أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر – دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لدى مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية

الاستلام: 2/إبريل/ 2021
التحكيم: 2/مايو/ 2021
القبول: 21/أغسطس/2021

أ.د. سلطان علي أحمد السريحي[1,*]
أ. صفاء محمد مجاهد الشيباني[2]

© 2021 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2021 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

[1] أستاذ المحاسبة المشارك، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن
[2] باحثة في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن
*عنوان المراسلة: sultan.farag@yahoo.com

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر – دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لدى مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر لعينة من المدققين الخارجيين لدى مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات، حيث تم توزيع (203) استبانة على المدققين الخارجيين، منها (167) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر مباشر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي وحوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، ووجود أثر ايجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر وأثر إيجابي لمتغير حوكمة إدارة المخاطر الوسيط بزيادة الأثر الإيجابي غير المباشر لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، كما أوضحت النتائج أن أكثر الأبعاد المرتبطة بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي، بحسب وجهة نظر المستجيبين هي: خطر الاكتشاف، ويلي ذلك خطر الرقابة، ثم الخطر الملازم، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المدقق الخارجي باستخدام أسلوب مقارنة بيانات المنشأة مع المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي الذي تعمل فيه، والتأكيد على عدم تحيز المدقق الداخلي في عمله، وكذلك التأكيد على ضرورة الاستناد إلى حوكمة إدارة المخاطر بوضع وتحديد استراتيجية المنشأة.

الكلمات المفتاحية: استقلالية التدقيق الداخلي، تقييم مخاطر التدقيق، حوكمة إدارة المخاطر.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

Impact of Independent Internal Audit on External Audit Risk Assessment through Risk Management Governance: A Field Study of External Auditors at Audit Offices and Companies in the Republic of Yemen

Abstract:

This study aimed to investigate the impact of independent internal audit on the external audit risk assessment through risk management governance of a sample of external auditors (203) at the audit offices and companies in the Republic of Yemen. To achieve this objective, 203 questionnaires were distributed to external auditors at the audit offices and companies, but only (167) were valid for analysis. The study results revealed that there was a positive impact of independent internal audit and governance of risk management on the assessments of external audit risks. Further, there was a positive impact on the governance of risk management which also increased its indirect positive impact on assessing risks of external audit. It was also found that the most important dimensions related to the external audit risk assessments, from the respondents' perspective, were detection risk, control risk, and inherent risk. The study recommended that the external auditor should use the method of comparing the enterprise information with the information that is similar to the economic sector in which it operates. The internal auditors should also be free of bias in their work, whereby risk management governance should be taken into account when developing the strategy of the enterprise.

Keywords: independent internal audit, audit risk assessments, risk management governance.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

المقدمة:

اشتدت الضغوطات في العقود الأخيرة على مهنة التدقيق الخارجي للوصول إلى جودة أفضل للحد من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب اتخاذ قرارات تعتمد على بيانات مضللة، وبالتالي أصبحت مخاطر التدقيق أمرا يهدد نتائج عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي تطلب السعي إلى تحديد وتقدير مستويات واحتمالات حدوث هذه المخاطر، خاصة عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق؛ وذلك بهدف الحد من أثرها؛ لأن ذلك يؤثر سلبا على رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق؛ مما يؤدي إلى حدوث خسائر للأطراف ذات العلاقة، ولمواجهة عدد من المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق التي قد تكون متمثلة في إبداء رأي غير سليم حول القوائم الماليً بسبب عدم تمكن المدقق الخارجي من اكتشاف الأخطاء فيها، وكذلك بسبب الانهيارات المالية التي شهدتها شركات عملاقة متعددة مثل: Lehman Brothers، Bear Stearns، Carlyle Capital وNorthern Rock؛ اشتدت الضغوطات على المدقق الخارجي في العقود الأخيرة للوصول إلى رأي سليم حول عدالة تمثيل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق (قريط، حميدان، وصايغ، 2017).

ويُعرف تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بأنه: أحد المتطلبات الرئيسية لمرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛ وذلك للحصول على فهم للمنشأة محل التدقيق وبيئتها، وتحديد مخاطر الأخطاء المادية، مما يساعد في عمل مزيد من إجراءات التدقيق (Fukukawa & Mock, 2011)، ولأهمية تقييم هذه المخاطر أصدر مجلس معايير التدقيق (Auditing Standards Board–ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (American Institute of Certified Public Accountants–AICPA) معيار (SAS 300) في يناير 1997 يتعلق بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى معيار (SAS 107) الذي تم إصداره في 2006، والذي أكد على دراسة كل من مخاطر التدقيق الخارجي والأهمية النسبية في مجال التخطيط، وتقييم نتائج عملية التدقيق والقوائم المالية كوحدة واحدة (AICPA, 2006)، وأصدر مجلس الإشراف على الشركات العامة (Public Company Accounting Oversight Board–PCAOB) معيار رقم ثمانية والمتعلق كذلك بمخاطر التدقيق، والذي أصبح ساري المفعول في 15 ديسمبر 2010، والذي أوضح أن المدقق الخارجي يجب أن يسعى إلى إجراء عملية تدقيق البيانات المالية بطريقة مناسبة تقلل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض (PCAOB, 2010).

الإطار النظري والدراسات السابقة:

مخاطر التدقيق:

إن عملية التدقيق الخارجي لا تقدم حماية من أي تضليل جوهري أو مهم نسبيا، كما أن المدقق ليس ضامنا لكشف التضليل في القوائم المالية سواء الذي ينشأ نتيجة الغش أو الإهمال أو الخطأ، ومع ذلك فيجب تقديم تأكيد منطقي ومعقول من خلال أخذ كافة مخاطر التدقيق التي ترجح التضليل المهم نسبيا في القوائم المالية بعين الاعتبار (موسى وفتوحة، 2016).

مفهوم مخاطر التدقيق:

إن الخطر هو مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو النتائج المتوقعة في المستقبل والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء المنشأة وقد تعيق تحقيق أهدافها، وعرفه معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors–IIA) بأنه: احتمال حدوث أي أحداث سيكون لها تأثير على تحقيق الأهداف، وتُقاس بتأثيرها واحتمالات حدوثها (IIA, 2011).

أما مخاطر التدقيق فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في النشرة رقم 24 بأنها: إخفاق المدقق الخارجي من غير قصد في التعبير عن رأي مناسب وسليم في القوائم المالية المحرفة بشكل جوهري (AICPA, 1983)، كما عرّفها معيار التدقيق الدولي (ISA200) بأنها مخاطر يعبر فيها

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية، أما بالنسبة لمعايير التدقيق الأمريكية فقد عرفتها بشكل أكثر شمولية بأنها: مخاطر يصدر فيها المدقق تقريرا غير مناسب على القوائم المالية للعميل (IFAC, 2015).

أنواع مخاطر التدقيق:

نص كل من معيار ((47الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) ومعيار (300) الصادر عن مجلس معايير التدقيق (ASB) على أن المخاطر في التدقيق تتمثل في ثلاثة أنواع رئيسة، كما أن هناك إجماعا عاما من قبل الدراسات السابقة، مثل دراسة Sardasht وRashedi (2018)، Mindak وHeltzer (2011)، Amin (2011)، وموسى وفتوحة (2016)، ودحدوح والشاهين (2014)، أن مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية تكتمل بمفهومها عندما يحدث

تفاعل بين الخطر الملازم وتلك المخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف؛ حيث إن الخطر الملازم (Inherent Risk) هو مقياس لتقييم المدققين لاحتمالية وجود أخطاء مادية في بنود القوائم المالية قبل الأخذ في الاعتبار فاعلية الرقابة الداخلية (Sardasht & Rashedi, 2018)، أما خطر الرقابة (Control Risk) فهو يُعد مقياسا لتوقعات المدققين الخارجيين على قدرة نظام الرقابة الداخلية لمنع وقوع أية أخطاء مادية وكشفها والعمل على تصحيحها لكل عملية ترتبط بهدف عملية التدقيق القائمة (موسى وفتوحة، 2016؛ Amin, 2011)، وتطلق معايير التدقيق الدولية على الخطر الملازم، وخطر الرقابة بمخاطر "الأخطاء الجوهرية" (Risks of Material Misstatements–RMM) كما تطلق بعض الأدبيات عليها مصطلح "خطر العميل" (Client's Risk)؛ لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق ويقعان خارج سيطرة المدقق (Hajihaa, 2011)، وفيما يتعلق بخطر الاكتشاف فهو مقياس مدى قبول المدقق الخارجي وجود خطأ مادي بالقوائم المالية، وذلك بعد إتمام عملية التدقيق وابداء الرأي الموضوعي حول القوائم المالية (قريط وآخرون، 2017؛ Mindak & Heltzer, 2011)، وبناء عليه ونتيجة لاتفاق المنظمات المهنية والدراسات السابقة على قياس هذا المتغير من خلال الثلاثة الأنواع من المخاطر: (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف) فإن الدراسة الحالية ستستخدمها كأبعاد ليتم من خلالها قياس المتغير التابع (مخاطر التدقيق).

مفهوم تقييم مخاطر التدقيق:

يُعرف تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بأنه: أحد المتطلبات الرئيسية لمرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛ وذلك للحصول على فهم للمنشأة محل التدقيق وبيئتها؛ لتحديد مخاطر الأخطاء المادية سواء بسبب الأخطاء أو احتيال في القوائم المالية ومستويات التأكيد، مما يساعد في عمل مزيد من إجراءات التدقيق (Fukukawa & Mock, 2011)، وعرفته دراسة جبار (2011) بأنه: اتخاذ المدقق سلسلة من الإجراءات المتعلقة بتحديد العوامل المسببة للمخاطر ودراستها؛ لمساعدته في الوصول إلى تقدير وتقييم مقبول لتلك المخاطر، كما عرفته دراسة خرواط (2008) بأنه: مدخل يهدف إلى تحقيق أقصى كفاءة (تخفيض تكلفة إجراءات التدقيق) وأعلى فعالية (ثقة مرتفعة بأن الأخطاء الجوهرية سوف يتم اكتشافها).

