجعة الداخلية علي اساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية ، وكيف يمكن أن يتعاون المراجع الداخلي مع الإدارات المختلفة في المنشأة في دعم وتعزيز الأنشطة الضرورية التي تزيد من قيمة المنتج ، وإستبعاد الأنشطة غير الضرورية مما يساهم في تعزيز البيئة التنافسية وترشيد القرارات الإدارية .

مشكلة وداووع البحث :

تعتبر المراجعة الداخلية على أساس المخاطر مدخل متكامل يجمع بين مهنة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر (عبدالله ، 2013 ، ص121) ، حيث يعد مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر مؤشراً على قدرة المنشأة على الإستمرار وتعظيم قيمتها في ظل حالة عدم التأكد والمخاطرة . ولقد زاد الإهتمام في الآونة الأخيرة بأهمية مدخل المراجعة على أساس المخاطر وذلك من قبل عدة جهات لعل أهمها المنظمات المهنية القائمة على شئون مهنة المراجعة ، لجنة البورصة والأوراق المالية ، المستثمرين ، الدائنين ، المقترضين . إلا أن معظم الجهات السابقة إقتصرت في تناولها لهذا المدخل على كيفية المقارنة بين هذا المدخل والمدخل التقليدي للمراجعة الداخلية والذي كان يقتصر على التأكد من سلامة النظام المالي والمحاسبي داخل المنشأة ، وعدم وجود غش أو أخطاء متعمدة أو غير متعمدة من أجل التأكد من دقة ومصداقية ما يتوافر من معلومات لتسيير أعمال المنشأة ولتقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة ، وذلك دون التطرق إلى تأثير تطبيق مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر على الأداء التشغيلي للمنشأة ككل علاوةً على مراجعة الإنتاجية والكفاءة والفاعلية والمراجعة البيئية ومراجعة الجودة والأيزو ، الأمر الذي ترتب عليه أن أصبح للمراجع الداخلي دور رئيسي في التأكد من كفاءة وفاعلية الأداء التشغيلي لمنشأته وقدرتها على إستخدام ما يتاح لها من موارد بشكل يتسم بالرشد حتي تتمكن من مواجهة ظروف المنافسة والتقلبات الإقتصادية التي يمر بها العالم بين آن وآخر .

وبناء على ما سبق ظهرت عدة تساؤلات حول دور مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة والذي يعد أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعمل على زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي في الأجل الطويل، وما هي قدرة المدخل السابق على توفير معلومات تفي بمتطلبات إدارة المنشأة في إتخاذ القرارات المناسبة لدعم العلاقات مع الجهات ذات الصلة وخفض التكاليف؟ ، وهذا ما دفع الباحث للقيام بهذا البحث سعياً للإجابة على تلك التساؤلات .

أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من الناحية العلمية إلى ندرة الأبحاث والدراسات التي ربطت بين مخر المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وأدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، حيث أن هناك حاجة إلى تأصيل علمي يجيب على تساؤلات كثيرة من الباحثين والمهنيين حول دور المراجعة على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، وهذا ما دفع الباحث إلى محاولة القيام بهذا البحث في هذا المجال.

ومن الناحية العملية تنبع أهمية البحث في محاولة ربط الجهود الأكاديمية بالخطوات التنفيذية في الواقع العملي من خلال توضيح أهمية دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، حيث أن هناك إهتماماً متزايداً من قبل المنشآت في ظل بيئة الأعمال المعاصرة بهذه الأدوات .

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة دور المراجع الداخلي على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

وينبثق من هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية تتمثل في الآتي :

الهدف الفرعي الأول : دراسة مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة .

الهدف الفرعي الثاني : إختبار مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة .

الهدف الفرعي الثالث : تحليل مدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتأثير ذلك على تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمنشأة .

خطة وتنظيم البحث :

لتحقيق أهداف البحث يمكن تقسيم الأجزاء الباقية من البحث طبقا للآتي :

المحور الأول : المراجعة الداخلية على أساس المخاطر .

المحور الثاني : التحليل الإستراتيجي للتكلفة (المفهوم-الأهداف-المراحل-الأدوات) .

المحور الثالث : الأدب المحاسبي في مجال الظاهرة البحثية .

المحور الرابع : العلاقة التأثيرية بين المراجعة الداخلية على أساس المخاطر و تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

المحور الخامس : الدراسة الميدانية .

النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

قائمة المراجع

المحور الأول : المراجعة الداخلية على أساس المخاطر

أكدت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية على الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر، وقد أوضح معهد المراجعين الداخليين (IIA.2011) أن الدور الرئيسى لأنشطة المراجعة الداخلية هو تقديم تأكيد موضوعى لمجلس الإدارة عن فعالية أنشطة إدارة المخاطر وأنها تدار بطريقة مناسبة ونظام الرقابة الداخلية يعمل بفعالية، وأوضحت معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أن دور المراجعة الداخلية فى المعيار رقم (2110) يتأتى من خلال دورها ومساهمتها فى تحديد وتقييم المخاطر والتأكد من فعالية إدارتها كما أوضح المعيار رقم (2120) أن عمليات تقييم فعالية إدارة المخاطر تعد من المهام التى يجب أن تقوم بها المراجعة الداخلية (IIA,2009a)، كما أكدت دراسة (Price watr house cooper,2016) على أن المراجعة الداخلية ستكون العامل الرئيسى فى إدارة المخاطر حيث أنها تقدم المعلومات الهامة عن المخاطر للإدارة العليا بهدف مساعدتها فى القيام بتقييم ومراقبة أعمال إدارة المخاطر.

وفي سياق ذلك ينظر للمخاطر على أنها : حالة يكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة أو المأمولة ، وقد أكدت دراسة كل من (نصر ، 2011 ، ص.27 Cabedo&Triado,2014,p.183)؛ بأن المخاطر هى البيئة المتغيرة التى يصعب معها التوقع بسلوك المنظمة فى المستقبل .بذلك فإن طبيعة هذه المخاطر تثير اهتمام إدارة المنظمة إلى إعادة التخطيط والهيكله ومتابعة عمليات الرقابة واتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لإدارة هذه المخاطر والسيطرة عليها .

وفي هذا الإطار فقد أشارت دراسة (Allegrini & Onza,2013,pp.191-208) إلى أن المخاطر

التي تواجه منظمات الأعمال تتمثل فى ثلاثة أنواع يمكن عرضها فى الآتى :

1. المخاطر المالية : وتعبر عن الخسائر المحتملة والناجمة عن الهيكل المالى للمنظمة .
 2. مخاطر الأعمال : وتعبر عن الخسائر المحتملة والناجمة عن الجوانب التشغيلية المختلفة بما فيها المشاكل التسويقية وتكاليف المدخلات داخل منظمات الأعمال .
 3. المخاطر المنظمة (الممنهجة) **Systematic Risk** : وتعبر عن الخسائر المحتملة الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية ذات التأثير العام على أكبر عدد من منظمات الأعمال .
- كما أضافت دراسة (غنام ، 2016، ص6) أن هناك نوعين آخرين من المخاطر وهما :
1. المخاطر الإستراتيجية : وهى المخاطر المتعلقة بالتغيرات فى البيئة التنافسية والصناعة التى تعمل فى مجالها منظمة الأعمال ، بجانب المخاطر الخارجة عن سيطرتها كالقوانين واللوائح والقيود السياسية والاقتصادية.
 2. المخاطر المعنوية : والتى تنشأ عن عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية بمنظمة الأعمال والمستثمرين ، ويظهر هذا النوع من المخاطر فى حالة تعارض المصالح بين الأطراف المتعاقدة (الداخلية والخارجية) والتى ينتج عنها ارتفاع تكاليف الوكالة.

ويرجع هذا التنوع في المخاطر من وجهة نظر الباحث إلى تعدد المتغيرات الداخلية والخارجية التي تواجه منظمات الأعمال، ومع زيادة الإهتمام بالتعرف على نوعية المخاطر، فقد فرقت الدراسة السابقة بين مخاطر الأعمال ومخاطر التشغيل، حيث ترى أن الأولى ترجع إلى عدم قدرة المنظمة على الاحتفاظ بالميزة التنافسية وإضافة قيمة للمساهمين مما يهدد قدرتها على الاستمرار في المدى الطويل، بينما تشير الثانية إلى أنواع المخاطر الأخرى بخلاف ذلك بما فيها اتخاذ قرارات خاطئة من قبل إدارة المنظمة في مجال الإنتاج أو التسويق أو الاستثمار، كما أشارت الدراسة إلى أن المخاطر المالية تتضمن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة والمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية والمخاطر المحاسبية.

وإستكمالاً لما سبق فقد أكدت دراسة كل من (Zarkasyi,2014.,p4; غنام، 2016، ص8 ; راضي، 2014، صص 12:14; عثمان، 2014، ص722) على أن هناك مجموعة من الخطوات تدخل ضمن إطار مدخل المراجعة على أساس المخاطر تتمثل في الآتي :

1- تحديد أهداف المنشأة: وهي مسئولية مجلس إدارة المنشأة.
2- تحديد المخاطر التي تواجه المنشأة: وتقع مسئوليتها أيضاً على مجلس الإدارة والذي قد يقوم بتفويض هذه المهمة إلى الإدارة التي تقوم بتحديد المخاطر (إدارة المخاطر) التي يحتمل أن تواجه المنشأة أو يكلف مختصين بذلك ثم تقديم تقرير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن المخاطر التي تم تحديدها.

3- تحديد المستوى المقبول من الخطر: وهو مسئولية مجلس الإدارة والذي يقع عليه تحديد المستوى المقبول من المخاطر والذي يمكن أن تعمل المشاة في ظل وجوده حيث تقبل المنشأة أن تعمل في ظل وجود مخاطر ذات مستوى أدنى من المستوى المقبول من الخطر، أما المخاطر التي يفوق مستواها المستوي المقبول المحدد من قبل مجلس الإدارة فإنه يجب إدارة هذه المخاطر بحكمة حتى لا تؤدي إلى نتائج عكسية.

4- تقييم عملية إدارة المخاطر: يقوم مديرو الإدارات المختلفة أو لجنة إدارة المخاطر بإدارة المخاطر التي تفوق المستوى المقبول من الخطر، ثم تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة عن مدى كفاءة وفعالية عملية الإدارة الشاملة للمخاطر، ثم يأتي الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية والذي يتمثل في تقديم تأكيد إلى الإدارة ومجلس الإدارة عن مدى فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر في تحديد وتقدير وتقييم وإدارة المخاطر والتقرير عنها، وأن أدوات الرقابة الداخلية تعمل بفعالية ويمكن للمراجعة الداخلية أن تواجه إحدى الحالتين التاليتين: -

أ- إذا كان تقرير المراجعة الداخلية يشير إلى فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر في القيام بدورها فإنه يمكن الاعتماد على المنشأة في تحديد وتعريف المخاطر، ويمكن للمراجعة الداخلية القيام بدورها الإستشاري من البداية ومساعدة الإدارة في وضع الأهداف وتحديد المخاطر وتحليلها والمساعدة في اتخاذ الإستجابات المناسبة لإدارة وتخفيف آثار تلك المخاطر.

