" دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر: دراسة حالة ميدانية بقطاع الاتصالات"

أ.د. محمد زيدان ابراهيم*

د.طارق ابراهيم صالح سعادة **

شيماء ابراهيم على الجندى ***

(*) **أ.د. محمد زيدان ابراهيم :** استاذ المحاسبة المالية المتفرغ بكلية التجارة جامعة المنوفية وله اهتمامات بحثيه فى المحاسبة المالية ٠

Email :mohamedzedane_4@yahoo.com

(**) **د/ طارق ابراهيم صالح سعادة :** استاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة المنوفية وتتمثل الاهتمامات البحثية فى نماذج تحليل القدرة التفسيرية للمعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبى والنماذج التحليلية لجودة الارباح والتوجهات المستقبلية لنظرية المحاسبة متضمنة المعايير القطاعية

Email :tarek_saadah@yahoo.com

(***) **شيماء ابراهيم على الجندى :** معيدة بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة المنوفية

Email :shimaaelgendy1990@yahoo.com

مستخلص البحث:

يتناول هذا البحث دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك من خلال دراسة حالة ميدانية بالتطبيق على الأطراف ذات الصلة بقطاع الاتصالات. وذلك من خلال منهجية تجمع بين الأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي.

وتتحدد النتيجة التطبيقية لهذا البحث في تواجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في غياب الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وكذلك تواجد ذات العلاقة المعنوية في حالة تواجد آليات الحد من المخاطر ، ومع قيام المتغير الوسيط بدور جوهري في صياغة تلك العلاقة. مع أفضلية تواجد المتغير الوسيط.

وتتحدد النتيجة التجريبية لهذا البحث في صياغة أهم التساؤلات الميدانية تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية ، وبالشكل الذي مكن من صياغة إطار متكامل لأهم العوامل تأثيراً على المراجعة الداخلية وذات الصلة بآليات الحوكمة ، وذلك في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر.

وتوصل الباحث إلى العديد من التوصيات ، والتي يأتي في مقدمتها ضرورة الإهتمام بتصميم آليات فعالة لمواجهة المخاطر ، وبخاصة تلك الآليات التي تقوم بقياس وتقييم تلك المخاطر ، حيث يؤدي هذا الدور المحوري إلى المزيد من دعم العلاقة بين آليات الحوكمة والمراجعة الداخلية.

يوفر البحث العديد من الآفاق البحثية المستقبلية ذات الصلة ، والتي يأتي في مقدمتها تحويل الدراسة من منهجية الدراسة الميدانية إلى منهجية تطبيقية تستند على التقارير المالية وتقارير الحوكمة ، وكذلك الدور المُعدل لآليات الحد من المخاطر في مجال العلاقة بين آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية.

الكلمات الدالة:

آليات الحوكمة ، جودة المراجعة الداخلية ، آليات الحد من المخاطر.

Abstract:

This research addresses the role of governance mechanisms in supporting of internal audit quality in terms of the mediating role of risk mitigating mechanisms, with a case-field study on the parties related to the telecommunications sector, through a methodology that combines inductive and deductive methods.

The main findings of this research is a significant effect for the governance mechanisms on the internal auditing in the case of absence of the role of risk management mechanisms, and its existence, with the superiority the role of risk management mechanisms as mediator variable.

Additionally, the empirical result of this research is determined in the formulation of the most important field questions affecting the quality of internal auditing and in a way that enabled the formulation of an integrated framework for the most important factors affecting internal auditing and related to governance mechanisms, within the framework of the mediating role of risk mitigation mechanisms .

The researcher reached a number of recommendations, the foremost of which is the need to pay attention to the design of effective mechanisms to mitigate risks, especially those mechanisms that measure and evaluate those risks. as this pivotal role leads to more support for the relationship between mechanisms of governance and internal audit .

The research provides many relevant future research prospects, foremost of which comes the conversion of the study from the field methodology, which is based on financial reports and governance practices reports, as well as the modified role of risk reduction mechanisms in the field of the relationship between governance mechanisms and the quality of internal audit..

KeyWords:

Governance Mechanisms, Internal Audit Quality, Mechanisms of Risk Management Mitigation.

١/١: مقدمة البحث:

تشهد المراجعة الداخلية تطورات متلاحقة فى الوقت الحالى ، بفعل تأثير العديد من مستجدات البيئة الحديثة سواء على مستوى تكنولوجيا التصنيع والإنتاج والتوزيع ، أو برمجيات توثيق المعاملات المالية وإنتاج التقارير المالية ، وجميعها عوامل ذات طبيعة تشابكية ، وبالقدر الذي أدى إلى دعم جوهرية الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية. إذ أدت تلك البيئة المعقدة إلى تنوع في صور المخاطر سواء المنتظمة أو غير المنتظمة ، وبالشكل الذي اضفى المزيد من الضغوط على المراجعة الداخلية لتطوير آلياتها وإطارها الفكري ، لكي يتسق مع الدور الجديد والمحوري لها ، ذلك الأمر الذى إلى انتقال المراجعة الداخلية من مرحلة الوظيفة التقليدية المتمثلة فى الرقابة إلى مرحلة أكثر حداثة تتمثل فى كونها أداة لقياس وتقييم والحد من المخاطر ، والوفاء بالعديد من الخدمات ذات الطبيعة التوكيدية (Omurgonulsen&Omurgonulsen,2009)

ونتيجة للتغيرات التكنولوجية وظروف عدم التأكد والمخاطر التى تحيط ببيئة الأعمال ،ومع تطور وظيفة المراجعة وخروجها عن الإطار التقليدى حيث تطور دورها من وظيفة إشرافية ذات توجه مالى إلى توجة رقابى ثم إلى توجة حوكمى ، ومع تبنى مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر(محرم،٢٠١٧)،فإن التحدى الذى يواجة إدارة المنظمات يتمثل فى تحديد مقدار أو درجة المخاطر أو مستوى المخاطر التى يمكن أن تقبلها المنظمات وتتعامل معها من أجل تحقيق قيمة مضافة للمنظمة والمتعاملين معها وأصحاب المصالح ، لذلك لابد من توافر إدارة للمخاطر والتى تشتمل على تقييم ومراقبة المخاطر المحتملة وتشتمل أيضاً على كلاً من الترتيبات والسياسات والإجراءات والنظم التى تتبعها الإدارة بهدف تحديد نوع المخاطر ،وتقييمها، وتحديد حجمها ،والعمل على مراقبتها ووضع الضوابط اللازمة للسيطرة عليها والتقرير عنها ،وتوفير الآليات اللازمة للحد من هذه المخاطر(محمد ،٢٠١٩).

وقياساً على ما سبق ، فإن المخاطر التى تواجهها المنشآت فى حاجة إلى إدارة واعية قادرة على على مواجهتها حتى لاتؤثر سلباً على قدرة تحقيق المنشأة لأهدافها بكفاءة وفعالية ، وعلى ذلك ضرورة تفعيل دور المراجعة الحوكمى فى تعزيز إستراتيجية إدارة المخاطر ، وذلك فى ظل تطبيق آليات حوكمة الشركات والتى يمكن التعبير عنها بأنها عبارة عن مجموعة الوسائل والأدوات الرقابية التى تطبقها المنشأة بهدف ترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لإتخاذ القرارات التى تساعد على تحقيق

منفعة أصحاب المصالح ، ومواجهة المشاكل التى تتعرض لها المنشأة خاصة مشكلة الوكالة التى تنشأ بين الإدارة والملاك (Gebba,2015).

كما أنه يمكن تقسيم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية لحوكمة الشركات والمتمثلة فى الرقابة الداخلية ، لجنة المراجعة ، مجلس الإدارة ، الإفصاح والشفافية، حوافز التنفيذين ، الإدارة العليا للمنشأة ، وآليات خارجية لحوكمة الشركات والمتمثلة فى المراجعة الخارجية(أحمد،٢٠١٩؛ عيد،٢٠١٧؛ Gillan,2006).

وقد كانت المراجعة الداخلية دوماً محلاً لجهود أكاديمية سواء على المستوى التنظيري لصياغة الإطار المفاهيمي لها ، أو على المستوى التجريبي لتحديد أم العوامل المؤثرة عليها. إذ شهد هذا المجال البحثي العديد من الجهود التجريبية في مختلف بيئات الأعمال (حجازى،٢٠١٠؛ رزق ،٢٠١٥ ؛ محمد ، ٢٠١٩ ؛ باعطوه والشهرى ،٢٠٢١؛ العربى ويوسف ،٢٠٢٢) ومع تلك الكثافة البحثية الملحوظة من الملاحظ تواجد ندرة نسبية في الجهود البحثية ذات الصلة بدور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر.

وعلى ذلك تتحدد مشكلة هذا البحث في توفير الإجابة عن التساؤل التالي: إلى أي مدى يمكن قياس وتقييم دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وعليه يتحدد الهدف الرئيسي للبحث في صياغة نمذجة إحصائية متكاملة لبيان هذا الدور ، ويترتب على تحقيق هذا الهدف الوفاء بالقدر اليسير من الحد من الندرة النسبية للدراسات التي تناولت تأثير آليات الحوكمة في دعم المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لأليات الحد من المخاطر ، وما يرتبط بذلك من توفير إطار تنظيري وتجريبي متكامل من شأنه دعم الإطار المفاهيمي المتكامل للمراجعة الداخلية.

ولتحقيق الهدف الرئيسي استند الباحث على منهجية تحليلية تستند على خليط من الأسلوب الاستقرائي والاستنباطي ، حيث تم الاستناد على الأسلوب الأول لبناء الإطار التنظيري للبحث ، بينما تم الاستناد على الأسلوب الثاني في توفير الدليل الميداني المؤيد لرفض أو نفي فروض هذا البحث ، وذلك في إطار دراسة حالة ميدانية بالتطبيق على قطاع الاتصالات ومستبعداً منها شركات تكنولوجيا المعلومات. حيث تمثل شركات الاتصالات منفردة الوزن النسبي الأكبر لهذا القطاع.

واستند الباحث على دراسة ميدانية اشتملت على مائتين من المستقصى منهم من العاملين بقطاع الاتصالات ، وفق توزيع فئوي محدد ذات صلة بالأبعاد المتنوعة للظاهرة البحثية ، مع اشتمال فئات المستقصى منهم على عينة من المراجعين الخارجيين اللذين يتولون مراجعة التقارير المالية لقطاع شركات الاتصالات.

وتوصل البحث في نتيجته العامة الميدانية إلى توفير الدليل على الدور المحوري الذي تقوم به آليات الحد من المخاطر في مجال صياغة دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية ، كما تم صياغة إطار فكري يشتمل على تحديد أهم العوامل تأثيراً – ذات الصلة بآليات الحوكمة – في جودة المراجعة الداخلية.

يتحدد القيد الأساسي لهذا البحث في استناده على بيانات أولية مشتقة من قائمة استبيان مُعدة خصيصاً للوفاء بمتطلبات هذا البحث ؛ حيث لا يخلو ذلك من تواجد الظواهر السلبية وثيقة الصلة بقوائم الاستبيان على وجه العموم ، ومنها على سبيل المثال: تحيز المستقصى منهم ، وكذلك عدم الوعي الكافي بمتطلبات الإجابة عن التساؤلات الواردة بقائمة الاستبيان ، وللتغلب على بعض من تلك المشكلات المتأصلة في آلية قوائم الاستبيان كآلية تجميع بيانات فضل الباحث عدم الإرسال الألكتروني لقوائم الاستقصاء مفضلاً على ذلك المقابلات المباشرة. وجعل الأرسال الألكتروني في أضيق الحدود وذلك في حالة تعذر المقابلات المباشرة مع المستقصى منهم.

ولأغراض التأصيل العلمي لكافة أبعاد الظاهرة البحثية سيشتمل الجزء المتبقي من هذا البحث على الأقسام الرئيسية التالية:

٢/١: التراث الفكري للمشكلة البحثية وإشتقاق الفروض.

٣/١: الدليل التجريبي الميداني من واقع الحالة المصرية.

٤/١: التكامل المنهجي بين عناصر البحث الرئيسية.

٥/١: خلاصة البحث ودلالاته والدراسات المستقبلية ذات الصلة.

٦/١: توثيق البحث.

وتفصيلات تلك الأقسام على النحو التالي.

٢/١: التراث الفكرى للمشكلة البحثية وإشتقاق الفروض:-

يشتمل هذا القسم من البحث على توفير التأصيل التنظيرى الملائم للمشكلة البحثية محل الدراسة والبحث والتحليل ، وذلك فى إطار إستقرائى تحليلى ويتضمن هذا الجزء الأقسام الأربعة التالية

١/٢/١: القسم الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

٢/٢/١: القسم الثاني: العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية من منظور تجريبي.

٣/٢/١: القسم الثالث: دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر.

٤/٢/١: القسم الرابع: علاقة آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية مع إلقاء الضوء على دور آليات الحد من المخاطر.

وتفصيلات تلك الأقسام الفرعية على النحو التالي

١/٢/١: القسم الأول : ماهية المراجعة الداخلية :-

يُعد مفهوم المراجهة الداخلية من المفاهيم الشائعة فى مجال علم المراجعة ولقد تطرق لذلك المفهوم تيار مكثف من الكتابات. إذ عرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA,1981)على أنها " نشاط تقييمى مُستقل يتم داخل المنشأة لفحص العمليات المالية والمحاسبية ، وغيرها من العمليات لخدمة المنشأة ككل، فهى نظام رقابى يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى".

كما عرفها أيضاً معهد المراجعين الداخليين عام (IIA,1991)على أنها " المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة أُنشئت داخل المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها لخدمة المنظمة".

وفى عام ١٩٩٤أصدر معهد المراجعيين الداخليين تعريفاً للمراجعة الداخلية حيثُ عرفها (IIA,1994) على أنها" نشاط تقييمى مُستقل أنشئ داخل المنشأة كخدمة لها،فهى نظام رقابى يعمل عن طريق فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى ،وهى تهدف إلى مساعدة أفراد المنشأة للقيام بمسئولياتهم بشكل فعال ،وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والاستشارات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة الخاضعة للفحص ،ويتضمن هدفها إيجاد نظام رقابى فعال بتكاليف مناسبة".

كما قاما كل من Arena &Azzone(2005)بتحديد مفهوم المراجعة الداخلية بكونها " دور استشارى يساعد فى تقييم وتقديم الأساليب الملائمة للتغلب على مخاطر المنشأة وإدارتها ".

وفي إطار ذات السياق قام الجندي (٢٠٠٨) " آداة من أدوات الإدارة العليا فى تحقيق الرقابة الإدارية على أنشطة الوحدة الاقتصادية وأن المراجعة الداخلية تلعب دوراً حيوياً فى التأكيد على مدى نقاء ونمو وإستمرار الوحدات الاقتصادية ".

كما قام الوكيل (٢٠١٠) بتقديم مفهوم المراجعة الداخلية على النحو التالي: " نشاط استشارى مستقل وتأكيد موضوعى لإضافة قيمة للمنشأة ، وبالشكل الذي يمكن من إدارة مخاطر المنشآة وتقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر".

وفي إطار ذات السياق العام السابق عرضه قام حجازي (٢٠١٠) بتقديم مفهوم أكثر تفصيلاً للمراجعة الداخلية وذلك على النحو التالي: " نشاط تقييمى مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المنشأة مهمته فحص الأعمال المختلفة فى المجالات المحاسبية والمالية والتشغلية ، وتقييم أداء الإدارات والأقسام فى هذة المنشأة ، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا ، كما أنها رقابة إدارية تؤدى عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى".

وقاما كل من Mermod &Sungun (2013) بتعريف المراجعة الداخلية على أنها " نشاط استشارى مستقل وموضوعى لضمان تأكيد الهدف من إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمات ، كما أنها تساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال تقديم منهجية لتقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة ".

كما عرف الدليل المصرى للحوكمة وظيفة المراجعة الداخلية (مركز المديرين المصرى،٢٠١٦) على أنها "نشاط مُستقل وموضوعى ، مُصمم لإضافة قيمة وتحسين أداء عمليات المنشأة ، وذلك ليساعدها على تحقيق أهدافها ، وذلك في إطار تبنى أسلوب منهجى ومنظم يهدف إلى تقييم وسائل ونظم الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر ، والتأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم فيما يخص كافة الإدارات والأنشطة التنفيذية والمالية والقانونية".

كما قام عبد اللطيف (٢٠١٧) بتحديد مفهوم المراجعة الداخلية بكونها " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على عملية فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية ، وذلك وفق مجموعة من الأدلة والقرائن من قبل شخص مؤهل علمياً ومهنياً، وتبعاً لمجوعة من المعايير الموضوعية وتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة".

كما تناول معهد المراجعين الداخليين(IIA,2019) تعريف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل وموضوعى ، يُقدم تأكيدات وخدمات استشارية ، ومُصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات

المنشأة ، كما أنه يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها ،من خلال اتباع أسلوب منهجى مُنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر ، والرقابة وعمليات الحوكمة".

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث إشتقاق التعريف التالي للمراجعة الداخلية:

" المراجعة الداخلية إحدى الآليات الأساسية للرقابة الداخلية ، وتستند على سلسلة متتابعة من الأنشطة والعمليات ذات الصلة بفحص ومراجعة وتصويب كافة عمليات المنشأة ، وبالشكل الذي يقدم الدعم الكافي في مرحلة التخطيط والتنفيذ والتغذية المرتدة ، وبالشكل الذي يؤدي في النهاية إلى دعم القيمة المضافة للمنشأة من خلال الحد من الآثار المترتبة على المخاطر في صورتيها سواء المخاطر المنتظمة أو المخاطر غير المنتظمة "

ويتضح من خلال التعريفات السابقة والمتعددة للمراجعة الداخلية عدة أمور أهمها :-

أ. إن المراجعة الداخلية نشاط موضوعى ومُستقل ، وهو ما يعنى أن المنشآت يُمكنها إنشاء قسم للمراجعة الداخلية يقوم بأعمالها مراجعين داخليين ، أو الاعتماد على التعاقد مع أطراف خارجية لتقديم خدمات المراجعة الداخلية ، أو يتم أداؤها عن طريق التعاقد المشترك.

ب. اتساع نطاق ومجال عمل المراجعة الداخلية ، وبالشكل الذى يؤدى إلى تحسين الحوكمة عن طريق دعم ومساندة باقى أطراف الحوكمة. فلم يعد نطاق عملها قاصراً على المراجعة المالية ومراجعة الالتزام أو مساعدة المراجع الخارجى فقط ، بل إمتددت مسئولية المراجعة الداخلية لتشمل تقييم وتحسين كل من: إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة ، وأصبحت نشاطاً استشارياً يخدم جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة.

٢/٢/١: القسم الثانى: العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية من المنظور التجريبي:-

تمثل منظومة المراجعة الداخلية أهمية حيوية في كافة منظمات الأعمال ، حيث تمثل جودتها أحد المعايير الأساسية التي يعتمد عليها في العديد من المجالات ، ومنها حوكمة تلك المنظومة ، ومستوى موثوقية المعلومات المحاسبية والتقارير المالية ، وتحليل المخاطر التي قد تتعرض لها تلك المنظومة ، وانطلاقاً من ذلك ؛ يتناول هذا القسم العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية ، وذلك من خلال ما انتهت إليه الدراسات في هذا المجال ، وذلك في إطار منهجية استقرائية. وتفصيلات ذلك على النحو التالي تفصيله.

تناولت دراسة حجازى (٢٠٠٧) أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية وذلك في إطار دراسة حالة على الشركات الصناعية الحاصلة على الأيزو في

قطاع غزة ، وفي إطار منهجية تعتمد على استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وأسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات ، وقد تناولت هذه الدراسة التعرف على مدى تأثر المراجعة الداخلية كعلم وكمهنة بالمتغيرات المستمرة في بيئة النشاط الاقتصادي ، وألقت الضوء أيضاً على الآليات اللازمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الداخلية في ظل البيئة المعاصرة للجودة الشاملة بما في ذلك العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية من حيث استقلال المراجع الداخلي ، وتلبية احتياجات المستفيدين ، وفعالية التقارير ومراجعة نظام الجودة وإدارة المخاطر، ومن هذه العوامل أيضا تنمية وتطوير المراجعين الداخليين ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة له علاقة إيجابية مع جودة المراجعة الداخلية واستقلال المراجع الداخلي ، كما أوصت بضرورة أن تحتل المراجعة الداخلية مكانة هامة وبارزة ضمن الإدارة الاستراتيجية في الشركات وضرورة قيام المراجعة الداخلية بتغير النظرة التقليدية لخدمتها لتشمل كافة أصحاب المصالح المرتبطة بأدائها والتركيز على تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم.

وتناولت دراسة عيسى (٢٠٠٨) العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية ، ودور تلك الجودة في تحسين ممارسات الحوكمة في الشركات ، وذلك في إطار دراسة ميدانية ، اشتملت على على عينة من مديري أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية ، وكذلك على مجموعة من روؤساء لجان المراجعة لتلك الشركات ، وذلك في إطار منهجية تعتمد على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء في جمع البيانات ، وكذلك الاعتماد على بعض الأساليب الاحصائية مثل دوال الانحدار والاختيارات اللامعلمية، وذلك للتوصل إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية ، وتوصلت الدراسة إلى تحديد تلك العوامل في: الأهلية ، والموضوعية ، وجودة أداء المهام ، وبذل العناية المهنية اللازمة ، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن زيادة الأهلية للمراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي وزيادة الخبرة المهنية وزيادة مستوى التدريب والتأهيل وأيضا زيادة الموضوعية من خلال زيادة درجة الاستقلال وتحسين أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال التخطيط الجيد سوف يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة الداخلية ، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام أصحاب المصالح على توافر العوامل الأساسية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية كأهلية المراجعين الداخليين وموضوعتيهم وجودة أداء عمل المراجعة الداخلية والتفاعل الجيد بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقي أطراف حوكمة الشركات.

وفي إطار ذات السياق تناولا التويجري والنفعابي (٢٠٠٨) العوامل المؤثرة على جودة خدمة المراجعة ، وذلك في إطار دراسة ميدانية تحليلية تناولت دور المراجعة الداخلية في دعم جودة المراجعة ، وكذلك العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ، وذلك من خلال إطار منهجية تعتمد على الاستبيان في جمع بيانات البحث ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل ذات التأثير على جودة المراجعة والتي يأتي في مقدمتها: الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير والكفاءة العلمية لأعضاء المكتب متمثلة في الشهادات العلمية ، وتوصلت الدراسة إلى صياغة العديد من العومل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية ، ومن ضمنها: استقلالية اللجنة المسئولة عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ، وكذلك مستوى التأهيل العلمي لأعضاء تلك اللجنة ، ونطاق عمل تلك اللجنة ومدى امتداد هذا النطاق إلى كافة الوظائف والأنشطة بالشركة.

تناولت دراسة Desai et al (2010) تقييم وظيفة المراجعة الداخلية بإستخدام نموذج تحليلي ، ويتضمن هذا النموذج دراسة التضامن بين ثلاثة عوامل محددة لوظيفة المراجعة الداخلية ومدي تأثيرها علي جودة المراجعة الداخلية ، قد استخدم المراجع الخارجي هذة العوامل لبناء النموذج وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية وهذة العناصر هي كلا من الكفاءة ، وأداء المهام ، والموضوعية ، وتوصلت الدراسة الي أن قوة مهام المراجعة الداخلية تعتمد علي كلا من الكفاءة والتي تؤثر بصورة ايجابية علي وظيفة المراجعة الداخلية ، فكلما زادت كفاءة المراجع المهنية انعكس ذلك علي القيام بوظائف عملية المراجعة ، ومن ثم زيادة جودة المراجعة الداخلية وتحقيق الأهداف المطلوبة وتتمثل الكفاءة في توافر أدلة تتعلق بتأهيل وتدريب المراجعين ، وكذلك توافر الخبرة والمعرفة لدي المراجعين وحصولهم علي الشهادات المهنية ، كما ان أداء المهام يؤثر بشكل ايجابى على أداء وظيفة المراجعة الداخلية فكلما زادت جودة عمل المراجع ينعكس ذلك بصورة ايجابية على عملية المراجعة الداخلية ومن ثم جودة المراجعة الداخلية ، ويتمثل أداء المهام فى توافر أدلة متعلقة بجهد المراجع المبذول فى أداء عملية المراجعة ، والأدلة المتعلقة بتنفيذ خطط عملية المراجعة وجودة التقارير وأيضاً أدلة متعلقة بجودة حزكمة الشركات ، كما توصلت الدراسة إلى أن الموضوعية هى من أهم العوامل ذات التأثير الايجابى فى تقييم وظيفة المراجعة الداخلية فكلما زادت موضوعية المراجعين واستقلاليتهم وامتثالهم لاخلاقيات مهنة المراجعة والمعايير المحددة لهم ، كلما انعكس ذلك ايجابياً على وظيفة المراجعة الداخلية ومن ثم زيادة جودة المراجعة الداخلية .

تناولت دراسة (AL Matarneh (2011 العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية ، واعتمدت الدراسة على الاستبيان ، وتوصلت الدراسة الى أن هناك مجموعة من العوامل ذات التأثير الايجابى على جودة المراجعة الداخلية ، وتم تحليل هذة العوامل وترتيبهم على حسب تأثير كل منهما على جودة المراجعة الداخلية ، فتوصلت الدراسة الى أن (أداء مهام المراجع الداخلى) هى أكثر العوامل تأثيراً على جودة المراجعة ، ويقاس أداء مهام عمل المراجع الداخلى من خلال كفاءة ودقة برامج المراجعة الداخلية ، ونطاق عمل المراجعة الداخلية ، ثم يلية تأثيراً ايجابياً (الكفاءة) أو ما يطلق عليها الأهلية ، والتى تقاس من خلال المستوى التعليمى والشهادات المهنية والخبرة ، ويأتى بعد ذلك (الموضوعية) والتى تقاس من خلال الأطراف التى تعالج التقارير المالية المتعلقة بالمراجعة الداخلية والأطراف المسؤلة عن تعيين مراجعى الحسابات ، كما توصى الدراسة بضرورة العمل على ضمان توافر العوامل الرئيسية التى تساعد على تحقيق وظيفة المراجعة الداخلية والتحقق من أن وظيفة المراجعة الداخلية تتم من خلال أطراف خارجية أيضاً تمتلك الخبرة وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخليةً على مستوى مقبول من قبل المراجعين الخارجيين ، كما توصى أيضاً بضرورة نشر المعرفة الفنية ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية والتركيز والامتثال بالقواعد وأخلاقيات المهنة والمعايير المحددة .

وقامت دراسة الجارحى (٢٠١٣) بدراسة وتحليل مؤشرات تقييم فعالية أداء المراجعة الداخلية ، وعلاقتها بجودة الأداء الاستراتيجي للمراجع الداخلي ، وذلك لمعرفة مواطن الضعف في أداء إدارة المراجعة الداخلية وكيفية معالجتها وتحسينها ، وتوصلت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ومع تقسيمها إلى أربعة عوامل رئيسية. إذ تحدد العامل الأول منها في التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي ويتضمن هذا العامل الرئيسي التأهيل المهني للمراجع الداخلي ، وخبرة المراجع الداخلي في المجالين المحاسبي والإداري ، والتدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين ، بينما يتحدد العامل الثاني في كفاءة وفعالية لجنة المراجعة ، ويشتمل هذا العامل على العديد من الأبعاد ومنها: استقلال إدارة المراجعة الداخلية ، وموقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للمنشأة ، واللائحة الداخلية للجنة المراجعة ، ويشتمل العامل الثالث منها على درجة تفعيل آليات تطبيق مبادئ الحوكمة ويشتمل هذا العامل على كل من: مدى التزام المنشأة بالقوانين والقواعد المنظمة للمهنة ، وتواجد نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر

، وتواجد نظم لتقييم وسائل وإجراءات لتطبيق قواعد الحوكمة على نحو سليم ، بينما يتحدد العامل الرابع في كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ، ويتضمن هذا العامل العديد من الأبعاد ومنه الدور التأكيدي للمراجع الداخلي ، والدور الاستشاري ، وكذلك المهام التي لا تدخل ضمن اختصاصات المراجعة الداخلية ، وقدمت الدراسة العديد من التوصيات والتي يأتي في مقدمتها ضرورة توافر نظم فاعلة لقياس وتقييم كفاءة المراجعة الداخلية.