ومما سبق يُمكن تعريف تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بأنه: الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في تنفيذ إجراءات التدقيق بما في ذلك فهم بيئة المنشأة محل التدقيق، وفهم أنشطتها؛ ليتم من خلال ذلك تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

أهمية تقييم مخاطر التدقيق:

تأتي أهمية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في أنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق الضرورية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، حيث يتعين على مدقق الحسابات أن يقوم بربط واضح بين هذه المحددات الثلاث، وبين نتائج تقييمه لمخاطر التدقيق (لطفي، 2007). كما أن القيام بتقييم المخاطر تعمل على تحقيق الكفاءة والفعالية لعملية التدقيق؛ كونه يوضح إجراءات التدقيق التي تُعد ضرورية، ويجب القيام بها، ويوضح غير الضرورية، كما يعتبر تقييم

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

مخاطـر التدقيـق الخارجي من الخطوات المهمة الـتي يجب أن يركز عليها المدقـق في مراحل التخطيط لعملية التدقيق، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييمها (Fukukawa & Mock, 2011).

المعايير الخاصة بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي:

1. معيار التدقيق الأمريكي (SAS 300):

أصـدر مجلس معايير التدقيق (ASB) المعيـار (SAS 300) في 1997 بعنوان " تقييم مخاطر التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية"، والهدف من هذا المعيار هو وضع معايير، وتوفير إرشادات للحصول على الفهم السـليم للنظام المحاسـبي ولنظام الرقابة الداخلية، وتوفير الإرشـادات المتعلقة بمخاطر التدقيـق؛ وذلك لغرض التخطيط لعمليـة التدقيق وتطوير الطرق الفعالـة لتنفيذها، كذلك يجب استخدام الحكم المهني لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وتصميم إجراءات التدقيق؛ لضمان تخفيضها بشكل مقبول (IFAC, 2015).

وأوضح المعيار أنه عند إعداد خطة التدقيق الشـاملة يجب علـى المدقق تقييم المخاطر الملازمة على مسـتوى البيانات المالية، أما عند إعداد المدقق برنامج التدقيـق فعلى المدقق إقران التقدير بأرصدة حسابات أساسية ومجموعة من المعاملات بمستوى التأكيدات. ولتقدير هذه المخاطر فإن المدقق يعتمد علـى اجتهاده المهني، وفيما يتعلق بخطر الرقابة فقد أوضح المعيار أن التقييم الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية النظام المحاسـبي، ونظام الرقابة الداخلية للمنشـأة محل التدقيق، والمتعلق بمنع حدوث أخطاء جوهرية أو اكتشافها أو تصحيحها، وتحدث هذه المخاطر بسبب التقييدات الملازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام رقابة داخلية، حيث يقوم المدقق بتقديرها بمستوى عالٍ عندما يكون كل من النظام المحاسـبي ونظام الرقابة الداخلية غيرفاعلين أو ليسا بالكفاءة المطلوبة. وفيما يتعلق بمخاطر الاكتشاف فهي ترتبط بشـكل مباشر بإجراءات المدقق الجوهرية؛ حيث يؤثر تقييم المدقق لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة على مدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول (IFAC, 2015).

وقـد أشـار المعيار إلى أن تقييمات المدقـق المتعلقة بمكونات مخاطر التدقيق قـد تتغير خلال عملية التدقيـق، فعنـد القيام بإجـراءات التحقق قد يحصـل المدقق على معلومات تختلف بشـكل عام عن المعلومات التي بنى عليها تقديراته للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتم تعديل إجراءات التحقق المخططة والموضوعة اسـتنادا إلى المسـتويات المقدرة والجديـدة للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة (IFAC, 2015).

2. معيار التدقيق الدولي (ISA 315):

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسـبين (IFAC) معيار التدقيق الدولي رقم (315) بعنوان: "فهم المنشـأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، وقد تناول مسؤولية المدقق عن تحديد مخاطر التحريف الجوهـري، وتقييمها في القوائم المالية، من خلال فهم المنشـأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مسـتوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات المقدمة من المدقق الخارجي، وذلك من خلال فهم المنشـأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشـأة، ومن ثم توفير أسـاس لتصميم وتنفيذ استجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (IFAC, 2018).

وتتمثل متطلبات المعيار في (IFAC, 2018):

- إجراءات تقييم المخاطر والأنشـطة المتعلقة بها: ومنها تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أسـاس لتحديـد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مسـتوى القوائم المالية ومسـتوى إقرارات المدقق الخارجـي، ويجب على المدقق أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة لتحديد مخاطـر التحريف الجوهري، وقيام المدقق بتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، وأخيرا مناقشة قابلية احتواء القوائم المالية الخاصة بالمنشأة على تحريف جوهري.

- الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة: فيجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لعوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق، وفهم طبيعة المنشأة، واختيار المنشأة للسياسات المحاسبية، وأهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال.
- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: يجب أن يحدد المدقق مخاطر التحريف الجوهري ويقيّمها على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى الإقرارات.
- التوثيق: يجب على المدقق أن يُضمّن في توثيقه أعمال التدقيق، والمناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، والعناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة، ومخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

3. معيار التدقيق الدولي (ISA 330):

يتناول معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "إجراءات المدقق استجابة للمخاطر المقيمة" مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها وقيّمها وفقا لمعيار التدقيق الدولي (315) عند تدقيق القوائم المالية، ويهدف المعيار إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها (IAASB, 2014).

وتتمثل متطلبات المعيار في:

- الاستجابات العامة: ويجب على المدقق أن يُصمم وينفذ استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية.
- إجراءات التدقيق استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات: ويجب على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات وتستجيب لها.
- كفاية عرض القوائم المالية: ويجب أن ينفذ المدقق إجراءات تدقيق لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقا لإطار التقرير المالي المنطبق.
- تقويم كفاية أدلة التدقيق ومناسبتها: استنادا إلى إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من التدقيق يجب على المدقق أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، ويجب أن يقرر المدقق ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.
- التوثيق: ويجب على المدقق أن يُضمّن في توثيقه الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة على مستوى الإقرارات، ونتائج إجراءات التدقيق (IAASB, 2014).

أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي:

تُعرف الاستقلالية بأنها: التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيّز (IIA, 2017)، وحيث إن الاستقلالية تعد مبدأ عاما تتفق عليه أغلب الدراسات كإحدى ممارسات التدقيق الداخلي، مثل دراسة Mohamud (2013) التي أشارت إلى وجود أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية، وكذلك دراسة

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

Alflahat (2017) التي أوضحت الدور الإيجابي والمهم الذي تؤديه الاستقلالية في الأداء التنظيمي من خلال التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار منظمات الأعمال، أما دراسة Mwiti، Walubuka وGichana (2019) فقد أوضحت أثر التدقيق الداخلي في الأداء المالي، وذلك لما له من دور في تحقيق الدقة التي يسعى لها أصحاب المصلحة, مما يُمكنهم من الثقة في الاعتماد على نتائج وتقرير التدقيق الداخلي، وقد اعتبرت نظرية الوكالة أن هذه الممارسة تساعد المدقق الخارجي على تقييم المخاطر التي قد تواجهه وذلك عن طريق تقليل تدخلات الإدارة العليا, وبالتالي تساعد في تدفق أكثر للمعلومات.

وبالرجوع إلى دراسة Tahajuddin وKertali (2018)، ودراسة Karagiorgos، Drogalas وPazarskis وChristodoulou (2007)، ودراسة موسى (2017) نجد أن أهمية الاستقلالية تكمن في أنها تمثل عنصرا مهما للقيام بالأعمال الرقابية؛ كونها تزيد من القوة التي يمتلكها المدقق فتمكنه من أداء مهامه دون تأثير أو ضغوطات، كما أشارت دراسة Temesgen وEstifanos (2018) إلى أن الاستقلالية تخدم أطرافا متعددة، أهمها الإدارة، وذلك عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي يعمل بكفاءة، ويقدم بيانات سليمة، وبالتالي اكتشاف الغش والأخطاء.

ومما سبق نجد أن استقلالية التدقيق الداخلي كمتغير مستقل لها أهمية كبيرة؛ كونها المحرك الرئيسي للدور الذي يقوم به المدقق الداخلي، وفي الوقت ذاته تعتبر عنصرا أساسا لنجاح وظيفة التدقيق الداخلي، ولضرورة أن يتصف المدقق الداخلي بالاستقلالية اللازمة لأداء أعماله؛ فقد تم إضافة هذا المتغير إلى نموذج الدراسة الحالية.

أثر استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر:

يتضح مما سبق أن الاستقلالية هي التحرر من تلك العوامل التي تهدد قدرة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تأدية مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، حيث تسمح الاستقلالية بتقديم معلومات دقيقة وأحكام نزيهة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق. وأوضحت نتائج دراسة دحدوح والمومني (2010) أن استقلالية التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي في حوكمة إدارة المخاطر، حيث تُعد أداة مهمة من خلال قيامها بالتأكيد والاستشارة بوسائل متنوعة ومتعددة، ولها دور أساسي في تقييم فعالية التوصية بالتحسينات، كما أن دراسة Bogaz وMalika (2018)، ودراسة Saleem، Zraqat وOkuour (2019) أوضحت التأثير الإيجابي لممارسة خاصية الاستقلالية، من خلال إيجاد أو خلق قيمة إضافية عن طريق توفير معلومات أساسية يتم من خلالها تحديد وتقييم وفهم المخاطر المحتملة. وقد أكدت نظرية السمات أن الاستقلالية هي الأساليب الأساسية والداخلية التي تعمل على حماية مصالح مختلف الأطراف، وكذلك نظرية الوكالة فقد أوضحت أنه يُمكن التخفيف من التباين في المعلومات من خلال الاستقلالية؛ كونها توفر معلومات مهمة وضرورية لكلٍ من المدراء والمساهمين مما يحسن من مستوى الثقة.