- ب- إذا كان التقرير يشير إلى عدم الفعالية فإنه يجب على المراجعة الداخلية القيام بدورها الإستشارى ومساعدة الإدارة في تحديد وتعريف المخاطر المحتمل أن تعوقها في تحقيق أهدافها.
- 5- تحديد جميع المخاطر المحتملة: حيث يتم تحديد جميع المخاطر التي تواجه المنشأة والتي قد تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها
- 6- تحديد درجات وألويات المخاطر: حيث يتم القيام بتقييم هذه المخاطر بالإعتماد على احتمال حدوث كل خطر والنتائج المتوقعة من حدوث هذه المخاطر ثم ترتيبها حسب أهميتها.
- 7- الإعتماد على المخاطر لتحديد المناطق التي سيتم فحصها: وذلك من خلال التقييم السابق للمخاطر.
- 8- المتابعة: حيث يتم متابعة وفحص مدى ملاءمة وكفاية عمليات إدارة المخاطر لتحديد المخاطر وإدارتها، ويمكن مواجهة إحدى الحالتين التاليتين:
- أ- إذا كانت ملاءمة فيتم تقييم عمليات الإدارة للمخاطر وتحديد كيفية حصول الإدارة على تأكيد بان أنشطة إدارة المخاطر تم تنفيذها كما هو مطلوب.
- ب- إذا كانت غير ملائمة فيتم القيام بمساعدة الإدارة في تحديد المخاطر وتعيين (المخاطر اللازمة والاستجابات الملائمة والمخاطر المتبقية).
- 9- تقييم التأكيد متى كانت عمليات الإدارة الشاملة للمخاطر ملائمة وكافية أو القيام بالدور الإستشارى والمساعدة في تحسين عمليات إدارة المخاطر متى كانت غير ملائمة وغير كافية.
- هذا ويؤكد الباحث على أن دور المراجعة الداخلية لم يعد قاصراً فقط على تقديم خدمات التأكيد، وإنما إتسع دوره ليشتمل على تقديم الخدمات الإستشارية ، علاوة على المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر التي تواجهه وتعيق تحقيق الأهداف، ومساعدة الإدارة في إختيار أدوات الرقابة اللازمة والمناسبة لإدارة هذه المخاطر والتخفيف من آثارها السلبية، ثم التأكيد على فعالية إدارة هذه المخاطر دعماً لإستراتيجيات المنشأة وخاصة فيما يتعلق بإستراتيجيات الأداء التكاليفي ، وهذا ما سيتعرض له الباحث في المحور التالي من البحث .

المحور الثاني : التحليل الإستراتيجي للتكلفة (المفهوم-الأهداف-المراحل-الأدوات) 1/2المفهوم :

يمثل التحليل الإستراتيجي للتكلفة مجموعة من المراحل المتتابعة والتي تسعى إلى دراسة وتحليل العوامل والتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المنشأة وأداءها وتحديد تأثيرات تلك التغيرات ضمن إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات التداخلية والتفاعلية بين هذه التغيرات . وفي هذا الإطار فقد أكدت دراسة كل من (الجنابي ، 2014 ، ص 182 ,Akan.,et al ,2015, 49-47 pp) علي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمثل الخطوة الأولى للإدارة الإستراتيجية لمراقبة بيئة المنشأة عبر زاويتين : تمثل الأولى : الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية ، بينما تمثل الثانية : جوانب القوة والضعف داخل المنظمة ، وينبغي أن يكون غرض المدراء من التحليل هو تشخيص بيانات متعددة يمكن للمنشأة أن تعمل فيها ، فضلاً عن ضرورة أن تمكن نتائج التحليل من إنشاء جوانب قوة المنشأة واستعداداتها لتأمين ما يجب القيام به وتمكينها من رؤية أية مشكلات مستقبلية بوضوح .

2/2أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

طبقاً لما جاء بدراسة كل من (Mills,R&Oldman,A.,2015.,pp16 -23) ; باعجابه،2009 ،ص118;العفيري ، 2010 ، ص44) أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسعى إلي تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

1/2/2توفير المعلومات التي تساعد في معرفة العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المتسببة في حدوث تكلفتها، وتوفير فهم أفضل لسلوك التكاليف، و ترشيد استخدام الموارد المتاحة .وكذا تحليل التكاليف من منظور إستراتيجي من خلال تكامل مجموعة من أساليب التحليل متمثلة في : تحميل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات مختلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

2/2/2المساعدة في خلق قيمة أفضل للمنتجات مما ينعكس على رضا العملاء، والتخصيص الجيد لموارد المنشأة والعمل على توفير المعلومات عن أداء وتكاليف كل نشاط، والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها، وكذا الأنشطة التي تضيف قيمة، ولكن لا يتم تأديتها بكفاءة، مما يتيح لإدارة المنشأة فرصاً أفضل لرقابة وتقويم وتحسين أدائها ورفع كفاءتها ، بالإضافة إلى الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج لمحاولة التخلص أو الحد منها، ومن ثم تدعيم جهود التحسين المستمر، وخلق قيمة أفضل للعملاء .

3/2/2 دعم القدرة التنافسية للمنشآت في الأجل القصير والطويل ، من خلال توفير المعلومات عن مواطن خفض التكلفة، ونواحي القصور والإسراف والضياع، والمساعدة في إدارة التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة، و إنما خارج تلك الحدود، لتشمل الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل وتوفير المعلومات الخارجية عن المنافسين .

2/3مراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

تحدد الإستراتيجية المناسبة للمنشأة في ضوء دراسة وتحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية وعليه فإن تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة يشتمل علي مرحلتين حيث تمثل المرحلة الأولى: تحليل الظروف البيئية ، بينما تمثل المرحلة الثانية: تحديد الفرص والمخاطر ومظاهر القوة والضعف ، وفي هذا السياق فقد تناولت دراسة (منصور, 2014، ص 106) تلك المراحل علي النحو التالي :

1/2/3 المرحلة الأولى : تحليل الظروف البيئية والتي تشتمل علي :

1/1/2/3 تحليل الظروف البيئية العامة المحيطة بالمنشأة والتي تتمثل في الظروف الاقتصادية والقانونية والسياسية والإجتماعية والثقافية, علاوة على ظروف البيئة التكنولوجية.

2/1/2/3 تحليل الظروف البيئية الخاصة او الجزئية والتي تشتمل علي تحليل المنشأة والمنافسة والتسويق والموردين والعملاء (هشام الصلواتشي و يوسف بودولة, 2010، ص 51) .

2/2/3 المرحلة الثانية: تحديد مظاهر القوة والضعف والفرص والمخاطر والتحديات والتي تشتمل علي :

في ضوء تحديد ودراسة وتحليل وتقويم البيئة الخارجية والبيئة الداخلية يمكن للمنشأة بناء الإستراتيجية التي تناسبها وتلائم ظروفها والتحليل السابق يستلزم توافر مجموعة من الاساليب والادوات أهمها الموازنة بين الظروف الداخلية والخارجية ، ويمكن عرض خطوات تلك المرحلة في النقاط التالية وذلك طبقا لما جاء بدراسة (بخيت ، 2013 ، ص12) .

1/2/2/3 تحديد مظاهر القوة، إن تميز المنشاه بمظاهر قوة قد يمكنها من استغلال الفرص المتاحة التي تنتج من تغير الظروف البيئية او ظروف السوق او سلوك العملاء .

2/2/2/3 تحديد مظاهر الضعف، والتي تعكس انخفاض الموارد والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين مثل ضعف برامج البحوث والتطوير، وضعف تسيهلات الانتاج .

3/2/2/3 تحديد الفرص، وهي تتعلق بالظروف الإيجابية في البيئة الخارجية للمنشأة مثل زيادة الوعي المجتمعي من حيث الذوق وأهمية المحافظة علي الصحة، وتوقع إقبال المستهلكين علي المنتج الجديد .

4/2/2/3 تحديد التحديات وهي تعكس ظروف غير ملائمة او عوائق امام حاضر ومستقبل المنشأة.
2/4 أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة :

يؤدي تبني مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى تحول المنشآت من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، بمعنى التركيز على المشاركة الاستراتيجية في المعلومات مع العملاء والموردين ، بالإضافة إلى مجالات البحوث والتطوير مع التأكيد على عدم تبادل تلك المعلومات مع أطراف أخرى خارج هذه العلاقة في ظل فلسفة سلاسل الإمداد واللوجستيات وهذا ما أكدت عليه دراسة (Ansari, et al., 2016., pp56-60). ويحتاج تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى العديد من الأدوات التي تساعد مصممي المنتج في تحقيق التكلفة المستهدفة

لمنتجاتهم، ومن أهم تلك الأدوات طبقاً لما تناولته دراسته (Anderson & Dekker, 2015, p82):

- تحليل سلسلة القيمة.
- تحليل مسببات التكلفة.
- تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة.

تحليل سلسلة القيمة:

حيث تمثل سلاسل القيمة حجر الزاوية في خلق الميزة التنافسية الدائمة وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة ، بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع ، الأمر الذي يترتب عليه قيام المنشأة بتحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة ومن ثم التكلفة المستهدفة والتميز للمنتج بغرض إرضاء العميل (عبد العظيم، 2015، ص 20).

وفي هذا السياق فقد إنتهت دراسة (Walters & Rainbird, 2004 , p 465) إلي أن تحليل سلسلة القيمة يؤثر على طول دورة حياة المنتج آخذاً في الاعتبار مجموع الأنشطة المستخدمة فيه، ومدى مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيداً لاستبعاد كل نشاط لا يضيف إلى تلك القيمة .

تحليل مسببات التكلفة.

إتفقت دراسة كل من (Valipour, et al., 2012, pp14-23; Akan, et al., 2015, pp 43-53) علي أن مسببات التكلفة تكمن في مجموعة العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط للموارد ، وبالتالي فهي تمثل أساس لتفسير سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية، ويساهم في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership الداعمة لقدرة المنشأة التنافسية من ناحية أخرى .

تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة :

يمكن تعريف استراتيجية التكلفة بأنها قدرة المنشأة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع منافسيها، أي أنها تهدف إلى خفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن بطبيعة الحال دون المساس بجودة المنتج، وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصل إلى ميزات تنافسية بهدف خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى التكلفة التي تميز المنشأة استراتيجياً سعياً نحو تحسين الأداء المالي للمنشأة

وفي هذا الإطار فقد إتفقت دراسة كل من (Akan, et. al., 2015, 43-53; Atkinson, et. al., 2011., p. 351) علي أن هناك ثلاث استراتيجيات تسعى المنشآت إلي تحقيقها وهي بصدد تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتتمثل تلك الإستراتيجيات في استراتيجية قيادة التكلفة ، استراتيجية التميز، علاوة على استراتيجية التركيز .