بينما تناولت دراسة أحمد (٢٠١٣) محاولة صياغة إطار للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ، وذلك من خلال دراسة وتحليل محددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، وذلك من خلال دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية، وذلك لاقتراح مؤشرات يمكن الاعتماد عليها في قياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية واستنباط العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، وتوصلت الدراسة إلى صياغة العوامل والمحددات التي تؤدي إلى زيادة فعالية المراجعة الداخلية ، والمتمثلة في استقلال المراجع الداخلي ، وزيادة نطاق عمل المراجعة الداخلية ، ويشتمل ذلك على التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين ، ورفع مستوى جودة أداء المراجعين الداخليين من خلال توفير برامج تدريبية متقدمة لهم ، وكذلك التعاون فيما بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والدعم المتواصل من قبل الإدارة العليا للمنشأة.

وعلى نفس المنوال تناولت دراسة AL-khaddash et al (2013) شرح العديد من العوامل ذات التأثير على جودة المراجعة الداخلية فى البنوك التجارية الاردنية ، واعتمدت الدراسة على الاستبيان فى تجميع البيانات ، وتوصلت الدراسة إلى وجود العديد من العوامل ذات التأثير الهام والايجابى على جودة المراجعة الداخلية ، وأكدت الدراسة من خلال نتائجها إلى وجود علاقة ايجابية هامة بين جودة المراجعة الداخلية وبين العديد من العوامل المؤثرة ، ومن هذة العوامل كفاءة المراجعين ، ومؤهلاتهم ، واستقلالية المراجعين ، وجودة الرقابة ، وحجم مكتب المراجعة ، وأتعاب المراجعين ، وسمعة مكتب المراجعة ، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة كفاءه وظيفة عملية المراجعة ، لذلك يجب على المراجعين أن يكونوا على درجة عالية من الخبرة والتخصص وأن يكونوا على قدر كبير من المعرفة بالتعليمات ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة بالاضافة إلى التدريب المستمر والمشاركة فى البرامج والحصول على شهادات مهنية معتمدة ، والتعرف على الاساليب المتطورة فى اكتشاف عمليات الغش والاحتيال ، ويجب على المراجعين أيضاً السعى فى

الحفاظ على مستوى عال من التخصص وتطوير مهاراتهم وذلك من خلال المشاركة فى الحلقات الدراسية مما ينعكس ذلك على خبراتهم وزيادة مؤهلاتهم ومن ثم كفاءتهم فى العمل والالمام بكل من السياسات والقواعد والتعليمات التى يتم العمل بها مما ينعكس ذلك على قوة مهام المراجعة الداخلية ومن ثم جودة المراجعة الداخلية .

وتناولت دراسة بلفقيه وباشيخ (٢٠١٤) دراسة وتحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ، وذلك في إطار دراسة ميدانية بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة السعودية وذلك في إطار دراسة ميدانية ، وتوصلت الدراسة إلى صياغة أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ، والتي يأتي في مقدمتها: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ، وجودة أداء العمل ، والموضوعية ، والاستقلالية ، كما أوصت الدراسة بضرورة إعداد وتطوير برامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر في مجال المراجعة الداخلية ، وذلك من أجل رفع المستوى العلمي والمهني لممارسة مهنة المراجعة الداخلية ، وكذلك عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية ، والسعي لرفع مستوى الوعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية.

وفى نفس السياق السابق قامت دراسة العشماوي (٢٠١٤) بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة المراجعة ، وذلك من خلال تناول تأثير مستوى استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وتأثير ذلك على جودة المراجعة الخارجية ، وذلك من خلال دراسة ميدانية بالتطبيق على عينة من مكاتب المراجعة والمراجعين الداخليين بالشركات المساهمة المصرية ، وقد توصلت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية والتي يأتي في مقدمتها: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي ، وموضوعيته ، ومستوى توافر نظم فعالة لقياس وتقييم كفاءة وفعالية مهام ووظائف المراجعة الداخلية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط معنوي بين الجهة المنوط بها بأداء المراجعة الداخلية ومستوى جودتها التي تتمثل في الكفاءة والموضوعية والأداء ومدى اعتماد المراجع الخارجي عليها ، كما أوصت الدراسة بإهتمام مجلس إدارة الشركة برفع مستوى جودة المراجعة الداخلية عن طريق تحسين الوضع التنظيمي لها ، وتوفير التدريب الدوري لأعضائها ، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير معهد المراجعين الداخليين.

وعلى نفس السياق تناولت دراسة George et al (2015) العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة

الداخلية فى ظل بيئة الاعمال اليونانية ، وتم الاعتماد فى الدراسة على قائمة الاستبيان لتجميع البيانات ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل ذات التأثير الايجابى المتبادل على فعالية المراجعة الداخلية ، ومن هذة العوامل جودة المراجعة الداخلية ، واختصاصات فريق عمل المراجعة (المراجعين الداخليين) واستقلالية المراجعين الداخلين ، ودعم الإدارة وتشير النتائج الى أن العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة المراجعة الداخلية علاقة تبادلية ذات تأثير ايجابى ، فكلما زادت جودة عملية المراجعة كلما زادت فعالية المراجعة الداخلية ، وتوصى الدراسة إلى إنه يجب إجراء المزيد من الدراسات لاستكشاف الأطراف الأخرى مثل المراجعين الخارجيين ومدى تأثيرهم على كل من جودة المراجعة الداخلية ومن ثم فعالية المراجعة الداخلية ومعرفة المزيد من الطرق البديلة مثل المقابلات والتى قد تساعد على زيادة توضيح العوامل المؤثره على فعالية المراجعة الداخلية.

وتناولت دراسة غنيم (٢٠١٦) دراسة وتحليل محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي ، وذلك من خلال دراسة ميدانية في البيئة السعودية ، وتوصلت الدراسة إلى صياغة العديد من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية والتي يأتي في مقدمتها: القدرة المهنية للمراجع الداخلي ، وموضوعية المراجع الداخلي ، وكذلك جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ، وتدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأبعاد ذات الصلة بحوكمة الشركات ، وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع نظام تدريب في مختلف المؤسسات ، وكذلك توافر برامج التدريب الخاصة لتدعيم وتنمية القدرات الفنية والمالية والسلوكية والمحاسبية للمراجعين الداخليين ، وكذلك ضرورة التنسيق والتعاون المستمر بين المراجع الداخلي وكل من المراجع الخارجي ولجان المراجعة للكشف عن حالات الفساد المالي والإداري ، وضرورة فحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال كالمراجعين الخارجيين.

وخروجاً عن نطاق الدراسات الميدانية تناولت دراسة محمد (٢٠١٦) الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية ، وذلك من خلال تحديد الخطوط العريضة والمواصفات الأساسية للمراجعة الداخلية عند تقييم مراقب الحسابات ، لها كما حددها (SAS 9) في ثلاثة عناصر أساسية هي الكفاءة المهنية والموضوعية وجودة أداء العمل ويعكس توافر هذه العناصر على مدى جودة المراجعة الداخلية وأوضحت أيضا أنه نظرا على أن يعاب على معيار (SAS 9) على عدم كفاية المقاييس الفرعية للكفاءة والموضوعية وأداء العمل لتقييم المراجعة الداخلية ، تم إصدارها

من قبل معيار المراجعة (SAS,65,1991) كتوسيع لمعيار المراجعة (SAS 9) ، وجاء هذا المعيار محدداً العوامل الرئيسية وأيضاً المقاييس الفرعية والمتمثلة في الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي والمستوى التعليمي للمراجع الداخلي والشهادات المهنية ، الخبرة وبذل العناية المهنية اللازمة ، وعند توافر محددات جودة المراجعة الداخلية بصفة عامة والمحددات الفرعية بصفة خاصة يعطي دليل على أن المراجعة الداخلية قادرة على الوفاء بمتطلبات الحوكمة ومن ثم تحسين فعالية الرقابة وإدارة المخاطر.

كما أوضحت دراسة يوسف (٢٠١٧) العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وهي الكفاءة المهنية ، والاستقلالية ، والموضوعية ، وجودة أداء العمل ، وتوصلت الدراسة كذلك إلى تواجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لجودة المراجعة الداخلية والآداء المالي للشركات ، وقدمت الدراسة العديد من التوصيات والتي يأتي في مقدمتها ضرورة دعم استقلالية المراجع الداخلي ، وتوافر نظم فعالة لقياس وتقييم فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية ، وكذلك توافر نظم تدريب متقدمة لتطوير القدرات المهنية لكافة الأطراف ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.

تناولت دراسة Khani & Noroozian (2018) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية فى قطاع التأمين الصحى ، واعتمدت الدراسة على قائمة الاستبيان ، واشتملت الدراسة على عينة من كبار المديرين فى قطاع التأمين الصحى ، وتوصلت الدراسة إلى أن ان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة متمثلة فى الخبرة ، والتعليم ، وتدريب الموظفين ، الاستعانه بمصادر خارجية فى إطار المسؤليات ، وتوصى الدراسة إلى أنه ينبغى تحديد نوع الخدمة المراد القيام بأعمال المراجعة الخاصه بها لأن شركات المراجعة لا تستطيع تنفيذ عملية المراجعة بنفس المستوى على جميع الخدمات المؤداة ، وكذلك تحديد وبصورة منفصلة أعمال المراجعة لأنه ينبغي القيام بعملية المراجعة علي نفس الجودة في كل الاعمال القائمة بعملية المراجعة.

وتناولت دراسة أبو اليسر (٢٠١٩) دراسة وتحليل العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية ، وتأثير تلك الجودة على تأخير صدور تقرير المراجع الخارجى وذلك من خلال دراسة ميدانية بالتطبيق على الأطراف ذات الصلة بالشركات المقيدة في البورصة المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية ومن ثم تأثيرها على تأخير

صدور تقرير المراجع الخارجى ومن تلك العوامل الكفاءة ، والموضوعية ، وجودة أداء العمل ، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار قانون يلزم المنشآت المقيدة بالبورصة بضرورة الإفصاح فى تقرير الحوكمة عن معلومات تفصيلية عن قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة وذلك بهدف تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكثر دقة.

وتناولت دراسة العربى ، ويوسف (٢٠٢٢) التعرف على دور جودةالمراجعة الداخلية فى الحد من مخاطر المراجعة من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة ولاية الخرطوم ، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفى التحليلى ، واستخدمت استمارة الاستبانه لجمع البيانات من عينة من مكاتب المراجعة الخارجية ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من آليات حوكمة الشركات التى ترتبط بالحد من مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية ، ومن هذة الآليات الموضوعية ووضحت الدراسة أن الموضوعية ترتبط ارتباط طردى بالحد من مخاطر المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية ، وكذلك توصلت الدراسة إلى ارتباط طردى بين جودة تنفيذ مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة فى مكاتب المراجعة الخارجية ، كما بينت وجود ارتباط طردى بين المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين والحد من مخاطر المراجعة فى مكاتب المراجعة الخارجية ، وتوصى الدراسة بضروره الاهتمام بنشر ميثاق أخلاقيات المراجعة الداخلية والتأكيد على أهمية موضوعية المراجعين الداخليين وزيادة الاهتمام بتشجيع المراجعين الداخليين على الإلتزام بالموضوعية والعمل على التطبيق السليم لمعايير المراجعة الدولية من قبل مكاتب المراجعة الخارجية للمساهمة فى الحد من مخاطر المراجعة.

وفى ضوء الاستقراء السابق للجهود البحثية يقدم الجدول رقم (١) ملخصاً لأهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية.

جدول رقم (١)العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية

مسلسل	العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدراسات التى تناولت العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدلالات المنهجية	تفسير المدلول
١	الكفاءة المهنية (المقدرة المهنية أو أهلية المراجع الداخلى)	دراسة عيسى(٢٠٠٨). دراسة (Desi et al (2010 دراسة.ALmatarneh(2011) دراسة أحمد (٢٠١٣). دراسة-AL khaddash(2013). دراسة بلفقية وباشيخ (٢٠١٤). دراسة العشماوى (٢٠١٤). دراسة غنيم (٢٠١٦). دراسة محمد (٢٠١٦). دراسة يوسف(٢٠١٧). دراسة أبو اليسر(٢٠١٩). دراسة العربى ، يوسف (٢٠٢٢).	اتفق الكُتاب في هذا المجال علي وجود تأثير طردي للكفاءة المهنية في مستوي جودة المراجعة الداخلي ، حيث كلما زادت مستوي الكفاءة المهنية كلما زادت جودة المراجعة الداخلية	يمكن تفسير الكفاءة المهنية أو ما يطلق عليها المقدرة المهنية للمراجع الدخلي أو أهلية المراجع الداخلي بأنها عبارة عن "مجموعة من الخبرات والمؤهلات والمهارات التي تؤهل المراجع االداخلي للقيام بعملية المراجعه مما يؤدي الي القيام بالمهام المكلف بها بكفاءة وفاعلية ، ويمكن تفسيرها من خلال : ١/المستوي التعليمي التي حصل عليه المراجع الداخلي. ٢/الخبرة المهنية للمراجعة الداخلية. ٣/الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي. ٤/مستوي التعليم والاعداد والتدريب الفني للمراجع الداخلي ونجد ان العلاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وجودة المراجعة الداخلية علاقة ارتباط معنوي بمعني انه كلما زادت قدرة المراجع الداخلي وكفاءته كلما ادي ذلك الي زيادة جودة
٢	الموضوعية(الاستقلالية)	دراسة حجازى (٢٠٠٧). دراسة عيسى (٢٠٠٨). دراسة التويجرى ، والنفعابى (٢٠٠٨). دراسة .Desi et al (2010) دراسة Almatarneh (2011). دراسة AL-khaddash et al (2013). دراسة أحمد (٢٠١٣). دراسة بلفقية ، وباشيخ (٢٠١٤). دراسة العشماوى (٢٠١٤). دراسة George et al (2015). دراسة غنيم (٢٠١٦). دراسة محمد (٢٠١٦). دراسة يوسف (٢٠١٧). دراسة أبو اليسر (٢٠١٩). دراسة العربى ، يوسف (٢٠٢٢).	اتفق الكُتاب في هذا المجال علي وجود تأثير طردي لاستقلالية المراجع الداخلي في جودة المراجعة الداخلية حيث كلما زادت الاستقلالية كلما أدي ذلك إلى الارتقاء بمستوي جودة المراجعة الداخلية	اتفقت كلا من الدراسات السابقة علي أن موضوعية المراجع الداخلي عند أداء المهام المنوط بها في عملية المراجعة الداخلية سوف يؤثر علي جودة المراجعة الداخلية أي كلما زادت موضوعية المراجعة الداخلية واستقلاليته عند أداء عملية المراجعة سوف يزيد من جودة عملية المراجعة الداخلية أي ذات تأثير ايجابي علي جودة المراجعة الداخلية ،ويمكن تفسير موضوعية المراجع الداخلي من خلال: ١ – رفع تقارير المراجعة الداخلية الي لجنة المراجعة الداخلية أو الإدارة العليا . ٢ – تعيين المراجعين الداخليين ، أو مكافأتهم ، أو ترقيتهم ، أو الاستغناء عنهم من قبل لجنة المراجعة أو الإدارة. ٣ – تتمثل أيضاً في ضرورة نزاهة الجميع وعدم تحيزه وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة

مسلسل	العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدراسات التى تناولت العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدلالات المنهجية	تفسير المدلول
٣	جودة أداء العمل (أداء المهام)	دراسة عيسى (٢٠٠٨). دراسة Desi et al (2010). دراسة AL-matarneh (2011). دراسة أحمد (٢٠١٣). دراسة بلفقية وباشيخ (٢٠١٤). دراسة العشماوى (٢٠١٤). دراسة غنيم (٢٠١٦). دراسة محمد (٢٠١٦). دراسة يوسف(٢٠١٧). دراسة أبو اليسر (٢٠١٩). دراسة العربى ، يوسف (٢٠٢٢).	اتفق الكُتاب في هذا المجال علي وجود تأثير طردي بمستوي جودة أداء العمل في مستوي جودة المراجعة الداخلية حيث كلما زادت جودة أداء العمل كلما ارتقت جودة المراجعة الداخلية	اتفقت كلا من الدراسات السابقة علي أن من أهم العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الداخلية هو جودة أداء عمل المراجع الداخلي مما ينعكس بصورة ايجابية علي جودة عملية المراجعة وكلما زادت جودة أداء عمل المراجع الداخلي كلما زادت جودة المراجعة الداخلية ، ويتم ذلك من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة الداخلية ونطاق عملية المراجعة كما تتوقف أيضاً علي التخطيط لعملية المراجعة وتوثيق وجمع الأدلة والالتزام بالمعايير المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة ، وفحص جودة الاداء بمعرفة أطراف من خارج المنشأة ذي خبرة في هذا المجال
٤	الخبرة ، السمعة ، الشهرة ، وطبيعة نشاط الجهة التى يتم مراجعتها	دراسة التويجرى والنفعابى (٢٠٠٨). دراسة Desi et al (2010). دراسة AL-matarneh (2011). دراسة AL-khaddash et al (2013). دراسة Khani & Noroozian (2018).	اتفق الكُتاب علي وجود تأثيرطردى بين كلاً من معرفة وخبرة المراجع الداخلي وسمعة وطبيعة نشاط الجهة المنوط مراجعتها وبين جودة المراجعة الداخلية فكلما توافرت الخبرة والمعرفة لدي المراجعين وكذلك سمعة وشهرة كلما أدي ذلك الي ارتقاء مستوي جودة المراجعة الداخلية.	كل هذه العوامل من العوامل التي تؤثر بشكل أساسي في عملية المراجعة الداخلية فهي تنعكس بصورة ايجابية علي جودة المراجعة الداخلية وزيادة فعاليتها فإن خبرة ، وسمعة ، وشهرة مكتب المراجعة القائم بعملية المراجعة يؤثر علي أداء المراجع الداخلي القائم بعملية المراجعة من ثم التأثير علي عملية المراجعة الداخلية ، وأيضاً زيادة وتطور نشاط الجهة التي يتم مراجعتها يؤثر ايجابياً علي زيادة عملية المراجعة.

مسلسل	العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدراسات التى تناولت العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدلالات المنهجية	تفسير المدلول
٥	تلبية احتياجات المستفدين	دراسة حجازى(٢٠٠٧).	لم تتوفر الأدلة بصورة كافية فيما يتعلق بهذا العامل ولكن تتوافر دلالات حول وجود تأثير طردي لمستوي تلبية احتياجات المستفيدين بجودة المراجعة الداخلية ، وأن تلك الدلالات يدعمها الواقع العملي.	يتمثل هذا المفهوم في ضرورة معرفة رغبات واحتياجات المستفيدين والوفاء بتلك الاحتياجات في الوقت المناسب فهذا ينعكس بصورة ايجابية علي زيادة جودة عملية المراجعة وقيام عمل المراجع بكفاءة فاعلية.
٦	تنمية وتطوير المراجعين الداخليين	دراسة حجازى (٢٠٠٧).	لم تتوافر الأدلة بصورة كافية فيما يتعلق بهذا العامل ولكن تتوافر دلالات حول وجود تأثير طردي لمستوي تنمية وتطوير المراجعين الداخليين ومستوي جودة المراجعة الداخلية بفعالية تقارير المراجعة الداخلية في جودة المراجعة الداخلية.	يعتبر تنمية وتطوير المراجعين الداخليين هو حجر الزاوية في وظيفة المراجعة الداخلية فتنمية المراجعين الداخليين وأداء مهامهم بكفاءة وفاعلية وذلك من خلال الدورات التدريبة في مجالات المراجعة الداخلية سوف يزيد من أدائهم وكذلك يؤدي الي زيادة جودة عملية المراجعة الداخلية
٧	درجة تفعيل آليات الحوكمة	دراسة الجارحى (٢٠١٣).	لم تتوافر الأدلة بصورة كافية فيما يتعلق بهذا	يتضمن هذا العامل في مدي التزام المنشأة بالقوانين والقواعد المنظمة للمهنة ، ووجود نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر ووجود

مسلسل	العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدراسات التى تناولت العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية	الدلالات المنهجية	تفسير المدلول
			العامل ولكن تتوافر دلالات حول وجود تأثير طردي حول تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة ومستوي جودة المراجعة الداخلية ، حيث أنه كلما زادت درجة تفعيل آليات الحوكمة كلما زادت من مستوي جودة المراجعة الداخلية.	نظم لتقييم وسائل وإجراءات تطبيق قواعد الحوكمة ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة الداخلية.

المصدر :من إعداد الباحث اعتماداً على الرؤية الاستقرائية للدراسات السابقة.

٣/٢/١: القسم الثالث: دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية من مجرد قيام المراجعة الداخلية بمهامها التقليدية المتمثلة فى الرقابة إلى مرحلة أكثر حداثة تتمثل فى كونها أداة لتقييم المخاطر والوفاء بالعديد من الخدمات ذات الطبيعة التوكيدية ، ويمكن توضيح ذلك من خلال المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر والذى عرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها "منهجية تربط بين المراجعة الداخلية وإطار الإدارة الشاملة للمخاطر ، بما يسمح لوظيفة المراجعة الداخلية بتوفير تأكيد لمجلس الإدارة بأن عمليات إدارة المخاطر تُدير المخاطر بفعالية وفى حدود المستوى المقبول للمخاطر" .(IIA,2019)

وقد قام معهد المراجعين الداخليين بتعريف إدارة المخاطر المؤسسية ERM (Enterprise Risk Management على النحو التالي " مجموعة من العمليات المهيكلة والمتسقة والمستمرة والتي تغطي كافة عناصر الهيكل التنظيمي بالوحدة ، وذلك لتحديد وتقييم المخاطر والتهديدات التي قد تهدد تلك الوحدة ، وصياغة الكيفية التي يتم من خلالها الاستجابة لتلك التهديدات ،

والإقرار عنها ، تلك التهديدات التي قد تعوق استغلال الفرص المتاحة ، وتحد من قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها " (IIA: Instiute of Internal Auditors, 2009)

وتعد كل من المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر عنصران من العناصر الخمس الرئيسة المكونة للرقابة الداخلية ، والمشتملة على خمسة مكونات رئيسية وتتحدد في : البيئة الرقابية ، وتقييم المخاطر ، والأنشطة الرقابية ، والمعلومات والإتصالات ، وأنشطة المتابعة والتقويم (COSO, 1994). وتعد العلاقة بين تلك المكونات الخمسة علاقة تداخلية. ومع ملاحظة أن المراجعة الداخلية تتولى وبصورة أساسية تنفيذ أنشطة ومهام المتابعة والتقييم والتقويم ، والمكونات الخمسة السابقة تعمل مع بعضها البعض بصورة تكاملية ،وبخاصة كل من تقييم المخاطر وأنشطة المتابعة والتقييم والتقويم (Mashal,2012) ،

تُعد المخاطر من أهم التحديات التى تواجه المنشآت وتهدد إمكانية تحقيقها لأهدافها والتى يجب التصدى لها وإدارتها ، وينشأ الخطر من احتمال حدوث ظروف وأحداث غير متوقعة ينتج عنها خسارة ، ويستخدم مفهوم الخطر للتعبير عن حالة عدم التأكد المصاحبة للأحداث والنتائج حسن (٢٠١٣) ، وقد عرفت لجنة "COSO" الخطر بأنه : عبارة عن احتمال حدوث أحداث معينة يكون لها تأثير سلبى على تحقيق أهداف المنشأة ، ويتم قياس الخطر بالنتائج المتوقعة والمترتبة على احتمال حدوثة(COSO,2004).

كما أصدرت لجنة COSO فى عام ٢٠٠٤ م إطاراً متكاملاً لإدارة المخاطر بالمنشأة يشمل تقدير المخاطر ، وتقييمها ، ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتحقيق رقابة متكاملة على تلك المخاطر ، وقد عرفت اللجنة إدارة المخاطر بأنها "عملية منظمة ومستمرة يقوم بها مجلس إدارة المنشأة ،والإدارة ،والموظفون الآخرون ، لتطبيق استراتيجيات تم وضعها لكى تحدد الأحداث المحتملة التى تؤثر على أهداف المنشأة ، وأن المخاطريتم إدارتها لتصبح فى المستوى المقبول وكذلك توفير تأكيد معقول بإمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها".

كما أشار معيار المراجعة الداخلية رقم (٢١٢٠) المتعلق بـ: " إدارة المخاطر " الصادر عن "IIA" إلى أنه يجب أن تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم الفعالية والمساهمة فى تحسين عمليات إدارة المخاطر ، وذلك لتحديد عم إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا. وقد تم صياغة ذلك في التساؤل التالي: إلى أي مدى تتفق الأهداف التنظيمية مع رسالة الوحدة ، وما هي

التهديدات التي تهدد تحقيق تلك الأهداف؟ ، وكذلك إلى أي مدى نجحت الوحدة في تصميم نظام متكامل لإدارة تلك المخاطر ".

وقد سارت العديد من الرؤى البحثية في اتجاه دعم ما ورد من مبادىء عامة وخطوط عريضة لإدارة المخاطر والمقترحة سواء من خلال لجنة COSO أو الإصدارات المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين ، وأكدت على الدور الاستشاري المحوري الذي يمكن القيام به من خلال آليات المراجعة الداخلية ، ومن تلك الجهود البحثية على سبيل المثال وليس الحصر (شحاتة ، ٢٠١٣ ؛ أبو اليسر ، ٢٠١٩) ، إذ يمكن من خلال تلك الجهود تحديد الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في النقاط الرئيسية التالية:

أ. تقديم النصح الكافي للإدارة في مجال تحديد المخاطر وتصنيفها وتقدير الآثار المترتبة على تحققها.

ب. توفير الآليات التقييمية اللازمة لتقدير مستوى كفاءة وفعالية آليات الحد من المخاطر في مواجهة مختلف التهديدات التي قد تعوق قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها سواء الأهداف التشغيلية أو الأهداف الاستراتيجية.

جـ. دعم دورة التقارير عن إدارة المخاطر ، وتيسير عملية نقل المعلومات بين مختلف مكونات الهيكل التنظيمي للوحدة ، وبالشكل الذي يؤدي إلى توفير عنصر التزامنية.

وقد تناولت العديد من الجهود البحثية دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وذلك في إطار العديد من الأبعاد. حيث اعتمد بعضها على الإطار المفاهيمي العام المحدد من خلال لجنة COSO ، وخرج البعض الأخر عن هذا الإطار العام بصورة أو بأخرى ، وتفصيلات بعضاً من تلك الجهود البحثية على النحو التالي.

تناولت دراسة (Matyjewicez & Aracangelo (2004 المراجعة الداخلية القائمة على منهج إدارة المخاطر ، وحددت الدراسة الدور الفاعل للمراجعة الداخلية في ثلاث مجالات رئيسية ذات صلة بالمخاطر ، وتحددت تلك الأبعاد في: تصميم عمليات إدارة المخاطر وكيفية عملها ، وإدارة المخاطر الرئيسية وفعالية أدوات الرقابة والاستجابات لهذه المخاطر ، ومصداقية وملائمة التقارير وتصنيف المخاطر، وبتلك الكيفية فإن المراجعة الداخلية قد تقوم بدور فعال في مرحلة التنبؤ بالمخاطر وذلك من خلال المشاركة في تصميم نظم الإنذار المبكر ، وكذلك الحد من الأثار المترتبة على تحقق تلك المخاطر.