وتتمثل أهمية الاستقلالية كما ذكرتها دراسة دحدوح والمومني (2010) في توفير معلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، بالإضافة إلى توفير تقييمات مستقلة لتلك المخاطر، كما أشارت دراسة .Saleem et al (2019) إلى أن ممارسة الاستقلالية تعمل على مراقبة الطريقة التي تتم بها أنظمة إدارة المخاطر وتحديد ما إذا كانت متوافقة مع احتياجات المنشأة، أما دراسة Modibbo (2015)، ودراسة Fadzil، Haron وJantan (2005) فقد أوضحت أهمية الاستقلالية من حيث إنها تمكن المنشأة من الحفاظ على الضوابط الرقابية الفعالة، والتي بدورها تزيد من فعالية العمليات التشغيلية. ونتيجة للأهمية التي تحظى بها الاستقلالية في مختلف النواحي، والتي اتفقت عليها أغلب الدراسات، ومن أجل السعي إلى دراسة درجة تأثيرها في حوكمة إدارة المخاطر وفقا لنظرية السمات ونظرية الوكالة، فقدتم إضافة هذا المتغير إلى نموذج الدراسة الحالية.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

أثر حوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق:

تُعرف الحوكمة بأنها: العمليات التي تتم من خلالها إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر (حماد، 2005). كما أوضح إطار COSO (2017) أن مكون الحوكمة يعزز من أهمية تحديد مسؤوليات الرقابة في إدارة الخطر، حيث أن له تأثيرا كبيرا في فعالية عملية إدارة المخاطر، وكذلك في بقية مكونات الإطار بشكل كامل، وقد تقدم التأكيد بأن لدى الإدارة مهمة عملية تحديد الأهداف والتي تتلاءم مع قدرتها على تحمل المخاطر، وقد أشارت نتائج الدراسات السابقة كما في دراسة Yang، Ishtiaq وAnwar (2018)، ودراسة Liu، Shang، Lirn، Lai وLun (2018)، ودراسة Zou وHassan (2017) إلى دور الإدارة الإيجابي في تحقيق الميزة التنافسية وتعزيز الأداء المالي، وذلك عن طريق تخفيض التكاليف التشغيلية بما في ذلك تكاليف الإدارة، وإدارة الأصول، وإدارة المخزون، وإدارة التدفقات النقدية، على اعتبار أنها تساعد في إظهار الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية، وهي الأساس التي تقوم عليها إدارة المخاطر بشكل كامل، وتُمهد الطريق لمزيد من التطوير فيها.

أما أهمية حوكمة إدارة المخاطر فقد أشارت دراسة Mardiana، Purnamasari وDianata (2018) إلى أنها تضع الأساس لكيفية عرض المخاطر ومعالجتها من قبل موظفي المنشأة، ودراسة Liu et al. (2018) التي أوضحت أهميتها من جانب قدرتها على تعزيز الوعي الكلي بالمخاطر، وتحسين القدرة من إدارتها، كما تزيد من قدرة المنظمة على التعرف على التغييرات المهمة التي يمكن أن تواجهها، أما دراسة Tjahjono (2017) فقد اعتبرتها من الآليات التي تزيد من موثوقية البيانات المالية، وبالتالي فإنها تساعد المستثمرين الخارجيين في تقييم الوضع التشغيلي الحالي للمنشأة، وقد أوضحت دراسة Olayinka، Emoarehi، Jonah وAme (2017) أهمية حوكمة إدارة المخاطر في أن لها القدرة على تحسين الأداء المالي في عمليات وأنشطة المنشأة المختلفة، كونها تساعد الإدارة على المتابعة الشاملة والمستمرة؛ وذلك لضمان تحقيق الأداء الأفضل.

ومما سبق يتضح إلى أن متغير حوكمة إدارة المخاطر يُقدم اقتراحات وتوصيات للتعامل مع المخاطر عند وقوعها، مع تحديد الإجراءات الرقابية اللازمة للأطراف المسؤولة عن إدارة المخاطر؛ لذلك تم إضافة هذا المتغير إلى نموذج الدراسة الحالية.

أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر:

تقوم نظرية الوكالة على أساس وجود علاقة بين طرفين أو أكثر، وهما الموكل والوكيل، كما تقوم على مجموعة من الافتراضات أهمها اتصاف أطراف العلاقة بالرشد الاقتصادي، واختلاف تفضيلات كل من الموكل والوكيل، فهذه النظرية تقدم حلا لما يسمى بتعارضات الوكالة أو تضارب المصالح، حيث إنّ الاختلاف في كمية نوعية المعلومات المتاحة للمساهمين، يصعب عليهم معرفة أوضاع ومستقبل المنشأة (Endaya & Hanefah, 2013)، ووفقا لهذه النظرية فإن استقلالية التدقيق الداخلي وحوكمة إدارة المخاطر تعد من الآليات الداخلية التي تحد من قدرة المدراء على التصرف بما يخدم مصالحهم الذاتية، كذلك فإن قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي يُعد أحد الآليات الرقابة الخارجية التي يعتمد عليها المستثمرون والمساهمون للحد من عدم تماثل المعلومات.

وبناء على ما سبق فإن نظرية الوكالة تعتبر النظرية الرئيسية للدراسة كونها توضح تأثير استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر، فالنظرية تنظر إلى الاستقلالية باعتبارها عنصرا مهما يسمح للمدقق الداخلي بإنجاز أعماله بكل حرية، مع التحرر من مصالحهم الشخصية، وبالتالي تعد المساعدة على تنظيم العلاقات بين أطراف الوكالة الأساس الذي تقوم عليه النظرية، وهذا بدوره يساعد المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق؛ وذلك عن طريق حوكمة إدارة المخاطر والدور الذي تقوم به؛ كونها تمثل الجانب الرئيسي لإدارة المنشأة والتي تعكس موقف وسياسات وفلسفة الإدارة، وهي بمثابة القاعدة التي يتم وفقها اتخاذ القرارات.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

كما تؤكد نظرية السمات على أن نجاح أو فشل الأداء المتوقع في المستقبل يعود إلى أسباب أو سمات متعددة، منها سمات داخلية، وهي أسباب مستقرة مثل القدرة التي يمتلكها الموظفون بالإضافة إلى الجهد المبذول، وسمات خارجية أو بيئية وهي أسباب غير مستقرة مثل المشكلات المتعلقة بالمهمة، وتهتم النظرية بأنواع المخططات السببية أو التفسيرات السببية للأحداث، وهي تستخدم من قبل الأفراد عند تقييم أداء الآخرين (Kelley, 1976)، وتتناول هذه النظرية الكيفية التي يعتمد عليها المسؤولون المدققون الخارجون بتقييم رسالة المصدر التي تُعد من العوامل السببية (استقلالية المدققين الداخليين) عندما يكون لديهم مصادر أو أسباب للتحيز (Dezoort, Houston, & Peters, 2001)، وبناء عليه فإنه يجب إدراك هذا الحافز ليحدد؛ هل يتم الاعتماد على المدققين الداخليين أم لا؟؛ كونه يؤثر بشكل مباشر على تخطيط أعمال المدققين الخارجيين، وأخيرا فالنظرية المؤسسية تؤكد على أهمية الممارسات الإدارية والالتزام باللوائح لتحسين الفعالية التنظيمية (Husin & Oktaresa, 2017)، كما أنها تشرح أهمية الامتثال إلى الاستقلالية؛ كونها تعمل على تحقيق التواصل الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين، بالإضافة إلى قدرة الاستقلالية على تجنب الضغوطات المختلفة، وتعزيز الضوابط الداخلية، وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف المتوقعة (Al-Matari, Hassan, & Alaaraj, 2016). ومن خلال ما سبق فإنه سيتم الاعتماد على كل من نظرية الوكالة، ونظرية السمات، بالإضافة إلى النظرية المؤسسية، وهي نظريات موضحة ومفسرة لوجود أثر بين متغيرات الدراسة الحالية.

النظريات المتعلقة بموضوع الدراسة:

1. نظرية الوكالة:

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات التعاقدية التي تحكم أطراف عقد الوكالة (الموكل/ الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل (Endaya & Hanefah, 2013)، وعلى ذلك فإن علاقة هذه النظرية بموضوع الدراسة تتمثل في أن الاستقلالية وإدارة المخاطر وقدرة تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق تعد من الآليات الكفيلة التي تهدف إلى تحسين جودة تدفق المعلومات بين الوكيل والموكل وتقليص فجوة عدم تماثل المعلومات.

2. النظرية المؤسسية:

تشرح هذه النظرية كيفية تشكيل الممارسات والهياكل التنظيمية من خلال التغييرات التي تُحدثها مختلف الضغوطات، سواء كانت من المصادر الخارجية أو الداخلية مثل القوانين واللوائح (Husin & Oktaresa, 2017) وتكمن علاقة هذه النظرية بموضوع الدراسة في قدرتها على تفسير توقعات أصحاب المصلحة، حيث إن هذه التوقعات تعتمد وبدرجة كبيرة على الاستقلالية التي يتصف بها التدقيق الداخلي الذي يعد مُحركا أساسيا لتنفيذ إدارة المخاطر.