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمثل نظام معلومات ويتضمن عدة نظم فرعية متفاعلة مع بعضها وفقاً لقواعد معينة ويؤدي كل منها مهمة أو مهام معينة بهدف توفير المعلومات عن التكاليف الإستراتيجية والتشغيلية لأنشطة المنظمة ، وإدارة تلك الأنشطة بشكل إستراتيجي في ظل مخاطر مالية وإستراتيجية ومعنوية ، الأمر الذي يستلزم معه وجود نظام فاعل للمراجعة الداخلية في المنشأة يعمل على تحديد وتقييم وإدارة أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال هذه المخاطر بشكل يسمح للإدارة بإتخاذ القرارات المناسبة، وهذا ما سوف يتناوله الباحث في المحور التالي من البحث .

المحور الثالث : الأدب المحاسبي في مجال الظاهرة البحثية

1/3 دراسات متعلقة بالمراجعة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر

هدفت دراسة (Reynolds&Aggarwal,2011) إلى توضيح العوامل التي تزيد من قوة المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة في ظل البيئة المتغيرة التي تعمل في ظلها والتي تتطلب التكيف معها، ودورها المحوري الذي تلعبه في إدارة المخاطر والرقابة ، وتوصلت الدراسة الى أن العوامل التي تزيد من قوة المراجعة لإضافة قيمة للمنشأة تتم من خلال إجراء تقييم ديناميكي للمخاطر وتخطيط المراجعة بدمج مدخلي من (اعلى الى اسفل) مع مدخل (اسفل الى أعلى) في تقييم المخاطر، وإستخدام أساليب المراجعة المستمرة لتحديد المخاطر الناشئة ومخاطر التكنولوجيا، والتركيز على المخاطر الإستراتيجية، وتعزيز التنسيق مع شركاء الخطر في المنشأة بوصف المراجعة الداخلية خط الدفاع الثالث، وأهمية إمتلاك المراجعين لمعلومات حول برامج إدارة المخاطر وتوافر الخبرة التكنولوجية ومهارات التحليل الإنتقادي والإبتكاري وفهم إستراتيجية المنشأة وطبيعة عملها ، وأوصت الدراسة بضرورة تقبيل مهارات المراجعين الداخليين في المجالات الأساسية والتقنية والقيادة وسد الثغرة الموجودة في المهارات من خلال التدريب وتوظيف مواهب جديدة.

وفي هذا الإطار تطرقت دراسة (Stewart,J.,2010) إلى بيان التطورات الحديثة في مهام المراجعة الداخلية المتعلقة بتقديم خدمات التأكيد والاستشارة وإدارة المخاطر، واثرت ذلك على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وذلك من خلال مراجعة الأدبيات الحديثة في المراجعة الداخلية ، واستعراض الأدبيات التي تناولت تطوروظيفة المراجعة الداخلية ، كما بينت الدراسة أن الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية تستمد قيمتها من توافرالإستقلالية والموضوعية لدى أفراد المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة ، وتوصلت الدراسة إلى أهمية إعطاء المراجعة الداخلية الوضع المناسب في المنشأة لتمارس وظيفتها بإستقلالية والتصرف بشكل موضوعي لأنه ضروري لتقييم ورصد القرارات الإدارية وتصرفات الإدارة لتقديم الاستشارات عن كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية ، وتقييم المخاطر والامتنال للعمل، ويمكن للمراجع الداخلي مواجهة تهديدات الإدارة عن طريق لجنة المراجعة في المنشأة.

وفي هذا الشأن إستهدفت دراسة (حسن ،2012) إلى وضع اطار للتكامل بين مدخلي القيمة المضافة والتقييم المتوازن للأداء بهدف تعزيز الدورالإستراتيجي للمراجعة الداخلية في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر الاعمال المنشآت ، واختبرت الدراسة فرضيتين إحداهما : تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تقييم وتحسين فعالية عملية إدارة مخاطر أعمال المنشأة من خلال إجراء دراسة ميدانية عن طريق إعداد قائمة استبيان لمعرفة آراء عينة من أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين ومديري الإدارات العليا في شركات الأسمنت بجمهورية مصر العربية، توصلت الدراسة إلى ضرورة وجود خطوط إتصال فعالة بين عملية التخطيط الإستراتيجي وبين نشاط المراجعة

الداخلية، حيث يوفر للمراجع الداخلي رؤية شاملة للأهداف الإستراتيجية التي تريد المنشأة تحقيقها خلال فترة زمنية محددة مما يساعد في تخطيط برامج المراجعة الداخلية للأنشطة داخل المنشأة للتأكد من مدى كفاية وفعالية أنشطة التشغيل ومدى الإلتزام باللوائح والتعليمات والقوانين المطبقة، ومدى مطابقة هذه الأنشطة للخطة الإستراتيجية للمنشأة وهذا كله ينعكس على تطوير وتعزيز دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة مخاطر الأعمال ، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام أساليب التقنية الحديثة بالإضافة الى التعليم والتدريب المستمر لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية، والإستعانة بخبرات المتخصصين في مجالات التكنولوجيا لتنمية قدراتهم فيما يتعلق بالمخاطر الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات وأساليب وطرق الإستجابة والتعامل مع المخاطر وتطوير قدراتهم لتطبيق فعالية مدخل القيمة المضافة للمراجعة الداخلية ومدخل المراجعة الداخلية على اساس المخاطر وزيادة كفاءة ادارة المخاطر والأنظمة الرقابية لمنشآت الأعمال.

وقد سعت دراسة (عثمان: 2014) إلى إعداد نموذج مقترح للعوامل المحددة على جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتأثيرها على أداء المنشأة ، علاوة على مجموعة من الأهداف الفرعية لعل أهمها : التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر ، تقديم إطار مقترح لدور العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في التأثير على أداء المنشأة ، وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من الإهتمام بين الباحثين والأكاديميين وكذلك في الواقع العملي بتطبيق منهجية المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في مؤسسات الأعمال نظراً لأن هذه المؤسسات تعمل في بيئة أعمال تشتمل على العديد من المخاطر التي قد تؤدي إلى حالات من الإتهيار لكيان هذه الشركات في أسواق المال والأعمال إلا إن هذه الدراسات لم تتطرق إلى دراسة العلاقة بين جودة أداء مهمة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر والعوامل المحددة لتلك الجودة وأداء مؤسسات الأعمال ، وأوصت الدراسة بضرورة عمل دراسات تطبيقية على الشركات المصرية المطبقة لمدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر لتحديد تأثير العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر على أداء الشركات المالي والتشغيلي.

وإستكمالاً لما سبق فقد هدفت دراسة (راضي ، 2014) إلى محاولة وضع إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر لكي يواكب مهام الإدارة الشاملة للمخاطر بالمنشأة بحيث يعمل على تحسين فعالية مهام الإدارة الشاملة للمخاطر ويساعدها على القيام بالمهام المنوطة بها من تحديد وتقييم المخاطر وتنفيذ الاستجابات الملائمة لإدارة هذه المخاطر، وتحقيق أثرها لتصبح داخل حدود المستوى المقبول ، وقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها : أن المراجعة الداخلية طبقاً لإدارة المخاطر الشاملة تعمل على تقديم تأكيد موضوعي إلى مجلس الإدارة على مدي فعالية أنشطة الإدارة الشاملة للمخاطر للتأكد من أن مخاطر الأعمال الرئيسية تم إدارتها

بشكل ملائم وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفعالية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام مسؤولي المراجعة الداخلية بتقديم النصح والدعم للإدارة عند إتخاذ القرارات .

2/3 دراسات متعلقة بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة

إنتهت دراسة (Slagmulder, 2015.,pp42-63) إلى إظهار أهمية إدارة التكلفة فى بيئة المنافسة الحالية، مع ضرورة التحول من إدارة التكلفة بهدف التخفيض إلى إدارة التكلفة الاستراتيجية، بمعنى تطبيق أدوات إدارة التكلفة التى تُمكن من تعزيز الموقف التنافسى مع تخفيض التكلفة فى آن واحد، وقد ميزت الدراسة بين إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة والتي تقع تحت السيطرة مثل تكاليف الشراء والتوزيع وبين التكاليف التى لاتقع تحت سيطرة المنشأة مثل تكاليف التصنيع لدى الموردين والتي يلزم فيها التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد بهدف خفض التكلفة، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة امتداد برامج إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة ليشمل جميع أعضاء سلسلة التوريد.

بينما اهتمت دراسة (فودة،2007،ص ص187-253) بعرض وتحليل مشكلة تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة ، من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة للمنشأة، وأكدت الدراسة على ضرورة توافر أداتين من أدوات إدارة التكلفة هما: أسلوب التكلفة المستهدفة، والتحليل الاستراتيجي للتكلفة لبناء إطار متكامل لتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة، واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة استكشافية للوقوف على مدى جدوى درجة التكامل بين هاتين الأداتين لبناء إطار متكامل بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة لبعض الشركات الصناعية المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة ببعض أدوات تحجيم التكلفة مثل هندسة القيمة، جداول التكلفة باعتبارهما من أكثر الأدوات ارتباطاً بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فى الشركات اليابانية.

وفى هذا الإطار سعت دراسة (باجاجه، 2014،ص ص 101--146) إلى تحقيق هدف رئيسى وهو معالجة معالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه فى الشركات الصناعية السعودية، كما تناولت تحديد مراحل وأدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومستويات نجاحه، واعتمدت الدراسة فى هذا الشأن على دراسة ميدانية إشتملت على قائمة استقصاء وجهت إلى الشركات الصناعية فى قطاع الأسمنت مع تحليل بيانات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة فى حاجة إلى العديد من الأدوات المساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة من أهمها هندسة القيمة وجداول التكلفة والتحليل التفكيكي والتحسين المستمر للتكلفة، وأوصت الدراسة بأهمية إدراك محاسبى التكاليف فى المنشآت الصناعية بضرورة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

وفى هذا الشأن فقد إتفقت دراسة كل من (ناصف ،2013،ص44 Pettersson,; 2015.,pp94-102) على تقييم فعالية تطبيق أساليب ومداخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها فى مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة ،

وقد أسفرت نتائج الدراساتين عن أن محاسبي التكاليف والمدراء الماليين يدركون تأثير شدة المنافسة على استخدام أساليب خفض التكلفة بشكلها التقليدي ، وأوصت الدراساتين بضرورة تبني أساليب حديثة لخفض التكلفة تواكب تطورات بيئة الصناعة الحديثة المتقدمة للوصول إلى الخفض الحقيقي والمستمر للتكلفة ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأساليب التي تطبقها المنشأة لخفض التكلفة. وفي هذا السياق فقد هدفت دراسة (سيد، 2015، ص 133) إلى تقييم فاعلية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مثل مدخل التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية مثل مقاييس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها ودعم مركزها التنافسي، وأوصت الدراسة بتطبيق النموذج المقترح للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منظمات الأعمال الصناعية المصرية بما يساعد على تدعيم الميزة التنافسية لها. وقد تناولت دراسة (على، 2015، ص 83) استطلاع آراء عينة من محاسبي ومديري ورؤساء أقسام التكاليف ورؤساء القطاعات المالية في عدد من الشركات الصناعية العاملة في مجالات وقطاعات متعددة بمدينة الإسكندرية ومدينة برج العرب ومنطقة العامرية بشأن مدى تطبيق تلك الشركات لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ومدى تطبيقهم لأدوات إدارة التكلفة، وقد خلصت الدراسة إلي أن غالبية الشركات محل الدراسة تطبق مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بشكل جزئ وغير كامل، وأوضحت النتائج أن غالبية الشركات تعتمد على أسلوب واحد أو أسلوبين أو على الأكثر ثلاثة أساليب من أساليب إدارة التكلفة ومطبقة بشكل جزئ أيضاً، وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين الشركات الصناعية المصرية حتى تتمكن من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة ، وحتى تستطيع التصدي لموجات المنافسة الشديدة.