كما أكدت ذات الدراسة على أن إدارة المخاطر هى مكون أساسى للحوكمة المؤسسية ، وأن الإدارة هى المسئولة عن تكوين وتشغيل إطار إدارة المخاطر ، ويتمثل الدور الرئيسى للمراجعة الداخلية فى علاقتها مع الإدارة الشاملة للمخاطر فى تقديم التأكيد إلى الإدارة ومجلس الإدارة عن فعالية إدارة المخاطر.

وقد أضافت دراسة Gramling & Myres (2006) بُعداً جديداً لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وذلك من خلال التأكيد على دور آليات تلك المراجعة في تقييم دقة التقارير المقدمة عن الإدارة الشاملة للمخاطر ، وتقديم توصيات مستقلة تضيف قيمة للمنظمة بالاعتماد على مدخل الإدارة الشاملة ، كما توصلت إلى أن المراجعة الداخلية يمكن أن تضيف قيمة لعملية إدارة المخاطر بآليتين ، حيث تتحدد الآلية الأولى منهما في إمكانية قيام المراجعين الداخليين بتقديم التأكيد إلى لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية بأن عملية إدارة المخاطر تتم بفعالية وكفاءة وطبقاً للمدخل المحدد ، بينما تتحدد الآلية الثانية في إمكانية اعتماد المراجعين الداخليين على مخرجات عملية إدارة المخاطر ، وذلك لتطوير خطة المراجعة وتحديد المخاطر العالية والمتوسطة والمنخفضة.

وفي إطار نفس السياق تناولت دراسة الجندى(٢٠٠٨) تفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر ، وهدفت الدراسة بصورة أساسية إلى محاولة وضع آليات لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر ، والتى تعتبر أحد المحاور المستحدثة للمراجعة الداخلية فى ظل المستجدات البيئية ، وذلك في إطار تحديد المتطلبات اللازمة لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة تلك المخاطر ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر عنصراً أساسياً لتفعيل وتحسين تطبيق حوكمة الشركات وتحسين الأداء الرقابى وتقويم تطبيق إجراءات الحوكمة ، وكذلك صياغة آلية لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر ، وقد اعتمدت هذه الآلية على عدة محاور ، والتي يأتي في مقدمتها: تحديد المخاطر ذات الصلة بالأجلين القصير والطويل ، وتصنيف تلك المخاطر بحسب كونها مخاطر تشغيلية أم مخاطر مالية ، ونوعية تلك المخاطر بحسب كونها مخاطر منتظمة تصيب السوق ككل أم مخاطر غير منتظمة قد تصيب الوحدة بصورة منفردة ، وكذلك قيام المراجعة الداخلية بتوفير الآليات اللازمة لقياس وتقييم فعالية نظم الإنذار المبكر والمصممة للحد من تلك المخاطر.

وفي إطار تنظيري قام معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2009) بتحديد المكونات الرئيسية لإدارة المخاطر من المنظور الموسع ، ودور المراجعة الداخلية في إدارة تلك المخاطر ، حيث تم تحديد تلك المكونات في: التحديد الدقيق لأهداف الوحدة ، وتحديد مستوى قدرة الوحدة على مواجهة المخاطر التي قد تهدد تحقيق تلك الأهداف ، وتوفير بيئة داخلية ملاءمة قادرة على مواجهة المخاطر ، وتحديد التهديدات المحتملة والتي قد تحد من قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها ، وتقييم التهديدات والمخاطر وتقدير احتمالات تحققها ، وتصميم نظم الإنذار المبكر القادرة على التنبؤ بتلك المخاطر ، وتحديد آليات مواجهة تلك المخاطر ، والإقرار عن تلك المخاطر ، ومراقبة وتنسيق كافة المهام والأنشطة ذات الصلة بإدارة المخاطر. إذ أكد المعهد على حيوية الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في كافة المراحل سابقة التحديد ، وذلك من خلال أنشطة التقييم والمتابعة المستمرة التي تقوم بها المراجعة الداخلية ، ومع التأكيد على فعالية هذا الدور في مجال الإقرار وتقديم تقارير المتابعة الدورية والمنتظمة والتي من شأنها الوفاء بالمدخلات اللازمة لتشغيل وإدارة نظم الإنذار المبكر داخل الوحدة.

كما تناولت دراسة Zwaan et al (2011) دراسة أثر مشاركة المراجعين الداخليين فى إدارة المخاطر فى المنظمات الآسترالية بإستخدام نموذج ERM (Enterprise Risk Management) ، وقد تعرضت الدراسة لبُعد جديد من أبعاد دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ، وذلك من خلال تناول الدور الحيوي لآليات المراجعة الداخلية في دعم فعالية لجنة المراجعة ، وذلك من خلال توفير تقارير رقابية منتظمة للجنة المراجعة عن كافة صور المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة ، واقتراح الآليات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر والحد من آثارها في حالة تحققها ، ومع التركيز على ضرورة توافر هيكل تنظيمي يتمتع بالمرونة والسرعة الكافية في نقل المعلومات من المراجعين الداخليين إلى أعضاء لجنة المراجعة ، حيث أن تلك المرونة تكفل قدر كبير من الفعالية في مجال إدارة المخاطر.

تناولت دراسة Mashal (2012) دراسة وتحليل العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية وإدارة وتقييم المخاطر وذلك في ظل الإطار المفاهيمي المحدد من خلال لجنة COSO ، وأوضحت الدراسة أن أنشطة ومهام وآليات المراجعة الداخلية تقوم بدور حيوي في مجال إدارة المخاطر وذلك في كافة مراحل وخطوات تلك الإدارة ، وذلك بدءً من مرحلة تحديد المخاطر وتصنيفها ، وتصميم

نظم الإنذار المبكر ، والاشتراك في تصميم آليات تقييم ومتابعة تلك الأنظمة ، وكذلك صياغة الآثار المترتبة على تحقق تلك المخاطر.

وفي سياق مختلف تناولت دراسة رمضان (٢٠١٦) مدى فعالية دور المراجعة الداخلية فى تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (Committee Of Sponsoring Organization) ، وذلك بالتطبيق على الوحدات الحكومية ، في إطار تناول دور المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر التي قد تواجه تلك الوحدات ، وذلك من خلال تناول المحاور الرئيسية التالية: البيئة الداخلية ، ووضع الأهداف ، وتحديد الحدث ، وتقييم المخاطر ، والإستجابة للمخاطر ، وأنشطة الرقابة ، وأوضحت الدراسة ذلك الدور الحيوي الذي من الممكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في فحص وتدقيق التقنيات المستخدمة في مجال تحديد المخاطر ، والتهديدات ذات الصلة بتلك المخاطر ، بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومى ، وتوصى الدراسة بضرورة تفعيل مفهوم كلاً من المراجعة الداخلية إدارة المخاطر فى القطاعات الحكومية.

بينما تناولت دراسة Stojanovic and Andric (2016) دور المراجعة الداخلية في دعم إدارة المخاطر وذلك من خلال الدور التوكيدي الذي تقوم به المراجعة الداخلية ، وذلك في إطار دورها في تقديم الخدمات الاستشارية المتنوعة ، والمعتمدة في الأساس على دورها في المتابعة الدورية المنتظمة لكافة العمليات والأنشطة داخل الوحدة ، وقد ركزت الدراسة بصورة أساسية على ضرورة توافر قنوات اتصال مرنة بين كافة مكونات الهيكل التنظيمي ، وبالقدر الذي يسمح بإنسياب المعلومات من قسم المراجعة الداخلية إلى الجهة التي تتولى إدارة المخاطر ، كما أكدت الدراسة على ضرورة توافر المهارات المهنية المتقدمة سواء على مستوى إدارة المخاطر أو على مستوى القائمين على إدارة منظومة المراجعة الداخلية.

وتناولا كل من Wadesango and Mhaka (2017) تأثير العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر على جودة التقارير المالية ، وذلك بالتطبيق على عينة من الجامعات الحكومية في زيمبابوي ، وذلك في إطار ميداني ، وتوصلت الدراسة إلى تواجد علاقة قوية بين آليات المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر ، حيث أن تفعيل تلك الآليات على نحو جيد يمكن من تصميم نظم جيدة لإدارة الأزمات في الجامعات الحكومية ، وأن تزايد تلك العلاقة من شأنه دعم جودة التقارير المالية ، وألقت الدراسة الضوء على الدور المحوري الذي تقوم به آليات الحوكمة سواء في مجال دعم العلاقة أو مجال دعم جودة التقارير المالية.

ويلخص الجدول رقم (٢) المحاور الرئيسية لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ، وذلك في ضوء الجهود البحثية السابق استقراءها.

جدول رقم (٢) دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

المحاور الرئيسية لإدارة المخاطر	الدور	التوثيق العلمي
تصميم نظم إدارة المخاطر	تقوم المراجعة الداخلية بتوفير المدخلات الأساسية اللازمة لتصميم نظام لإدارة المخاطر وذلك من خلال التحديد الدقيق للمخاطر وبخاصة المخاطر التشغيلية والمخاطر المالية ، وكذلك توفير المدخلات اللازمة لتقييم مدى قدرة الوحدة على الاستمرار.	Mashal ,(2012). Matyjewicez & Aracangelo , (2004). رمضان (٢٠١٦).
تصنيف المخاطر	تقوم المراجعة الداخلية بتوفير المدخلات اللازمة لتصنيف المخاطر وبغض النظر عن المعيار المستخدم في هذا التصنيف ، حيث تمكن آليات المراجعة الداخلية من الوفاء بمتطلبات تصنيف المخاطر وبحسب تصنيفها الأكثر شيوعاً إلى المخاطر التشغيلية ، والمخاطر المالية ، والمخاطر البيئية ، والمخاطر الاستراتيجية.	Stojanovic and Andric (2016) Wadesango and Mhaka (2017) الجندي (٢٠٠٨).
إدارة المخاطر	تقوم المراجعة الداخلية بتوفير بعضاً من المقومات الأساسية اللازمة لإدارة المخاطر وبخاصة في مجال الحوكمة المؤسسية ، وتحسين البيئة الرقابية والآداء الرقابي في الوحدات.	(IIA, 2009). Zawaan et al. (2011). Mashal (2012)
التقرير عن المخاطر	تقوم المراجعة الداخلية بتوفير المدخلات اللازمة للتقرير عن المخاطر سواء في مرحلة التنبؤ وتقدير تلك المخاطر ، أو مرحلة التغذية المرتدة ذات الصلة بتنفيذ آليات مواجهة والحد من المخاطر.	COSO (2004) Gramling and Myers (2006).

المصدر: من إعداد الباحث.

٤/٢/١: القسم الرابع: علاقة آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية مع إلقاء الضوء على دور آليات الحد من المخاطر :-

يتناول هذا القسم من البحث دراسة وتحليل دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية ، ومع إلقاء الضوء على الدور الوسيط الذي يمكن أن تقوم به آليات الحد من المخاطر في دعم تلك العلاقة ، وذلك في ظل منهجية استقرائية تستند على التحليل والربط والاستنتاج ، وذلك لاشتقاق فروض البحث الرئيسية ، وقد تم تقسيم الجهود البحثية ذات الصلة إلى ثلاثة أقسام ، وقد اشتمل القسم الأول منها العلاقة بين آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية ، بينما يشتمل القسم

الثاني على العلاقة بين آليات الحد من المخاطر وجودة المراجعة الداخلية ، بينما يشتمل القسم الثالث على علاقة آليات الحوكمة وآليات الحد من المخاطر ، وتفصيلات تلك الأقسام الثلاثة على النحو التالي تفصيله.

١/٤/٢/١: الجهود البحثية ذات الصلة بعلاقة آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية:

يتناول هذا القسم الفرعي من البحث الجهود البحثية ذات الصلة بعلاقة آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية ، حيث اعتبرت بعض الدراسات آليات الحوكمة متغير مستقل وجودة المراجعة الداخلية متغير تابع ، بينما سارت بعض الدراسات في الاتجاه العكسي ، وذلك باعتبار جودة المراجعة الداخلية متغيراً مستقلاً وآليات الحوكمة متغير تابع ، وتفصيلات تلك الجهود البحثية على النحو التالي تفصيله ، وذلك في ظل تسلسل تاريخي من الأقدم إلى الأحدث ، وذلك بحسب تاريخ النشر.

تناولت دراسة بلفقية ، وباشيخ (٢٠١٤) العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية ، وذلك للتعرف على أهم العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية ومدى إنعكاسها على تحسين حوكمة الشركات ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية من أهمها الكفاءة والتى يمكن التعبير عنها بمصطلح الكفاءة المهنية للمراجع الداخلى ، وهى من أهم العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية ، ويليها عامل الموضوعية أو ما يسمى الاستقلالية ، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين أعضاء لجنة المراجعة فى الشركات المساهمة السعودية والمراجعين الخارجيين حول أهم العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية ، والمؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات ، وتوصى الدراسة بضرورة إضافة منهج دراسى مستقل للمراجعة الداخلية بصورتها الحديثة فى الجامعات السعودية ، وذلك لتأهيل الكوادر بما يتوافق مع متطلبات سوق العمل ، وضرورة عقد المؤتمرات والندوات واللقاءات المهنية فى مجال المراجعة الداخلية والسعى فى رفع مستوى الوعى لدى الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية.

وقد تناولت دراسة على ، و زيدان (٢٠١٤) تحديد العلاقة بين أساليب حوكمة تكنولوجيا المعلومات بالقيمة المضافة للمنشأة ، وإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات وذلك من خلال دراسة ميدانية على بعض الشركات المقيدة فى سوق المال السعودى ، وتوصلت الدراسة إلى أن

المراجعين الداخليين لهما دوراً مهماً فى تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية ، ومراقبة بيئة الأعمال للتغيرات التى سوف تؤثر على منشأتهم ، وذلك من خلال إستخدام المراجعة الداخلية على أساس المخاطر ، وأيضاً فى ظل المخاطر التى تواجة المنشأة فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات ، وقد توصلت أيضاً إلى أن الحوكمة الاستراتيجية للشركات تسمح للمنشأة بإدارة أعمالها على الوجه الأمثل وبطريقة تمكنها من تحقيق أهدافها ، كما توصلت إلى أن حوكمة تكنولوجيا المعلومات تُعد جزء فرعى من حوكمة الشركات ، كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد مجموعة من المخاطر التى قد تواجه تطبيق تكنولوجيا نظم المعلومات حيث أن التعامل بنظم تكنولوجيا المعلومات يتضمن قدراً كبيراً من المخاطرة ، وتوصى الدراسة بزيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات وإدارة المعرفة وإنشاء شركات تتسم بالمرونة ، والقدرة على التكيف ، وضرورة توافر برامج مناسبة للمراجعة الداخلية تتضمن سياسات ، وأدلة ، واجراءات ، و إشراف صائب فى ظل تكنولوجيا المراجعة الداخلية ، وضرورة التنسيق بين أعمال إدارة المراجعة الداخلية وإدارة تكنولوجيا المعلومات بالمنشأة ، متضمناً ذلك خطط ، واجراءات ، وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة على بيئة تكنولوجيا المعلومات ، والذى ينعكس على جودة وفعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية.

وفى نفس السياق تناولت دراسة رزق (٢٠١٥) تحديد طبيعة العلاقة بين كل من متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية وذلك بالتطبيق على قطاع شركات الأسمنت فى بيئة الأعمال الليبية ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود ارتباط معنوى إيجابى بين متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات ومقومات جودة المراجعة الداخلية ، والمتمثلة فى الكفاءة المهنية ، والموضوعية ، طبيعة عمل المراجعة الداخلية ، كما يوجد تأثير معنوى للمراجعة الخارجية كمتغير مستقل على جودة المراجعة الداخلية ، بينما لا يوجد تأثير معنوى لكل من لجنة المراجعة ، ومجلس الإدارة ، كتغيرات مستقلة على جودة المراجعة الداخلية ، كما توصى الدراسة بضرورة إعادة تأهيل المراجعين الداخليين لمواجهة التحديات العلمية والعملية فى بيئة حوكمة الشركات ، وتوفير الحماية اللازمة لهم لضمان ودعم استقلاليتهم ، وأن زيادة فعالية حوكمة الشركات تتطلب زيادة الوعى بوظيفة المراجعة الداخلية .

وتناولت دراسة محمد (٢٠١٧) معرفة دور المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة المصرفية ، وأثرها على جودة الأرباح ، وكذلك التعرف على بيان دور نظام الضبط الداخلى فى حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من أى اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال ، وذلك من خلال دراسة ميدانية

على بنك فيصل الإسلامى ، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطى فى تحديد محاور الدراسة ، والمنهج التحليلى لتحليل الدراسات السابقة ، والمنهج الاستقرائى لاختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج الوصفى ، وتوصلت الدراسة إلى مساهمة المراجعة الداخلية فى قياس درجة الكفاءة التى يتم بها تنفيذ الوظائف ، وكذلك تؤثر المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة المصرفية على تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبة والتقارير المالية ، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر عن الواقع ، وكذلك تساهم الحوكمة المصرفية الجيدة على توفير درجة من الثقة الازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدى إلى مكافحة الفساد وخفض تكلفة رأس المال ، وتجنب مصادر تمويل أكثر ، كما يساعد نظام الضبط الداخلى فى حماية أصول المنشأة ، وتوصى الدراسة بزيادة الأهتمام بالحوكمة المصرفية لتحقيق الجودة والتميز فى الأداء ويجب التركيز على القوائم المالية لتقييم الأداء بشكل مستمر، وتوقع الأرباح المستقبلية ، وضرورة عقد ورش عمل ، ومحاضرات فى مجال الحوكمة المرفية ومدى تأثيرها على جودة الأرباح ومن ثم تأيرها على جودة المراجعة الداخلية.

وعلى نفس المنوال تناولت دراسة عبد الدايم (٢٠١٧) دراسة العلاقة بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات للتعرف على أهم هذة العوامل والوصول إلى نموذج جودة المراجعة الداخلية متعدد الأبعاد ، وذلك من خلال دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ايجابية بين مدخلات المراجعة الداخلية والمتمثلة فى الكفاءة ، والموضوعية ، وجودة أداء عمل المراجع الداخلى ، وبين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، مما يعنى أن زيادة كفاءة المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمى ، وزيادة الخبرة المهنية ، وزيادة التدريب والتأهيل يؤدى إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، كما أن موضوعية المراجعين الداخليين والتى تتحقق من خلال رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العليا ، وكذلك تعيين المراجعين الداخليين ، أو تحديد المكافآت ، أو الترقيات ، أو الأستغناء عنهم يكون بمعرفة لجنة المراجعة ويُعد ذلك عاملاً مهماً لضمان استقلالية وحيادية المراجعين الداخليين عند أدائهم لمهام المراجعة الداخلية مما ينعكس ذلك ايجابياً على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن أداء مهام المراجعة الداخلية ينعكس ايجابياً على جودة المراجعة الداخلية ، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ايجابية بين عمليات المراجعة الداخلية والمتمثلة فى نطاق عملية المراجعة ، ومنهجيتها ، والألتزام بالخطة الموضوعة وبين جودة المراجعة

الداخلية مما أدى إلى توافر علاقة طردية ايجابية بين جودة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات ، كما توصى الدراسة بضرورة الأهتمام بدراسة مدى تأثير نطاق وظيفة اعتماد المراجع الخارجى على وظيفة المراجعة الداخلية مما يؤثر على مخاطر التقاضى ، ودراسة مدى تأثير كفاءة المراجعة الداخلية وخطوط تقرير المراجعة الداخلية على القضاه والمحلفين لتحديد مدى إلتزام المراجع الخارجى.

وقد تناولت دراسة حسن (٢٠١٨) دور المراجعة الداخلية فى تحسين أداء حوكمة الشركات وذلك بالتطبيق على قطاع المصارف فى بيئة الأعمال المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أهم العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية وتحسين أداء حوكمة الشركات والتى من أهمها كفاءة المراجعين الدخليين ، وموضوعية واسنقلالية المراجعين الداخليين ، وأداء عمل المراجعين الداخليين ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية ايجابية بين جودة المراجعة الداخلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية ؛ إذ أن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم مكونات عناصر تطبيق حوكمة الشركات ، كما توصلت أيضاً إلى أن إدارة المخاطر تعتبر من أهم ركائز الحوكمة فى البنوك من خلال القيام بطمأنة الأطراف ذات العلاقة بأن المخاطر المرتبطة بالإستثمارات يتم السيطرة عليها ، ومتابعتها قبل حدوثها ، وأن الإدارة تقوم بالتصدى لها بشكل مهنى ومنظم ، كما أن هناك دور جديد وهام للمراجع الداخلى يتعلق بإدارة المخاطر ، وذلك من خلال قيامة بفحص ومراقبة كل من المخاطر الداخلية والخارجية والتى من الممكن أن تؤثر على أعمال البنوك ، وتوصى الدراسة بضرورة العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى الأطراف ذات العلاقة بالبنوك بشكل أوسع من خلال إصدار النشرات بالتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم ، وآليات التنفيذ ، والمتابعة ، والكشف عن المخالفات ومواطن الضعف والقصور فى مراحل العمليات والأداء داخل البنك ، وضرورة تنظيم المؤسسات المصرفية لدورات تدريبية للمراجعين الداخليين فى أساليب إدارة المخاطر المصرفية وكيفية مواجهتها وتقييمها .

وعلى نفس السياق السابق تناولت دراسة على (٢٠٢١) التعرف على آليات حوكمة الشركات ودورها فى تضيق فجوة التوقعات بالمراجعة ، من خلال دراسة ميدانية على عينة المراجعة فى جمهورية مصر العربية ، بإستخدام أسلوب الاستبانه لجمع البيانات ، وتم توزيعها على ثلاث فئات هم الأكاديميون ، والمراجعون الخارجيون ، والمستثمرون ، وقد توصلت الدراسة إلى آليات حوكمة الشركات المقترحة للتضيق فجوة المراجعة وتتمثل هدة الآليات فيما يلى : قوة

إدارة المراجعة الداخلية داخل المنشأة ، ومدى إلتزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية ، وقوة استقلال لجنة المراجعة ، وفعالية نظام التقارير على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات ، ووضوح السلطات والمسئوليات بالهيكل التنظيمى فى المنشأة ، وتوصى الدراسة بتدعيم استقلال وحيادية المراجع الخارجى فى ممارسة المهنة ، وتدعيم دور المنظمات المهنية فى المجتمع المهنى وبيئة المراجعة ، ودراسة توقعات مستخدمى القوائم المالية وتلبية التوقعات المقبولة منها ، وتحسين وسائل التوعية بمهنة المراجعة وأهدافها والتوعية بمسئوليات وواجبات المراجع الخارجى.

كما تناولت دراسة الغريب(٢٠٢٢) تحديد مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة وآلياتها فى الجهات والهيئات الحكومية الكويتية ، والتعرف على المقومات اللازمة لتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة والكشف عن طبيعة ومحددات أنشطة المراجعة الداخلية من خلال دراسة ميدانية على الجهات الحكومية الكويتية ، وتوصلت الدراسة إلى أن تفعيل حوكمة جهاز المراقبين الماليين من أهم العناصر المؤثرة على تحسين أنشطة المراجعة الداخلية بدولة الكويت ، ويتوافر عوامل أخرى ، ومنها مساهمة جهاز المراقبين الماليين فى تدعيم عملية الرقابة المالية بالجهات الحكومية ، وكذلك توافر المقومات الآساسية بجاز المراقبين الماليين لتصنيف مبادئ وآليات الحوكمة ، وتوصى الدراسة بضرورة سد الثغرات القانونية التى من خلالها يقوم المراقب المالى بالإخلال بسير العمل ،وكذلك وضوح الدور والشفافية لآنشطة المراجعة ، واعداد برامج تدريبية متخصصة ومتعمقة لرفع كفاءة المراقب المالى.

من خلال الجهود البحثية السابق عرضها ، يلخص الجدول رقم (٣) تأثير آليات الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية:

جدول رقم (٣) دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية

آليات الحوكمة	دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية	التأصيل العلمي
الرقابة الداخلية	تعد فعالية نظام الرقابة الداخلية أساساً لتوفير ضمانات معقولة على كفاءة وفعالية كافة المهام والأنشطة والعمليات وبالشكل الذي يوفر دعماً للمراجعة الداخلية.	(على ، ٢٠٢١)
لجنة المراجعة	تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتقديم الدعم الكافي للمراجعة الداخلية من خلال دورها المحوري في مجال المتابعة والإشراف والتقييم لأداء المراجعة الداخلية وذلك من واقع مستوى استقلاليتها المتقدم ،.	(عبد الدايم ،٢٠١٧) (على ، ٢٠٢١)

آليات الحوكمة	دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية	التأصيل العلمي
مجلس الإدارة	يقدم مجلس الإدارة الدور المحوري في مجال دعم المراجعة الداخلية من خلال دوره الأصيل في تحديد الأهداف وصياغة الخطط الإستراتيجية والسياسات والآليات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.	(محمد ، ٢٠١٧) (حسن ، ٢٠١٨)
الإفصاح والشفافية	يقدم الإفصاح والشفافية الكثير من صور الدعم للمراجعة الداخلية من خلال وضوح قنوات الاتصال بين مختلف مكونات الهيكل التنظيمي وكذلك شفافية المحتوى الإعلامي الذي تقوم بنقله تلك القنوات.	(على ، ٢٠٢١) (الغريب ، ٢٠٢٢)
تحفيز التنفيذيين	تقدم تلك الآلية دعماً ملحوظاً للمراجعة الداخلية وذلك من خلال الفصل الموضوعي بين الملاك و المديرين التنفيذيين والحد من كافة صور السلوكيات الانتهازية من قبل المديرين.	(حسن ،٢٠١٨)
الإدارة العليا	تقدم الإدارة العليا التأكيدات الكافية بشأن سلامة الخطط الإستراتيجية ومدى قدرة المنشأة على تنفيذ تلك الخطط ، وبالشكل الذي يوفر بيئة رقابية ملاءمة تستند عليها كافة أنشطة ومهام المراجعة الداخلية.	(عبد الدايم ، ٢٠١٧)
المراجعة الخارجية	تقوم المراجعة الخارجية بدور محوري في مجال دعم المراجعة الداخلية وذلك لكونها تصديقاً على التقارير المالية بالمنشأة ، كما تعمل على تدعيم استقلالية المراجعين الداخليين ، وبالشكل الذي يوفر تأكيدات على مدى فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية.	(رزق ، ٢٠١٥) (الغريب ، ٢٠٢٢)

المصدر : من إعداد الباحث.

ومن خلال التوجه العام للجهود البحثية السابقة يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي الأول من فروض هذا البحث ، وذلك وفق الصياغة الاستقرائية التالية:

" تتواجد علاقة تأثير لآليات الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية "

ويتم صياغة هذا الفرض وفق الصورة الاستنباطية التالية:

" تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية. تطبيقاً على قطاع شركات الإتصالات المصرية."

٢/٤/٢/١: الجهود البحثية ذات الصلة بعلاقة آليات الحد من المخاطر وجودة المراجعة الداخلية:-

يتناول هذا القسم من الجهود البحثية الدراسات ذات الصلة بدور آليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في إطار استقرائي وفق تسلسل زمني من الأقدم إلى الأحدث ، وتفصيلات تلك الجهود البحثية على النحو التالي.