3. نظرية السمات:

تفترض نظرية السمات أن المستوى المتوقع للأداء المستقبلي في مهمة معينة يعتمد بشكل أساسي على الأسباب الخاصة التي يعزى إليها النجاح أو الفشل السابق في المهمة نفسها (Dezoort et al., 2001)، وتتمثل علاقة هذه النظرية بالدراسة من خلال تأكيدها على دور الاستقلالية كوسيلة، وهي إحدى الأسباب التي تؤثر بشكل مباشر على عمل المدقق الخارجي، وبالتالي تمكنه من إعطاء تقييم أفضل لمخاطر التدقيق.

وتعتبر دراسة Simunic (1980) من أوائل الدراسات التي تناولت مخاطر التدقيق، فهي تنظر إلى هذه المخاطر كخسارة للأطراف المعنية أو الطرف الثالث المستفيد من التقارير المالية المدققة، حيث تؤكد أن الاستثمار في موارد التدقيق يقلل من تلك المخاطر، كما قسمت الدراسة مخاطر التدقيق إلى جزأين؛ الجزء الأول، يتمثل في الأخطاء المادية غير المكتشفة، والجزء الثاني، يتمثل في الأخطاء غير المادية (غير ذات الصلة)، كما اقترحت الدراسة أن يقوم المدقق أولا بتقييم مخاطر العمل، ثم يتم تحديد نطاق التدقيق اللازم، ويمكن لاستقلالية التدقيق الداخلي أن تساعد على تقييم مخاطر

التدقيق، حيث أشـارت دراسة Kontogeorgis (2018) ودراسـة .Karagiorgos et al (2007) إلى أن هذا المتغير له دور مهم في تحسـين جودة حوكمة الشـركات وإدارتهـا, وذلك من ناحية تقييم نزاهـة البيانات المالية، والامتثال للمعايير والقواعد المعمول بها، وتقديم المشـورة الإبداعية لفعالية الشركة وكفاءتها التشغيلية، كما أن دراسة فلاح وجميل (2015) قد أشارت إلى الدور الإيجابي والمهم لحوكمـة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق، باعتبارها أحـد أهم الإجراءات التي يتم وضعها لمواجهة المخاطر بشـكل عام، حيث إن التطبيق الفعال لمبادئ ومكونات إدارة المخاطر له دور في عملية تقييـم مخاطر التدقيق الخارجي؛ كونها من الأدوات التي يسـتند إليهـا المدقق عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديد الاختبارات التي سوف يجريها.

وقد تناولت الدراسـات السابقة مثل دراسة قريط وآخرين (2017)، وميالة وزبانية (2013)، وموسى وفتوحـة (2016)، وMatarneh (2011)، و Mindak وHeltzer (2011) تقييـم مخاطر التدقيق الخارجـي، وتوصلت إلى مجموعة من العوامل المؤثرة فيـه، وأهمها: (الإجراءات التحليلية، التدقيق المشـترك، الدور الذي يقـوم به المدقق الخارجي، مسـؤولية المدقق الخارجـي، التخصص الصناعي، والحوكمـة)، ولم تحدد هذه الدراسـة الدور الذي تقوم به اسـتقلالية التدقيـق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق، وبناء عليه فإن الدراسة الحالية ستقوم بقياس أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق، وذلك من خلال حوكمة إدارة المخاطر كمتغير وسيط.

مشكلة الدراسة:

تعـاني البيئة اليمنية من بعض القصور، وذلك فيما يتعلق بضعـف قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق، وهذا بدوره أدى إلى زيادة فرص حدوث الأخطاء والتلاعبات في الحسـابات، وأصبح من الصعب اكتشـافها بسـهولة مع تزايد حجم المنشـآت محل التدقيق، وتعقد حسـاباتها، وتنوع أنشطتها (المقطري، قريط، والأديمي، 2011؛ Abidin & Baabbad, 2015). وقد أوضحت الدراسـات السـابقة (موسـى وفتوحـة، 2016؛ Abidin & Baabbad, 2015) أن القصور في تقييم مخاطر التدقيق، يرجع إلى قلة معرفـة المدقق أو فريق التدقيق ببيئة المنشـأة محل التدقيق، بالإضافـة إلى عدم الإلمام الكامل بالنظم الإلكترونية الأكثر انتشـارا في تلك المنشأة، مما ينعكس على أداء عملية التدقيق؛ كون أن تقييم المخاطر تعمـل على ترشـيد المدقق في تحديد نـوع التقرير الذي يُعبر عـن القوائم المالية، أما دراسـة Abidin وBaabbad (2015) فقـد أوضحت أن القصور في تقييم المخاطـر التي تواجه عملية التدقيق قد تعود إلى عـدم كفاية الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي، ولاسـيما في مكاتب التدقيق الصغيرة، أو لعدم ملاءمة الأساليب التي تكفل تقييم هذه المخاطر.

وعلى الرغم من وضع معايير وقوانين وإصدار إرشـادات من قبل المنظمات المهنية لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وعناصرها، فإن المدقق الخارجي اليمني واجه هذه المخاطر في بيئة عمله ما نتج عنه العديد من الآثار السـلبية، حيث أدت الانهيارات المفاجئة لبعض المنشـآت اليمنية إلى ضرورة قيام المدقق بالتركيز علـى المخاطر الناتجة عن إبداء رأي نظيف عن القوائم المالية للمنشـأة محـل التدقيق، وهذا ألقى على المدققين مسؤولية دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها بفعالية.

وبناء عليه كان السعي نحو التعرف على مدى تأثير استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، وانطلاقا من نظرية الوكالة فإن الاستقلالية تساعد المدقق الخارجي على تقييم المخاطر التي يتعـرض لها خلال عملية التدقيق عـن طريق الحد من مظاهر الخلل، وسـوء الإدارة، وما ينتج عنها من تجاوزات مالية وادارية، كذلك وفقا لنظرية السـمات فهي تُعتبر عنصرا أساسـيا لتحسين الأداء الرقابي (Suryana, 2018; Kontogeorgis, 2018).

وكذلك فإن لحوكمة إدارة المخاطر دورا مهما في إمكانية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ كونها تسـاعد في مواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها المنشآت، وتعتبر موردا أساسيا لنجاحها واستمراريتها، وقد أشارت دراسـة Bento، Mertins وWhite (2018) إلى أن حوكمـة إدارة المخاطـر تعمل على زيادة اسـتقرار

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

العمليات وتعزيز التحسين المستمر، مع تعزيز القدرة على الاستعداد للظروف غير المتوقعة. كما أوضحت دراسة Rekiat وMonisola (2016) أن حوكمة إدارة المخاطر تساعد في وضع تعريف مناسب وواضح لأساليب إدارة المخاطر، مما يعمل على الحد من التهديدات وتعظيم الفرص، ويزيد من احتمال تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، كما أكدت نتائج الدراسات السابقة. ومنها دراسة الحسيني والسعبري (2017) على الدور الفعال الذي تقوم به حوكمة إدارة المخاطر في إمكانية تقييم مخاطر التدقيق، ويمكن الاعتماد على كلٍ من نظرية السمات، ونظرية الوكالة، والنظرية المؤسسية في تفسير الأثر بين استقلالية التدقيق الداخليِ، وحوكمة إدارة المخاطر. وتقييم مخاطر التدقيق.

وبناء على تلك النظريات والدراسات فإن حوكمة إدارة المخاطر كمتغير وسيط ستعزز الأثر الإيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق؛ كونها تُعد من الأدوات الاستراتيجية للمنشآت التي تهدف إلى إضافة قيمة من خلال العمل على اكتشاف المخاطر قبل وقوعها، وتكوين رؤية شاملة حول هذه المخاطر.

أسئلة الدراسة:

بناء على ما تم مناقشته سابقا في مشكلة الدراسة، تتحدد أسئلة الدراسة على النحو الآتي:

1. ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية؟
2. ما أثر حوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية؟
3. ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر بالجمهورية اليمنية؟
4. ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر بالجمهورية اليمنية؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية.
2. تحديد أثر حوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية.
3. تحديد أثر استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر بالجمهورية اليمنية.
4. قياس أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر الجمهورية اليمنية.

أهمية الدراسة:

الأهمية النظرية:

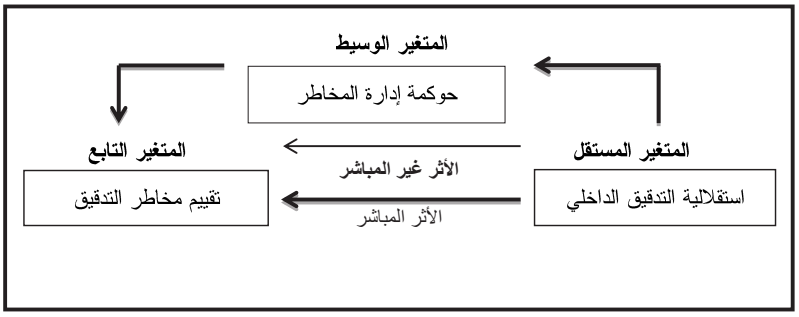
تتمثل الأهمية النظرية لهذه الدراسة في دراسة الأثر الوسيط لحوكمة إدارة المخاطر على أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، باعتبارها توفر نهجا واضحا ومنظما لتحديد وقياس أولويات المخاطر من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من المخاطر فممارسة إدارة المخاطر لا يمنع المخاطر، ولكن يقلل منها؛ مما يوحي بأن حوكمة إدارة المخاطر، كمتغير وسيط يفسر الأثر غير المباشر لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ لذا تحاول الدراسة سد جزء من هذه الفجوة وتوفر وصفا أكثر شمولا لاستقلالية التدقيق الداخلي، كما أنه من خلال استقراء الدراسات السابقة يتضح أنها لم تقم بدراسة العوامل الثلاثة المذكورة معا (استقلالية التدقيق الخارجي، حوكمة إدارة المخاطر، وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي)، وهذا ما راعته الدراسة الحالية، وأخيرا بُنيت هذه الدراسة على نظريات مفسرة لوجود العلاقة بين متغيراتها، حيث تستند إلى نظرية السمات ونظرية الوكالة. والنظرية المؤسسية في تفسير المتغيرات التي لم تستخدمها الدراسات السابقة كنظريات مُفسرة لهذه المتغيرات.