التعليق على الدراسات السابقة وعرض الفجوة البحثية وإشنتاق الفروض :

تناولت الدراسات السابقة بشقيها الأول أن دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر أصبح دوراً فاعلاً حيث يتأثر مستوى أداء إدارة المخاطر بمستوى أداء وظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يرتبط ارتباطاً كلياً بالمقدرة المهنية لأعضاء فريق المراجعة والأنشطة والعمليات التي تقوم بها عملية المراجعة الداخلية ، هذا ويؤكد الباحث على أن المراجعة الداخلية في ظل إدارة المخاطر لها انعكاس بالإيجاب على الأداء المالي والتشغيلي داخل المنشآت .

أما الشق الثاني من الدراسات السابقة فقد تناولت دور الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي والتشغيلي لمنظمات الأعمال لدورها الفاعل في إتخاذ القرارات الملائمة التي تمكن المنشأة من القدرة على التنافسية وإعادة صياغة رؤيتها الإستراتيجية .

ويرى الباحث أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة بشقيها إلا أن تلك الدراسات - في حدود علم الباحث - لم تتناول الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية

على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ،مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي والتشغيلي في المنشآت .

وبناء علي ما سبق يمكن إشتقاق الفروض التالية :

الفرض الأول : "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة".

الفرض الثاني : "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة".

الفرض الثالث : " لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ".

المحور الرابع : العلاقة التأثيرية بين المراجعة الداخلية على أساس المخاطر و تفعيل أدوات التحليل

الإستراتيجي للتكلفة .

أكدت دراسة (Nolan.,2014,P.54) علي أن المراجعة الداخلية في الشركات الكبيرة في معظم دول العالم تواجه لحظة حاسمة، حيث أن فرق المراجعة الداخلية يجدون أنفسهم عرضة لتلبية متطلبات جديدة لإدارات الشركات، وأغلب هذه الفرق تقتقر إلى المهارات اللازمة للتعامل مع تلك المتطلبات ، الامر الذي يترتب عليه ضرورة الإستثمار في الموارد والأساليب والتدريب، والبنية التحتية للتقنية الواجب إستخدامها، من أجل الحصول على المهارات الإستراتيجية والمساهمة في دعم إدارة التكاليف، فالمستقبل يتوقع المزيد من فرق المراجعة الداخلية لخلق القيمة بدلاً من مجرد المحافظة عليها.

وفي هذا السياق فقد أشارت دراسة (Pundmann& Peirson.,2014,PP. 3:8) إلي أنه أصبح للمراجعة الداخلية دوراً بارزاً لحفظ كيان الشركات في ظل الركود الإقتصادي الحالي والعديد من المخاطر التي تواجه الشركات، فالمراجعة الداخلية تسهم في إضافة قيمة للأنشطة التي تقوم بمراجعتها ومع تغير الظروف الإقتصادية تغيرت أولويات إدارة هذه الشركات ، ومن ثم أصبح على المراجعة الداخلية أن تتسق مع هذه الأولويات لدعم دورها في الحفاظ على القيمة من خلال تركيزها على الكفاءة وإدارة المخاطر وتحديد مناطق تحسين الأعمال ووفورات التكاليف وبيان فرص التطوير، والتركيز على الأمور الإستراتيجية في الشركات.

كما أكدت دراسة (Starbuck & Singer.,2015., PP.3:9) علي أن بيئة الأعمال الحديثة لا تقدم فرصاً جديدة للشركات نحو زيادة الإيرادات وخفض التكاليف فحسب ، إنما هناك حاجة إلى إدارة مجموعة واسعة من المخاطر، ويظهر هنا دور المراجعة الداخلية لتحديد وفهم هذه المخاطر وبيان كيفية تأثيرها على الشركة وتقديم التقارير والمساعدة عندما لا تفي نتائج الأداء للشركة بالأهداف المخططة.

وفي هذا الإطار فقد أكدت دراسة (Rezaee.,2015,P.47) علي أنه في السنوات القادمة من المتوقع أن توسع المراجعة الداخلية دورها لتحمل المزيد من المسؤوليات في تحسين إدارة المخاطر والحد من التعقيدات التنظيمية والتكاليف والمشاركة في تطوير العمليات الإستراتيجية والحوكمة والخدمات الإستشارية وضمانا لإمتثال اللوائح والقوانين، علاوة علي ان المراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً إستشارياً أساسياً من خلال تحديد مناطق كفاءة التكاليف داخل الشركة، وتقديم رؤى إستراتيجية لتحسين أداء الأعمال وتقديم الأفكار الرئيسية التي تركز على مواجهة المخاطر، علاوة علي مشاركتها في دعم

وتعزيز الأعمال الإستراتيجية للمساعدة في نمو وتحسين الشركة، من خلال ثلاث خطوات رئيسية يمكن أن تتخذ لتعزيز وظيفة المراجعة الداخلية لتصبح لاعباً إستراتيجياً للشركة يضيف قيمة وهي:

١. إرتباط أعمال المراجعة الداخلية بجدول أعمال الشركة.

٢. تبنى رؤية العمل من أجل التغيير للأفضل وخاصة فيما يتعلق بالتحليل الإستراتيجي لأدوات التكلفة.

٣. وضع خطة تركز على القياس والمساءلة لإضافة قيمة.

ويرى الباحث أنه حان الوقت لكي تقوم المراجعة الداخلية بالتحول إلي مستشار إستراتيجي قادر على شغل المكانة المتوقعة منه داخل الشركة مما يعزز الكفاءة والقدرة على التحرك بسرعة أكبر للاستفادة من الفرص المتاحة، فوظيفة المراجعة الداخلية الفعالة إيجاد التوازن بين المخاطر والتكلفة والقيمة.

هذا ويتفق الباحث مع ما جاء بالدراسات التي تناولت التطور المرغوب لمهام ومهارات وقدرات المراجع الداخلي ليصبح قادراً على تلبية المتطلبات المستجدة نتيجة بيئة الأعمال الحديثة إلا أن موضوع المراجعة الداخلية لإستراتيجيات إدارة التكاليف لم يجد الإهتمام الكافي حتي الان ويرى الباحث أن دراسته خطوة إستكمالية للدراسات السابقة في هذا المجال خاصة وأنه يجب علي المراجع الداخلي ان يولي عناية خاصة للتأكد من عدة امور تكاليفية إستراتيجية فيما يتعلق بالحصول على معلومات توضح أي المناهج تم إستخدامه لوضع تقديرات التكاليف الإستراتيجية مع ضرورة مراجعة مستندات ووثائق العمل الخاصة بإجراءات تقدير هذه التكاليف، هذا بالإضافة إلي مراجعة اجراءات تكوين فريق العمل المسئول عن تنفيذ أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتأكد من شموله لأغلب التخصصات داخل الشركة ، علاوة علي التأكد من أن البدائل التي تم اختيارها لتنفيذ عمليات الإنتاج تلائم ظروف وامكانيات الشركة المادية والبشرية وانها البدائل الأفضل لتحقيق أعلى مستوى قيمة مع أرقام التكاليف الإستراتيجية المستهدفة.

وبناء علي ما سبق سوف يقوم الباحث بإختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في مجموعة الشركات الصناعية المصرية ، علاوة على مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة وذلك في المحور التالي من البحث .

المحور الخامس: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إيضاح العلاقة التأثيرية بين دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وذلك من خلال عينة من مسؤولي الإدارة المالية والتكاليف ومسؤولي المراجعة الداخلية وذلك في الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة بالإضافة إلى مسؤولي المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة والتي يسند إليها مهام المراجعة الداخلية في بعض

الشركات، وتظهر أهمية الدراسة الميدانية من أهمية دور مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر نظراً لأنة مؤشراً هاماً يدل على قدرة المنشأة على الاستمرار وتعظيم قيمتها في ظل حالة عدم التأكد والمخاطرة. وبناء على ذلك سوف يتم تقسيم الدراسة الميدانية إلى:

أولاً: تنفيذ دراسة استطلاعية حول موضوع البحث:

في البداية قام الباحث بتنفيذ مجموعة من اللقاءات من خلال عينة عشوائية صغيرة من بعض أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية بالإضافة إلى بعض المراجعين الداخليين والخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة لشرح مضمون وطريقة تنفيذ الدراسة الاستطلاعية، عقب ذلك تم توزيع استبيان استطلاعي مكون من تساؤلات مجدولة مستخدماً مقياس (Likert) الثلاثي المتدرج، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق (3) إلى موافق إلى حد ما (2) إلى غير موافق (1)، ثم قدرت بعد ذلك النسب المئوية لعبارات الاستبيان الاستطلاعي

وقد جاءت نتائج الدراسة الاستطلاعية توضح أهمية النقاط التالية:

- 1- استمرار بعض الشركات بالتعامل مع المدخل التقليدي للمراجعة الداخلية والذي يقتصر على التأكد من سلامة النظام المالي والمحاسبي داخل المنشأة دون التطرق إلى تأثير تطبيق مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر على الأداء التشغيلي للمنشأة.
- 2- عدم اهتمام المراجع الداخلي بكفاءة وفاعلية الأداء التشغيلي للمنشأة وقدرتها على استخدام ما يتاح لها من موارد حتى تتمكن من مواجهة ظروف المنافسة والتقلبات الاقتصادية للمنشأة.
- 3- أهمية مراجعة الإنتاجية والكفاءة والفاعلية والمراجعة البيئية ومراجعة الجودة.
- 4- أهمية تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة والذي يساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعمل على زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي في الأجل الطويل.
- 5- هناك حاجة إلى تأصيل علمي يجيب على تساؤلات كثيرة من الباحثين والمهنيين حول دور المراجعة على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة.
- 6- أهمية العمل على توفير معلومات عن أداء وتكاليف أنشطة المنشأة، والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها.