تناولت دراسة الوردانى (٢٠١٤) بيان أثر تطبيق المراجعة الداخلية على أساس المخاطر على تحسين جودة المراجعة الداخلية من خلال دراسة ميدانية ، فى بيئة الأعمال المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية نشاطاً مُضيف للقيمة ، يساعد المنظمة فى تحقيق أهدافها من خلال قيامها بتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر ، والرقابة عليها ، وحوكمة الشركات ، كما توصلت إلى أن هناك اختلاف واضح بين المدخل التقليدى للمراجعة الداخلية وبين مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر ، والذى يركز على إضافة قيمة للعميل فى جميع المجالات التى يطلبها مع التركيز على غدارة المخاطر ، كما توصى الدراسة بضرورة إدراك المراجعين الداخليين أهمية دورهم فى إدارة المخاطر ، وما يتطلب ذلك الأمر التفاعل بينهم وبين أطراف حوكمة الشركات من المراجعين الخارجيين ، ولجنة المراجعة ، والإدارة العليا.

تناولت دراسة Halil et al. (2014) توضيح تأثير مخاطر الأعمال على اختيار المراجع لإجراءات المراجعة وتوصلت الدراسة إلى أن النهج الذى يركز عليه المراجع الداخلى فى فهم وتقييم مخاطر الأعمال ، يوفر أفضل الوسائل التى من خلالها يمكن المراجع الداخلى من التعرف على المخاطر بأنواعها المختلفة مثل مخاطر الاحتيال الإدارى ، وفشل الأعمال التجارية ، وبالتالى تقليل المساحة لأى سلوك غير فعال من قبل المراجعين الداخليين .

وقد تناولت دراسة غالى وآخرون (٢٠١٦) دراسة أثر انعكاسات الدور الحديث للمراجعة الداخلية بهدف تعزيز مراحل إدارة المخاطر بمنشآت الأعمال المصرية ، والتعرف على مدى أهمية إدارة المخاطر فى منشآت الأعمال وعلاقتها بالمراجعة الداخلية ، وذلك من خلال دراسة ميدانية ، فى بيئة الأعمال المصرية بإستخدام قائمة الأستبيان ، موزعة على كل من المراجعين الداخليين ، والمديرين الماليين ، ومراقبى الحسابات ، واعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة للدراسة ، وكذلك الجمع بين كلاً من المنهجين الاستقرائى ، والاستنباطى لاختبارالفروض ، وتحليل البيانات وتفسير النتائج ، وتوصلت الدراسة إلى المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية الذى

يركز على الأنشطة التى تقوم بها المراجعة الداخلية ، كما أن المراجعة الداخلية دوراً هاماً وفعالاً فى تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية ، وتقييم عملية إدارة المخاطر ، وكذلك تقييم وتحسين فعالية منظومة الحوكمة ، كما توصلت الدراسة إلى أن تقرير المراجع الداخلى عن المخاطر يزيد من ثقة المستثمرين فى مصداقية التقارير المالية للمنشأة ، حيث يقدم لهم معلومات عن المخاطر المختلفة التى تواجهها أو التى من المحتمل أن تواجهها المنشأة ، وكيف يتم إدارتها ، وتوصى الدراسة بضرورة إعطاء إدارة المراجعة الداخلية كافة مقومات الرقابة والتقويم المرتكزين على قاعدة مناسبة من الاستقلالية والحيادية اللازمين لمساعدة منشآت الأعمال فى مواجهه المخاطر التى تحيط بها ونشر الوعى بين القائمين على إدارة المنشآت المصرية والعاملين بها.

وعلى نفس المنوال تناولت دراسة عبد الغفار (٢٠١٨) محاولة وضع إطار متكامل لتفعيل إستخدام مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وفق إطار COSO بحيث يعمل هذا الإطار على تحسين فعالية أداء الإدارة الشاملة للمخاطر من خلال قيامها بمسئولياتها عن تحديد وتقييم المخاطر والإستجابة لها لكى يتم إدارتها ، والتخفيف من حدة آثارها ، حتى تصبح فى حدود المستويات المقبولة ، ولتحقيق ذلك يتم من خلال قياس وتحديد مستوى جودة عملية المراجعة فى الشركات المساهمة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً فى إدارة المخاطر المختلفة التى تواجهها المنشآت على اختلاف أنواعها ، وذلك من خلال قيامها بتقديم الخدمات الاستشارية ، والاقتراحات لإدارة المنشأة من أجل رسم السياسة العامة للإدارة الشاملة للمخاطر ، والتأكد من أن السياسة العامة لإدرة المخاطر والتى تنتهجها المنشأة تسير فى نسق الأنظمة ، والإجراءات الواردة فى سياق هذة السياسة ثم تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة رصد ، والتعرف على المخاطر التى يمكن أن تتعرض لها المنشأة ، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها ، وتوصى الدراسة بضرورة قيام منشآت الأعمال المصرية بالإرتقاء بالوضع التنظيمى للمراجعة الداخلية ، وتطوير المدخل التقليدى لها ، وتبنى رؤية شاملة للمخاطر من خلال تفعيل دور المراجعة الداخلية فى المنشآت المصرية والعمل وفق إطار COSO ، لما لها من دور كبير وأثر ايجابى فى إضافة قيمة للمنشأة ، وتحسين فعالية العمليات ، وتحقيق الأهداف بما ينعكس على تعزيز جودة المراجعة الداخلية .

وعلى نفس السياق السابق تناولت دراسة محمد (٢٠١٩) تفعيل دور المراجعة الداخلية فى تحليل مستويات إدارة المخاطر وإنعكاس ذلك على أداء المنظمات المصرية وذلك لخلق قيمة

مضافة وتحسين السمعة التنظيمية ،وذلك بالتطبيق على المنشآت فى بيئة الأعمال المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى ان المراجعة الداخلية لها دور فعال فى مساعدة الإدارة فى التعرف على المخاطر ، وإداراتها مما يحسن من إدارة المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة ، وتوصلت إلى وجود إرتباط قوى بين فعالية المراجعة الداخلية ومستوى نضج إدارة المخاطر ، كما أن للمراجعة دور رئيسى فى مجالات مرتبطة بأنشطة المخاطر : تقديم تاكيد عن عملية إدارة المخاطر ، وتأكيد بأن المخاطر تم تقييمها بشكل سليم ، وتقييم عملية إدارة المخاطر ، وتقييم التقرير عن المخاطر الرئيسية ، وفحص ومراجعة إدارة المخاطر ، وتوصى الدراسة بانة يجب على إدارة المخاطر بالمنشاة إطار محدد لعملياتها ، تحدد فيه الملامح الأساسية لعملية إدارة المخاطر فى مراحلها المختلفة من ناحية ، ويمثل نموذجاً للعلاقة التكاملية بينها وبين المراجعة الداخلية ، كما توصى بضرورة توعية المنظمات بتطوير المدخل التقليدى للمراجعة الداخلية وتبنى رؤية لإدارة المخاطر من خلال الاعتماد على مدخل المراجعة الداخلية الحديث لإدارة المخاطر.

وتناولت دراسة الكندرى وآخرون (٢٠٢٢) دراسة وتحليل أثر مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر على جودة المراجعة ، من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الكويتية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة على أساس المخاطر تساعد فى تقديم تقارير المراجعة الأكثر موثوقية ، ودقة بالمقارنة بالمراجعة التقليدية ، وتوصلت أيضاً إلى أهمية وفاعلية تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر حيث يقوم المراجع بتحديد مستوى المخاطر المقبولة من قبل الشركة أثناء عملية التنفيذ ، كما يقوم بقياس مستوى كفاية رأس المال لدى الشركة خلال تنفيذ عملية المراجعة إلى جانب تأكد المراجع من وجود إجراءات لقياس المخاطر التشغلية أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، وتوصى الدراسة بضرورة العمل على دعم استقلالية المراجع الخارجى ودوره فى كشف حالات الغش والأخطاء ، وضرورة وضع معايير المراجعة الأستراتيجية ، وضرورة وضع الأنظمة والقوانين التى تنظم مهنة المراجعة وتحكم عمل المراجعين الخارجيين فيها.

ويلخص الجدول رقم (٤) دور آليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية.

جدول رقم (٤) دور آليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية

آليات الحد من المخاطر	دور آليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية	التوثيق العلمي
تصميم نظام فعال لإدارة المخاطر.	يوفر تواجد نظام كفء وفعال لإدارة المخاطر في توفير بيئة رقابية جيدة وبالشكل الذي يدعم جودة المراجعة الداخلية.	(الورداني ، ٢٠١٤ ؛ عبد الغفار ، ٢٠١٨)
تحديد وتصنيف المخاطر وتقدير أوزانها النسبية.	يوفر توافر نظام كفء وفعال لإدارة المخاطر إلى التحديد الملائم للمخاطر وتصنيفها وتقدير أوزانها النسبية ، وبالشكل الذي يمكن معه تحديد النقاط الرقابية الجوهرية التي يتم التركيز عليها عند تصميم وتنفيذ آليات المراجعة الداخلية.	(عبد الغفار ، ٢٠١٨ ؛ الكنداري وآخرون ، ٢٠٢٢)
آليات الإنذار المبكر.	يوفر نظام إدارة المخاطر الجيد آليات فعالة في مجال الإنذار المبكر ذات الصلة بمختلف الأزمات ، وسواء المالي منها أو التشغيلي ، وبالشكل الذي يدعم قدرة المراجعة الداخلية على متابعة كافة الأنشطة والمهام والعمليات.	(محمد ، ٢٠١٩ ؛ الكنداري ، ٢٠٢٢)
المحتوى الإعلامي لإدارة المخاطر وقنوات الإتصال.	يوفر نظام إدارة المخاطر الجيد تقارير متنوعة عن كافة صور المخاطر سواء التشغيلية أو المالية وبالقدر الذي يسمح بتطوير آليات المراجعة الداخلية وذلك وفق التغذية المرتدة المترتبة على تلك التقارير.	(غالي وآخرون ، ٢٠١٦ ؛ محمد ، ٢٠١٩)

المصدر: من إعداد الباحث.

ومن خلال التوجه العام لنتائج دراسات هذا القسم يمكن اشتقاق الفرض الثاني من فروض البحث وذلك على النحو التالي:

" تقوم آليات الحد من المخاطر بدور فعال في دعم جودة المراجعة الداخلية "

ويتم صياغة هذا الفرض استنباطياً على النحو التالي:

" تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً على قطاع شركات الإتصالات المصرية. "

٣/٤/٢/١: الجهود البحثية ذات الصلة بدور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر:

يتناول هذا القسم من الجهود البحثية الدراسات التي تناولت دور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر ، وذلك وفق استقراء تاريخي من الأقدم إلى الأحدث ، وتفصيلات ذلك على النحو التالى.

تناولت دراسة Rahman et al. (2013) تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة المخاطر ، من خلال التطبيق على البنوك الإسلامية الماليزية والمصرية ، حيث توصلت الدراسة إلى أن البنوك الإسلامية فى ماليزيا ومصر على أن الكفاءة فى عمليات إدارة المخاطر التى تتضمن فهم ، وإدارة ، وتحديد المخاطر ، وتحليل ، وتقييم المخاطر والرقابة عليها ، وأن مشاركة مجلس الإدارة لها أثر كبير على البنوك الإسلامية فى ماليزيا عن مصر ، وهذا يمكن تبريره بأن إدارة المخاطر فى البنوك الإسلامية الماليزية يتم تنظيمها جيداً لتحديد ، وقياس ، والرقابة والتقرير عن المخاطر ، حيث أن المسئول عن إدارة المخاطر يكون مسئولاً عن تجميع كل المخاطر المهمة ، والتقرير عنها مباشرة إلى المديرين ، كما أشارت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية مع ممارسات إدارة المخاطر ، مما يدعم ثقافة إدارة المخاطر بكفاءة لهذة البنوك ، والتأكد من القدرة التنافسية لها.

كما تناولت دراسة AL-maghzom , Abdullah and Hussainy (2016) أثر حوكمة الشركات على مستوى الافصاح عن المخاطر ، وتوصلت الدراسة إلى أن الملكية الخارجية واجتماعات لجنة المراجعة ، وحجم مجلس الإدارة ، هم المحددات الأولية لآليات حوكمة الشركات والتى تساهم فى الافصاح عن المخاطر فى البنوك السعودية المدرجة ، كما توصلت الدراسة على أن فعالية آليات حوكمة الشركات ترتبط بمدى الافصاح عن المخاطر ، كما توصلت الدراسة إلى أن آليات حوكمة الشركات تساعد بشكل كبير فى كيفية تحديد ، وتحليل ، وتقييم المخاطر ، وتوصى الدراسة بضرورة تفعيل آليات حوكمة الشركات بطريقة أكثر فعالية فى إدارة المخاطر بالإضافة إلى الكشف عن آليات جديدة بالإضافة إلى هذة الآليات للتنبؤ بالمخاطر المتوقعة وكيفية التعامل معها و الحد من هذة المخاطر المتوقع حدوثها.

تناولت دراسة العبيدى (٢٠١٧) التعرف على طبيعة العلاقة بين كل عنصر من متطلبات الحوكمة الإلكترونية وآليات الحد من المخاطر ، وبخاصة مخاطر الإئتمان فى المصارف التجارية الليبية ، وذلك من خلال دراسة ميدانية ، واعتمدت هذة الدراسة على الجمع بين كل من المنهجين الاستقرائى والاستنباطى لتحقيق أهداف الدراسة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين متطلبات الحوكمة الإلكترونية ، وآليات الحد من المخاطر ، ومخاطر الأئتمان فى المصارف الليبية ، وكذلك وجود علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين كل عنصر من متطلبات الحوكمة الإلكترونية ، وآليات إدارة المخاطر بالمصارف الليبية ، وهناك قصوراً لدى مسئولى الإئتمان فيما يخص العلاقات المتداخلة بين المتطلبات الإدارية لدعم الحوكمة الإلكترونية

، وعلاقتها مع آليات إدارة المخاطر ، وتوصى الدراسة بضرورة نشر ثقافة الحوكمة الإلكترونية بين مسئولى الإئتمان ، وأصحاب المصالح الأخرين من خلال إقامة مؤتمرات وندوات توعية متخصصة ، وضرورة تطبيق متطلبات الحوكمة الإلكترونية من خلال تحسين البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والإتصالات لتطوير المكونات الأساسية لنظام المدفوعات ، وذلك لدعم آليات إدارة مخاطر الأئتمان .

تناولت دراسة أحمد ، والغندور ، وحسن (٢٠١٩) تقييم مدخل مقترح للتعرف على أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات ومعايير المراجعة (كمتغيرات مستقلة) على ممارسة إدارة الخطر لعينة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن قواعد حوكمة الشركات لها علاقة طردية معنوية مع ممارسات إدارة الخطر ، أى أن زيادة فعالية تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤدى إلى زيادة مستوى جودة ممارسات إدارة الخطر بالشركات المختلفة ، بينما وجدت الدراسة علاقة عكسية معنوية بين فعالية تطبيق معايير المراجعة وممارسات إدارة الخطر ، حيث يزداد مستوى الشك المهنى للمراجع الخارجى مما يدفعة أكثر لإبداء آراء أكثر تحفظاً بشأن ممارسات إدارة الخطر بالشركة ، كما توصلت الدراسة إلى أن العلاقة الطردية بين الدور المعدل لمعايير المراجعة فى العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات ، وممارسات إدارة الخطر هى السائدة ، أى أن العلاقة التفاعلية بين قواعد حوكمة الشركات ومعايير المراجعة تؤثر طردياً فى ممارسات إدارة الخطر بالشركة ، وتوصى الدراسة بضرورة العمل على زيادة فعالية آليات حوكمة الشركات والرقابة من خلال الاستعانة بالفاحص وخبراء التلاعب ، وأن يكون هناك هيكل الرقابة الداخلية متسق مع هيكل نظام الحوكمة لضمان تحقيق أهداف وسياسات إدارة المخاطر لمنع الغش مستقبلاً ، وفحص حالات الغش الموجودة ، وضرورة زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة لأثر ذلك الإيجابى فى تنوع خبرات أعضاء المجلس ، واتخاذهم القرارات الاستثمارية المناسبة.

وفي إطار نفس السياق تناولت دراسة الجزار (٢٠٢٠) توضيح دور المراجع الخارجى فى تفعيل إدارة المخاطر فى ظل حوكمة الرقابة الداخلية ، وذلك لتحسين جودة التقارير المالية ، وتوضيح تأثير آليات حوكمة الشركات على ضبط المخاطر من خلال دراسة تطبيقية على قطاع البترول فى البيئة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن قدرة المراجع الخارجى تتوقف فى تفعيل إدارة المخاطر على مدى حصول المراجع الخارجى على أدلة إثبات كافية عن الإجراءات والقواعد الرقابية الداخلية المنظمة لعمليات إدارة المخاطر بالمنشأة ، والموضوعة بمعرفة إدارة المنشأة ، كما

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية قوية بين التطبيق الجيد لحوكمة الرقابة الداخلية وبين ضبط مخاطر المنشأة محل المراجعة ، كما توجد علاقة طردية قوية بين دور المراجع الخارجى فى إدارة المخاطر بالمنشأة محل المراجعة ، وبين تحسين جودة التقارير المالية ، كما توصى الدراسة بضرورة الإهتمام بتدريس إدارة المخاطر . وقواعدها ، ومبادئها ، ومتطلباتها بالإضافة إلى كيفية إستخدامه فى مجال المراجعة ، وكذلك وجود إرشاد شامل للمراجعين حول كيفية تفعيل إدارة المخاطر فى قطاع البترول من خلال حوكمة الرقابة الداخلية ، وضرورة حث مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة بالبيئة المصرية على ضرورة دراسة وتفهم إدارة المخاطر فى كافة مراحل عملية المراجعة المتمثلة فى التخطيط والتنفيذ والتقرير .

ويوضح الجدول رقم (٥) تلخيصاً لدور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر.

جدول رقم (٥) دور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر

آليات الحوكمة	دور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر	التأصيل العلمي
الرقابة الداخلية	تقوم الرقابة الداخلية بتقييم الأهداف والسياسات والإجراءات التى تتخذها المنشأة تجاه العمليات بشكل دقيق وفى ضوء ما تم التخطيط له مسبقاً ، مما يساعد فى تحديد مستوى الخطر ، وتقييم المخاطر ، ووضع الضوابط الرقابية على استجابة المخاطر.	(الجزار ، ٢٠٢٠)
لجنة المراجعة	تعمل على دعم نظم إدارة المخاطر وذلك من خلال الإشراف على إدارة المخاطر ، ومساعدة الإدارة فى تصميم استراتيجية لإدارة المخاطر والمساهمة فى فهم فهم وتقييم المخاطر.	(العبيدى ، ٢٠١٧)
مجلس الإدارة	يُمكن لمجلس الإدارة إنشاء إدارة أو لجنة تتولى إدارة المخاطر ، بحيث تتضمن مسئولياتها تحليل جميع المخاطر المرتبطة بالمنشأة وتطوير منهجيات القياس والضبط للمخاطر وتحديد المستوى المقبول من المخاطر.	(Rahman et al ,2013)
الإفصاح والشفافية	تساعد تلك الآلية في الإمداد بالمعلومات الكافية والموثوق فيها فى الوقت المناسب ، فالإفصاح يعتبر الوسيلة الرئيسية ، والأداة الفعالة لايصال نتائج الأعمال للمستخدمين ، ودعم قرارتهم ، كما تُمكن الشفافية المستفيدين من القوائم المالية من تقييم أداء المنشأة ، مما يساعد فى تقييم وتقدير حجم المخاطر التى تحيط بالمنشأة.	(AL-maghzom , Abduallah and Hussainy ,2016).
تحفيز التنفيذيين	تعمل تلك الآلية على الحد من السلوكيات التنفيذية غير	(أحمد ، والغندور، حسن

آليات الحوكمة	دور آليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر	التأصيل العلمي
	المرغوب فيها ، ومثال ذلك السلوكيات الإنتهازية والنفعية ، وبالشكل الذي يحد من المخاطر على نحو ملحوظ.	،٢٠١٩).
الإدارة العليا	تعمل تلك الآلية على تحسين فعالية أداء الإدارة الشاملة للمخاطر من خلال قيامها بمسؤولياتها عن تحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لها لكى يتم إدارتها والتخفيف من حدة آثارها حتى تصبح فى حدود المستوى المقبول.	(Rahman et al,2013). (العبيدى ، ٢٠١٧).
المراجعة الخارجية	تدعم تلك الآلية القدرة على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات المنشأة ، ودعم الثقة بين أصحاب المصالح ، مما يؤدى إلى القدرة على تحديد وتقييم ومواجهة المخاطر التى تحيط بالمنشأة.	(أحمد ، والغندور، حسن ،٢٠١٩). (الجزار ،٢٠٢٠).

المصدر: من إعداد الباحث:

ومن خلال التوجه العام لنتائج دراسات هذا القسم يمكن اشتقاق الفرض الثالث من فروض البحث وذلك على النحو التالي:

" تقوم آليات الحوكمة بدور فعال في مجال دعم آليات الحد من المخاطر "

ويتم صياغة هذا الفرض استنباطياً على النحو التالي:

" تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً على قطاع شركات الإتصالات المصرية. "

٤/٤/٢/١: الجهود البحثية ذات الصلة بتأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في إطار دور آليات الحد من المخاطر:

يتناول هذا القسم من الدراسات دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في ضوء دور آليات الحد من المخاطر ، ومن الملاحظ ندرة الدراسات السابقة التي تناولت تلك العلاقات التشابكية ، ويتم استعراض ذلك النذر اليسير من تلك الدراسات على النحو التالي تفصيله.

تناولت دراسة قريفة (٢٠١٤) دراسة وتحليل الدور التأكيدى والأستشارى للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر ، وتقييم منهجية تطوير دور آليات الحوكمة كمدخل لتحسين جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر ، وذلك من خلال دراسة ميدانية بمصرف الجمهورية بدولة ليبيا ، وتوصلت الدراسة إلى تحديد أهم الآليات المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر والمحددة في: مجلس الإدارة ، والإدارة العليا ، ولجنة المراجعة ، والمراجع الداخلى ، وكذلك المراجع

الخارجى ، كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية على أساس المخاطر هدفها الأساسى هو رقابة الأئتمان ، ومخاطر السوق ، وكذلك الحد من التحريفات الجوهرية ورقابة مخاطر التشغيل ، وأوصت الدراسة بضرورة الحاجة إلى تطوير آليات الحوكمة ، وذلك للتوافق مع التطور فى وظيفة المراجعة الداخلية ، وكذلك ضرورة تحديد المساهمة للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر فى ظل الدور غير التقليدى المتوقع لآليات الحوكمة ، وذلك على أنشطة مصارف الجمهورية الليبية.

وتناولت دراسة سعيد (٢٠١٤) الإطار المقترح الذى يوضح مدى تفاعل آليات حوكمة الشركات فى ضبط مخاطر المراجعة الداخلية من خلال دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن قيام المراجعين الداخليين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه لإدارة المنشأة يؤدى إلى تخفيض تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية ، وقد أوصت الدراسة بضروة تطوير دور المراجع الداخلى من خلال تطوير دور ومسئوليات المراجع الداخلى لمواجهة المخاطر التى تؤثر على تحقيق أهداف عملية المراجعة ، كما أوصت الدراسة بضرورة دعم أركان ومقومات فعالية المراجعة الداخلية ؛ وذلك لكى تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه لضمان تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة ، وتحسين أداء المراجع الداخلى فى التنبؤ ومواجهة المخاطر مما يساعد على التطوير والتحسين المستمر لأدائه.

وتناولت دراسة محرم (٢٠١٧) وضع إطار مقترح لتفعيل الدور الحوكمى للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر كإستراتيجية لتطوير أداء إدارة المخاطر بالمنشآت الصناعية ، ومن ثم الحد من مخاطر الأعمال ، وذلك من خلال دراسة ميدانية – تطبيقية فى بيئة الأعمال المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية إدارة المخاطر مسئولية تضامنية بين كل من إدارة المنشأة وإدارة المراجعة الداخلية ، فمهمة إدارة المنشأة تتمثل فى القيام بتنفيذ كافة العمليات التى من شأنها تحقيق إدارة شاملة للمخاطر التى تتعرض لها المنشأة ، بينما تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية فى تقديم مهام تأكيدية لمجلس الإدارة بشأن كفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر بالمنشأة ، كما توصلت إلى أن مجلس الإدارة أحد آليات الحوكمة الهامة المسئولة عن تحديد الإتجاة الاستراتيجى للمنشأة ، وخلق بيئة ونظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية ، كما توصى الدراسة بضرورة اهتمام إدارة المنشأة بتطبيق منهج متكامل لإدارة المخاطر ، تحدد فية الملامح الأساسية لعملية إدارة المخاطر فى مراحلها المختلفة ، كما توصى بضرورة التنسيق المستمر بين

المراجعة الداخلية وباقى أطراف حوكمة الشركات لضمان تدفق البيانات والمعلومات بينهم فى الوقت المناسب وبالدقة المناسبة ، بما يساهم فى تحقيق أهداف المنشأة وإضافة قيمة لها.

ومن خلال هذا النذر اليسير من الدراسات يمكن اشتقاق الدلالات التنظيرية التالية :-

أ. المراجعة الداخلية أداة هامة لتحقيق فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات حيث أمتد مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية ، ليشمل تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر ، ودعم حوكمة الشركات ، وبالقدر الذي يوفر رؤية واضحة تمكنها من تقديم توجيهات وتوصيات فعالة تساعد على تحقيق أهداف المنشأة وإضافة قيمة لها.

ب. تبدأ عملية إدارة المخاطر بفهم رؤية وأهداف المنشأة ، وذلك لفهم وتحديد ما تسعى الوحدة لتحقيقه ، ثم تحديد وتصنيف المخاطر وتحديد أولوياتها للتعامل معها ، ومن ثم المستوى المقبول ، والإبلاغ عنها لمجلس الإدارة ، وتنتهى عملية إدارة المخاطر بمتابعة إدارة المخاطر الفعالة بالمنشأة لعملية إدارة المخاطر.

ج. تساعد إدارة المخاطر الفعالة بالوحدة على تحسين قرارات التفاعل مع المخاطر ، وذلك من خلال الإدراك السريع للأحداث التى تتعرض لها المنشأة ، سواء كان فرص تستغلها المنشأة ، أو مخاطر تتصدى لها بالطريقة الملائمة ، وذلك لتجنب التهديدات التى تؤدى إلى عدم قدرتها على الاستمرار.

د. تمثل الحوكمة الإطار الذى يتم من خلالة تفعيل إدارة المخاطر ، وذلك من خلال نظام فعال للرقابة الداخلية يشتمل على المراجعة الداخلية .

هـ. فعالية الآليات الداخلية المتمثلة فى لجنة المراجعة ، ومجلس الإدارة ، ونظام الرقابة الداخلية ، والافصاح والشفافية وتحفيز التنفيذين تعمل على إعادة الثقة والمصداقية فى أداء المراجع الداخلى ، وتدعيم استقلاليتة ، وضمان الإلتزام بالقواعد والمعايير المهنية.

ونظراً لمحدودية عدد الدرسات السابقة في هذا القسم ، وبالشكل الذي لا يمكن من صياغة الفرض في صورته الاستقرائية ، سيتم الاكتفاء بصياغة الفرض الرابع من فروض البحث في صورته الاستنباطية التالية:

ويتم صياغة هذا الفرض استنباطياً على النحو التالي:

" تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً على قطاع شركات الإتصالات المصرية.