الأهمية العملية:

تأتي الأهمية العملية لهذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتضمنه، وهو المخاطر التي يتحملها المدقق عند إبداء رأيه المهني، وأهمية الإلمام بها، مع محاولة تقييمها وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية التعامل معها. كما تأتي الأهمية العملية للدراسة المتمثلة في عرض الدور المهم لحوكمة إدارة المخاطر، وكذلك العلاقة بينها وبين استقلالية التدقيق الداخلي، وهذا سيساعد الجهات المعنية ويزيد من اهتمامها في إدارة الخطر؛ نظرا لدورها المتوقع في تقييم مخاطر التدقيق، وبالتالي إمكانية رفع مهنة التدقيق بشكل عام، ومكاتب وشركات التدقيق بشكل خاص.

النموذج المعرفي:

يتمثل النموذج المعرفي لهذه الدراسة في الشكل الآتي.



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة

الفرضيات:

تتمثل فرضيات الدراسة في:

- **H1: هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية.**
- **H2: هناك أثر إيجابي لحوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بالجمهورية اليمنية.**
- **H3: هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر بالجمهورية اليمنية.**
- **H4: هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر بالجمهورية اليمنية.**

التعريفات الإجرائية ومقاييس المتغيرات:

تقييم مخاطر التدقيق:

يتضح مما سبق أن مخاطر التدقيق الخارجي هي: من متطلبات مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛ وذلك للحصول على فهم للمنشأة محل التدقيق وبيئتها؛ لتحديد مخاطر الأخطاء المادية (Fukukawa & Mock, 2011)**، ويشمل مقياس تقييم مخاطر التدقيق الخارجي مجموعة من الإجراءات أو الخطوات التي ينبغي على المدقق الخارجي الالتزام والقيام بها، وذلك من أجل ضمان خدمة أطراف المصلحة بشكل مناسب، وقد اتفقت المنظمات المهنية والدراسات السابقة التي تناولت هذا المتغير مثل دراسة:** Matarneh (2011)، Mindak وHeltzer (2011)، Florea

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

وFlorea (2012)، Sardasht وRashedi (2018)، وميالة وزبانية (2013)، ودحدوح والشاهين (2014) على قياسه من خلال النموذج الذي وضعه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) في 1983 (47)، وكذلك مجلس معايير التدقيق (ASB)، ومعيار (SAS 300)، وبناء عليه فإنه سيتم استخدام مكونات نموذج خطر التدقيق كأبعاد للدراسة الحالية، والمتمثلة في ثلاثة أبعاد، وهي:

الخطر الملازم وهو قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا، إما منفردا، أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة (IFAC, 2015, ISA 200). وقد أشارت دراسة Mindak وHeltzer (2011)، ودراسة Sardasht وRashedi (2018) إلى مؤشرين يُمكن من خلالهما قياس هذا البُعد وهما، (مؤشر التقييم عند مستوى رصيد الحساب، ومؤشر التقييم عند مستوى البيانات المالية).

خطر الرقابة وهو خطر يتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي قد يكون جوهريا، إما منفردا أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة (IFAC,2015, ISA 200)، وأشارت دراسة Amin (2011) ودراسة Sardasht وRashedi (2018)، إلى خمسة مؤشرات يُمكن من خلالها قياس هذا البُعد: (مؤشر أنشطة الرقابة، مؤشر بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، مؤشر المعلومات والاتصال، ومؤشر المراقبة).

خطر الاكتشاف وهي مخاطر في أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهريا منفردا أو يوجد عند جمعه مع الأخطاء الأخرى (IFAC, 2015)، وأشارت دراسة Amin (2011)، ودراسة Mindak وHeltzer (2011)، وChang، Tsai، Shih وHwang (2012) إلى مؤشرين يُمكن من خلالهما قياس هذا البُعد، وهما:(مؤشر الإجراءات التحليلية، ومؤشر الإجراءات التفصيلية).

استقلالية التدقيق الداخلي:

سيتم قياس استقلالية التدقيق الداخلي باستخدام بُعد واحد وهو بُعد الاستقلالية الفردية، ويُمكن قياسه من خلال مؤشرين: مؤشر عدم التحيز، ويقصد به التعامل بعدالة مع جميع الأطراف المستفيدة بعيدا عن الضغوطات، ومؤشر تجنب تضارب المصالح، وهو تجنب أي موقف يكون فيه لدى المدقق الداخلي مصالح مهنية أو شخصية، تجعله من الصعب أن يؤدي واجباته بشكل عادل (IIA, 2011؛ موسى، 2017).

حوكمة إدارة المخاطر:

وتم قياسها من خلال بُعد البيئة الداخلية للمنشأة، وهي تشمل التعامل مع كافة الاحتمالات والخيارات الممكنة الإيجابية، والسلبية، وتقليل الانحرافات في الأداء (COSO, 2017)، ويمكن تحديد بُعد حوكمة إدارة المخاطر من خلال: (مؤشر ضوابط إدارة المخاطر، ومؤشر ممارسات إدارة المخاطر)، وهي التي تؤدي دورا كبيرا في التأثير على فعالية إدارة المخاطر، ومن خلاله تتضح آلية مواجهة المخاطر (Tjahjono, 2017; Suroso, Noerdianto, & Noerdianto, 2017).

منهجية الدراسة:

تستخدم هذه الدراسة المنهج الكمي من خلال التحليل الوصفي لعرض البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتحليل الاستدلالي لغرض اختبار الفرضيات.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين، ووفقا لجمعية المحاسبين القانونيين ووزارة التجارة والصناعة، فقد بلغ عدد المدققين الخارجيين المجددين ترخيصاتهم في 2019 (285) مدققا في مكاتب وشركات التدقيق (جمعية المحاسبين القانونيين، 2019)، وجاء اختيار هذا المجتمع؛ كونه الجهة

الرسمية التي تقوم بتدقيق شركات القطاع الخاص، وعلى ضوء عملية التدقيق يتم تقييم مخاطر التدقيق الخارجي المختلفة والمتعلقة بالمنشأة محل التدقيق، كما تتمثل عينة الدراسة بالعينة العشوائية البسيطة؛ وبالاعتماد على جدول العينات، فقد بلغت العينة المستهدفة (203) مدقق خارجي في صنعاء (Krejcie & Morgan, 1970).

أدوات جمع البيانات:

وفق المنهج الكمي تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات؛ إذ تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور رئيسية:

المحور الأول: يتعلق بالفقرات الخاصة بالمتغير التابع (تقييم مخاطر التدقيق الخارجي).

المحور الثاني: يتعلق بالفقرات الخاصة بالمتغير المستقل (استقلالية التدقيق الداخلي).

المحور الثالث: يتعلق بالفقرات الخاصة بالمتغير الوسيط (حوكمة إدارة المخاطر).

وحدة التحليل:

وفق مجتمع وعينة الدراسة تتمثل وحدة التحليل للدراسة في الأفراد والمتمثلين (بالمدققين الخارجيين) في الجمهورية اليمنية؛ وذلك لأن البيانات التي تم جمعها حول استقلالية التدقيق الداخلي وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي هي متغيرات تقاس على مستوى الأفراد.

نسبة الاستجابة:

تم توزيع (203) استمارة، على عينة الدراسة والبالغ عددهم (285) مدققا خارجيا لدى مكاتب وشركات التدقيق، وبعد التوزيع تم استعادة (180) استبانة، منها (167) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، و(13) استبانة غير صالحة للتحليل الإحصائي، بينما فُقِد من الاستبانات (23) استمارة، وبالتالي فإن متوسط الاستجابة جاء بنسبة 82.27 %.

البيانات الديموغرافية للمستجيبين:

يوضح الجدول (1) التحليل الوصفي البيانات الديموغرافية للمستجيبين.

جدول (1): التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية

المستجيبين	التكرار	النسبة
العينة	167	% 100.0
مكان العمل		
مكتب فردي	75	%44.9
شركة تدقيق محلية	43	%25.7
شركة تدقيق دولية	49	%29.3
الإجمالي	167	% 100.0
المسمى الوظيفي		
شريك تدقيق	28	%16.8
مدير تدقيق	93	%55.7
مدقق رئيسي	46	%27.5
الإجمالي	167	% 100.0

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

جدول (1): يتبع

المستجيبين	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي		
بكالوريوس	123	%73.7
ماجستير	37	%22.2
دكتوراه	7	%4.2
أخرى	0	0
الإجمالي	167	% 100.0
المؤهل المهني		
شهادة محاسب قانوني (يمنية) YCPA	148	%88.6
شهادة محاسب قانوني(عربية) ACPA	15	%9.0
شهادة محاسب قانوني (دولية) ICPA	4	%2.4
الإجمالي	167	% 100.0
سنوات الخبرة		
من 3 – 5 سنوات	21	%12.6
من 6 – 10 سنوات	54	%32.3
من11 – 15 سنة	50	%29.9
أكثر من 15 سنة	42	%25.1
الإجمالي	167	% 100.0

اختبار صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة للتحكيم على مجموعة من المختصين في الجانب الأكاديمي والمهني؛ وذلك للتأكد من أن الاستبانة تتضمن عددا كافيا من الفقرات، وتمثيلا عادلا لكل متغيرات الدراسة للحكم على مدى ملاءمة كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي للاستبانة.