ويلاحظ من نتائج الدراسة الاستطلاعية أن إجابات المستقصى منهم لعينة الدراسة الاستطلاعية تعكس وجهة نظر عامة تعبر عن انخفاض نسبي في معرفة دور المراجع الداخلي على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن هناك مبرراً قوياً لإقامة هذه الدراسة الميدانية لمحاولة إيجاد إطار مقترح للعلاقة التأثيرية بين كل من المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

ثانياً: وصف أداة الدراسة الميدانية.

تتمثل أداة جمع البيانات التي اعتمدها الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة الحالية في قائمة استقصاء، تم إعدادها وتطوير العبارات الخاصة بها بناء على الإستعانة بالمقاييس التي وضعها الباحثون السابقون في مجال البحث، والجدير بالذكر، أنه قد تم تصميم قائمة الإستقصاء الأساسية طبقاً لمقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق تماماً (5) إلى موافق (4) إلى محايد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق مطلقاً (1)، وذلك طبقاً لطبيعة كل مجال من مجالات الاستبيان مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة ولضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيقاً للأساليب الإحصائية عليها.

إضافة لذلك وتلافياً لما يسمى بالتباين المنهجي المشترك للأداة البحثية، فقد عمد الباحث إلى جمع البيانات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة والتابعة الخاصة بالدراسة الحالية على فترات زمنية متباعدة وذلك لتقليل اتجاه مفردات العينة نحو السعي إلى تحقيق التماثل في الإجابات والحفاظ على تناسقها، واشتملت قائمة الأسئلة على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: تضمن على مجموعة من الأسئلة الديموجرافية التي تحدد بعض الخصائص الهامة للمستقصى منهم للتأكد من مدى اهتمامهم بموضوع البحث.

الجزء الثاني: ينقسم إلى ثلاثة محاور أساسية على النحو التالي:

المحور الأول: دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب سلسلة القيمة: وقد اشتمل على 8 عبارات من (1-8).

المحور الثاني: دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة: وقد اشتمل على 8 عبارات من (9-16).

المحور الثالث: دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة: وقد اشتمل على 9 عبارات من (17-25).

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

أ- تحقيقاً لأهداف الدراسة يتكون مجتمع الدراسة من:

- 1- مجموعة من الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية.
- 2- مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة والتي يسند إليها مهام المراجعة الداخلية في بعض الشركات.

3- تم اختيار فئات المستقصى منهم لمجتمع الدراسة من الفئات التالية:

الفئات المستقصى منهم:

- مسؤولي الإدارة المالية والتكاليف في الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة.
- مسؤولي المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة.
- مسؤولي المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة والتي يسند إليها مهام المراجعة الداخلية في بعض الشركات.

ب - عينة الدراسة:

نظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات الخاصة بالدراسة الحالية لعدة اعتبارات منها الوقت والجهد والتكلفة، فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة بلغت (150) مفردة وفقاً لمعادلة تحديد حجم العينة والتي يُمثل حجمها المجتمع طبقاً لمعادلة (Bartlett et al., 2001) والتي تمثل (10%) من أفراد مجتمع الدراسة الأصلي. استخدم الباحث أسلوب التخصيص **Proportion Allocation** وذلك حتى يتم توزيع عينة الدراسة على الفئات السابقة، وتم توزيع الاستبيانات يدوياً بمعرفة الباحث، بمعدل 50 مفردة للفئة الأولى (مسئولي الإدارة المالية والتكاليف)، و50 مفردة للفئة الثانية (مسئولي المراجعة الداخلية)، و50 مفردة من الفئة الثالثة (مسئولي المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة).

ج- توزيع عينة الدراسة:

تم اختيار ثلاثة من شركات الصناعات الغذائية المقيدة بالبورصة المصرية، كما تم اختيار خمسة مكاتب محاسبة ومراجعة من كبريات مكاتب المحاسبة والمراجعة والمسجلين بسجل المحاسبين والمراجعين في مصر.

وقد تم جمع (142) إستمارة إستبيان بنسبة (94.6%) وبعد إجراء التحليلات الإحصائية الخاصة بالقيم المفقودة والقيم الشاذة تم حذف عدد (6) إستمارات لعدم صلاحيتها لتُصبح عدد الإستبيانات النهائية التي خضعت للتحليل الإحصائي (136) إستمارة بنسبة (90.6%) من إجمالي عدد الإستمارات الموزعة (150 استمارة).

ويوضح جدول (1) عينة الدراسة موزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم لكل فئة على حده وفقاً للإستمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

جدول (1): عينة الدراسة موزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم لكل فئة على حده وفقاً للإستمارات الصحيحة.

فئة المستقصى منهم	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	عدد الاستمارات الصحيحة	النسبة المئوية للاستمارات
مسئولي الإدارة المالية	50	47	45	33.10
مسئولي المراجعة الداخلية	50	48	47	34.55
مسئولي المراجعة الخارجية	50	47	44	32.35
الإجمالي	150	142	136	100

ويوضح جدول (2) تقسيم عينة الدراسة طبقاً للخصائص الديموجرافية للمستقصى منهم.

جدول (2): تقسيم عينة الدراسة حسب الخصائص الديموجرافية لفئات للمستقصى منهم.

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
---------	-------	-------	----------------

52.94	72	بكالوريوس	المستوى الدراسي
16.91	23	دبلوم الدراسات العليا	
18.38	25	ماجستير	
11.77	16	دكتوراه	
22.80	31	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
38.23	52	من 5-10	
21.32	29	من 10-15	
17.65	24	15 سنة فأكثر	
77.94	106	محاسبة	نوع التخصص العلمي
12.50	17	إدارة أعمال	
9.56	13	اقتصاد	
32.35	44	زميل جمعية المحاسبين والمراجعين	طبقا للمؤهل المهني
10.29	14	زميل جمعية المحاسبين القانونيين	
41.18	56	محاسب بسجل المحاسبين والمراجعين	
16.18	22	عضو جمعية المحاسبين والمراجعين	
100	136	الإجمالي	

يتضح من الجدول السابق أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

رابعاً: الصدق والثبات بطريقة ألفا كرونباخ:

تم تقدير الصدق والثبات من خلال مقياس (ألفا) **Gronbatch Alpha** فإذا زاد هذا المقياس عن **0,60** أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، ويتم حساب معامل الثبات عن طريق تقدير النسبة المئوية للجزر التربيعي لمعامل الصدق (قيمة ألفا)، ويوضح جدول (3) أن قيمة كل من معاملي الصدق والثبات لمحاور الاستبيان المختلفة بلغت على مستوى إجمالي الاستبيان (**0.792%**, **0.890%**) على الترتيب وهي نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية وإمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

جدول رقم (3): مقاييس الصدق والثبات لمحاور الاستبيان المختلفة وفقاً لاختبار ألفا كرونباخ.

الثبات	الصدق (قيمة ألفا)	أرقام العبارات	محاور الاستبيان
0.837	0.701	8-1	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة

0.835	0.698	16-9	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة
0.873	0.762	25-17	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة
0.890	0.792	25-1	الإجمالي %

خامساً: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان.

استخدم الباحث (اختبار كولموجوروف- سمرنوف (Smirnov-ZKolmogorov) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار هام في المرحلة القبلية لتحليل البيانات قبل اختبار الفروض للتأكد من صلاحية نتائج الاختبارات الإحصائية المستخدمة، وقد جاءت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي طبقاً لجدول رقم (4) أن محتوى محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي حيث جاء مستوى الدلالة لقيم (Z) لمتغيرات الدراسة غير معنوية مما يؤكد صلاحية أقسام استمارة الاستبيان لأجراء التحليل الإحصائي عليها.

جدول (4): نتائج اختبار (-Smirnov ZKolmogorov) للتوزيع الطبيعي لبيانات محاور الاستبيان المختلفة.

المعنوية	قيمة Z	محاور الاستبيان
0.168	1.570	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة
0.186	1.092	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة
0.154	1.223	دور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة

وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة بالإضافة إلى صلاحية التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان مما يجعله على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

سادساً: متغيرات الدراسة:

يحتوي هذا البحث على نوعين من المتغيرات، هما:

أ - المتغيرات المستقلة: وتتمثل في الآتي:

- 1- المتغيرات الخاصة بدور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
- 2- المتغيرات الخاصة بدور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة.

3- المتغيرات الخاصة بدور المراجع الداخلي في مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة.

ب - المتغير التابع:

ويعبر عنه بتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتي تهدف إلى تحسين الأداء المؤسسي ويتم تقدير قيمته من خلال متوسط قيم عبارات كل محور والتي تتميز بارتفاع مستوى الإيجابية من خلال رأى فئات المستقصى منهم وذلك لتقدير علاقات الإرتباط والإنحدار اللازمة لتقدير إطار مقترح للعلاقة التأثيرية بين دور المراجع الداخلي على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج استمارات الاستبيان طبقاً لما ذكره

(Cochran&Snedecor, 1980) وهي:

1- اختبار الصدق والثبات لاستمارة الاستبيان من خلال مقياس (ألفا) **Gronbatch Alpha** وذلك للوقوف على معامل ثبات أداة الدراسة.

2- اختبار كولموجوروف- سمرنوف (**Smirnov-ZKolmogorov**) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستقصاء

3- تحليل الإنحدار المرحلي (**Stepwise regression**) والإرتباط البسيط والمتعدد (**Correlation**) بغرض التعرف على أهم متغيرات الدراسة ذات المساهمة النسبية المرتفعة داخل كل نوع من متغيرات الدراسة، وبالتالي يتم تقدير العلاقات التأثيرية بينها ويعتمد هذا الأسلوب على اختيار المتغيرات التي لا يوجد ارتباط ذاتي بينها وبناء على ذلك فالمتغيرات التي تظهر بالنموذج متغيرات مستقلة ومعنوية، ويمكن من خلالها التنبؤ بدورها في للعلاقة التأثيرية بين دور المراجع الداخلي على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تحسين الأداء المؤسسي بمستوى معنوية مرتفع، وفيما يلي توضيح لأهم المعالم الإحصائية لهذا الأسلوب.

أ. قيمة معامل الإرتباط المتعدد للمتغيرات التي تظهر بالنموذج (R): وهو يقدر قوة علاقة الإرتباط بين المتغيرات التي تظهر بالنموذج على المتغير التابع.

ب. المساهمة النسبية للمتغيرات التي تظهر بالنموذج (R^2): وهي تظهر أهمية المتغيرات بالنموذج، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها تؤدي إلى التأثير في المتغير التابع بمقدار (R^2).

ج. قيمة (**F-value**): وتقدر معنوية المتغيرات بالنموذج، وتؤكد أن وجودها بالنموذج لا يرجع إلى الصدفة.

د. المساهمة النسبية المعدلة R^2 adj: تؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما تؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً عندما تتقارب قيمتها من قيمة (R^2) مما يمكن معه الاعتماد على النتائج بثقة مرتفعة.