وبتلك الصورة يستند توفير الحلول للمشكلة البحثية على أربع فروض ذات صلة بعلاقات التأثير ، ويضاف لتلك الفروض الأربع الفرض الخامس المُعبر عن الفروق المعنوية بين إجابات المستقصى منهم وفق تصنيفاتهم الفئوية ، ويأخذ هذا الفرض الصياغة الاستنباطية التالية:

" لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب تصنيفاتهم الفئوية الستة والمحددة في: المؤهل الدراسي ، وسنوات الخبرة ، والمركز الوظيفي ، والجهة التي ينتمون إليها ، واشتمال الجهة على لجان متخصصة ، وموقف الجهة من تبني مبادىء الحوكمة وتطبيق آلياتها "

٣/١: الدليل التجريبي الميداني من واقع الحالة المصرية:

يتناول هذا القسم عرض وتحليل منهجية الدراسة الميدانية وذلك للتحري عن دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك في إطار دراسة حالة ميدانية تشتمل على فئات مستقصى منهم ينتمون إلى قطاع شركات الاتصالات المصرية ، ويشتمل الدليل التجريبي على النقاط الرئيسية التالية:

١/٣/١: الإطار العام للدراسة الميدانية

٢/٣/١: التمهيد الإحصائي والخصائص الإحصائية الوصفية.

٣/٣/١: دور الخصائص الديموجرافية في تقدير الفروق المعنوية.

٤/٣/١: النمذجة الإحصائية وعلاقات التأثير.

٥/٣/١: التناول الاستنباطي لفروض البحث.

وتفصيلات تلك النقاط على النحو التالي تفصيله.

١/٣/١: الإطار العام للدراسة الميدانية:-

يتناول هذا القسم منهجية الدراسة الميدانية ، والتى تعتمد على قائمة الاستبيان فى جمع البيانات الأولية لموضوع البحث ، وتتضمن المنهجية النقاط الرئيسية المتمثلة فى (أسلوب الدراسة ، مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة ، أداة جمع البيانات، أسلوب التحليل الإحصائى).

وتحقيقاً لذلك الهدف تم تقسيم هذا القسم على النحو التالى:

١/١/٣/١: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

٢/١/٣/١: الهيكل العام لقائمة الإستبيان.

٣/١/٣/١: الأساس العلمى لإعداد قائمة الاستبيان.

٤/١/٣/١: مستوى الصدق والإتساق.

٥/١/٣/١: آليات توزيع وتجميع قائمة الاستبيان.

٦/١/٣/١: إدخال البيانات.

وتفصيلات تلك النقاط على النحو التالي.

١/١/٣/١: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة فى الجهات المستفيدة من تقييم جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر طبقاً لآليات الحوكمة بالتطبيق على قطاع الاتصالات من مراجعين داخليين ، وأعضاء لجنة المراجعة ، وأعضاء لجنة الحوكمة ، وأعضاء لجنة المخاطر ، والمديرين الماليين ، والمراجعين الخارجيين، وغيرهم من الأطراف ذات المصالح ، وتقتصر عينة الدراسة على خمس فئات يوضحها الجدول (٦).

جدول رقم(٦) فئات المستقصى منهم

القوائم التى تم توزيعها	إدارة عليا بخلاف المدير المالي	عضو لجنة مراجعة	مراجع داخلي	مدير مالي	مراجع خارجي	عضو لجنة إدارة مخاطر	الإجمالى
الصحيحة وأصبحت محل الدراسة والتحليل	١٨	١٣	٤٨	٢٨	٩١	٢	٢٠٠
المستبعدة لعدم الرد	٢	٣	١٢	٩	١٤	–	٤٠
المستبعدة لعدم الاكتمال	١	٢	٣	١	–	–	٧
المستبعدة لقصور في مستوى وعي المستقصى منهم	١	٤	٧	٤	–	–	١٦
الإجمالي	٢٢	٢٢	٧٠	٤٢	١٠٥	٢	٢٦٣

المصدر: من إعداد الباحث.

٢/١/٣/١: البناء الهيكلي لقائمة الاستبيان:

يشتمل الملحق رقم (١) من ملاحق البحث على البناء الهيكلي التفصيلي لقائمة الاستبيان ، ويوضح الجدول رقم (٧) ملخصاً لهذا البناء الهيكلي وموضحاً به المحاور الأساسية لقائمة الاستقصاء.

جدول رقم (٧) ملخص الهيكل العام لقائمة الاستبيان

المحور	توصيف المحور إحصائياً	عدد التساؤلات التي يشتمل عليها المحور
جودة المراجعة الداخلية	متغير تابع	١٤
آليات الحد من المخاطر	متغير وسيط	١٢
آليات الحوكمة	متغير مستقل	٤٨
الإجمالي		٧٤

المصدر: من إعداد الباحث.

وتجدر الإشارة إلى أن القسم الأول لقائمة الاستبيان يشتمل على الخصائص الديموجرافية للمستقصى منهم والمتضمنة: المؤهل الدراسى ، سنوات الخبرة ، المركز الوظيفى أو المهنى ، الجهة التى ينتمون إليها ، اشتمال الجهة على لجنة مراجعة أو لجنة حوكمة أو إدارة متخصصة للمخاطر، موقف الجهة من مبادئ وآليات الحوكمة.

٣/١/٣/١: الأساس العلمي لإعداد وتطوير قائمة الاستبيان:

اعتمد بناء قائمة الاستبيان على ما توافر للباحث من مادة علمية وبخاصة المصادر التالية:

المصدر الأول: الجهود البحثية ذات الصلة والمعروضة تفصيلاً في القسم الثاني من أقسام هذا البحث والمتضمن التراث الفكري للمشكلة البحثية ، والتي تم الاعتماد عليها في صياغة تساؤلات هذا البحث ، وبخاصة مجموعة الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية.

المصدر الثاني: الدليل المصرى لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصرى بالهيئة العامة للرقابة المالية (الإصدار الثالث –أغسطس ٢٠١٦).

المصدر الثالث: السادة الأساتذة من ذوي التخصص ، واللذين قاموا بتحكيم قائمة الاستقصاء في مرحلة الإعداد والتطوير وهم: أ.د/ أحمد أبو موسى أستاذ نظم المعلومات المحاسبية ، كلية

الأعمال جامعة طنطا ، أ.د/ محمد خليل أستاذ المراجعة كلية الأعمال–جامعة بنها ، أ.د/ محمد وهدان أستاذ المراجعة كلية الأعمال – جامعة المنوفية.

تم إخضاع قائمة الاستبيان لنوعين من الإختبارات لتقييم مستوى الصدق الظاهرى ومتوسط الترابط بين عناصر القائمة وتفصيلاتهم على النحو التالى:

٤/١/٣/١: الصدق الظاهرى ومستوى الإتساق :

تم تحكيم قائمة الاستبيان من خلال مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية (فئة الأساتذة) ، وتم تصويب العديد من التساؤلات دون التطرق للمحاور الرئيسية ، وقد تم توزيع ٢٠ قائمة استبيان بصورة مبدئية موزعة على المستقصى منهم ، تم إخضاع البيانات المجمعة لإختبار ألفا لتحديد مستوى الإتساق ، وقد بلغت قيمة معامل الإختبار ٠.٩٥٣وهى درجة جيدة إحصائياً بالشكل الذى لم يتطلب معه إجراء أية تعديلات على البناء الهيكلى لقائمة الاستبيان.

٥/١/٣/١: آليات توزيع وتجميع قائمة الاستبيان :

اعتمد الباحث على أسلوبين لتوزيع قائمة الاستبيان ، حيث تحدد الأسلوب الأول في التسليم باليد والمقابلات الشخصية وذلك لأربع فئات: المراجعين الداخليين ، أعضاء لجنة المراجعة ، وأعضاء لجنة الحوكمة ، وأعضاء لجنة المخاطر ، بينما تم الاعتماد على الإرسال الإلكتروني لفئة المراجعين الخارجيين.

٦/١/٣/١: آليات الإدخال :

تم إدخال بيانات قائمة الاستبيان من خلال إعطاء القيمة " واحد " للإجابة غير موافق تماماً ، وتتدرج حتى القيمة " خمسة " والمعبرة عن موافق تماماً حيث تم الإدخال على حزمة برنامج الجداول الإلكترونية Excel كبرنامج وسيط ، وذلك قبل نقل البيانات لحزمة برامج التحليل الإحصائى الإصدار ٢٣ والمعروفة اختصاراً ب SPSS (Statistical Package For Social Science).

٢/٣/١: التمهيد الإحصائي والخصائص الإحصائية الوصفية:

يتناول هذا الجزء من البحث عمليات التمهيد الإحصائي والخصائص الإحصائية الوصفية لتساؤلات الدراسة الميدانية ، ونظراً لكثافة المعلمات الإحصائية الوصفية[١١] تم الاكتفاء بالنقاط الرئيسية التالية:

١/٢/٣/١: التكرارات النسبية على مستوى محاور الدراسة الميدانية.

٢/٢/٣/١: الإرتباط الكلي بين تساؤلات الدراسة الميدانية " مستوى الإتساق ".

وتفصيلات ذلك على النحو التالي.

١/٢/٣/١: التكرارات النسبية على مستوى محاور الدراسة الميدانية:

يوضح الجدول رقم (٨) التكرارات النسبية لإجابات المستقصى منهم ، وذلك وفق المحاور الرئيسية المكونة للدراسة الميدانية ، وعددها تسعة محاور ، ويتضح من خلال الجدول التوجه العام للمستقصى منهم والمحدد بـ: موافق. وبالشكل الذي يقدم دلالات تمهيدية حول الدور المحوري الذي تقوم به آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في ضوء دور آليات الحد من المخاطر.

جدول رقم(٨)التكرارات النسبية لإجابات المستقصى منهم وفق المحاور الرئيسية

مسلسل	المحور	رمز المحور	غير موافق تماماً		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		التوجه الغالب	حاصل ضرب قوائم الاستقصاء في عدد مكونات المحور التفصيلية
			العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
١	جودة المراجعة الداخلية	Y1	١٩	٠.٠٠٧	٨٣	٠.٠٣	٤١٤	٠.١٤٨	١٤٨٨	٠.٥٣	٧٩٦	٠.٢٨	موافق	٢٨٠٠
٢	آليات الحد من المخاطر.	Y2 "M1"	٧	٠.٠٠٣	١٠٤	٠.٠٤	٤٣٤	٠.١٨١	١٣٨٦	٠.٥٨	٤٦٩	٠.٢٠	موافق	٢٤٠٠

[١١] قام الباحث باستخراج كافة المعلمات الإحصائية الوصفية كالمتوسط الحسابي والوسيط والإنحراف المعياري والتباين وأدنى قيمة وأعلى قيمة ، ومعامل الإلتواء والتفرطح ، والتكرارات النسبية ، وكذلك كافة الاختبارات ذات الصلة بمستوى تبعية توزيع المتغيرات للتوزيع الطبيعي ، والتي أتضح من خلالها اقتراب كافة متغيرات الدراسة الميدانية من التوزيع الطبيعي ، وبما يؤهل تلك المتغيرات للتعامل مع أساليب التحليل المعلمية ، وتم الاقتصار في عرض التكرارات النسبية على المحاور الرئيسية فقط ، لأغراض العرض البحثي ، وبما يفي بمتطلبات البحث.

مسلسل	المحور	رمز المحور	غير موافق تماماً		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		التوجه الغالب	حاصل ضرب قوائم الاستقصاء في عدد مكونات المحور التفصيلية
			العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
٣	الرقابة الداخلية	X1	١٠	٠.٠٠٦	٥٩	٠.٠٤	٢٣٦	٠.١٤٨	٧٧٢	٠.٤٨	٥٢٣	٠.٣٣	موافق	١٦٠٠
٤	لجنة المراجعة	X2	٩	٠.٠٠٥	٤٣	٠.٠٢	٢٧٧	٠.١٣٩	١١٢٩	٠.٥٦	٥٤٢	٠.٢٧	موافق	٢٠٠٠
٥	مجلس الإدارة	X3	٤	٠.٠٠٣	١٢	٠.٠١	٢٢٠	٠.١٥٧	٨٠٠	٠.٥٧	٣٦٤	٠.٢٦	موافق	١٤٠٠
٦	الافصاح والشفافية	X4	٦	٠.٠٠٣	١١٢	٠.٠٦	٤٤٢	٠.٢٤٦	٨٠٩	٠.٤٥	٤٣١	٠.٢٤	موافق	١٨٠٠
٧	حوافز التنفيذيين	X5	٩	٠.٠١١	٢٩	٠.٠٤	٢٤٧	٠.٣٠٩	٣٥٥	٠.٤٤	١٦٠	٠.٢٠	موافق	٨٠٠
٨	الإدارة العليا للمنشأة	X6	٤	٠.٠٠٥	٢٩	٠.٠٤	١٤٦	٠.١٨٣	٤٤٦	٠.٥٦	١٧٥	٠.٢٢	موافق	٨٠٠
٩	المراجعة الخارجية	X7	١٠	٠.٠١٠	٦٠	٠.٠٦	٢٦٣	٠.٢٦٣	٤٦٧	٠.٤٧	٢٠٠	٠.٢٠	موافق	١٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٢/٢/٣/١: الإرتباط الكلي بين تساؤلات الدراسة الميدانية " مستوى الإتساق ":

يوضح الجدول رقم (٩) مقدار معامل ألفا لاختبار كرونباخ Alpha Cronbach Test للثبات والاتساق على مستوى محاور الدراسة الميدانية التسعة ، وتعكس قيمة معامل ألفا مقدار الارتباط الكلي بين التساؤلات المكونة لكل محور من محاور الدراسة على حدة ، ومن المعتاد إحصائياً قبول تلك القيمة وبشرط ألا تقل عن ٠.٧ ، وفي حالة انخفاضها يتم استبعاد التساؤلات المسئولة عن هذا الانخفاض ، ويلاحظ توافر معامل الاتساق بصورة جيدة للغاية على مستوى كافة المحاور.

كما يوضح الجدول رقم (١٠) مقدار معامل الاتساق الداخلي ولكن على مستوى كافة تساؤلات الدراسة الميدانية ، وقد بلغ معامل الاتساق الداخلي العام بين كافة التساؤلات ٠.٩٦٧ ، وتعد تلك القيمة جيدة للغاية وتعكس الاتساق الداخلي بين كافة تساؤلات الدراسة على نحو عام.

وتعكس القيمة المقدرة للإتباط الكلي سواء على مستوى تساؤلات الدراسة الميدانية لكل محور على حدة أو الإرتباط الكلي على مستوى كافة تساؤلات الدراسة الميدانية سلامة البناء العام لقائمة الاستبيان ، وكذلك التوجه العام من قبل فئات المستقصى منهم بشأن توفير الإجابات للنقاط الاستبيانية محل التحليل.

جدول رقم (٩) معامل الإتساق الداخلي على مستوى محاور الدراسة الميدانية " وعددها تسعة "

مسلسل	المحور	ترميز المحور	معامل الاتساق الداخلي " الارتباط العام "
١	جودة المراجعة الداخلية	Y1	٠.٨٩٤
٢	آليات الحد من المخاطر	Y2 "M1"	٠.٨٩٦
٣	الرقابة الداخلية	X1	٠.٨٢١
٤	لجنة المراجعة	X2	٠.٨٨٧
٥	مجلس الإدارة	X3	٠.٨٤٨
٦	الافصاح والشفافية	X4	٠.٩١٦
٧	حوافز التنفيذيين	X5	٠.٧٦٦
٨	الإدارة العليا للمنشأة	X6	٠.٧٨٣
٩	المراجعة الخارجية	X7	٠.٨٠٨
الارتباط الكلي بين كافة تساؤلات الدراسة الميدانية			٠.٩٦٧
المعنوية الحقيقية للاختبار			٠.٠٠١
مقدار ف المحسوبة			٩.٦٩٥

المصدر : من إعداد الباحث بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

جدول رقم (١٠) معامل الاتساق الداخلي لتساؤلات الدراسة الميدانية " وعددها أربعة وسبعون تساؤلاً "

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	الارتباط العام بين التساؤل وبقية التساؤلات	مقدار ألفا في حالة استبعاد التساؤل
1	يتوافر بنشاط المراجعة الداخلية بُعد الاستقلال التنظيمي المناسب .	Y1_1	0.26	1
2	يتوافر بنشاط المراجعة الداخلية بُعد الموضوعية.	Y1_2	0.32	1
3	يعد نشاط المراجعة الداخلية أحد الآليات الفعالة لتحسين أداء كافة عمليات الشركة.	Y1_3	0.47	1
4	يوفر نشاط المراجعة الداخلية الآليات المناسبة لتقييم الرقابة الداخلية.	Y1_4	0.46	1
5	تحديد وتوثيق طبيعة مسؤوليات المراجعة الداخلية،واعتمادها من قبل لجنة المراجعة .	Y1_5	0.48	1
6	تحرر المراجع الداخلي من أية ضغوط تنظيمية أو معوقات قد تحد من إيصال رأيه إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.	Y1_6	0.49	1
7	تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية سواء كان تقييم داخلي أو تقييم خارجي ،ورفع تقرير رسمي بذلك لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.	Y1_7	0.45	1
8	بكافة توافر قنوات الاتصال الفعالة والتي تُمكن مدير إدارة المراجعة الداخلية من الإلمام المعلومات اللازمة لتنفيذ مهامه بفعالية	Y1_8	0.52	1
9	تقييم مدى التزام كافة إدارات الشركة بتنفيذ أعمالها وفق إجراءات العمل والسياسات الموضوعة دون التعارض مع اختصاصات الإدارات المعنية الأخرى والعمل وفق خطة مراجعة شاملة موثقة ومعتمدة من لجنة المراجعة.	Y1_9	0.51	1
10	تقييم كفاءة الإجراءات والسياسات الموضوعة ومدى تناسبها مع تطورات العمل والسوق .	Y1_10	0.57	1
11	امتلاك مهارات استخدام الأساليب اللازمة للتعرف على الأحداث المسببة للمخاطر ،وأساليب تحديد وتقييم المخاطر وطرق التعامل معها، ومهارات إعداد التقارير عن المخاطر .	Y1_11	0.59	1
12	الخبرة المهنية بعمليات إدارة المخاطر ،والمعرفة الكافية بطبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمى إليها.	Y1_12	0.58	1
13	التدريب والتأهيل الكافي للمراجعين الداخليين ،من خلال تنظيم الدورات التدريبية وورش العمل المتخصصة في مجال إدارة المخاطر.	Y1_13	0.51	1
14	المؤهلات العلمية المناسبة والشهادات المهنية المتخصصة في مجال إدارة المخاطر.	Y1_14	0.54	1
16	توافر إطار متكامل وشامل لتحديد وتقييم إدارة المخاطر ،لتأكيد وجود الضوابط الرقابية التي تحسن وتطور عملية اتخاذ القرارات.	Y2_1	0.56	1
17	تحديد مستوى المخاطر الذي يمكن للشركة قبوله من حجم المخاطر المختلفة التي تواجه الشركة.	Y2_2	0.6	1
18	تحديد مدى تأثير المخاطر بجانب العوامل الأخرى التي تواجهها منشآت الأعمال على استمراريتها .	Y2_3	0.53	1
19	توجبه مجهودات المراجعة الداخلية نحو التركيز على المخاطر بدلاً من	Y2_4	0.44	1

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	الارتباط العام بين التساؤل وبقية التساؤلات	مقدار ألفا في حالة استبعاد التساؤل
	الاكتفاء بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة.			
20	تساهم إدارة المراجعة الداخلية في وضع سياسة إدارة المخاطر ومؤشرات محددة لقياس ومتابعة ومراقبة المخاطر المحيطة بالشركة.	Y2_5	0.46	1
21	تقديم تأكيد بأن خطة إدارة المخاطر التي تم وضعها من قبل الإدارة تغطى كل العمليات على مستوى المنشأة ،وأنها تعمل وفقاً للهدف المحدد لها.	Y2_6_1	0.49	1
22	تقديم تأكيد عن مدى فعالية عملية إدارة المخاطر ،وأنها صممت ونفذت بطريقة ملائمة ووفقاً لما هو مخطط ومتوقع.	Y2_6_2	0.62	1
23	تقديم توصيات ومقترحات لتوجيه الإدارة بخصوص رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر كجزء من الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية.	Y2_6_3	0.54	1
24	تقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية ،والتأكد من وجود إطار عمل جيد لإجراءات الرقابة الموضوعة لتخفيض تأثيرات المخاطر التي تم التعرف عليها.	Y2_6_4	0.58	1
25	توفير تأكيد مناسب لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن فعالية تنفيذ عملية إدارة المخاطر بالمنشأة.	Y2_7	0.53	1
26	توفير تأكيد حول مدى ملائمة أسلوب التعامل مع المخاطر التي قامت الإدارة باختياره.	Y2_8	0.57	1
27	تقديم الاقتراحات المتعلقة بتطوير استراتيجية إدارة المخاطر لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار بشأنها.	Y2_9	0.38	1
28	من الضروري وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات .	X1_1	0.46	1
29	تتحدد مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على قدرتها على تخفيض المخاطر الى أدنى مستوى لها مما يساعد في حوكمة الشركات .	X1_2	0.59	1
30	يتأثر نظام الرقابة الداخلية بأداء المراجع الداخلي في التقييم والتحسين المستمر لها.	X1_3	0.54	1
31	فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم المخاطر التى يواجهها المراجع الداخلي.	X1_4	0.5	1
32	تمتد إجراءات الرقابة الداخلية لتشمل تقييم مستوى كفاءة وفعالية كافة العمليات والأنشطة والمستويات الإدارية بالمنشأة.	X1_5	0.58	1
33	توافر إجراءات رقابة داخلية فعالة لدعم موثوقية التقارير المالية يساعد فى حوكمة الشركات .	X1_6	0.6	1
34	فشل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الضوابط الرقابية يرجع الى تقصير المراجع الداخلي في عملية التقييم الفعال والتحسين المستمر للنظام المطبق.	X1_7	0.35	1
35	يتوافر بمنظومة الرقابة الداخلية آليات رقابة تشغيلية تكفل دعم وتخطيط وأعداد الموازنات والتوثيق وصلاحيات الدخول وتصميم وتطوير السياسات والإجراءات وصناعة القرار مما يساعد في حوكمة الشركات .	X1_8	0.58	1
36	قيام لجنة المراجعة بالتحقق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة يساعد في حوكمة الشركات وضبط مخاطر المنشأة.	X2_1	0.55	1
37	إطلاع لجنة المراجعة على كافة تقارير المراجعة الداخلية التي تتضمن تقييم فعالية إدارة المخاطر بالمنشأة .	X2_2	0.51	1

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	الارتباط العام بين التساؤل وبقية التساؤلات	مقدار ألفا في حالة استبعاد التساؤل
38	قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات الاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد في حوكمة الشركات.	X2_3	0.59	1
39	قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التي تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد في حوكمة الشركات.	X2_4	0.7	1
40	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجعين الداخليين وتنظيم العلاقة بينهما وبين المديرين التنفيذيين بالشركة بالشكل الذي يؤدي إلى دعم الاستقلالية يساعد في حوكمة الشركات.	X2_5	0.5	1
41	مناقشة لجنة المراجعة للمراجع الداخلي حول أسس تقييم الأثار المحتملة لمخاطر الأعمال ،والطرق المقترحة للتعامل معها .	X2_6	0.53	1
42	تقديم لجنة المراجعة الدعم الكافي لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان استقلاليتها، تقييم أداء المراجعة الداخلية، والتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات.	X2_7	0.55	1
43	قيام لجنة المراجعة بدراسة كافة التقارير قبل اعتمادها ونشرها لتحقيق أعلى درجة من الجودة لهذة التقارير.	X2_8	0.56	1
44	توافر الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة يؤثر على مستوى جودة التقارير المالية ومن ثم التأثير على جودة المراجعة الداخية يساعد فى حوكمة الشركات.	X2_9	0.51	1
45	قيام الإدارة بتصميم استراتيجية لإدارة المخاطر طبقاً لأنواع المخاطر المختلفة والعوامل المسببة لها يدعم نظم إدارة المخاطر ويساعد فى حوكمة الشركات.	X2_10	0.61	1
46	التزام مجلس الإدارة بمسؤولياته أمام الشركة والمساهمين عن المخاطر التي تواجه المنشأة بجميع مستوياتها يؤثر على ضبط المخاطر ويساعد في حوكمة الشركات .	X3_1	0.54	1
47	قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية وغير المالية بصورة دورية يساعد في حوكمة الشركات .	X3_2	0.52	1
48	مسئولية مجلس الإدارة عن تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة، وخلق بيئة ونظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية.	X3_3	0.62	1
49	حصول مجلس الإدارة على تأكيدات بأن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية ،وأن المخاطر الرئيسية الهامة قد تم إدارتها إلى المستوى المقبول.	X3_4	0.54	1
50	تقديم المراجع الداخلي تأكيدات موضوعية مستقلة إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.	X3_5	0.53	1
51	دعم مجلس الإدارة لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال ضمان استقلاليتها، والاستجابة السريعة لتوصيات المراجعة الداخلية لتحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.	X3_6	0.57	1
52	دعم مجلس الإدارة لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال تحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية ،وتنفيذ خطط المراجعة الداخلية.	X3_7	0.55	1
53	تلتزم الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات لكافة مستخدمي القوائم المالية وذلك بتطبيق متطلبات الحوكمة .	X4_1	0.52	1

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	الارتباط العام بين التساؤل وبقية التساؤلات	مقدار ألفا في حالة استبعاد التساؤل
54	يؤثر مستوى الافصاح بالشركة على مستوى مخاطر الرقابة الداخلية التي تواجه الشركة.	X4_2	0.47	1
55	يعتبر الافصاح الوسيلة الرئيسية والاداة الفعالة لايصال كافة نتائج الاعمال للمستخدمين ودعم قرارتهم.	X4_3	0.46	1
56	تلتزم المنشأة بالإفصاح والشفافية عن مدى قابلية المراجع الداخلي للمساءلة والمحاسبة أمام أصحاب المصالح طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة .	X4_4	0.66	1
57	تفصح الإدارة عن عوامل المخاطرة المتوقعة التي تواجهها المنشأة.	X4_5	0.55	1
58	يتم الإفصاح بصورة منتظمة عن معاملات الأطراف ذات العلاقة والافصاح عن طبيعة العلاقات القانونية و التعاقدية مع الأطراف ذات الصلة	X4_6	0.58	1
59	تتأثر مخاطر المراجعة الداخلية بدرجة الافصاح والشفافية المتبعة لدى المنشأة.	X4_7	0.58	1
60	يتم الإفصاح بصورة منتظمة عن القيود التي قد تعوق قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها.	X4_8	0.54	1
61	تمكن الشفافية كلاً من المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية من تقييم أداء المنشأة وتحقيق الشفافية للمخاطر ومن ثم تقييم وتقدير حجم المخاطر المحيطة بالمنشأة.	X4_9	0.56	1
62	تؤثر المكافآت على تحفيز الأعضاء التنفيذين والقيام بواجباتهم بكفاءة وفعالية يساعد فى حوكمة الشركات.	X5_1	0.53	1
63	الافصاح عن الكيفية التي يتم بها مكافأة المديرين التنفيذين ومكافآتهم المرتبطة بالأداء يساعد على حوكمة الشركات ،ومن ثم الحد من مخاطر المنشأة.	X5_2	0.52	1
64	عندما تقوم الشركة باستخدام مكافآت التنفيذين المبنية على الأسهم كوسيلة لتعويض العضو المنتدب تتجه قرارات التنفيذين الى إختيار استراتيجية أعمال ذات مستوى أعلى من المخاطرة.	X5_3	0.55	1
65	استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الى يعملون به،يساعد فى حوكمة الشركات .	X5_4	0.45	1
66	إدراك إدارة المنشأة بجميع المخاطر التي قد تعوقها عن تحقيق أهدافها المنشودة.	X6_1	0.53	1
67	التزام الإدارة بتقديم تقارير مكتملة وحقيقية تعبر عن طبيعة المخاطر المتعلقة بأنشطة المنشأة للمراجع الداخلي.	X6_2	0.58	1
68	قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعي لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	X6_3	0.63	1
69	قيام المراجعة الداخلية بالمتابعة المستمرة للخطط التي وضعتها الإدارة للتغلب على نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية.	X6_4	0.53	1
70	امتداد دور مراقب الحسابات ليشمل التقرير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.	X7_1	0.58	1
71	تعميق العلاقة بين مراقبي الحسابات والمراجع الداخلي في ضوء تقييم	X7_2	0.49	1

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	الارتباط العام بين التساؤل وبقية التساؤلات	مقدار ألفا في حالة استبعاد التساؤل
	نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ،تطبيقاً لمتطلبات الحوكمة.			
72	**تأثير عمل المراجعة الداخلية على طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعة الخارجية ،بغرض تفهم نظام الرقابة الداخلية ،وإجراءات تقدير المخاطر ،وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية.**	X7_3	0.53	1
73	**قيام المراجع الداخلي بتقديم الإيضاحات الكاملة لمراقب الحسابات وكذلك المعلومات الكافية والملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المنشأة والاجراءات الرقابية عليها.**	X7_4	0.58	1
74	**اعتماد مراقب الحسابات على ما توصلت اليه المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والمتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة من نتائج وتوصيات فى ابداء رأيه.**	X7_5	0.4	1
	معامل الارتباط العام		0.967	
	المعنوية الحقيقية للاختبار		0.001	
	قيمة ف المحسوبة		9.695	

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٣/٣/١: دور الخصائص الديموجرافية في تقدير الفروق المعنوية:

يوضح الجدول رقم (١١) الفروق المعنوية بين إجابات المستقصى منهم على أساس الخصائص الديموجرافية الواردة بقائمة الاستبيان ، وعددها ست خصائص محددة في: المؤهل الدراسي ، وسنوات الخبرة ، والمركز المهني ، والجهة ، واللجان المتخصصة ، وآليات الحوكمة ، حيث يتضح من خلال الجدول عدم تواجد فروق معنوية بين إجابات المستقصى منهم على أساس كافة الخصائص الديموجرافية المشتمل عليها في الدراسة الميدانية ، ويستثنى من ذلك خاصية المركز المهني ، والتي أدت إلى تواجد فروق معنوية بين إجابات المستقصى منهم ، وإن كان ذلك بنسبة ضعيفة للغاية بلغت ٥١% من عدد تساؤلات الدراسة الميدانية ، ويمكن تفسير ذلك بتأثير المركز المهني في صياغة رؤية المستقصى منهم بشأن دور ممارسات الحوكمة في دعم المراجعة الداخلية على أساس المخاطر.