اختبار الثبات:

يُعبِّر الثبات (Reliability) عن النتائج التي يتم الحصول عليها بشكل متكرر وذلك باستخدام نفس الإجراءات وفي نفس الظروف، ويتم قياسه من خلال معامل Cronbach's Alpha والتي تتراوح قيمته من 0 إلى 1، ويوضح الجدول (2) نتيجة اختبار الثبات.

جدول (2): اختبار الثبات

المتغير	البُعد	قيمة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
تقييم مخاطر التدقيق الخارجي	- الخطر الملازم	% 60.1
	- خطر الرقابة	% 72.5
	- خطر الاكتشاف	% 63.8
استقلالية التدقيق الداخلي	- الاستقلالية الفردية	% 62
حوكمة إدارة المخاطر	- البيئة الداخلية	% 66.2

من الجدول (2) نُلاحظ أن قيم ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة كانت أعلى من 60 %، وهي تعتبر قيمة مقبولة وذات ثقة (Nunnally, 1978)، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما جعل الباحثين على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج، والاجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

الأساليب الاحصائية المستخدمة:

- **التحليل الوصفي (Descriptive Analysis): ويشمل كلا من التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري؛ وذلك بهدف تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة الحالية وفقراتها.**
- **اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة، ومدى مصداقية آراء عينة الدراسة.**
- **تحليل الانحدار البسيط (Analytical Simple Regression): لمعرفة تأثير متغير كمي واحد y مع متغير كمي آخر x؛ وذلك لدراسة أثر المتغير المستقل الرئيسي في المتغير التابع، ودراسة أثر المتغير الوسيط في المتغير التابع، وأخيرا دراسة أثر المتغير المستقل في المتغير الوسيط.**
- **تحليل الانحدار الهرمي (Analytical Hierarchy Regression): وهو تصنيف متغيرات مقاييس متجانسة، ويتم ترتيبها في شكل هرمي بحيث يكون التباين فيما بينها منخفضا وفق برنامج SPSS، وفي الدراسة الحالية تمثلت في استقلالية التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، وحوكمة إدارة المخاطر كمتغير وسيط، ومتغير تابع واحد يتمثل في تقييم مخاطر التدقيق. ويتطلب في حالة وجود متغير وسيط تحقق ثلاثة شروط باستخدام معادلة الانحدار وفق نموذج Baron وKenny (1986). وتحليل الانحدار البسيط يحقق تلك الشروط، حيث يتحقق الشرط الأول عندما تكون نتيجة معادلة الانحدار للمتغير المستقل ذات أثر في المتغير الوسيط. والشرط الثاني يتحقق عند وجود أثر للمتغير الوسيط في المتغير التابع. والشرط الثالث وجود أثر للمتغير المستقل في التابع من خلال الوسيط، وفي حالة عدم تحقق تلك الشروط مجتمعة فلا توجد وساطة، وفي حالة وجود وساطة يتطلب تحديد طبيعة تلك الوساطة. ففي حالة أن المتغير المستقل ليس له أثر مباشر في المتغير التابع ستكون الوساطة كلية، حيث لا يمكن للمتغير المستقل أن يؤثر في المتغير التابع الامن خلال الوسيط، أما إذا كان له أثر مباشر فالوساطة جزئية وبالتالي سيكون هناك أثر غير مباشر للمتغير المستقل بوجود المتغير الوسيط.**

نتائج الدراسة:

التحليل الوصفي لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي:

يُوضح الجدول (3) التحليل الوصفي لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وكذلك يُوضح نسبة المتوسط وقيمة t لهذا المتغير.

جدول (3): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (تقييم مخاطر التدقيق الخارجي)

م	البُعد	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	الخطر الملازم	3.91	.490	%78	23.900	0.000	كبير
2	خطر الرقابة	4.01	.377	%80	34.665	0.000	كبير
3	خطر الاكتشاف	4.06	.384	%81	35.814	0.000	كبير

نُلاحظ من الجدول (3) أن البُعد المتمثل في خطر الاكتشاف يُعد مؤثرا، وبشكل كبير في عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ إذ بلغت نسبة المتوسط 81 %، وقد يعود ذلك إلى أن خطر الاكتشاف ينشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختارة، ومدى كفاءة تطبيقها من قبل المدقق الخارجي، كما نُلاحظ من الجدول أن البُعد الثاني المؤثر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بدرجة ثانية هو خطر الرقابة، وجاءت نسبة هذا البُعد 80 %؛ إذ أن خطر الرقابة ينشأ من المنشأة محل التدقيق، فهو خطر داخلي بشكل كامل، وبالتالي فهو ينتج عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة. وأخيرا جاء بعد الخطر الملازم في المرتبة الثالثة، حيث جاءت نسبة هذا البُعد 78 %، فالخطر الملازم هو ذلك الخطر الذي لا يستطيع المدقق التحكم به أو تغييره؛ إذ أن هذا الخطر يتأثر بعدة عوامل، أهمها: ازدياد خطورة طبيعة

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

عمل العميل، وازدياد العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، ووجود حسابات تحتوي على تقديرات وأحكام شخصية.

التحليل الوصفي لاستقلالية التدقيق الداخلي:

يُبين الجدول (4) التحليل الوصفي لاستقلالية التدقيق الداخلي من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وكذلك يُوضح نسبة المتوسط وقيمة t لهذا المتغير.

جدول (4): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (استقلالية التدقيق الداخلي)

م	البُعد	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	الاستقلالية الموضوعية الفردية	3.90	.561	% 78	20.667	0.000	كبير

يُظهر الجدول (4) أن بُعد الاستقلالية الموضوعية الفردية جاء بنسبة 78 %؛ إذ أنه من وجهة نظر المستجيبين يُعد مهما، فمن خلاله يتم: تحديد نطاق، ووقت، ومدى إجراءات التدقيق الداخلي. كما أنه يساعد المدقق الداخلي على التحرر من القيود في الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة التدقيق.

التحليل الوصفي لحوكمة إدارة المخاطر:

يُبين الجدول (5) التحليل الوصفي لمتغير حوكمة إدارة المخاطر وذلك من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وكذلك يُوضح نسبة المتوسط وقيمة t لهذا المتغير.

جدول (5): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (حوكمة إدارة المخاطر)

م	البُعد	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	البيئة الداخلية	3.93	.496	% 79	24.356	0.000	كبير

نُلاحظ من الجدول (5) أن بُعد البيئة الداخلية والخاص بمتغير حوكمة إدارة المخاطر بلغت 79 %، فهو من وجهة نظر المستجيبين يساعد الموظفين على الالتزام بالقواعد السلوكية والأخلاقية المُحددة في المنشأة، ومن خلال هذا البُعد يتم تحديد مستوى المخاطر التي يمكن أن تتحملها وتقبلها المنشأة في سبيل تحقيق أهدافها.

اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

تنصُّ الفرضية الأولى للدراسة على أن: "هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي"، وقد تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول (6) يُوضح نتيجة هذا الاختبار.

جدول (6): تحليل الانحدار البسيط

النموذج	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	F. Test القوة التفسيرية	Sig. الأهمية الاحصائية	Beta حجم الأثر	Sig. مستوى الدلالة
1	.479	.229	49.027	*0.000	.479	*0.000

يتضح من الجدول (6) أن استقلالية التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وأن علاقة الارتباط إيجابية بنسبة 47.9 %، وأن معامل التحديد جاء بنسبة 22.9 %، وهي تفسير أثر

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

المتغير المستقل في التابع. فأي زيادة بوحدة واحدة في استقلالية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى زيادة في تقييم مخاطر التدقيق، وهذا يتوافق مع نظرية السمات، ونتائج الدراسات السابقة كدراسة Karagiorgos et al. (2007)، Mohamud (2013) ودراسة Alflahat (2017) التي خلصت إلى أن الاستقلالية تُعد من الممارسات المهمة التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي، بالإضافة إلى أن لها دورا محوريا ومهما في التعزيز من الرقابة الداخلية للمنشآت. كما اتفقت نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة Tahajuddin وKertali (2018) التي أكدت على ضرورة تحرر المدقق الداخلي من تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها، ودراسة موسى (2017) التي بررت هذا الأثر من خلال قيام المدقق الداخلي بإنجاز الأعمال الموكلة إليه بإيعاز من الإدارة، وبعدم تأثر رأيه بأي جهة داخلية أو خارجية، وبالتالي القيام بدوره التكاملي مع المدقق الخارجي في مساعدته على تقييم مخاطر التدقيق.

ويُلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير الإيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى عدة متغيرات تابعة أخرى، ووفقا للنظرية المؤسسية فإنه تم إثبات صحة الفرضية الأولى لهذه الدراسة؛ ما يعني أن أفراد العينة توافق على أن استقلالية التدقيق الداخلي لها قدرة على إحداث تأثير إيجابي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ ويعود السبب في ذلك إلى أن الاستقلالية ببُعدها (الموضوعية الفردية) توفر للمدقق الداخلي الأمانة المهنية؛ مما يجعله غير متحيز لأية جهة، وبالتالي يأتي العمل على إصدار تقارير موضوعية وحيادية خالية من المصالح الشخصية التي قد تؤثر على الجهات المستفيدة، وهذا بدوره يساعد المدقق الخارجي في تقليص الصعوبات التي تتم مواجهتها، ومساعدته في فهم وتقدير مخاطر التدقيق بشكل فعال.

الفرضية الثانية:

تنصّ الفرضية الثانية للدراسة على أن: "هناك أثر إيجابي لحوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق"، وقد تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول (7) يُوضح نتيجة هذا الاختبار.