ثامناً: تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات

يتناول الباحث هنا عرض نتائج الاختبارات الإحصائية التي أجريت على فقرات الاستبيان وذلك من خلال تحليلها ومناقشتها كلياً وتفصيلاً وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها في التعرف على العلاقة التأثيرية بين متغيرات الدراسة (المستقلة والتابعة)، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات الخاصة بالدراسة، وفيما يلي أهم نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على البيانات المتحصل عليها من نتائج الاستبيان

1- اختبار صحة الفرض الأول:

الفرض الأول: "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة".

أ- نتائج تحليل الارتباط

يوضح جدول (5) علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وبين مراجعة سلسلة القيمة (كمتغير تابع).

جدول رقم (5) علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي وقيامه بمراجعة تطبيق أسلوب

تحليل سلسلة القيمة

المعنوية	المساهمة النسبية % (R^2)	معامل الارتباط (R)	المتغيرات المستقلة
0.107	1.93	0.139	x1- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة إجراءات تكوين فريق العمل المسئول عن تنفيذ أسلوب سلسلة القيمة داخل المنشأة
0.000	32.26	0.568	x2- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات
0.000	46.24	0.680	x3- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير
0.000	12.96	0.360	x4- شارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يتم الاستغناء عنها.
0.000	9.36	0.306	x5- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يصعب الاستغناء عنها.
0.001	7.73	0.278	x6- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة التقديرات المالية للتصميمات

0.000	37.45	0.612	x7- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة أسباب اختيار تصميم محدد دون التصميمات الأخرى والمزايا التي يوفرها هذا التصميم
0.105	1.96	0.140	x8- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وملاءمة التصميم المختار مع إمكانيات الشركة مع متطلبات ورغبات المستهلكين.

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباطية قوية بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير الضرورية بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة أسباب اختيار تصميم محدد دون التصميمات الأخرى والمزايا التي يوفرها هذا التصميم) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة سلسلة القيمة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.568، 0.680، 0.612) والمساهمة النسبية لها (32.26%، 46.24%، 37.45%) على الترتيب وبدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى تحسين دور المراجع الداخلي في مراجعة سلسلة القيمة بنفس قيم المساهمات النسبية لهذه المتغيرات.

بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية ومعنوية على مستوى 1% وبقيم أقل من المتغيرات السابقة بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يتم الاستغناء عنها ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يصعب الاستغناء عنها بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة التقديرات المالية للتصميمات الموضوعة للمنتج)، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذه المتغيرات (12.96%، 9.36%، 7.73%) على الترتيب.

كما أظهرت النتائج عدم معنوية تأثير كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة إجراءات تكوين فريق العمل المسئول عن تنفيذ أسلوب سلسلة القيمة داخل المنشأة بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وملاءمة التصميم المختار مع إمكانيات الشركة مع متطلبات ورغبات المستهلكين).

ب- تحليل الإنحدار المرحلي:

استخدم الباحث تحليل الإنحدار المتعدد المرحلي للتوصل إلى نموذج تنبؤي للعلاقة التأثيرية بين متغيرات دور المراجع الداخلي كمتغيرات مستقلة وبين مراجعة سلسلة القيمة (كمتغير تابع) وذلك في محيط مجتمع الدراسة، من خلال تقدير قيم معاملات الإنحدار ومعامل الارتباط المتعدد ومعاملات الإنحدار القياسي الجزئي بالإضافة إلى اختبار الأزواج الخطى بين المتغيرات الناتجة لضمان دقة النموذج.

ويوضح جدول (6) نتائج تحليل الإنحدار المرحلي لتحديد نموذج تنبؤي بين متغيرات دور المراجع الداخلي المرتفعة الأهمية المؤثرة على مراجعة سلسلة القيمة وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن

تحليل الإنحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على مراجعة سلسلة القيمة، كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات كالتالي:

1- المتغيرات ذات التأثير المعنوي في معادلة الإنحدار مرتبة طبقاً للأهمية النسبية لها:

x3- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير الضرورية

x2- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج

x5- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يصعب الاستغناء عنها.

x6- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة التقديرات المالية للتصميمات الموضوعة للمنتج

x4- شارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يتم الاستغناء عنها

مع استبعاد باقي المتغيرات

جدول (6): نتائج تحليل الانحدار المرهلي لتحديد نموذج تنبؤي بين متغيرات دور المراجع الداخلي المرتفعة الأهمية المؤثرة على مراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

معنوية VIF	قيمة T	معامل الانحدار القياسي	معاملات الانحدار		متغيرات الموديل #
			معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
---	8.247	---	0.106	0.878	ثابت المعادلة
1.158	12.790	0.459	0.015	0.191	x3- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير الضرورية
1.143	11.353	0.405	0.013	0.144	x2- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات
1.024	8.960	0.302	0.013	0.121	x5- يشارك المراجع الداخلي في راجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يصعب الاستغناء
1.018	9.904	0.333	0.014	0.143	x6- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة التقديرات المالية للتصميمات الموضوعة للمنتج
1.030	8.772	0.297	0.012	0.105	x4- شارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يتم الاستغناء عنها
0.925					الإرتباط المتعدد لها (R)
85.6					معامل التحديد (R Square)
**					مستوى معنوية

المتغيرات رتبت طبقاً لأهميتها النسبية.

ج- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (6) أيضاً أن العلاقة بين (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير الضرورية ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يصعب الاستغناء عنها ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة التقديرات المالية للتصميمات الموضوعة للمنتج بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يتم الاستغناء عنها) علاقة طردية وعالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج (0.191، 0.144، 0.121، 0.105) على الترتيب، كما لوحظ أن كلاً من المتغيرين (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية وغير الضرورية بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج) قد حصلوا على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.405، 0.459) على الترتيب، مؤكدة بذلك على أنهما أقوى المتغيرات تأثيراً في مراجعة سلسلة القيمة.

وللتأكد من استقلالية متغيرات النموذج مع عدم وجود ارتباط ذاتي في حد الخطأ بين المتغيرات المستقلة (Collinearity Statistics) قام الباحث بتقدير معامل تضخم التباين (VIF)، وقد جاءت نتائج جدول (6) تؤكد عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات المستقلة، حيث انخفضت قيم VIF لأقل من "5" وهو الحد المعنوية، مما يؤكد على صلاحية العلاقة بين متغيرات دور المراجع الداخلي مرتفعة الأهمية النسبية ومراجعة سلسلة القيمة، وهذا يؤكد أيضا على صدق نموذج الإنحدار وأن تأثير المتغيرات المكونة له مؤكد ولا ترجع إلى الصدفة، كما بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.925 ومعامل التحديد (R Square) 85.6% وبمستوى معنوية بلغ (0.000)، مما يؤكد معنوية علاقة الإنحدار لهذه المتغيرات ومراجعة سلسلة القيمة.

ويرى الباحث بناء على النتائج السابقة أنه يمكن نفي الفرض الأول "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة" ويقبل الفرض البديل.

2- اختبار صحة الفرض الثاني:

الفرض الثاني: "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة".

أ- نتائج تحليل الارتباط

يوضح جدول (7) علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وبين مراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (كمتغير تابع).

جدول رقم (7) علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي وبين مراجعة تطبيق أسلوب

مسببات التكلفة.

المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط (R)	المساهمة النسبية % (R ²)	المعنوية
x9- يشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة.	0.399	15.92	0.000
x10- يشارك المراجع الداخلي في تحديد نوع محركات التكلفة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة.	0.426	18.15	0.000
x11- يشارك المراجع الداخلي في وضع تصور لإعداد قائمة الأنشطة التي يمكن تتبع تسلسلها.	0.145	2.10	0.093
x12- يراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث	0.585	34.22	0.000
x13- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة مسببات ومحركات التكلفة	0.313	9.80	0.000

0.002	6.92	0.263	x14- يشارك المراجع الداخلي في حصر مسببات التكلفة التي يمكن
0.000	16.65	0.408	x15- يقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص التكاليف غير
0.000	35.28	0.594	x16- يقوم المراجع الداخلي بمراجعة تصنيف الأنشطة ومدى جدوى تطبيق النظام القائم على أساس مسببات التكلفة.

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباطية قوية بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة ويشارك المراجع الداخلي في تحديد نوع محركات التكلفة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة ويراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث سهولة تتبعها ويقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى يقوم المراجع الداخلي بمراجعة تصنيف الأنشطة ومدى جدوى تطبيق النظام القائم على أساس مسببات التكلفة) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة مسببات التكلفة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.399، 0.426، 0.585، 0.408، 0.594) والمساهمة النسبية لها (15.92%، 18.15%، 34.22%، 16.65%، 35.28%) على الترتيب وبدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى رفع كفاءة مراجعة مسببات التكلفة بنفس قيم المساهمات النسبية لهذه المتغيرات.

بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية ومعنوية على مستوى 1% وقيم أقل من المتغيرات السابقة بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة مسببات ومحركات التكلفة المستخدمة وبالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في حصر مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها) "كمتغيرات مستقلة" ومحددات مراجعة مسببات التكلفة "كمتغير تابع"، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذه المتغيرات (9.80%، 6.92%) على الترتيب.

كما أظهرت النتائج عدم معنوية تأثير (يشارك المراجع الداخلي في وضع تصور لإعداد قائمة الأنشطة التي يمكن تتبع تسلسلها).

ب- تحليل الإنحدار المرحلي:

استخدم الباحث تحليل الإنحدار المتعدد المرحلي للتوصل إلى نموذج تنبؤي للعلاقة التأثيرية بين متغيرات دور المراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وبين مراجعة مسببات التكلفة (كمتغير تابع)، وذلك في محيط مجتمع الدراسة، من خلال تقدير قيم معاملات الإنحدار ومعامل الارتباط المتعدد ومعاملات الإنحدار القياسي الجزئي بالإضافة إلى اختبار الأزواج الخطى بين المتغيرات الناتجة لضمان دقة النموذج.

ويوضح جدول (8) نتائج تحليل الإنحدار المرحلي لتحديد نموذج تنبؤي للعلاقة التأثيرية بين المتغيرات المرتفعة الأهمية المؤثرة على مراجعة تطبيق أسلوب مسببات التكلفة. ويفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الإنحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقا لأهمية تأثيرها على، كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات كالتالي:

- 1- المتغيرات ذات التأثير المعنوي في معادلة الانحدار مرتبة طبقاً للأهمية النسبية لها:
- x12- يراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث سهولة تتبعها
- x15- يقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص التكاليف غير المباشرة
- x9- يشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة.
- x13- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة مسببات ومحركات التكلفة المستخدمة
- x11- يشارك المراجع الداخلي في وضع تصور لإعداد قائمة الأنشطة التي يمكن تتبع تسلسلها مع استبعاد باقي المتغيرات
- جدول (8): نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج تنبؤي للعلاقة التأثيرية بين المتغيرات مرتفعة الأهمية المؤثرة على مراجعة تطبيق أسلوب مسببات التكلفة.