جدول رقم (١١) الفروق الإحصائية بين تساؤلات الدراسة وفق الخصائص الديموجرافية " الفئوية "

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق
١	يتوافر بنشاط المراجعة الداخلية بُعد الاستقلال التنظيمي المناسب .	Y1_1	٠.٠٧٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٠٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٩٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٨	يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٤	يوجد فروق معنوية
٢	يتوافر بنشاط المراجعة الداخلية بُعد الموضوعية.	Y1_2	٠.١٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٥٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٧٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٧٣	لا يوجد فروق معنوية
٣	يعد نشاط المراجعة الداخلية أحد الآليات الفعالة لتحسين أداء كافة عمليات الشركة.	Y1_3	٠.١٣٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٨	يوجد فروق معنوية	٠.١٢٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٩٣٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٨٦	لا يوجد فروق معنوية
٤	يوفر نشاط المراجعة الداخلية الآليات المناسبة لتقييم الرقابة الداخلية.	Y1_4	٠.١٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٥٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٧	يوجد فروق معنوية	٠.٤٢٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٧٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣٤	لا يوجد فروق معنوية
٥	تحديد وتوثيق طبيعة مسؤوليات المراجعة الداخلية،واعتمادها من قبل لجنة المراجعة .	Y1_5	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٤٩٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٣	يوجد فروق معنوية	٠.٦٧٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٨٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٥	يوجد فروق معنوية
٦	تحرر المراجع الداخلي من أية ضغوط تنظيمية أو معوقات قد تحد من إيصال رأيه إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.	Y1_6	٠.١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٢٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٩٤	لا يوجد فروق معنوية
٧	تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية سواء كان تقييم داخلي أو تقييم خارجي ،ورفع تقرير رسمي بذلك لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.	Y1_7	٠.١٨٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٤٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٤٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥٢	لا يوجد فروق معنوية
٨	بكافة توافر قنوات الاتصال الفعالة والتي تُمكن مدير إدارة المراجعة الداخلية من الإلمام المعلومات	Y1_8	٠.٩٩٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٦٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٩	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	اللازمة لتنفيذ مهامه بفعالية													
٩	تقييم مدى التزام كافة إدارات الشركة بتنفيذ أعمالها وفق إجراءات العمل والسياسات الموضوعة دون التعارض مع اختصاصات الإدارات المعنية الأخرى والعمل وفق خطة مراجعة شاملة موثقة ومعتمدة من لجنة المراجعة.	Y1_9	٠.٤٦٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٠١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٦٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٥١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٤٤	لا يوجد فروق معنوية
١٠	تقييم كفاءة الإجراءات والسياسات الموضوعة ومدى تناسبها مع تطورات العمل والسوق .	Y1_10	٠.٦٤٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣١٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٣	يوجد فروق معنوية	٠.٧٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٦٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥١٢	لا يوجد فروق معنوية
١١	امتلاك مهارات استخدام الأساليب اللازمة للتعرف على الأحداث المسببة للمخاطر ،وأساليب تحديد وتقييم المخاطر وطرق التعامل معها، ومهارات إعداد التقارير عن المخاطر .	Y1_11	٠.٢٤٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٨٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٤	يوجد فروق معنوية	٠.٢٢٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤١٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٦٤	لا يوجد فروق معنوية
١٢	الخبرة المهنية بعمليات إدارة المخاطر ،والمعرفة الكافية بطبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها.	Y1_12	٠.٨٠٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٣٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٣٤٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٧٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٠٩	لا يوجد فروق معنوية
١٣	التدريب والتأهيل الكافي للمراجعين الداخليين ،من خلال تنظيم الدورات التدريبية وورش العمل المتخصصة في مجال إدارة المخاطر.	Y1_13	٠.٠١٩	يوجد فروق معنوية	٠.٨٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٦	يوجد فروق معنوية	٠.٠٢١	يوجد فروق معنوية	٠.١٠٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١٧	لا يوجد فروق معنوية
١٤	المؤهلات العلمية	Y1_14	٠.٩٠٦	لا	٠.١٦٣	لا	٠.٠٠٥	يوجد	٠.٠٦	لا	٠.٣٣٤	لا	٠.٦٤٧	لا

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	المناسبة والشهادات المهنية المتخصصة في مجال إدارة المخاطر .			يوجد فروق معنوية		يوجد فروق معنوية		فروق معنوية		يوجد فروق معنوية		يوجد فروق معنوية		يوجد فروق معنوية
١٦	توافر إطار متكامل وشامل لتحديد وتقييم إدارة المخاطر ،لتأكيد وجود الضوابط الرقابية التي تحسن وتطور عملية اتخاذ القرارات .	Y2_1	٠.٣٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٦١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٤٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٠٩	لا يوجد فروق معنوية
١٧	تحديد مستوى المخاطر الذي يمكن للشركة قبوله من حجم المخاطر المختلفة التي تواجه الشركة.	Y2_2	٠.٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٧٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.٧٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٨٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١٩	لا يوجد فروق معنوية
١٨	تحديد مدى تأثير المخاطر بجانب العوامل الأخرى التي تواجهها منشآت الأعمال على استمراريتها .	Y2_3	٠.٩٧١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٥١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٦٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٥٤	لا يوجد فروق معنوية
١٩	توجيه مجهودات المراجعة الداخلية نحو التركيز على المخاطر بدلاً من الاكتفاء بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة.	Y2_4	٠.٧٤٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٧١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٥٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦١٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤١٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٦	يوجد فروق معنوية
٢٠	تساهم إدارة المراجعة الداخلية في وضع سياسة إدارة المخاطر ومؤشرات محددة لقياس ومتابعة ومراقبة المخاطر المحيطة بالشركة.	Y2_5	٠.٤٦٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٤٨٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٣٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٩٢	لا يوجد فروق معنوية
٢١	تقديم تأكيد بأن خطة إدارة المخاطر التي تم وضعها من قبل الإدارة تغطى كل العمليات على مستوى المنشأة ،وأنها تعمل وفقاً للهدف المحدد	Y2_6_1	٠.١١٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٤	يوجد فروق معنوية	٠.١٠٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٣٢	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	لها.													
٢٢	تقديم تأكيد عن مدى فعالية عملية إدارة المخاطر ،وأنها صممت ونفذت بطريقة ملائمة ووفقًا لما هو مخطط ومتوقع.	Y2_6_2	٠.٣٢١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٩٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٢	يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠١٤	يوجد فروق معنوية	٠.٢٢٧	لا يوجد فروق معنوية
٢٣	تقديم توصيات ومقترحات لتوجيه الإدارة بخصوص رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر كجزء من الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية.	Y2_6_3	٠.٠٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٣١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٨	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.٨٧٧	لا يوجد فروق معنوية
٢٤	تقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية ،والتأكد من وجود إطار عمل جيد لإجراءات الرقابة الموضوعة لتخفيض تأثيرات المخاطر التي تم التعرف عليها.	Y2_6_4	٠.٢٣٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٦٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٠٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٨٢	لا يوجد فروق معنوية
٢٥	توفير تأكيد مناسب لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن فعالية تنفيذ عملية إدارة المخاطر بالمنشأة.	Y2_7	٠.٣١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٥٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٨	يوجد فروق معنوية	٠.٢١٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٩٧٣	لا يوجد فروق معنوية
٢٦	توفير تأكيد حول مدى ملائمة أسلوب التعامل مع المخاطر التي قامت الإدارة باختياره.	Y2_8	٠.٠٠٩	يوجد فروق معنوية	٠.٣٠١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٣٦٥	لا يوجد فروق معنوية
٢٧	تقديم الاقتراحات المتعلقة بتطوير استراتيجية إدارة المخاطر لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار بشأنها.	Y2_9	٠.١٧١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٤	يوجد فروق معنوية	٠.١٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٣	يوجد فروق معنوية	٠.٣٨٧	لا يوجد فروق معنوية
٢٨	من الضروري وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات .	X1_1	٠.٢٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٥٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٣	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق
٢٩	تتحدد مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على قدرتها على تخفيض المخاطر الى أدنى مستوى لها مما يساعد في حوكمة الشركات .	X1_2	٠.٢١٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٦٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٢	يوجد فروق معنوية	٠.٠٥٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٥٧	لا يوجد فروق معنوية
٣٠	يتأثر نظام الرقابة الداخلية بأداء المراجع الداخلي في التقييم والتحسين المستمر لها.	X1_3	٠.٣٤٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٩٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٢	يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٣	يوجد فروق معنوية	٠.٥١٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٧٧	لا يوجد فروق معنوية
٣١	فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم المخاطر التى يواجهها المراجع الداخلي.	X1_4	٠.٥٦١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٧٧	لا يوجد فروق معنوية
٣٢	تمتد إجراءات الرقابة الداخلية لتشمل تقييم مستوى كفاءة وفعالية كافة العمليات والأنشطة والمستويات الإدارية بالمنشأة.	X1_5	٠.٢١٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٩٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٥٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٠١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤١٨	لا يوجد فروق معنوية
٣٣	توافر إجراءات رقابة داخلية فعالة لدعم موثوقية التقارير المالية يساعد فى حوكمة الشركات .	X1_6	٠.٢١١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٦١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٠٦٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٦	يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٣	يوجد فروق معنوية
٣٤	فشل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الضوابط الرقابية يرجع الى تقصير المراجع الداخلي في عملية التقييم الفعال والتحسين المستمر للنظام المطبق.	X1_7	٠.٧١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٦٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٤١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٩٨٣	لا يوجد فروق معنوية
٣٥	يتوافر بمنظومة الرقابة الداخلية آليات رقابة تشغيلية تكفل دعم وتخطيط وأعداد الموازنات والتوثيق وصلاحيات	X1_8	٠.٢٤٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٤٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٦	يوجد فروق معنوية	٠.٩٣٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨١٣	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)
	الدخول وتصميم وتطوير السياسات والإجراءات وصناعة القرار مما يساعد في حوكمة الشركات .													
٣٦	قيام لجنة المراجعة بالتحقق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة يساعد في حوكمة الشركات وضبط مخاطر المنشأة.	X2_1	٠.٨١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٢٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٨٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٤١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١١	لا يوجد فروق معنوية
٣٧	إطلاع لجنة المراجعة على كافة تقارير المراجعة الداخلية التي تتضمن تقييم فعالية إدارة المخاطر بالمنشأة .	X2_2	٠.٣١٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٧٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٢٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٥٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤١٧	لا يوجد فروق معنوية
٣٨	قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات الاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد في حوكمة الشركات.	X2_3	٠.١٠٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٩٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٥٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٨٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٥٧	لا يوجد فروق معنوية
٣٩	قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التي تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد في حوكمة الشركات.	X2_4	٠.٠٣٢	يوجد فروق معنوية	٠.٣٣٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٠١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٨	يوجد فروق معنوية	٠.١٣٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٤١	لا يوجد فروق معنوية
٤٠	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجعين الداخليين وتنظيم العلاقة بينهما وبين المديرين التنفيذيين بالشركة بالشكل الذي يؤدي إلى دعم الاستقلالية يساعد في حوكمة الشركات.	X2_5	٠.٦٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٢٥	يوجد فروق معنوية	٠.١١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٢٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٧٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٤٩	لا يوجد فروق معنوية
٤١	مناقشة لجنة المراجعة للمراجع	X2_6	٠.١٦٣	لا يوجد	٠.٩٦٩	لا يوجد	٠.٣٧٣	لا يوجد	٠.٣٦٩	لا يوجد	٠.٦٠٦	لا يوجد	٠.٩٩٧	لا يوجد

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد فروق/ لا يوجد فروق
	الداخلي حول أسس تقييم الأثار المحتملة لمخاطر الأعمال ،والطرق المقترحة للتعامل معها .			فروق معنوية		فروق معنوية		فروق معنوية		فروق معنوية		فروق معنوية		فروق معنوية
٤٢	تقديم لجنة المراجعة الدعم الكافي لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان استقلاليتها، تقييم أداء المراجعة الداخلية، والتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات.	X2_7	٠.٠٥٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٤١٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٨٣٦	لا يوجد فروق معنوية
٤٣	قيام لجنة المراجعة بدراسة كافة التقارير قبل اعتمادها ونشرها لتحقيق أعلى درجة من الجودة لهذة التقارير .	X2_8	٠.٤٦٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٠٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٠٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٠٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٨٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٩٣	لا يوجد فروق معنوية
٤٤	توافر الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة يؤثر على مستوى جودة التقارير المالية ومن ثم التأثير على جودة المراجعة الداخية يساعد فى حوكمة الشركات.	X2_9	٠.٠٠٢	يوجد فروق معنوية	٠.٦٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٣٠٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٥٥	لا يوجد فروق معنوية
٤٥	قيام الإدارة بتصميم استراتيجية لإدارة المخاطر طبقاً لأنواع المخاطر المختلفة والعوامل المسببة لها يدعم نظم إدارة المخاطر ويساعد فى حوكمة الشركات.	X2_10	٠.١٠٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧١٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٣	يوجد فروق معنوية	٠.٠٦٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥	لا يوجد فروق معنوية
٤٦	التزام مجلس الإدارة بمسؤولياته أمام الشركة والمساهمين عن المخاطر التي تواجه المنشأة بجميع مستوياتها	X3_1	٠.٢٥٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٣٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠٢١	يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد فروق
	يؤثر على ضبط المخاطر ويساعد في حوكمة الشركات .													
٤٧	قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية وغير المالية بصورة دورية يساعد في حوكمة الشركات .	X3_2	٠.٤١٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٨٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٨٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٦	يوجد فروق معنوية	٠.٢٠٨	لا يوجد فروق معنوية
٤٨	مسئولية مجلس الإدارة عن تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة، وخلق بيئة ونظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية.	X3_3	٠.٠٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٥٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٤١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩٥	لا يوجد فروق معنوية
٤٩	حصول مجلس الإدارة على تأكيدات بأن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية ،وأن المخاطر الرئيسية الهامة قد تم إدارتها إلى المستوى المقبول.	X3_4	٠.٢٥٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٨٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٧	يوجد فروق معنوية	٠.١٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٤	يوجد فروق معنوية	٠.٣١	لا يوجد فروق معنوية
٥٠	تقديم المراجع الداخلي تأكيدات موضوعية مستقلة إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.	X3_5	٠.٢٢١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٩٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠٥٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٢	لا يوجد فروق معنوية
٥١	دعم مجلس الإدارة لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال ضمان استقلاليتها، والاستجابة السريعة لتوصيات المراجعة الداخلية لتحسين كفاءة	X3_6	٠.٠٩٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٠٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٧٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٨١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٢٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٠٣	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	وفعالية إدارة المخاطر.													
٥٢	دعم مجلس الإدارة لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال تحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية ،وتنفيذ خطط المراجعة الداخلية.	X3_7	٠.٠١٣	يوجد فروق معنوية	٠.٠٩٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٧١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٣	يوجد فروق معنوية	٠.٠٧٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٦٦	لا يوجد فروق معنوية
٥٣	تلتزم الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات لكافة مستخدمي القوائم المالية وذلك بتطبيق متطلبات الحوكمة .	X4_1	٠.٤٤٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٨٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٣١	لا يوجد فروق معنوية
٥٤	يؤثر مستوى الافصاح بالشركة على مستوى مخاطر الرقابة الداخلية التي تواجه الشركة.	X4_2	٠.٨١٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.١١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.١٥٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧١٥	لا يوجد فروق معنوية
٥٥	يعتبر الافصاح الوسيلة الرئيسية والاداة الفعالة لايصال كافة نتائج الاعمال للمستخدمين ودعم قرارتهم.	X4_3	٠.٢٣٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٣٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٨	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.١٠٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٩	يوجد فروق معنوية
٥٦	تلتزم المنشأة بالإفصاح والشفافية عن مدى قابلية المراجع الداخلي للمساءلة والمحاسبة أمام أصحاب المصالح طبقا لمعايير المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة .	X4_4	٠.٧٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٣٨	يوجد فروق معنوية	٠.١١٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٨٢	لا يوجد فروق معنوية
٥٧	تفصح الإدارة عن عوامل المخاطرة المتوقعة التي تواجهها المنشأة.	X4_5	٠.٤٦٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢١٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٠١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٤٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٥٥	لا يوجد فروق معنوية
٥٨	يتم الإفصاح بصورة منتظمة عن معاملات الأطراف ذات العلاقة والافصاح	X4_6	٠.٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.٥٢٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٢	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠١١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٩	يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ لا يوجد/ فروق)
	عن طبيعة العلاقات القانونية و التعاقدية مع الأطراف ذات الصلة													
٥٩	تتأثر مخاطر المراجعة الداخلية بدرجة الافصاح والشفافية المتبعة لدى المنشأة.	X4_7	٠.٠٦٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٣٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.١٦٨	لا يوجد فروق معنوية
٦٠	يتم الإفصاح بصورة منتظمة عن القيود التي قد تعوق قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها.	X4_8	٠.٣٩٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.٠١٥	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.٥٦٩	لا يوجد فروق معنوية
٦١	تمكن الشفافية كلاً من المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية من تقييم أداء المنشأة وتحقيق الشفافية للمخاطر ومن ثم تقييم وتقدير حجم المخاطر المحيطة بالمنشأة.	X4_9	٠.٩٧٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٢٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٠٦	لا يوجد فروق معنوية
٦٢	تؤثر المكافآت على تحفيز الأعضاء التنفيذين والقيام بواجباتهم بكفاءة وفعالية يساعد فى حوكمة الشركات.	X5_1	٠.٣٩٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٧٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٦	يوجد فروق معنوية	٠.٢١٩	يوجد فروق معنوية	٠.٤٨٦	لا يوجد فروق معنوية
٦٣	الأفصاح عن الكيفية التي يتم بها مكافأة المديرين التنفيذين ومكافآتهم المرتبطة بالأداء يساعد على حوكمة الشركات ،ومن ثم الحد من مخاطر المنشأة.	X5_2	٠.٣٤٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٨٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٥٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.٣٦٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٠٣	لا يوجد فروق معنوية
٦٤	عندما تقوم الشركة باستخدام مكافآت التنفيذين المبنية على الأسهم كوسيلة لتعويض العضو المنتدب تتجه قرارات التنفيذين	X5_3	٠.٨٤٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٩٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٧٢	لا يوجد فروق معنوية

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	الى اختيار استراتيجية أعمال ذات مستوى أعلى من المخاطرة.													
٦٥	استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الى يعملون به،يساعد فى حوكمة الشركات .	X5_4	٠.٩٧٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٣	يوجد فروق معنوية	٠.٤٦٦	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٦٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.١	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٣٣	لا يوجد فروق معنوية
٦٦	إدراك إدارة المنشأة بجميع المخاطر التي قد تعوقها عن تحقيق أهدافها المنشودة.	X6_1	٠.٠٣	يوجد فروق معنوية	٠.٩٧٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠١٦	يوجد فروق معنوية	٠.٢٦٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٦٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٢٧٩	لا يوجد فروق معنوية
٦٧	التزام الإدارة بتقديم تقارير مكتملة وحقيقية تعبر عن طبيعة المخاطر المتعلقة بأنشطة المنشأة للمراجع الداخلي.	X6_2	٠.٧٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٤٩٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٥	يوجد فروق معنوية	٠.١٣٧	يوجد فروق معنوية	٠.٠٥٣	لا يوجد فروق معنوية
٦٨	قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعي لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	X6_3	٠.٠٤٩	يوجد فروق معنوية	٠.٦٣٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٢	يوجد فروق معنوية	٠.٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٤٩	يوجد فروق معنوية	٠.٣٠٨	لا يوجد فروق معنوية
٦٩	قيام المراجعة الداخلية بالمتابعة المستمرة للخطط التي وضعتها الإدارة للتغلب على نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية.	X6_4	٠.٠٣٧	يوجد فروق معنوية	٠.٥٣٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٨٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٩٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٧٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥١٩	لا يوجد فروق معنوية
٧٠	امتداد دور مراقب الحسابات ليشمل التقرير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.	X7_1	٠.٤٨٤	لا يوجد فروق معنوية	٠.٦٢٥	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٠٢	لا يوجد فروق معنوية	٠.٥٢٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٩٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٢٢	لا يوجد فروق معنوية
٧١	تعميق العلاقة بين مراقبي الحسابات والمراجع الداخلي	X7_2	٠.٠٦٤	لا يوجد فروق	٠.٣٦٨	لا يوجد فروق	٠.٠٧٨	لا يوجد فروق	٠.٣٣٧	لا يوجد فروق	٠.٢٧٧	لا يوجد فروق	٠.١٤	لا يوجد فروق

مسلسل	التساؤلات	رمز التساؤل	المؤهل الدراسي		سنوات الخبرة		المركز المهني		الجهة		اللجان المتخصصة		آليات الحوكمة	
			المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق	المعنوية الحقيقية	التقدير (يوجد/ فروق/ لا يوجد فروق
	في ضوء تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ،تطبيقاً لمتطلبات الحوكمة.			معنوية		معنوية		معنوية		معنوية		معنوية		معنوية
٧٢	تأثير عمل المراجعة الداخلية على طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعة الخارجية ،بغرض تفهم نظام الرقابة الداخلية ،وإجراءات تقدير المخاطر ،وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية.	X7_3	٠.٠٠٨	يوجد فروق معنوية	٠.١٩١	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٤١	يوجد فروق معنوية	٠.٦٨٢	لا يوجد فروق معنوية
٧٣	قيام المراجع الداخلي بتقديم الإيضاحات الكاملة لمراقب الحسابات وكذلك المعلومات الكافية والملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المنشأة والاجراءات الرقابية عليها.	X7_4	٠.٠٠٤	يوجد فروق معنوية	٠.١٥٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٠٠٩	يوجد فروق معنوية	٠.٥٥٣	لا يوجد فروق معنوية
٧٤	اعتماد مراقب الحسابات على ما توصلت اليه المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والمتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة من نتائج وتوصيات فى ابداء رأيه.	X7_5	٠.٢٨٣	لا يوجد فروق معنوية	٠.٧٤٧	لا يوجد فروق معنوية	٠.١٢٨	لا يوجد فروق معنوية	٠.٣٩	لا يوجد فروق معنوية	٠.٠٠١	يوجد فروق معنوية	٠.٤٨٢	لا يوجد فروق معنوية
يوجد فروق معنوية (%)			١٦.٢		٦.٨		٥١		٤١		٢٣		٩	
لا يوجد فروق معنوية (%)			٨٣.٨		٩٣.٢		٤٩		٥٩		٧٧		٩١	
عدد التساؤلات المشتملة على فروق معنوية			١٢		٥		٣٨		٣٠		١٧		٧	

المصدر: من إعداد الطالب ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٤/٣/١: النمذجة الإحصائية وعلاقات التأثير:

يمثل هذا القسم الجزء الرئيسي في التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية ، والمتضمن أثر آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في ضوء الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، ويتضمن ذلك ولأغراض اشتمال التحليل الإحصائي على كافة الأبعاد المتنوعة للظاهرة البحثية على المحورين التاليين:

١/٤/٣/١: المحو الأول: الوساطة الإحصائية في ظل تعدد المتغيرات المستقلة.

٢/٤/٣/١: المحور الثاني: الوساطة الإحصائية في حالة دمج المتغيرات المستقلة كمتغير إشتقاقي جديد.

وتفصيلاتهما على النحو التالي.

١/٤/٣/١:المحور الأول: الوساطة الإحصائية في ظل تعدد المتغيرات المستقلة:

يشتمل هذا المحور التحليلي على بيان أثر آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك على افتراض تواجد متغير وسيط يتمثل في آليات الحد من المخاطر ، ومع عدم دمج التساؤلات المكونة للمتغير المستقل المتمثل في آليات الحوكمة ، ومع دمج التساؤلات الميدانية المعبرة عن آليات الحد من المخاطر ، ويشتمل هذا المحور على الخطوات السبعة التتابعية التالية. وتفصيلاتها على النحو التالي.

الخطوة الأولى: تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير الوسيط:

يوضح الجدول رقم (١٢) أثر آليات الحوكمة في المتغير الوسيط المتمثل في دمج التساؤلات الميدانية المعبرة عن آليات الحد من المخاطر ، وهو متغير اشتقاقي تم ترميزه بالرمز (M1) وذلك من خلال توظيف دالة الانحدار ذات الخطوات Stepwise Regression ، وذلك لاختيار المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيراً في المتغير الوسيط ، وقد تم التوصل إلى دالة إنحدار يتوافر بها كافة اشتراطات السلامة الإحصائية ، حيث تنخفض قيمة المعنوية الحقيقية للنموذج عن مستوى المعنوية الافتراضية والمقدرة بـ ٥% ، كما أن قيمة ف المحسوبة تفوق قيمتها المجدولة ، ومع توافر قدرة تفسيرية للنموذج تعد مقبولة من المنظور الإحصائي حيث بلغت ٤٩.٩%. ومع خطأ معياري لبواقي دالة الانحدار ينخفض عن المتعارف عليه إحصائياً والمقدر بـ ٧% " ٤.٧٢ بعد ستة عشر قيمة عشرية صفرية ".