جدول (7): تحليل الانحدار البسيط

النموذج	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	F. Test القوة لتفسيرية	Sig. الأهمية الاحصائية	Beta حجم الأثر	Sig. مستوى الدلالة
1	.545	.297	69.770	*0.000	.545	*0.000

توضح نتائج تحليل الانحدار البسيط في (7) أن هناك أثرا إيجابيا لحوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق، فقد كانت نتائج الاختبار عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وأن علاقة الارتباط إيجابية بنسبة 54.5%، وأن معامل التحديد جاء بنسبة 29.7 %، وهي تفسر أثر حوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق، فأي زيادة بوحدة واحدة في حوكمة إدارة المخاطر سيؤدي الى زيادة في تقييم مخاطر التدقيق، وبذلك فإن أفراد العينة تُوضح أن هناك أثرا إيجابيا لحوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق، ونتائج الدراسة الحالية تتفق مع نتائج دراسة Yang et al. (2018)، ودراسة Liu et al. (2018) والتي توصلت إلى أن حوكمة إدارة المخاطر لها دور إيجابي في تحسين أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة، كما أنها تساعد على التقليل من التعرض للمخاطر المالية ومخاطر السوق، وجاءت نتائج الدراسة متفقة مع دراسة Olayinka et al. (2017) التي توصلت إلى أن حوكمة إدارة المخاطر تعمل على تحسين ورفع الأداء المالي، وأن وجود هذا العنصر (حوكمة إدارة المخاطر) بشكل فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة. كما تنسجم نتائج الدراسة الحالية مع دراسة ميالة وزبانية (2013) التي أوضحت أن حوكمة إدارة المخاطر لها تأثير إيجابي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي، وأرجعت الدراسة السبب إلى أن هذا المتغير يشكل القاعدة الأساسية لامتلاك سياسات وإجراءات

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

تضمن تنفذ الأنظمة والتعليمات، كذلك تتفق مع نتائج دراسة Tjahjono (2017) من حيث قدرة حوكمة إدارة المخاطر على رفع مستوى الموثوقية في البيانات المالية، فقد توصلت الدراسة إلى أن حوكمة إدارة المخاطر تعمل على تحديد وتحليل المخاطر التي قد تواجه أهداف المنشأة ولاسيما فيما يتعلق بالمعلومات التي تندرج في القوائم المالية .

ويُلاحظ أن الدراسات السابقة قد أثبتت التأثير الإيجابي لهذا المتغير في عدة متغيرات تابعة، بخلاف تقييم مخاطر التدقيق، ففي هذه الدراسة تمت إضافته كمتغير جديد للدراسة، ووفقا لنظرية الوكالة فإنه تم إثبات صحة الفرضية الثانية لهذه الدراسة؛ ويعود السبب في ذلك إلى أن حوكمة إدارة المخاطر لها دور في توفير ضمان لاتخاذ الخطوات اللازمة لمواجهة جميع المخاطر التي قد تواجه المنشأة، وبالتالي مساعدة المدقق الخارجي في تقدير المخاطر والتأثير على قراراته المتعلقة : بطبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق، كما يساعد ذلك المدقق الخارجي في تحديد إجراءات الحصول على فهم الرقابة الداخلية للمنشأة.

الفرضية الثالثة :

تنصّ الفرضية الثالثة للدراسة على أن: "هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر"، حيث تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول (8) يُوضح نتيجة هذا الاختبار.

جدول (8): تحليل الانحدار البسيط

النموذج	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	F. Test القوة لتفسيرية	Sig. الأهمية الاحصائية	Beta حجم الأثر	Sig. مستوى الدلالة
1	.413	.171	33.995	*0.000	.413	*0.000

من خلال الجدول (8)، يتضح أن هناك أثرا إيجابيا لاستقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر، وكانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وأن علاقة الارتباط إيجابية بنسبة 41.3 %، وأن معامل التحديد جاء بنسبة 17.1 %، وهي تفسر أثر استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر، فأي زيادة بوحدة واحدة في استقلالية التدقيق الداخلي سيؤدي الى زيادة في حوكمة إدارة المخاطر. وهذا يتوافق مع النظرية المؤسسية، ونتائج الدراسات السابقة كما في دراسة Alflahat (2017) التي خلصت إلى أن الاستقلالية لها تأثير إيجابي في حوكمة إدارة المخاطر؛ كونها توفر تقييمات مستقلة للمخاطر كجزء من أنشطتهم الرئيسية. كما تتفق مع ما توصلت إليه نتائج دراسة Saleem et al. (2019) من ناحية أن الاستقلالية تساعد على تقديم تأكيد موضوعي بأن حوكمة إدارة المخاطر تتم بشكل ملائم، كذلك تتفق نتائج الدراسة أيضا مع ما توصلت إليه دراسة Bogaz وMalika (2018) التي أظهرت أن قيام المدقق الداخلي بتضمين كافة نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها في تقريره له أثر إيجابي في حوكمة إدارة المخاطر.

وتتفق نتائج الدراسة مع دراسة Modibbo (2015)، ودراسة Fadzil et al. (2005) في أن معايير الصفات المتمثلة في الاستقلالية والموضوعية لها تأثير إيجابي في تحقيق الفعالية في نظام الرقابة الداخلية، فخاصية الاستقلالية تُعد عنصرا مهما للاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومدى كفايته، بالإضافة إلى تقديم التوصيات اللازمة بما يحقق الأهداف المحددة، كما تنسجم نتائج الدراسة مع دراسة Mwiti et al. (2019) في أن استقلالية التدقيق الداخلي لها ارتباط إيجابي مهم مع الأداء المالي؛ وقد أرجعت الدراسة السبب إلى أن الاستقلالية تساعد المدققين الداخليين على التحرر من أي ضغوطات أو تأثيرات خارجية، وبالتالي فهم يمارسون أعمالهم بحرية تامة والعمل على إصدار تقارير أكثر موضوعية.

وبنـــاء عليه فقـد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة للدراســة الحالية؛ ما يعني أنّ أفــراد العينة توافق علــى أن هناك أثرا إيجابيا لاســتقلالية التدقيــق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر؛ ويعود الســبب في ذلك إلى أن توفر الاســتقلالية يســاعد المدقق الداخلي في: وضع، وتقييم، وتحســين الضوابط الداخلية لتخفيض التعرض للمخاطر، كذلك تســاعد في تقييم الضوابط الرقابية للتأكد من أن أهداف المنشأة قد تم تحقيقها، فالالتزام بخاصية الاســتقلالية يســاعد في تحديد مدى سلامة الأساليب المتبعة في تحديد، وتحليل المخاطر المختلفة، سواء المخاطر الداخلية أو المخاطر الخارجية التي قد تؤثر على حوكمة إدارة المخاطر. وكخطوة أساســية ومهمة في أي نموذج معرفي يحتوي على متغير وســيط، فإنه يتم اعتبار المتغير الوسيط متغيرا أساسيا، وعليه فقد تم اعتبار حوكمة إدارة المخاطر متغيرا تابعا أساسيا مع أنه يُعد متغيرا وسيطا في الدراسة الحالية.

الفرضية الرابعة:

تنــصّ الفرضيــة الرابعة على أن: "هناك أثر إيجابي لاســتقلالية التدقيــق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال حوكمة إدارة المخاطر"، فمن خلال تحليل الانحدار الهرمي يُلاحظ أن المتغير المســتقل له أثر إيجابي في المتغير التابع، وأن المتغير المســتقل له أثر إيجابي في المتغير الوسيط، وأن المتغير الوسيط له أثر في التابع.

جدول (9): ملخص نموذج الدراسة Model Summary

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة R الوسيطة Adjusted R Square	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of Estimate	الدلالة Sig.
2	.713[a]	.508	.500	.23643	.000

a = المتغير المستقل: استقلالية التدقيق الداخلي ، المتغير الوسيط: حوكمة إدارة المخاطر.

b = المتغير التابع: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

يُوضح الجدول (9) ملخص الدراســة، حيث إن قيمة الارتباط الكلية (R) للمتغير المســتقل والوســيط مع المتغــير التابع جاءت (0.713)؛ وهذا يعني أن اســتقلالية التدقيق الداخلي وحوكمة إدارة المخاطر كانت بقيمة R=71.3% في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، ووفقا لـ Pallant (2011)، وقيمة R^{2-} الوســيطة وفقا للنموذج هي 0.50 وعند مستوى دلالة 0.00، كما هو موضح في الجدول (9)، وهي قيمة عالية مقارنة بنتائج ما قبل الوســاطة، وهذا يعني أن تأثير المســتقل في التابع زاد من خلال الوســاطة الجزئية بقيمة 50 %، وذلك مقارنة بقيمة 22.9 % لتأثير المســتقل في التابع من دون الوســاطة الجزئية، وكذلك لتأثير المتغير الوســيط في التابع من دون رقابة المتغير المســتقل بقيمة 29.7 %، وفق الجدولين (6)، (7). ويُوضح جدول (10) تحليل الانحدار الهرمي والتفاصيل حول الأثر غير المباشــر للمتغير المســتقل في المتغير التابع من خلال المتغير الوسيط.