معنوية VIF	قيمة T	معامل الانحدار القياسي	معاملات الانحدار		متغيرات الموديل #
			معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
---	4.591	---	.144	0.660	ثابت المعادلة
1.030	14.640	0.539	.014	0.210	x12- يراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات
1.016	13.490	0.493	.017	0.229	x15- يقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص
1.068	10.159	0.381	.015	0.156	x9- يشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض
1.008	8.458	0.308	.016	0.133	x13- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة مسببات
1.061	7.836	0.293	.012	0.098	x11- يشارك المراجع الداخلي في وضع تصور لإعداد قائمة الأنشطة التي يمكن تتبع تسلسلها
			0.911		الإرتباط المتعدد لها (R)
			82.9		معامل التحديد (R Square)
			**		مستوى معنوية

المتغيرات رتبت طبقاً لأهميتها النسبية.

ج- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (8) أيضاً أن العلاقة بين (يراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث سهولة تتبعها ويقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص التكاليف غير المباشرة ويشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة مسببات ومحركات التكلفة المستخدمة بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في وضع تصور لإعداد قائمة الأنشطة التي يمكن تتبع تسلسلها) علاقة طردية

وعالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج (0.156، 0.229، 0.210)، و0.133، 0.098) على الترتيب، كما لوحظ أن المتغير الخاص (بمراقبة المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث سهولة تتبعها) قد حصل على أعلى قيمة من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.539) مؤكداً بذلك أنه أقوى المتغيرات تأثيراً على مراجعة مسببات التكلفة. وللتأكد من استقلالية متغيرات النموذج مع عدم وجود ارتباط ذاتي في حد الخطأ بين المتغيرات المستقلة (Collinearity Statistics) قام الباحث بتقدير معامل تضخم التباين (VIF). وقد جاءت نتائج جدول (8) تؤكد عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات المستقلة، حيث انخفضت قيم VIF لأقل من "5" وهو الحد المعنوية، مما يؤكد على صلاحية العلاقة بين متغيرات دور المراجع الداخلي مرتفعة الأهمية النسبية ومراجعة مسببات التكلفة، وهذا يؤكد أيضاً على صدق نموذج الانحدار وأن تأثير المتغيرات المكونة له مؤكد ولا ترجع إلى الصدفة.

د- ملخص النموذج:

يتضح من جدول (8) أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام بتحديد أهم متغيرات دور المراجع الداخلي مرتفعة الأهمية السابقة حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.911 ومعامل التحديد (R Square) 82.9% وبمستوى معنوية بلغ (0.000)، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات ومراجعة مسببات التكلفة.

ويرى الباحث بناء على النتائج السابقة أنه يمكن نفي الفرض الثاني "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة" ويقبل الفرض البديل.

3- اختبار صحة الفرض الثالث:

الفرض الثالث: "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة".

أ- نتائج تحليل الارتباط

يوضح جدول (9) علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وبين مراجعة تطبيق أسلوب الموقف الاستراتيجي للتكلفة (كمتغير تابع).

جدول رقم (9): علاقة الارتباط بين متغيرات دور المراجع الداخلي وبين مراجعة تطبيق أسلوب الموقف الاستراتيجي للتكلفة.

المعنوية	المساهمة النسبية % (R ²)	معامل الارتباط (R)	المتغيرات المستقلة
0.006	5.48	0.234	X17- التعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى في مجال تبادل المعلومات فيما يتعلق بتطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف

0.000	12.39	0.352	X18- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف
0.000	29.81	0.546	X19- إعطاء ضمانات بشأن حسن سير عمليات تنفيذ استراتيجيات
0.010	4.88	0.221	X20- توفير معلومات دقيقة عن سلامة تطبيق استراتيجيات التكاليف
0.001	7.95	0.282	X21- الفحص الدوري والمستدام لتنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف
0.002	6.86	0.262	X22- تقديم التوصيات والاستشارات اللازمة لدعم استراتيجيات تخفيض
0.000	35.28	0.594	X23- مراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع
0.240	1.02	0.101	X24- مراجعة مستوى جودة التكاليف على المستوى التنافسي الإستراتيجي لضمان نجاح المنشأة
0.000	39.44	0.628	X25- مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية التكاليف.

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط طردية قوية بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف وإعطاء ضمانات بشأن حسن سير عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف ومراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع تكاليفها بالإضافة إلى مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية التكاليف) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة الموقف الاستراتيجي للتكلفة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.352، 0.546، 0.594، 0.628) والمساهمة النسبية لها (12.39%، 29.81%، 35.28%، 39.44%) على الترتيب وبدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية لهذه المتغيرات كلما أدى ذلك إلى رفع دور مراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة بنفس قيم المساهمات النسبية لها. بينما أظهرت النتائج أيضا أن هناك علاقة طردية ومعنوية على مستوى 1% وبقيم أقل من المتغيرات السابقة بين كل من (التعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى في مجال تبادل المعلومات فيما يتعلق بتطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف وتوفير معلومات دقيقة عن سلامة تطبيق استراتيجيات التكاليف والفحص الدوري والمستدام لتنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف بالإضافة إلى تقديم التوصيات والاستشارات اللازمة لدعم استراتيجيات تخفيض التكاليف) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة "كمتغير تابع".، حيث بلغت قيمة المساهمة النسبية لهذه المتغيرات (5.48%، 4.88%، 7.95%، 6.86%) على الترتيب.

كما أظهرت النتائج عدم معنوية تأثير (مراجعة مستوى جودة التكاليف على المستوى التنافسي الإستراتيجي لضمان نجاح المنشأة).

ب- تحليل الإنحدار المرحلي:

استخدم الباحث تحليل الإنحدار المتعدد المرحلي للتوصل إلى نموذج تنبؤي للعلاقة التأثيرية بين متغيرات دور المراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وبين مراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة

(كمتغير تابع)، وذلك في محيط مجتمع الدراسة، من خلال تقدير قيم معاملات الانحدار ومعامل الارتباط المتعدد ومعاملات الانحدار القياسي الجزئي بالإضافة إلى اختبار الإزدواج الخطى بين المتغيرات الناتجة لضمان دقة النموذج.

ويوضح جدول (9) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج تنبؤي بين المتغيرات مرتفعة الأهمية المؤثرة على مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة، وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة طبقاً لأهمية تأثيرها على مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة، كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات كالاتي:

1- المتغيرات ذات التأثير المعنوي في معادلة الانحدار مرتبة طبقاً للأهمية النسبية لها:

X23- مراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع تكاليفها.

X18- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف.

X25- مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية التكاليف.

X17- التعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى في مجال تبادل المعلومات فيما يتعلق بتطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف.

X22- تقديم التوصيات والإستشارات اللازمة لدعم استراتيجيات تخفيض التكاليف.

مع استبعاد باقي المتغيرات

جدول (9): نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد نموذج تنبؤي بين المتغيرات المرتفعة الأهمية

المؤثرة على مراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة.

معنوية VIF	قيمة T	معامل الإندار القياسي	معاملات الانحدار		متغيرات الموديل #
			معامل الانحدار	الخطأ القياسي	
---	9.279	---	0.113	1.050	ثابت المعادلة
1.406	7.749	0.332	0.015	0.117	X23- مراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع تكاليفها
1.020	12.211	0.446	0.014	0.176	X18- يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف
1.360	11.354	0.479	0.016	0.179	X25- مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية
1.035	7.422	0.273	0.015	0.110	X17- التعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى في مجال تبادل المعلومات

1.051	5.893	0.218	0.014	0.084	X22- تقديم التوصيات والاستشارات اللازمة لدعم استراتيجيات تخفيض التكاليف
0.912					الارتباط المتعدد لها (R)
83.0					معامل التحديد (R Square)
**					مستوى معنوية

المتغيرات رتبت طبقاً لأهميتها النسبية.

2- معاملات انحدار المتغيرات المستقلة واختبار الفرض الإحصائي:

يتضح من جدول (9) أيضاً أن العلاقة بين (مراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع تكاليفها ويشترك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف ومراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية التكاليف والتعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى في مجال تبادل المعلومات فيما يتعلق بتطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف بالإضافة إلى تقديم التوصيات والاستشارات اللازمة لدعم استراتيجيات تخفيض التكاليف) علاقة طردية وعالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج (0.117، 0.176، 0.179، 0.110، 0.084) على الترتيب. كما لوحظ أن كلاً من المتغيرين (بشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف بالإضافة إلى مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويره لصياغة إستراتيجية التكاليف) قد حصل على أعلى قيم من قيم معاملات الانحدار القياسي الجزئي بلغت (0.446، 0.479) مؤكداً بذلك أنهما أقوى المتغيرات تأثيراً على مراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

وللتأكد من استقلالية متغيرات النموذج مع عدم وجود ارتباط ذاتي في حد الخطأ بين المتغيرات المستقلة (Collinearity Statistics) قام الباحث بتقدير معامل تضخم التباين (VIF). وقد جاءت نتائج جدول (9) تؤكد عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات المستقلة، حيث انخفضت قيم VIF لأقل من "5" وهو الحد المعنوية، مما يؤكد على صلاحية العلاقة بين متغيرات دور المراجع الداخلي المرتفعة الأهمية النسبية ومراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة، وهذا يؤكد أيضاً على صدق نموذج الانحدار وأن تأثير المتغيرات المكونة له مؤكد ولا ترجع إلى الصدفة.

3- ملخص النموذج:

يتضح من جدول (9) أن تحليل الانحدار المرهلي قد قام بتحديد أهم متغيرات دور المراجع الداخلي المرتفعة الأهمية السابقة حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد لها (R) 0.912 ومعامل التحديد (Square R) 83.0% وبمستوى معنوية بلغ (0.000)، مما يؤكد معنوية علاقة الانحدار بين هذه المتغيرات ومراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

ويرى الباحث بناء على النتائج السابقة أنه يمكن نفي الفرض الثالث "لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتفعيل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة" ويقبل الفرض البديل.

النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية أولاً: النتائج

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

1. وافقت أغلب مفردات عينة البحث على وجود تأثير إيجابي لقيام المراجع الداخلي علي أساس المخاطر بمراجعة تطبيقات تحليل سلسلة القيمة حيث بلغت قيمة معاملات الارتباط لاهم العبارات والتي تمثل علاقة إرتباط طردية قوية بين كل من (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج ويشارك المراجع الداخلي في مراجعة تصنيف المواصفات الضرورية

وغير الضرورية بالإضافة إلى يشارك المراجع الداخلي في مراجعة أسباب اختيار تصميم محدد دون التصميمات الأخرى والمزايا التي يوفرها هذا التصميم) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة سلسلة القيمة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.680، 0.568، 0.612) والمساهمة النسبية لها (32.26%، 46.24%، 37.45%) على الترتيب بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01.