ومن خلال استعراض المتغيرات الخمسة الأكثر تأثيراً يمكن تفسير ذلك بكونها متغيرات الحوكمة الأكثر اتصالاً بآليات الحد من المخاطر ، والمتضمنة تقييم المخاطر وإدارتها ، وبالشكل الذي يحد من آثارها.

جدول رقم (١٢)أثر آليات الحوكمة في آليات الحد من المخاطر " الخطوة الأولى من الوساطة الإحصائية.

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
	الثابت	٠.٩٣٨	٠.٢٤		٣.٩٠٥	٠.٠٠١	معنوي
قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد فى حوكمة الشركات .	X2_4	٠.٢١٢	٠.٠٤٤	٠.٢٩٢	٤.٧٩٥	٠.٠٠١	معنوي
قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت بة الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	X6_3	٠.٢١٨	٠.٠٤٤	٠.٢٩٦	٤.٩٢٣	٠.٠٠١	معنوي
تقديم المراجع الداخلى تأكيدات موضوعية مستقلة الى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.	X3_5	٠.١٤٨	٠.٠٥	٠.١٧٤	٢.٩٩٤	٠.٠٠٣	معنوي
من الضرورى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات.	X1_1	٠.٠٩٧	٠.٠٤	٠.١٣	٢.٤٣٨	٠.٠١٦	معنوي
استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الذى يعملون به ،يساعد فى حوكمة الشركات.	X5_4	٠.٠٨١	٠.٠٣٤	٠.١٢٨	٢.٣٥٤	٠.٠٢	معنوي
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠.٠٠١					
القدرة التفسيرية للنموذج		٠.٤٩٩					
قيمة ف المحسوبة		٣٨.٧٠٩					

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
درجتي الحرية	١٩٤ ، ٥						
الخطأ المعياري للبواقي	٤.٧٢ " بعد ستة عشر قيمة عشرية "						
الآلية المستخدمة	StepWise Regression Method						
الطبقة المعتمد عليها	الطبقة الخامسة						
التقدير العام للنموذج	معنوي						

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

الخطوة الثانية: تأثير المتغير الوسيط على المتغير التابع:

تتناول تلك الخطوة من خطوات التحليل تأثير المتغير الوسيط والمعبر عن آليات الحد من المخاطر (M1) على المتغير التابع المدمج " نتاج دمج كافة تساؤلات المحور الأول " المتمثل في جودة المراجعة الداخلية (Y1) ، ويوضح الجدول رقم (١٣) المعلمات الإحصائية الرئيسية لتلك الدالة.

يتوافر في دالة الانحدار الموضحة بالجدول توافر كافة اشتراطات السلامة الإحصائية ، حيث تنخفض قيمة المعنوية الحقيقية عن مستوى المعنوية الافتراضية والمقدرة بـ ٥% ، كما أن قيمة ف المحسوبة أكبر من قيمتها المجدولة ، كما أن الخطأ المعياري لدالة الانحدار محدود للغاية وفي إطار المقدار الإحصائي المعتاد " أقل من ٧%" ، وتعد القدرة التفسيرية للنموذج مقبولة إحصائياً ويمكن توصيفها بالضعيفة. وهذا لا ينقص من قابلية الدالة المتوصل إليها في الاستدلال الإحصائي والاشتقاق.

وتقدم دالة الانحدار الموضحة الدليل على تواجد علاقة تأثير طردية لآليات الحد من المخاطر في جودة المراجعة الداخلية. إذ أنه كلما تحسنت كفاءة وفعالية تلك الآليات كلما أدى ذلك إلى دعم جودة المراجعة الداخلية ، وتعد علاقة التأثير بهذا الشكل متسقة مع المنطق العلمي.

جدول رقم (١٣)المعلمات الإحصائية لتأثير آليات الحد من المخاطر على جودة المراجعة الداخلية

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
	الثابت	٢.٠٩٧	٠.٢٥٤		٨.٢٥٧	٠.٠٠١	معنوي
آليات الحد من المخاطر	M1	٠.٥٠٥	٠.٠٦٣	٠.٤٩٣	٧.٩٦٤	٠.٠٠١	معنوي
المعنوية الحقيقية للنموذج	٠.٠٠١						
القدرة التفسيرية للنموذج	٠.٢٤٣						
قيمة ف المحسوبة	٦٣.٤٢٧						
درجتي الحرية	١ ، ١٩٨						
الخطأ المعياري للبواقي	٦.٠٤ " القيمة السابعة عشر بعد العلامة العشرية "						
الآلية المستخدمة	Enter Regression Method						
التقدير العام للنموذج	معنوي						

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

الخطوة الثالثة: تأثير المتغيرات الخمسة المشتقة من الخطوة الأولى فقط على المتغير التابع " في غياب المتغير الوسيط ":

تشتمل تلك الخطوة من خطوات التحليل على تحليل علاقة تأثير المتغيرات المستقلة – المتغيرات الخمسة الأكثر تأثيراً والمشتقة من الخطوة الأولى من خطوات التحليل – على المتغير التابع (Y1) والمعبر عن جودة المراجعة الداخلية وذلك في حالة عدم تواجد المتغير الوسيط (M1).

ويوضح الجدول رقم (١٤) المعلمات الإحصائية لدالة الانحدار ، والمتوافر بها كافة اشتراطات السلامة الإحصائية ، حيث تنخفض قيمة المعنوية الحقيقية عن القيمة المقدرة والبالغة ٥% ، كما تزيد قيمة ف المحسوبة عن قيمتها المجدولة ، كما أن الخطأ المعياري لدالة الإنحدار في إطار الحدود المقبولة إحصائياً. وذلك في إطار قدرة تفسيرية تصنف بأنها ضعيفة ، وذلك لا ينقص من صلاحية الدالة للاستدلال والاشتقاق.

ظهر متغير: قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر بوصفه المتغير الوحيد ذات التأثير المعنوي في دالة الانحدار ، بينما ظهرت أربعة متغيرات بوصفها متغيرات ذات تأثير فردي غير معنوي وتتحدد تلك المتغيرات الأربعة في: قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة

تساعد فى حوكمة الشركات ، تقديم المراجع الداخلى تأكيدات موضوعية مستقلة إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها ، من الضرورى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات ، استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الذى يعملون به ،يساعد فى حوكمة الشركات. ويقدم ذلك دلالة تتحدد في أهمية عملية تقييم المخاطر وتصنيفها ودورها الحيوي في مجال دعم جودة المراجعة الداخلية.

جدول رقم(١٤) تأثير آليات الحوكمة المشتقة من الخطوة الأولى على جودة المراجعة الداخلية

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
	الثابت	١.٩٩	٠.٣٠٢		٦.٤٨	٠.٠٠١	معنوي
قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد فى حوكمة الشركات.	X2_4	٠.٠٨١	٠.٠٤٥	٠.١٢٣	١.٧٨٤	٠.٠٧٦	غير معنوي
قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	X6_3	٠.٢٤٨	٠.٠٥٥	٠.٣٢٧	٤.٤٩٢	٠.٠٠١	معنوي
تقديم المراجع الداخلى تأكيدات موضوعية مستقلة إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.	X3_5	٠.٠٦٤	٠.٠٦١	٠.٠٧٣	١.٠٤٧	٠.٢٩٧	غير معنوي
من الضرورى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات.	X1_1	٠.٠٩٢	٠.٠٥	٠.١٢	١.٨٤٩	٠.٠٦٦	غير معنوي
استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الذى يعملون به ،يساعد فى حوكمة الشركات.	X5_4	٠.٠٥٥	٠.٠٤٣	٠.٠٨٥	١.٢٩٢	٠.١٩٨	غير معنوي
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠.٠٠١					
القدرة التفسيرية للنموذج		٠.٢٥٤					
قيمة ف المحسوبة		١٣.٢٤٥					
درجتي الحرية		٥ ، ١٩٤					
الخطأ المعياري للبواقي		١.٥٤ " القيمة الخامسة عشر بعد العلامة العشرية "					
الآلية المستخدمة		Enter Regression Method					
التقدير العام للنموذج		معنوي					

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

الخطوة الرابعة: تأثير الوسيط والمستقلين – نتاج الخطوة الأولى – معاً في المتغير التابع :

تشتمل تلك الخطوة من خطوات التحليل على بيان تأثير آليات الحوكمة وآليات الحد من المخاطر معاً على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك لبيان دور آليات الحوكمة في تحسين نموذج التأثير للعلاقة بين آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية ، وذلك من خلال بيان تأثير آليات الحوكمة – المتغيرات الخمسة نتاج الخطوة الأولى – على المتغير التابع والمتمثل في جودة المراجعة الداخلية وذلك في إطار الدور دخول آليات الحد من المخاطر كمتغير مستقل إضافي ، وقد تم التوصل إلى دالة انحدار يتوافر بها كافة اشتراطات السلامة الإحصائية ، حيث تنخفض قيمة المعنوية الحقيقية عن قيمتها المقدرة بـ ٥% ، وتزيد قيمة ف المحسوبة عن قيمتها المجدولة وذلك في إطار خطأ معياري محدود للغاية لدالة الانحدار ومع توافر قدرة تفسيرية ٣٢.٥% ، يمكن توصيفها بالضعيفة ، ولكنها قابلة للاستدلال والاشتقاق نظراً لمعنوية دالة الانحدار.

ظهرت ثلاث متغيرات بوصفها ذات تأثير فردي معنوي داخل النموذج المتوصل إليه ، وتتحدد تلك المتغيرات في: قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد فى حوكمة الشركات ، قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر ، والمتغير الوسيط المحدد في: آليات الحد من المخاطر ، وبالشكل الذي يوفر الدليل على الدور الحيوي الذي يقوم به المتغير الوسيط في صياغة علاقة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع.

جدول رقم(١٥) تأثير آليات الحوكمة – المشتقة من الخطوة الأولى – على جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لأليات الحد من المخاطر

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
	الثابت	١.٦٧٩	٠.٢٩٨		٥.٦٣٦	٠.٠٠١	معنوي
قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد فى حوكمة الشركات.	X2_4	٠.١٦٢	٠.٠٥٦	٠.٢١٨	٢.٩٠٤	٠.٠٠٤	معنوي
قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	X6_3	٠.١٦١	٠.٠٥٦	٠.٢١٣	٢.٨٦٩	٠.٠٠٥	معنوي
تقديم المراجع الداخلى تأكيدات موضوعية مستقلة	X3_5	-٠.٠١٣	٠.٠٠٦	-٠.٠١٥	-٠.٢١٦	٠.٨٢٩	غير معنوي

أسم المتغير	ترميز المتغير	معامل المتغير المستقل	الخطأ المعياري	مقدار المعامل بيتا	قيمة ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية	تقدير المعنوية على المستوى الفردي
الى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.							
من الضرورى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات.	X1_1	٠.٠٤٨	٠.٠٤٨	٠.٠٦٣	١.٠٠٢	٠.٣١٧	غير معنوي
استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الذى يعملون به ،يساعد فى حوكمة الشركات.	X5_4	٠.٠١٢	٠.٠٤٢	٠.٠١٩	٠.٢٩٩	٠.٧٦٥	غير معنوي
المتغير الوسيط	M1	٠.٢٣٥	٠.٠٨٦	٠.٢٢٩	٢.٧٤٤	٠.٠٠٧	معنوي
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠.٠٠١					
القدرة التفسيرية للنموذج		٠.٣٢٥					
قيمة ف المحسوبة		١٥.٤٨٨					
درجتي الحرية		٦ ، ١٩٣					
الخطأ المعياري للبواقي		٤.٤٩ " القيمة السادسة عشر بعد العلامة العشرية "					
الآلية المستخدمة		Enter Regression Method					
التقدير العام للنموذج		معنوي					

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

الخطوة الخامسة: المفاضلة بين النماذج الناتجة من الخطوات الأربع السابقة:

يوضح الجدول رقم (١٦) المفاضلة بين النماذج الأربع الناتجة من الخطوات السابقة ، وبخاصة المفاضلة بين النموذج الوارد بالخطوة الثالثة والخطوة الرابعة ، حيث يتضح من خلال الجدول أفضلية النموذج الناتج من الخطوة الرابعة ، وبالشكل الذي يعكس دور المتغير الوسيط المتمثل في آليات الحد من المخاطر. إذ أدى دخول هذا المتغير في النموذج إلى تحسن قدرته التفسيرية بمقدار ٧% ، وكذلك تحسن في مستوى الخطأ المعياري للنموذج ، وبتلك الصورة تم توفير الدليل الميداني على دور المتغير الوسيط.

جدول رقم (١٦) المفاضلة بين النماذج الناتجة من الخطوات الأربع لتحليل الوساطة الإحصائية

النموذج الناتج من:	القدرة التفسيرية	الخطأ المعياري لدالة الإنحدار	متغيرات النموذج	صلاحية النموذج للمفاضلة
الخطوة الأولى:	٠.٤٩٩	٤.٧٢ " القيمة السابعة عشر بعد العلامة العشرية .	لا يشتمل النموذج على المتغير التابع	لا يصلح للمفاضلة
الخطوة الثانية:	٠.٢٤٣	٦.٠٤ " القيمة السادسة عشر بعد العلامة العشرية "	لا يشتمل النموذج على المتغيرات المستقلة	لا يصلح للمفاضلة

النموذج الناتج من:	القدرة التفسيرية	الخطأ المعياري لدالة الإنحدار	متغيرات النموذج	صلاحية النموذج للمفاضلة
الخطوة الثالثة:	٠.٢٥٤	١.٥٤ " القيمة الخامسة عشر بعد العلامة العشرية "	يشتمل على المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ولا يشتمل على الوسيط	يصلح للمفاضلة
الخطوة الرابعة	٠.٣٢٥	٤.٤٩ " القيمة السادسة عشر بعد العلامة العشرية "	يشتمل على المتغيرات المستقلة والمتغير الوسيط والمتغير التابع	يصلح للمفاضلة
دور المتغير الوسيط في تحسين النموذج	٠.٠٧١			

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في تقارير التحليل الإحصائي.

الخطوة السادسة: اشتقاق التساؤلات الميدانية الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية وفق المحور الأول:

تشتمل تلك الخطوة على تحديد المتغيرات الميدانية الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية ، ومعنوية تأثيرها الفردي ، واتجاه هذا التأثير ، ويلخص الجدول رقم (١٧) تلك الدلالات العلمية.

جدول رقم (١٧) الدلالات العلمية ذات الصلة بالمتغيرات الميدانية الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة الداخلية

مسلسل	المتغير الميداني	معنوية التأثير داخل النموذج	إتجاه التأثير داخل النموذج	الدلالة العلمية
(١)	قيام لجنة المراجعة بمراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية التى تقدمها المراجعة الداخلية للشركة تساعد فى حوكمة الشركات.	معنوي	طردي	الدور الجوهري للجنة المراجعة في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك من خلال آلية مراقبة وتقييم الخدمات التأكيدية.
(٢)	قيام المراجعة الداخلية بإجراء تقييم موضوعى لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم المخاطر.	معنوي	طردي	الدور الجوهري الأصيل الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مجال التقييم الدوري والمستمر للمخاطر.
(٣)	تقديم المراجع الداخلى تأكيدات موضوعية مستقلة الى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لتحسينها.	غير معنوي	عكسي	لا يمكن الاستناد عليه في صياغة دلالة علمية لعدم معنويته والتأثير العكسي غير متسق مع المنطق العلمي.
(٤)	من الضرورى وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال لحوكمة الشركات.	غير معنوي	طردي	لا يمكن الاستناد عليه في صياغة دلالة علمية لعدم معنويته ، والتأثير الطردي متسق مع المنطق العلمي.

مسلسل	المتغير الميداني	معنوية التأثير داخل النموذج	إتجاه التأثير داخل النموذج	الدلالة العلمية
(٥)	استخدام خيارات الأسهم فى مكافآت المديرين يعمل ذلك على تشجيع المديرين والتركيز على أسعار الأسهم بدلاً من التركيز فى مجال النشاط الذى يعملون به ،يساعد فى حوكمة الشركات.	غير معنوي	طردي	لا يمكن الاستناد عليه في صياغة دلالة علمية لعدم معنويته ، والتأثير الطردي متسق مع المنطق العلمي.
(٦)	آليات الحد من المخاطر " المتغير الميداني الوسيط "	معنوي	طردي	الدور الجوهري الذي تقوم به

المصدر: من إعداد الباحث.

الخطوة السابعة: اختبار تأثير وساطة آليات الحد من المخاطر في حالة دمج المتغيرات الخمسة الأكثر تأثيراً المشتقة من الخطوة الأولى:

تشتمل تلك الخطوة من خطوات التحليل على اختبار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر في صياغة علاقة تأثير آليات الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في إطار دمج التساؤلات الخمسة الميدانية المشتقة من الخطوة الأولى من خطوات التحليل ، ليتم التعبير عنها في صورة متغير فئوي واحد.

ومن المعتاد الاعتماد على حزمة التحليل الإحصائي Stata لتنفيذ هذا التحليل أو من خلال تحديث حزمة التحليل الإحصائي SPSS بكود برمجي إضافي يطلق عليه Path analysis 4.1 ، وقد فضل الباحث تحديث الحزمة الإحصائية SPSS وذلك للحفاظ على اتساق التحليل الإحصائي من خلال الاعتماد على حزمة إحصائية واحدة.

ويوضح الجدول رقم (١٨) موجزاً للمعلمات الإحصائية المتوصل إليها من خلال تحليل الوساطة ، وذلك في ظل غياب دور المتغير الوسيط وكذلك في ظل تواجده ، حيث تم التوصل إلى دوال انحدار معنوية لكافة خطوات التحليل التفصيلية ، ومع تواجد وزن نسبي كبير للمتغير الوسيط في حالة الوساطة إذ بلغ هذا الوزن ٣٥.٢٢% ، وبقدرة تفسيرية قدرها ٢٦.٢%.

جدول رقم (١٨) تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر " مع دمج التساؤلات الميدانية الخمسة الأكثر تأثيراً في المتغير التابع "

بيان	مقدار التأثير	الخطأ المعياري	مقدار ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية
إجمالي تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع في ضوء تواجد المتغير الوسيط	٠.٥٨٢٩	٠.٠٦٩٥	٨.٣٩٠٤	٠.٠٠١
التأثير المباشر للمتغير المستقل	٠.٣٧٧٦	٠.٠٨٩٦	٤.٢١٦٣	٠.٠٠١
التأثير غير المباشر للمتغير المستقل من خلال تأثيره في المتغير الوسيط	٠.٢٠٥٣	٠.٠٧٠٥	٣.٤٩٢٧	٠.٠٠٠٦

بيان	مقدار التأثير	الخطأ المعياري	مقدار ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية
القدرة التفسيرية للنموذج	٠.٢٦٢٣			
مقدار ف المحسوبة	٧٠.٣٩٨٢			
المعنوية الحقيقية	٠.٠٠١			
الآلية المستخدمة	Path Analysis Technique " Mediation "			
الوزن النسبي لتأثير المتغير الوسيط	٠.٣٥٢٢٠٤٤٩٥			

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٢/٤/٣/١: المحور الثاني: الوساطة الإحصائية في حالة دمج المتغيرات المستقلة والتعبير عنها كمتغير إشتقاقي جديد:

يشتمل هذا المحور الرئيسي على اختبار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر في صياغة علاقة تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية ، وذلك في إطار دمج كافة التساؤلات الميدانية المُعبرة عن آليات الحوكمة – وهي تختلف عن المنهجية المتبعة في الخطوة السابعة من المحور الأول.

ويوضح الجدول رقم (١٩) موجزاً للمعلمات الإحصائية المتوصل إليها من خلال تحليل الوساطة ، وذلك في ظل غياب دور المتغير الوسيط وكذلك في ظل تواجده ، حيث تم التوصل إلى دوال انحدار معنوية لكافة خطوات التحليل التفصيلية ، ومع تواجد وزن نسبي كبير للمتغير الوسيط في حالة الوساطة إذ بلغ هذا الوزن ٤١.٦٩% ، وبقدرة تفسيرية قدرها ٣٤.١٨%.

ومن خلال المقارنة بين كل من النموذج المتوصل إليه في الخطوة السابعة من المحور الأول والنموذج المتوصل إليه والوارد في المحور الثاني تم توفير الدليل الإحصائي على أفضلية النموذج المتوصل إليه في المحور الثاني وذلك من خلال المقارنة على أساس القدرة التفسيرية والوزن النسبي لدور المتغير الوسيط في صياغة النموذج. ويوضح الجدول رقم (٢٠) موجزاً إحصائياً لتلك المفاضلة.

جدول رقم (١٩) تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر " مع دمج كافة التساؤلات الميدانية المُعبرة عن آليات الحوكمة "

بيان	مقدار التأثير	الخطأ المعياري	مقدار ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية
إجمالي تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع في ضوء تواجد المتغير الوسيط	٠.٦٢٥	٠.٠٧٥٤	٤.٦٢٥٤	٠.٠٠١
التأثير المباشر للمتغير المستقل على المتغير التابع	٠.٤٤١١	٠.٠٨٠٩	٥.٤٤٩٤	٠.٠٠١

بيان	مقدار التأثير	الخطأ المعياري	مقدار ت المحسوبة	المعنوية الحقيقية
(في غياب المتغير الوسيط)				
التأثير غير المباشر للمتغير المستقل من خلال تأثيره في المتغير الوسيط	٠.١٨٣٩	٠.٠٦٤٨	٤.١٥٧٣	٠.٠٠١
القدرة التفسيرية للنموذج	٠.٣٤١٨			
مقدار ف المحسوبة	٥١.١٥٨١			
الآلية المستخدمة	Path Analysis Technique " Mediation "			
المعنوية الحقيقية	٠.٠٠١			
الوزن النسبي لتأثير المتغير الوسيط	٠.٤١٦٩١٢٢٦٥			

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

جدول رقم (٢٠)

المفاضلة بين نموذج الانحدار ذات الصلة بالخطوة السابعة من المحور الأول ونموذج الانحدار ذات الصلة بالمحور الثاني

نقاط المفاضلة	نموذج الانحدار: الخطوة السابعة من المحور الأول	نموذج الانحدار: المحور الثاني
المعنوية الحقيقية	٠.٠٠١	٠.٠٠١
القدرة التفسيرية	٢٦.٢٣	٣٤.١٨
الوزن النسبي لدور المتغير الوسيط	٣٥.٢٢	٤١.٦٩
تفسير: من خلال مقارنة النموذجين تتضح أفضلية النموذج ذات الصلة بالمحور الثاني ، حيث يتمتع بقدرة تفسيرية أكبر ، ووزن نسبي أعلى ، ويتسق ذلك مع المنطق العلمي ، وذلك لأن النموذج الثاني نتاجاً لدمج كافة الأبعاد ذات الصلة بآليات الحوكمة.		

المصدر: من إعداد الباحث.

٥/٣/١: التناول الاستنباطي لفروض البحث:

يشتمل هذا القسم من البحث على التناول الاستنباطي لفروض البحث ، وذلك من خلال تحديد مركز كل فرض من فروض البحث من حيث القبول أو الرفض ، وقد تم تناول ذلك من خلال الجدولين الحادي والعشرين والثاني والعشرين ، حيث يتضمن الجدول الحادي والعشرون ملخصاً للفروض ذات الصلة بعلاقات التأثير ، وتتحدد في الفروض الأربعة الأولى من فروض البحث ، بينما يتضمن الجدول الثاني والعشرون ملخصاً للفرض الخامس من فروض البحث وهو ذات الصلة بالفروق المعنوية بين فئات المستقصى منهم ، مقسماً إلى ستة فروض فرعية.

جدول رقم (٢١) ملخص التناول الاستنباطي لفروض البحث ذات الصلة بعلاقات التأثير

الفرض	المحور الذي تناول الفرض	القبول / الرفض	الآلية المستخدمة والدليل الإحصائي
الفرض الأول: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلاله معنوية لآليات الحوكمة علي جودة المراجعة الداخلية وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية ، تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية .	المحور الأول	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تفسيرية ٢٥.٤% " الخطوة الثالثة من التحليل "	Enter Regression Method
	المحور الثاني	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تأثيرية مقدارها ٤٤.١١%. " الجدول رقم ١٩	Path Analysis Technique " Mediation Analysis "
الفرض الثاني: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية ، تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية .	المحور الأول	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تفسيرية ٢٤.٣% " الخطوة الثانية من التحليل "	Enter Regression Method
	المحور الثاني	غير متضمن داخل المحور الثاني	غير متضمن داخل المحور الثاني
الفرض الثالث: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية	المحور الأول	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تفسيرية ٤٩.٩% " الخطوة الأولى من التحليل "	StepWise Regression Method
	المحور الثاني	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تأثيرية مقدارها ١٨.٣٩%. " الجدول رقم ١٩"	Path Analysis Technique " Mediation Analysis "
الفرض الرابع: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً علي القطاع شركات الإتصالات المصرية .	المحور الأول	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تفسيرية ٢٦.٢٣% " الخطوة السابعة من التحليل "	Path Analysis Technique " Mediation Analysis "
	المحور	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد	Path Analysis Technique "

الفرض	المحور الذي تناول الفرض	القبول / الرفض	الآلية المستخدمة والدليل الإحصائي
	الثاني	لقبول الفرض ، وذلك بمعنوية حقيقة للنموذج تبلغ ٠.٠٠١ ، وقدرة تأثيرية مقدارها ٦٢.٥%. " الجدول رقم ١٩ "	Mediation Analysis "

المصدر: من إعداد الباحث ، بتصرف في خطوات التحليل الواردة بالقسم ٤/٣/١.

جدول رقم (٢٢)ملخص التناول الاستنباطي للفروض ذات الصلة بالفروق المعنوية

الفرض الخامس: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب تصنيفاتهم الفئوية.			
الأساس الفئوي	الفرض الفرعي	القبول / الرفض	الآلية الإحصائية
المؤهل الدراسي	الفرض الفرعي الأول: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب مؤهلهم الدراسي.	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض بنسبة ٨٣.٨%. " الجدول رقم ١١ ."	Cruskal-Wales Test
سنوات الخبرة	الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب سنوات خبرتهم.	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض بنسبة ٩٣.٢%. " الجدول رقم ١١ ."	Cruskal-Wales Test
المركز المهني	الفرض الفرعي الثالث: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب مركزهم المهني.	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لرفض الفرض بنسبة ٥١%. " الجدول رقم ١١ ".	Cruskal-Wales Test
الجهة	الفرض الفرعي الرابع: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب الجهة التي ينتمون إليها.	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض بنسبة ٥٩%. " الجدول رقم ١١ ".	Cruskal-Wales Test
اللجان المتخصصة	الفرض الفرعي الخامس: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب توافر لجان متخصصة بالجهة التي ينتمون إليها.	تم توفير الدليل الإحصائي المؤيد لقبول الفرض بنسبة ٧٧%. " الجدول رقم ١١ ".	Cruskal-Wales Test
آليات	الفرض الفرعي السادس: لا توجد فروق	تم توفير الدليل الإحصائي	Cruskal-Wales Test

الفرض الخامس: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب تصنيفاتهم الفئوية.			
الأساس الفئوي	الفرض الفرعي	القبول / الرفض	الآلية الإحصائية
الحوكمة	إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب تبني وتطبيق آليات الحوكمة.	المؤيد لقبول الفرض بنسبة ٩١%. " الجدول رقم ١١ ".	

المصدر : من إعداد الباحث بتصرف في القسم ٣/٣/١.

٤/١: التكامل المنهجي بين عناصر البحث الرئيسية:

يوضح الجدول رقم (٢٣) التكامل المنهجي بين عناصر البحث الرئيسية والمحددة في أهداف البحث ، وتساؤلاته ، وفروضه الرئيسية ، ودلالاته العلمية ذات الصلة.