2. أظهرت النتائج أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية للمتغيرات التالية (يشارك المراجع الداخلي في تحديد عدد محركات التكلفة المطلوبة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة ويشارك المراجع الداخلي في تحديد نوع محركات التكلفة المستخدمة في تخفيض التكاليف غير المباشرة ويراقب المراجع الداخلي في تسلسل محركات التكلفة من حيث سهولة تتبعها ويقوم المراجع الداخلي بتقييم دوري لتخصيص التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى يقوم المراجع الداخلي بمراجعة تصنيف الأنشطة ومدى جدوى تطبيق النظام القائم على أساس مسببات التكلفة) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة مسببات التكلفة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.399، 0.426، 0.585، 0.408، 0.594) والمساهمة النسبية لها (15.92%، 18.15%، 34.22%، 16.65%، 35.28%) على الترتيب بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، كلما أدى ذلك إلى رفع كفاءة مراجعة مسببات التكلفة بنفس قيم المساهمات النسبية لهذه المتغيرات.

3. أظهرت النتائج أنه كلما كان هناك اهتمام بخفض التأثيرات السلبية للمتغيرات التالية (يشارك المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف وإعطاء ضمانات بشأن حسن سير عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف ومراجعة مقاييس توزيع التكاليف المؤقتة للتأكد من سلامة توزيع تكاليفها بالإضافة إلى مراجعة النظام المحاسبي المتبع للتحقق من مرونته وتطويعه لصياغة إستراتيجية التكاليف) "كمتغيرات مستقلة" وبين مراجعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة "كمتغير تابع". حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.352، 0.546، 0.594، 0.628) والمساهمة النسبية لها (12.39% و 29.81% و 35.28% و 39.44%) على الترتيب بدلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، كلما أدى ذلك إلى رفع دور مراجعة أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة بنفس قيم المساهمات النسبية لها.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تطوير وظائف وأهداف المراجعة الداخلية علي أساس المخاطر بما يتماشى مع توجهات وإحتياجات أصحاب المصالح ومتطلبات بيئة العمل الحديث بحيث لا يقتصر دور المراجع الداخلي على الجانب الرقابي فقط والقائم على تقدير الإنحرافات، وإنما يمتد إلي تقديم المشورة والنصح للمساعدة في معالجة هذه الإنحرافات.
2. ضرورة إعتاد المراجعة الداخلية على مراجعين داخليين ذوى تخصصات متنوعة ومهارات خاصة حتى تكون لديهم القدرة على تقويم كافة الأنشطة وإقتراح الحلول المناسبة التي تساعد على التطوير والتحسين المستمر

3. من الضروري أن يكون المراجع الداخلي على دراية تامة وفهم كامل بطبيعة أساليب التكاليف المستهدفة وهندسة وتحليل القيمة ومفهوم كل أسلوب والهدف منه ووقت إستخدامه والمزايا التي يوفرها وإجراءات تطبيقه لأن ذلك سيساعده على فحص ومراجعة إجراءات تطبيق كل أسلوب وتقديم تقرير يحتوي على معلومات دقيقة تعكس مدى سلامة هذا التطبيق وتحقيقه للمزايا المتوقعة.
4. يجب على المراجعين الداخليين تبني فلسفة الإبداع في تقديم التوصيات والاستشارات في مجالات ترشيد أوخفض التكاليف وعلاج حالات قصور وضعف الأداء وتنمية مناطق التميز والقوة فيه والقضاء على نواحي الإسراف والضياع ودعم تطبيق المداخل والطرق التي يمكن من خلالها تحقيق الرقابة الوقائية والداعمة لتحسين الكفاءة في استخدام الموارد.
5. يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك مجموعة من المهارات، بالإضافة إلى مهارات المحاسبة والمراجعة مثل مهارات التفكير الإبداعي وأساليب التحليل الرياضي والإحصائي والفحص التحليلي والانتقادي ومهارات الاتصال الفعال والسلوك الإيجابي والعمل بإسلوب فريق العمل وتبني فلسفة المشاركة في التعامل مع المستويات الإدارية التنفيذية المستفيدة من خدمات.
6. ضرورة قيام معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بإصدار معايير وإرشادات مهنية توضح كيفية قيام المراجعين الداخليين بمراجعة نظم التكاليف المختلفة، بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في البيئة الصناعية.
7. يجب على الشركات أن تدعم الدور المساند الفعال للمراجع الداخلي والذي يساعد الإدارة على تلافى السلبيات والبحث عن فرص التحسين المستمر.

ثالثاً: البحوث المستقبلية

1. تأثير إلتزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين استراتيجيات إدارة التكاليف.
2. الدور المرتقب للنتائج المبلغ عنها من قبل المراجع الداخلي على تفعيل إستراتيجيات إدارة التكاليف.
3. دراسة وتحليل العلاقة بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين تطبيق إستراتيجيات إدارة التكاليف.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. الجنابي، معاد خلف (2014)، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد السابع، العدد الواحد والعشرين.
2. العفيري، فؤاد (2010)، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، الندوة الثانية عشر: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود، مايو 2010.
3. باعجابه، سالم سعيد، (2009)، "التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه على شركات الأسمنت بالمملكة العربية السعودية، مجلة البحوث التجارية، المجلد 31، العدد 1.
4. بخيت، يوسف عبد الباقي (2013)، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان.

5. حسن، حنان جابر، (2012)، "التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت - دراسة ميدانية على قطاع الأسمنت جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ص 593 - 664.
6. راضي، محمد سامي، (2014)، "دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مجلد 1، العدد 2، يونيو، ص 1-48.
7. سيد، سيد عبد الفتاح، (2015)، تقييم فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداة في ترسيده القرارات في الإدارة الإستراتيجية في منظمات الأعمال دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الأول.
8. عبد العظيم، محمد حسن (2015)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو.
9. عبدالله، يوسف صلاح، (2013)، "دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول.
10. عثمان، ياسمين مجدى رجب، (2014)، "العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتأثيرها على أداء المنشأة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 711، 729 - 730.
11. على، أشرف حسن محمود، (2015)، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
12. غنام، غريب جبر جبر، (2016)، تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر بإستخدام نموذج تحليل آثار الإخفاق FMEA (دراسة ميدانية)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الرابع، المجلد 12.
13. فودة، شوقي السيد (2007)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، مارس.
14. منصور، محمد بسطامي، (2014)، التفاعل بين عملية التخطيط الاستراتيجي للمنشأة وعملية التخطيط الاستراتيجي في التسويق، جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد 25.
15. ناصف، أماني زكريا مصطفى، (2013)، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة إطار مقترح للتطبيق في بيئة العمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني.
16. نصر، عبد الوهاب، (2011) "المراجعة الداخلية وإدارة الخطر - مدخل عملي لمواجهة أزمة مجموعة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى"، الدار الجامعية - الإسكندرية.
17. الصلواتشي، هشام، بودولة يوسف، (2010)، تحليل القوي التنافسية بالمؤسس وعلاقتها بالتقسيم الاستراتيجي وتقسيم السوق، الجزائر، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية 8-9 نوفمبر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Akan, O., Allen, R.S., Helms, M.M. and Spralls, S.A. (2015), "Critical tactics for implementing Porter's generic strategies", *Journal of Business Strategy*, Vol. 27, No. 1.
2. Allegrini, M., and Donza, G., (2013), "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey", *International Journal of Auditing*, vol. 7, Iss,3.
3. Anderson, S. W. and Dekker, H. (2015), "Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", *Accounting Horizons*, Vol. 23, No.2.
4. Ansari, S., Bell, j., and Swenson, D. (2016), "A Template for Implementing Target Costing", *Cost Management*, Vol. 20, No. 5, Sep/Oct.
5. Atkinson, A., Kaplan, R., Ella Mae Matsumura, E. and Young, S. M. (2011), "Management Accounting: Information for that is and on The Making and Strategy Execution", 6th ed. Pearson Education, Inc., N.J.
6. Cabedo, J.D. and Tirado, J.M., (2014) , "The Disclosure of Risk in Financial Statements", *Accounting Forum*, vol. 28, ISS. 2.
7. Institute of Internal Auditors (IIA) , (2011),The role of internal auditing in enterprise risk management ,Retrieved from
http://www.theiia.org/guidance/standards_andpractices/position-papers/current-position-papers/.
8. Institute of Internal Auditors (IIA),(2009a),"International Professional Practices Framework" IIA.AltamonteSprings.Florida.
9. Mills,R. and Oldman,A.(2016) "Trends in cost ManagemPrastice, Management Accounting, Vol.71,July, August.
- 10.Nolan, Mike, (2014), "Internal Audit at the Crossroads", *Risk Management*, (Vol: 55, Iss: 11), P. 54.
- 11.Pettersson, Annelie I. (2015), "To Evaluate Cost Savings in a Supply Chain: Two Examples From Ericsson in The Telecom Industry", *Operation and Supply Chain Management*, Vol. 6, No. 3.
- 12.Price watr house cooper (PWC) , (2016),"Internal Audit 2012:A Study Examining the Future of Internal Auditing and the Potential Declia ,{online} Available from: <http://www.PWe.com /images/ps/ eng/abam/ sves /grms /pws IAS 2012 pdf> [Accessed;3May 2016].
- 13.Pundmann, Sandy &Peirson, John, (2014), "Achieving Risk Intelligence In Volatile Times", *Internal Auditing*, Vol: 24, Iss: 4,PP 3:8.
- 14.Reynolds R, Aggarwal.,(2011) "Getting to strong leading practices for value-enhancing internal audit". Price water house Coopers. PP.16 ww.PwC.com.

15. Rezaee, Zabihollah, (2010), "The Importance of Internal Audit Opinions", the Internal Auditor, Vol: 67, Iss: 2, P. 47.
16. Slagmulder, R. (2015), "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Pboundaries", Cost Management, Vol. 17, No. 1, January/ February.
17. Snedecor, G.W. and Cochran, W.G. (1980). Statistical methods. Oxford & J.BH Publishing com. 7th. Edition
18. Starbuck, Steve & Singer, Steve, (2010), "Climate Change and Sustainability: Five Highly Charged Risk Areas for Internal Audit", Internal Auditing, Vol: 25, Iss: 4, PP:3:9.
19. Stewart Subramaniam.N.,(2010) internal audit independence and objectivity emerging research opportunitis" Managerial Auditing Journal, Vol.25 No.4, PP:328-360.
20. Valipour, H., Birjandi, H. and Honarbakhsh, S. (2012), "The Effects of Cost Leadership Strategy and Product Differentiation Strategy on the Performance of Firms", Journal of Asian Business Strategy ,Vol. 2, No.1.
21. Walters, D. and Rainbird, M. (2004), "The demand chain as an integral component of the value chain", The Journal of Consumer Marketing, Vol. 21.
22. Zarkasyi, Srihadi W.(2014),"Internal Audit Tecniques Traditional Versus Progressive Approach "Journal Ekonomi Dan Bisnis Terapan 2(1).