جدول رقم (٢٣) التكامل المنهجي بين عناصر البحث الرئيسية

الأهداف	التساؤلات	الفروض	الدلالة العلمية الرئيسية ذات الصلة
الهدف الأول: دراسة وتحليل العلاقة بين آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية.	التساؤل الأول: إلى أي مدى تتواجد علاقة تأثير لآليات الحوكمة على المراجعة الداخلية تطبيقاً على الحالة المصرية.	**الفرض الأول: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلاله معنوية لآليات الحوكمة علي جودة المراجعة الداخلية وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية ، تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية .**	ظهرت لجنة المراجعة بوصفها من أهم آليات الحوكمة التي تقوم بدور فعال في مجال دعم جودة المراجعة الداخلية
الهدف الثاني: دراسة وتحليل العلاقة بين آليات الحد من المخاطر وجودة المراجعة الداخلية.	التساؤل الثاني: إلى أي مدى تتواجد علاقة تأثير لآليات الحد من المخاطر على المراجعة الداخلية تطبيقاً على الحالة المصرية.	**الفرض الثاني: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحد من المخاطر في دعم جودة المراجعة الداخلية ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية ، تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية .**	تقوم آليات الحد من المخاطر بدور فاعل في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك من خلال التنبؤ بالمخاطر وتقييمها بصورة دورية ، واقتراح آليات الحد من آثارها في حالة تحققها.
الهدف الثالث: دراسة وتحليل العلاقة بين آليات الوكمة وآليات الحد من المخاطر.	التساؤل الثالث: إلى أي مدى تتواجد علاقة تأثير لآليات الحوكمة على آليات الحد من المخاطر تطبيقاً على الحالة المصرية.	**الفرض الثالث: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة في دعم آليات الحد من المخاطر ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً علي قطاع شركات الإتصالات المصرية**	تظهر لجنة المراجعة بوصفها من الآليات الرئيسية في دعم فعالية آليات الحد من المخاطر وذلك من خلال التقييم المستمر لمستوى جودة الخدمات التأكيدية ، كما تقوم آلية تحفيز المديرين بدور فاعل في مجال الحد من المخاطر وذلك من خلال دعم مستوى الرضا الوظيفي لتلك الفئة.
الهدف الرابع: دراسة وتحليل العلاقة بين	التساؤل الرابع: إلى أي مدى تتواجد علاقة تأثير لآليات	**الفرض الرابع: تتواجد علاقة تأثير إحصائية ذات دلالة معنوية لأليات**	يتزايد تأثير آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط

الأهداف	التساؤلات	الفروض	الدلالة العلمية الرئيسية ذات الصلة
آليات الحوكمة والمراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر.	الحوكمة على المراجعة الداخلية وذلك في إطار الدور الوسيط للآليات الحد من المخاطر تطبيقاً على الحالة المصرية.	**الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية وذلك في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك من واقع دراسة حالة ميدانية تطبيقاً علي القطاع شركات الإتصالات المصرية .**	لآليات الحد من المخاطر وذلك مقارنة بنفس الدور في حالة عدم تواجد دور للمتغير الوسيط ، ويوفر ذلك الدليل الميداني على جوهرية دور آليات الحد من المخاطر في مجال دعم جودة المراجعة الداخلية.
الهدف الخامس: دراسة وتحليل مستوى التباين بين إجابات المستقصى منهم ذات الصلة بالتساؤلات الميدانية المُعبرة عن الظاهرة البحثية.	التساؤل الخامس: إلى أي مدى تتواجد فروق معنوية بين إجابات المستقصى منهم ذات الصلة بتساؤلات الدراسة الميدانية تطبيقاً على الحالة المصرية	الفرض الخامس: لا توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية بين إجابات المستقصى منهم بحسب تصنيفاتهم الفئوية.	يقوم تصنيف المستقصى منهم بحسب مركزهم المهني بإحداث الفروق بين إجابات المستقصى منهم ، ويمكن تفسير ذلك بتأثير المركز المهني الجوهري على صياغة مستوى الوعي المهني والخبرات التراكمية.

المصدر : من إعداد الباحث.

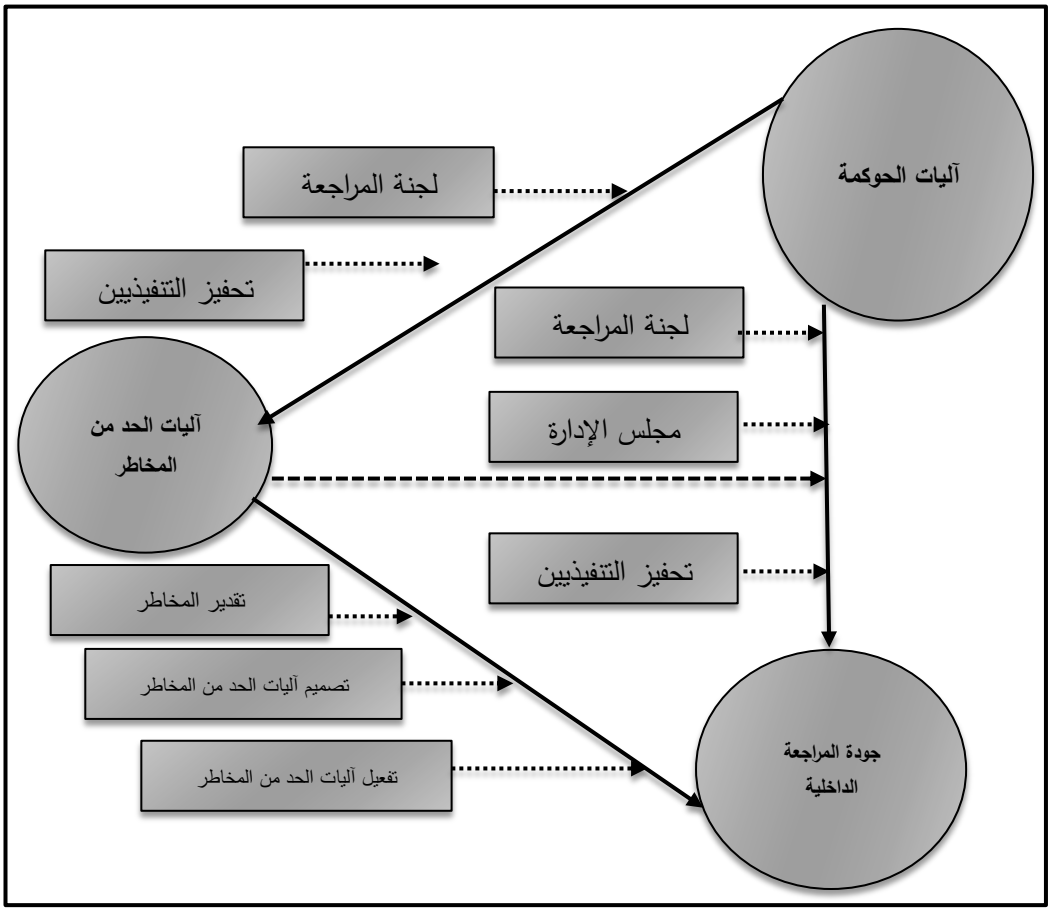
١/٥: الإطار المقترح للعلاقات التأثيرية:

يوضح الشكل رقم (١) الإطار العام التلخيصي لتأثير آليات الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، ويمثل ذلك الإطار الأساس العلمي الذي يمكن تطويره والبناء عليه مستقبلاً من خلال اختباره في إطار دراسات تجريبية تستند على توفير دليل تطبيقي مقارنة بالدليل الميداني الوارد في هذا البحث.

ويتضح من خلال الشكل الموضح تواجد آليتان من آليات الحوكمة تقوم بدور جوهري في التأثير على آليات الحد من المخاطر وتتمثل تلك الآليات في لجنة المراجعة وتحفيز التنفيذيين ، وتشتمل تلك الآليات على الدور الأصيل للجنة المراجعة في فحص وتنقيح كافة عمليات التوكيد المهني ، والتأكد من كفاءة وفعالية كافة العمليات وذلك من خلال ما يتوافر لها من تقارير وقنوات اتصال متعددة ، بينما تشتمل حوافز التنفيذيين على ضرورة تواجد خيارات الأسهم ، ويتم ربط تلك الخيارات بالعملية المستمرة ذات الصلة بتقييم الآداء.

تقوم آليات الحد من المخاطر بدور حيوي في مجال دعم المراجعة الداخلية وذلك من خلال العمليات التكاملية ذات الصلة بتقدير المخاطر وتصميم آليات مواجهتها ، والمراجعة المستمرة لكفاءة وفعالية تلك الآليات ، وبالشكل الذي يمثل دعماً فعالاً لآليات المراجعة الداخلية وبخاصة في متابعة كافة العمليات التشغيلية.

تقوم ثلاث آليات من آليات الحوكمة بدور حيوي في مجال دعم المراجعة الداخلية وتتحدد في لجنة المراجعة وتحفيز التنفيذيين ومجلس الإدارة ، وهي ذات الآليات المؤثرة في الحد من المخاطر ، بخلاف مجلس الإدارة حيث يزيد عليها ، ويوضح ذلك الدور الحيوي الذي يقوم به مجلس الإدارة في مجال دعم المراجعة الداخلية وذلك من خلال صياغة الأهداف والاستراتيجيات وتحديد البرمجة الزمنية لتحقيقها ، والآليات التي سيعتمد عليها في ذلك.



شكل رقم (١): الإطار العام للعلاقات التأثيرية استناداً على الدليل الميداني

المصدر : من إعداد الباحث.

٦/١: خلاصة البحث ودلالاته وآفاقه المستقبلية ذات الصلة:

تناول هذا البحث تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر ، وذلك في إطار دراسة حالة ميدانية بالتطبيق على فئات من المستقصى منهم بقطاع الاتصالات ، وكذلك الأطراف ذات الصلة بهذا القطاع ، وتوصل البحث إلى توفير الدليل الميداني على تواجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لآليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية. سواء في حالة تواجد المتغير الوسيط أو غيابه ، ومع تحسن تلك العلاقة في حالة التواجد.

استندت الصياغة التنظيرية لهذا البحث على الأسلوب الاستقرائي ، وذلك من خلال استقراء الجهود البحثية ذات الصلة بالأبعاد المتنوعة للظاهرة البحثية ، مقسمة إلى أربعة أقسام. إذ اشتمل القسم الأول منها على الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ، وتناول القسم الثاني العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية من المنظور التجريبي ، بينما اشتمل القسم الثالث على دور المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر ، بينما تناول القسم الرابع علاقة آليات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية في إطار دور آليات الحد من المخاطر.

وقد انتهى البحث وفي نتيجته الأساسية إلى أن بعض آليات الحوكمة تقوم بدور جوهري في مجال دعم جودة المراجعة الداخلية ، وبخاصة لجنة المراجعة وحوافز التنفيذيين ومجلس الإدارة ، حيث ظهرت تلك الآليات الثلاثة بوصفها الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة الداخلية ، ويمكن تفسير ذلك بتوافر عنصري الاستقلالية والكفاءة في لجان المراجعة ، وبالشكل الذي يوفر لتلك اللجنة مساحة مهنية كبيرة في مجال الإشراف والرقابة ، ويضاف لذلك الدور الإيجابي الذي تقوم به حوافز التنفيذيين في دعم مستوى الرضا الوظيفي وبخاصة على مستوى الإدارة العليا المنوط بها التخطيط وتصميم النظم الرقابية ، ويدعم ذلك أيضاً الدور الأصيل الذي يقوم به مجلس الإدارة سواء في مجال الإشراف والرقابة أو مجال دعم قنوات الاتصال بين مكونات الهيكل التنظيمي.

ويوصي الباحث بالمزيد من العناية المهنية بتصميم نظم إدارة وتحليل المخاطر ، وبالشكل الذي يمكن معه تقدير تلك المخاطر ، وتصميم الآليات اللازمة للحد من آثارها في حالة تحققها ، ومزيد من التفعيل والالتزام المهني بالإصدارات المهنية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية ، وبخاصة تلك الإصدارات الخاصة بالمعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين ، كما يوصي الباحث بضرورة تواجد آليات موضوعية لتقييم كفاءة وفعالية لجان المراجعة الداخلية ، وتصميم نظم تؤدي إلى

حوافز موضوعية للتنفيذيين ، وبالشكل الذي يمكن من دعم رضائهم الوظيفي ، ويؤدي بالتالي إلى دعم المراجعة الداخلية.

يتمثل القيد الأساسي لهذا البحث في اعتماده بصورة أساسية على المنهج الميداني في تجميع وتحليل البيانات ، وهي منهجية يلازمها العديد من المثالب ومنها التحيز وغياب العناية المهنية الواجبة من قبل بعض عناصر المستقصى منهم ، وقد تم توفير الأدوات الكفيلة للحد من تلك المشكلات المتأصلة. سواء من خلال تصميم قائمة استبيان تشتمل على تساؤلات اختبارية لتحديد مستوى العناية المهنية في الإجابات ، وكذلك الاعتماد على بعض من الاختبارات الإحصائية لتحديد مستوى الاستقلالية والارتباط الكلي بين تساؤلات الدراسة الميدانية.

يقدم هذا البحث مساهمة بحثية يسيرة في مجال التحري عن علاقة تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في إطار دور آليات الحد من المخاطر ، ويدعم ذلك العديد من الآفاق البحثية المستقبلية ومنها على سبيل المثال: دراسة وتحليل علاقة تأثير آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية على نحو تجريبي تطبيقي وليس ميداني ، ويمتد ذلك لكي يتضمن المقارنة بين الدور الوسيط والدور المُعدل لآليات الحد من المخاطر.

١/٧: مراجع البحث:

١/٧/١: مراجع باللغة العربية:

احمد ، زكريا عبده السيد ، (٢٠١٣). " إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى " ، دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد ٣ ، ص ص ٣٣٣-٣٨٢.

احمد مشرح على ، (٢٠١٩). " "قياس أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة التقارير المتكاملة " ، دراسة تطبيقية ، رسالة ماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ص ص٨٨-٩١.

التويجرى ، عبد الرحمن على ، والنافعابى ، حسين محمد ، (٢٠٠٨) . " جودة خدمة المراجعة " : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢٢، العدد ١ ، ص ص ٣٦ ،٢١٩- ٢٥٤.

الجارحى، هناء عبده خليل حسانين ، (٢٠١٣) . " مؤشرات تقييم فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة الأداء الإستراتيجى للمراجع الداخلى ،" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالأسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد ٤ ، ص ص ١٩٥-٢١٢.

الجزار، أحمد عبده أحمد ، (٢٠٢٠). " دور المراجع الخارجى فى تفعيل إدارة المخاطر فى ظل حوكمة الرقابة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية ": دراسة تطبيقية على قطاع البترول ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٤٠، العدد ٤، ص ص ٣٢٧-٣٦١.

الجندى ،نهال أحمد ، (٢٠٠٨). " تفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر "، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، يوليو ، ص ص ٢٥٥-٣٠١.

العبيدى ،عادل عبد العزيزسلطان ، (٢٠١٧) . " متطلبات الحوكمة الإلكترونية وآليات إدارة المخاطر المصرفية بالتأكيد على مخاطر الأئتمان فى البنوك الليبية "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد ٨، ص ص ٩١-١١٨.

العربى ، طارق محمد الحسن عبد الرحمن ، و يوسف ، كمال أحمد ، (٢٠٢٢). " دور جودة المراجعة الداخلية فى الحد من مخاطر المراجعة " ، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة – ولاية الخرطوم ، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية ، العدد ١٥ ، ص ص ١-٣٢.

العشماوى ، ياسمينا أحمد إبراهيم ،(٢٠١٤) . " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وأثرها على عمل المراجع الخارجى ": دراسة تطبيقية ، رسالة ماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة . ص ص ١٣-٣٩.

الغريب ، هند محمود ، (٢٠٢٢) . " دور الحوكمة فى تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة "، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ، كلية التجارة ، جامعة مدينة السادات ، المجلد ١٣ ، ص ص ١٧٧٩-١٨١٢.

الكندرى ، على أحمد محمد حسن ، وداود ، ياسر إبراهيم محمد ، و علاء الدين ، عبد العزيز فهمى ،(٢٠٢٢). " أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة " ،المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ، كلية التجارة ، جامعة مدينة السادات ، المجلد ١٤، العدد ٢، ص ص ١-٢٧.

الوردانى ، ياسر سعيد محمود ،(٢٠١٤) . " أثر تطبيق المراجعة على أساس المخاطر على تحسين جودة المراجعة الداخلية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ٢، ص ص ٨٣-٩٩.

الوكيل ، حسام السعيد ،(٢٠١٠) . " دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الرابع ، الجزء الثانى ، ص ص ١٩٩-٢٣٧.

باعطوة ، سعيد ربيع ، الشهرى ، عامر محمد ، (٢٠٢١) . " العوامل المؤثرة على تغيير مكتب المراجعة الداخلية : هل خصائص لجنة المراجعة لها دور فى هذا التغيير" ، مجلة الفنون والأدب وعلوم الأنسانيات والاجتماع ، كلية الإمارات للعلوم التربوية ، العدد ٦٣ ، ص ص ١٥١-١٦٧.

بلفقية، محمد علوى ، وباشيخ ، عبد اللطيف ، (٢٠١٤) . " العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات " : دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجيستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد ٢٨، العدد ٢ ، ص ص ٣-٣١.

حجازى ، منتصر أحمد سالم ، (٢٠٠٧) . " أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية " : دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة على الأيزو فى قطاع غزة ، رسالة ماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة فلسطين (قطاع غزة) ، ص ص ١-١٥٢.

حسن ، كمال عبد السلام على ، و أحمد ، أمانى عبد الرحمن عمر ، و الغندور ، مصطفى عطية السيد، (٢٠١٩) . " مدخل مقترح لتقييم إدارة مخاطر الأعمال فى ضوء معايير المراجعة وحوكمة الشركات "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٣٩، العدد ١، ص ص ١٠١٥-١٠٤٣.

حسن ، يوسف صلاح عبد الله ، (٢٠١٨) . " دور المراجعة الداخلية فى تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف "، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد ٢، العدد ١، ص ص ١٨٩-٢٤٦.

رزق ، محمود عبد الفتاح إبراهيم ، (٢٠١٥) . " متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات وأثرها على جودة المراجعة الداخلية بالتطبيق على شركات الأسمنت بلبيا "، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣٩ ، العدد ٢، ص ص ٣٩٩-٤٢٠.

سعيد ، مصطفى محمد سعيد ، (٢٠١٤) . " إطار مقترح لضبط مخاطر المراجعة الداخلية فى ظل حوكمة الشركات ": دراسة ميدانية ، رسالة ماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢١-١١٤.

شحاته ، السيد شحاته ، (٢٠١٣) . " آليات تضيق فجوة التوقعات فى مجال المراجعة الداخلية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية": دراسة إنتقادية وميدانية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص ٦٢٩-٦٨٧.

عبد الغفار ، نورهان السيد محمد ، (٢٠١٨) . " أثر تفعيل استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر وفق إطار coso على تحسين مستوى جودة المراجعة وانعكاساته على كفاءة الأداء المالى فى الشركات المساهمة المصرية": دراسة تطبيقية ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد ، العدد ٢ ، ص ص ١٠٧-١٨٧.

عبد الدايم ، سلوى عبد الرحمن ، (٢٠١٧) . " العلاقة بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ": دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٣٧، العدد ٤، ص ص ١٨٣-٢٥١.

على ، مختار اسماعيل أبو شعيشع ، وزيدان ، عبد العزيز محمد ، (٢٠١٤) . " الدور الاستراتيجى للمراجعة الداخلية فى تعزيز متطلبات حوكمة تكنولوجيا المعلومات " : دراسة ميدانية على بعض الشركات المقيدة فى سوق المال السعودى ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد ، العدد ٤ ، ص ص ٣-٦٩.

على، سحر السيد محمود ، (٢٠٢١) . " آليات حوكمة الشركات ودورها فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة ": دراسة ميدانية على بيئة المراجعة فى جمهورية مصر العربية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد ٧١، ص ص ١٥٥-١٩٢.

عيد ، ربيع فتوح محمد ، (٢٠١٧) . " أثر الإلتزام الحوكمى لشركات الأعمال على تقييمها إئتمانياً من قبل البنوك التجارية مع دراسة تجريبية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، المجلد الرابع والخمسون ، العدد الأول ، ص ص ٣٤٧-٣٩٨ .

عيسى ، سمير كامل محمد ، (٢٠٠٨) . " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات " ، دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٥، ص ص ٤٩-٩٠.

غالى ، أشرف أحمد محمد ، و محمد، مؤمن فرحات السيد ، و عبد الحليم ، أحمد حامد محمود ، (٢٠١٦) . " أثر انعكاسات الدور الحديث للمراجعة الداخلية على تعزيز مراحل إدارة المخاطر " : دراسة نظرية وميدانية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد ٧، العدد ٤، ص ص ١-٨٧.

غنيم ، رجب يس ، (٢٠١٦) . " محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها فى مواجهة الفساد المالى ": دراسة ميدانية فى البيئة السعودية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٢٠ ، العدد ٥ ، ص ص ١٩١-٢٥٦.

قريفة ، مسعود على عمر ، (٢٠١٤) . " تطوير آليات الحوكمة لتحسين جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر بمصرف الجمهورية " : دراسة ميدانية ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد ٢، ص ص ٩٨- ١٢٢.

محرم ، عمرو هانى محمود ، (٢٠١٧) . " تطوير دور المراجعة الداخلية للحد من مخاطر الأعمال فى إطار حوكمة الشركات "، دراسة نظرية -تطبيقية ، رسالة ماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة السادات ، ص ص٤٧-٦٣.

محمد ، ربيعة رمضان ، (٢٠١٦) . " الإطار المفاهيمى لجودة المراجعة الداخلية "، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد ٢٠ ، العدد ٣ ، ص ص ٨٦٥-٨٩٠.

محمد ، سارة محمد برمه ،و عثمان ، عبد الرحمن عادل ، (٢٠١٧) . " المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة المصرفية وأثرها فى تحسين جودة الأرباح ": دراسة ميدانية على بنك فيصل الأسلامى ، مجلة كلية التجارة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة النيلين ، العدد ٥ ، ص ص ١٣٦-١٥٨.

محمد ، محمد خليفة عيسى ، (٢٠١٩) . " دور المراجعة الداخلية فى تحليل وتحسين مستويات إدارة المخاطر وأثر ذلك على أداء وسمعة المنظمة "، دراسة تطبيقية ، رسالة الماجيستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ص ص ٥٢-٨٢.

مركز المديرين المصرى ، (٢٠١٦) . " دليل حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية ، متاح على : http://www.efsa.gov.eg/jtags/efsa-ar/guide.pdf.

يوسف، ماير سعيد نجيب ، (٢٠١٧) . " العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالى للشركات المساهمة المصرية" : دراسة إمبريقية، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد ٣٩ ، العدد ٢ ، ص ص ٢٧٤-٢٩١.

٢/٧/١: مراجع باللغة الإنجليزية:

AL Matarneh ,G.F., (2011). " Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks ": Emprical Evidence From Jordan, **International Research Journal Of Finance and Economics** , Issue 73, PP.1450-2887.

AL-Khaddash ,H., Alnawas ,R., & Ramadan, A., (2013). " Factors Affecting The Quality Of Auditing ": The Case Of Jordanian Commercial Banks , **International Journal of Business and Social Science** , Vol (4) , No (11) , PP.206-222.

AL-Maghzom ,A., Hussainey,K., & Aly, D. A., (2016) . " Corporate Governance and Risk Disclosure : Evidence From Saudi Arabia ", Corporate Ownership and Control Journal , Vol(13) , issue(2) , PP.1-22.

Arena, A.و & Azzone, G., (2005). " Development Trends and Future Prospects of Internal Audit ", **Managerial Auditing Journal ,** vol .12 , no.415.

COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission , (1994). Internal Control -Integrated Framework ,Evauation Tools ,USA.

COSO: The committee Sponsoring Organization of the Tradway Commission, (2004). " Enterprise Risk Management - Integrated Framework ", **www.aicpa.org** .

Desai, V., Roberts, R.W., & Srivastava,R., (2010). " An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions"**,A journal o**f **practice & theory** , PP.1-43.

Gebba, T. (2015) . " Corporate Governance Mechanisms Adopted by UAE National Commerical Bank " , **Journal of Applied Finance & Banking ,** vol. 5 , no. 5 , PP. 23-61.

George ,D., Theofanis , K., & Konstantinos ,A., (2015). " Factors Associated With Internal Audit Effectivenee Evidence From Greece" ,**Journal Of Accounting and Taxation ,** Vol (7), No (7) , PP. 113-122.

Gillan, S.L.(2006). " Recent Developments In Corporate Governance : An Overview " ,**Journal of Corporate Finance** , vol.12, issue.3 , PP. 381-402 .

Gramling, A., Myres, P., (2006). " Internal Auditing's Role In ERM ", **The Internal Auditor,** Vol (63), iss (2) ,PP..52-58.

IIA: The Institue of Internal Auditing ,(2009 b). " Practice Advisories .(Accessed oct 2009) , Available at http:// w w w .theiia .org /guidance /standards-and-guidance/ippf/practice advisories.

IIA: The Institue of Internal Auditing, (1981). " Statement For Professional Practice of Internal Auditing .Available at: www.theiia.org .

IIA: The Institue of Internal Auditing, (1994). " Statement For Professional Practice of Internal Auditing .Available at: www.theiia.org .

IIA: The Institue of Internal Auditing,(2019). " Definition of Internal Auditing ", Available at : www.theiia .org . .

IIA: The Institue of Internal Auditors, (2009 a). IIA Position Paper : " The Role of Internal Auditing in Enterprise - Wide Risk Management

Khani ,M.,K., and ,Noroozian ,M ., (2018). " Analyzing The Effective Factors on Internal Audit Quality of Health Insurance Organization of Iran ", **International Journal Academic Research In Accounting Finance and Management Sciences ,**Vol (8) ,No (1) , PP.19-25.

Mashal ,R.,M., (2012). " Internal Audit Roles In Risk Management From Risk Management Perspective ": New Vision , **http: //www.researchgate.net /puplication /237150266,** PP. 1-108.

Matyjewicz, G., Arcangelo, J.,(2004). " ERM -Based Auditing " , I**nternal Auditing ,** Vol(19) ,No(6) ,PP.8-15.

Omyrgonulse , M., & Omurgonulsen, U. (2009). " Critical thinking about Creative accounting in the face of a resent scandal in the Turkish banking sector " . **Critical perspective on Accounting ,** 20(5), PP. 651-673.

Paino , H. , Hadi , K . A . A ., and Tahir ,W. M. M. W., (2014), " Fianancial Statement Error: Client's Business Risk Assessment and Auditor's Substantive Test ", **Procedia- Social and Behavioral Sciences ,**Vol(145), PP. 316-320.

Rahman, R.A., S.B., Noor, Risk and T. H.,Ismail ,(2013). " Governance and Risk Management : empirical evidence from Malaysia and egypt" , **International Journal of Finance & Banking Studies ,** ISSN : 2147-4486,PP.21-33.

Stojanovic,T., Andric,M., (2016). " Internal Auditing and Risk Management In Corporation ", **Strategic Management** , Vol (21), No (30), PP.031-042.

Wadesango,N., Mhaka ,C., (2017). " The Effectiveness Of Enterprise Risk Management and Internal Audit Function On Quality of Financial Reporting in Universities", **Journal of Economics and Behavioral Studies**, Vol(9) ,No(4) ,PP , 230-241.

Zwaan, L.,& et al., (2011). " Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management ", **Managerial Auditing Journal ,** Vol(26) ,iss(7) ,PP.586-604.