جدول (10): تحليل الانحدار الهرمي

النموذج		المعاملات غير المعيارية B	المعاملات غير المعيارية الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية بيتا Beta	T	الدلالة
2	تقييم مخاطر التدقيق الخارجي DV	1.834	.190		9.653	.000
	حوكمة إدارة المخاطر MV	.297	.050	.408	5.925	.000
	استقلالية التدقيق الداخلي IV	.254	.040	.436	6.330	.000

DV: المتغير التابع، MV: المتغير الوسيط، IV: المتغير المستقل.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

أوضحت نتائج تحليل الانحدار الهرمي في الجدول (10) أن هناك أثرا غير مباشر لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي وهو ذو دلاله احصائية عالية عند (p = 0.000)؛ وذلك من خلال حوكمة إدارة المخاطر، فوساطة حوكمة إدارة المخاطر الجزئية أدت الى زيادة أثر استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، وهذه النتيجة تتفق مع نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية ونظرية السمات، ويعد الإسهام الأكبر لهذه الدراسة والذي لم تتطرق له الدراسات السابقة، وكما ذُكر سابقا فنتائج الدراسات السابقة بينت الأثر الإيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، فأوضحت دراسة Karagiorgos et al. (2007) أن المدقق الخارجي يأخذ في الاعتبار استقلالية المدقق الداخلي لتحديد مدى الاعتماد على عمله في تحديد إجراءات التدقيق، كذلك تناولت عدد من الدراسات السابقة أثر استقلالية التدقيق الداخلي في متغيرات تابعة أخرى، مثل الأداء التنظيمي أو في فعالية المدققين الداخليين كما في دراسة Mohamud (2013)، Tahajuddin وKertali (2018)، بالإضافة إلى دراسة Alflahat (2017)، حيث توصلت تلك الدراسات إلى أن استقلالية التدقيق الداخلي تسهم في مجال التخطيط عن طريق الاسهام في وضع الخطط، فهذه الدراسات أبرزت الأثر الإيجابي من منطلق أن استقلالية التدقيق الداخلي تساعد المدقق الخارجي في قدرته على إعطاء تقييم أفضل للمخاطر التي يقوم بتقييمها، كما أنها تقدم تأكيدا بأن المنشأة تتفهم مسؤولية الإدارة عن إدارة المخاطر.

مما سبق وبعد أن تم توضيح الأثر الإيجابي المباشر لاستقلالية التدقيق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، فإن نتائج تحليل الانحدار الهرمي توضح أن هذا الأثر يبرز وبشكل أكبر من خلال حوكمة إدارة المخاطر، والذي تم إدخاله كمتغير وسيط بوساطة جزئية في الدراسة، والحصول على نتيجة مغايرة جزئيا على النتائج السابقة، حيث برز المتغير اكثر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، فيكون هذا المتغير الوسيط "حوكمة إدارة المخاطر" هو المفسر الحقيقي "لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي"، والذي يقوم بدور مهم؛ كونه يتضمن وظائف الإدارة والمسؤولين عن التحكم المؤسسي، بالإضافة إلى اتجاهاتهم ومواقفهم وتصرفاتهم المختلفة، كما أنه يساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المنشأة. وأخيرا فمن وجهة نظر أفراد العينة فالمتغير (حوكمة إدارة المخاطر) يساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم الرقابة الداخلية، وأداء اختبارات تحقيق العمليات، وبالتالي يبرز التأثير على قدرته في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي المختلفة، بينما يعتبر المتغير المستقل "استقلالية التدقيق الداخلي" مفسرا ثانويا زاد تفاعله بشكل أكبر بدخول المتغير الوسيط ويعكس ذلك تفاعل النظريات العلمية، فتفاعل نظرية الحوكمة مع النظرية المؤسسية مع نظرية السمات أوجد التفسير الحقيقي للمتغير الوسيط لهذه الدراسة وفق منطق علمي، حيث تعد الاستقلالية احد العناصر الاساسية في حوكمة إدارة المخاطر، وهي بذلك تعد جزءا من كل في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ وبذلك فإنه تم إثبات الفرضية الرابعة لهذه الدراسة.

الاستنتاجات:

يُمكن تلخيص استنتاجات الدراسة في الآتي:

1. فعالية دور استقلالية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من خلال الدور الإيجابي والوسيط لحوكمة إدارة المخاطر يعود بالنفع على المدقق الخارجي في مساعدته على فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها، بالإضافة إلى تصميم وتنفيذ اختباراتها.
2. استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة إدارة المخاطر تعود بالفائدة على إدارة المنشأة في تحديد المخاطر، وذلك عن طريق إعداد استراتيجيات وتقديم بدائل للإدارة العليا في كيفية الاستجابة لهذه المخاطر.
3. تسهم حوكمة إدارة المخاطر في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، وتساعد على التأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرار.

4. حوكمة إدارة المخاطر كمتغير وسيط هي المفسر الحقيقي لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي، بينما تعتبر استقلالية التدقيق الداخلي كمتغير مستقل مفسرا ثانويا زاد تفاعله بشكل أكبر بدخول المتغير الوسيط.
5. أهمية النظريات المفسرة للعلاقة بين متغيرات الدراسة فتفاعل نظرية الحوكمة مع النظرية المؤسسية مع نظرية السمات أوجد التفسير الحقيقي للمتغير الوسيط في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛ حيث تعد الاستقلالية إحدى العناصر الأساسية في حوكمة إدارة المخاطر، وهي بذلك تعد جزءا من كل.

التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة الحالية، فإن الدراسة توصي بالآتي:

1. التأكيد على ضرورة الاستناد إلى حوكمة إدارة المخاطر عند وضع وتحديد استراتيجية المنشأة؛ كونها بمثابة دليل عمل يترجم الأهداف إلى قواعد إرشادية تساعد في التوجيه والإرشاد.
2. زيادة اهتمام المنشأة محل التدقيق بنشر ثقافة إدارة مخاطر سليمة، وذلك من خلال وجود مدونة لقواعد السلوك التي تحدد فيها الأولويات والقيم في المنشأة، مع الامتثال للقوانين والأنظمة ومراقبة الالتزام بالقيم المختلفة.
3. إيلاء المدققين الخارجيين لحوكمة إدارة المخاطر في المنشأة محل التدقيق الاهتمام الكافي؛ لما لها من دور كبير في مساعدتهم على تقييم مخاطر عملية التدقيق.
4. قيام الجهات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي بعقد دورات وندوات حول أهمية استقلالية التدقيق الداخلي، وتأثير ذلك على تقييم مخاطر التدقيق.

الاسهام البحثي:

قام سلطان علي وصفاء محمد بوضع المقدمة، وبناء الخلفية النظرية، وقام سلطان علي بصياغة المشكلة البحثية، وتحديد المنهجية، وقامت صفاء محمد بجمع وتحليل البيانات، وقام كلاهما بعرض وتفسير النتائج ومناقشتها، وصياغة الاستنتاجات والتوصيات، ومراجعة المسودة النهائية للدراسة.

المراجع:

جبار، ناظم شعلان (2011)، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية، *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، *1*(1)، 111-148.

جمعية المحاسبين القانونيين (2019)، *دليل المحاسبين القانونيين*، صنعاء، الجمهورية اليمنية: جمعية المحاسبين القانونيين.

الحسيني، مرتضى، والسعبري، ابراهيم (2017)، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، *مجلة جامعة بابل*، *4*(25)، 1524-1553.

حماد، طارق (2005)، *حوكمة الشركات والازمات المالية*، الاسكندرية: الدار الجامعية.

خرواط، عصام (2008)، إطار مُقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، *مجلة الساتل*، *3*(5)، 233-263.

دحدوح، حسين، والشاهين، عصام (2014)، تقويم واقع مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، *36*(1) 189-207.

دحدوح، حسين، والمومني، محمد (2010)، دور وحدات التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، *مجلة بحوث جامعة حلب*، (67)، 13-38.

فلاح، حسين، وجميل، علي (2015)، اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) لتأكيد جودة الرقابة، *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية*، (17)، 462-493.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

قريـــط، عصـــام، حميدان، عدنان، وصايغ، هاشـــم (2017)، دور التدقيق المشـــترك في تحســـين دقة تقييم خطر التدقيق: دراســـة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، *39*(6)، 243-255.

لطفي، أمين السيد أحمد (2007)، *التطورات الحديثة في المراجعة*، مصر: الدار الجامعية.

المقطري، معاذ، قريط، عصام، والأديمي، منصور (2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراســـة ميدانية في الجمهورية اليمنية، *مجلة جامعة دمشـــق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، *27*(4)، 405-438.

موسى، علي، وفتوحة، مصطفى (2016)، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، *المجلة الجامعة*، *1*(18)، 91-120.

موسى، فتحي (2017)، دور مجالس الادارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الليبية، *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية*، (19)، 224-278.

ميالة، ســـهيل، وزبانية، ســـعد (2013)، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيـــق الـــدولي 520، *مجلة جامعة القدس المفتوحـــة للبحوث الإنســـانية والاجتماعية*، *2*(31)، 279-314.

Abidin, S., & Baabbad, M. A. (2015). The use of analytical procedures by Yemeni auditors. *Corporate Ownership & Control, 12*(2), 17-25.

Alflahat, M. T. A. (2017). The impact of internal audit on organizational performance of selected Jordanian companies. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development, 4*(8), 285-289.

Al-Matari, Y. A., Hassan, S., & Alaaraj, H. (2016). Application of BASEL committee's new standards of internal audit function: A road map towards banks' performance. *International Journal of Economics and Financial Issues, 6*(3), 1014-1018.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1983). *Audit risk and materiality in conducting an audit*. Supersedes statement on auditing standards No. 47. New York, NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2006). *Audit risk and materiality in conducting an audit*. Supersedes statement on auditing standards No. 107. New York, NY: AICPA.

Amin, M. N. (2011). Audit risk model as a corporate social responsibility implementation of certified public accounting firms (Evidence from Indonesia). *Social Responsibility Journal, 7*(3), 509-522.

Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology, 51*(6), 1173-1182.

Bento, R. F., Mertins, L., & White, L. F. (2018). Risk management and internal control: A study of management accounting practice. In M. A. Malina (ed.), *Advances in management accounting* (pp. 1-25). Bingley: Emerald Publishing Limited.

Bogazi, I., & Malika T. (2018). The evaluation of internal controlling system and the improvement of risk management processes through the contribution of internal auditing for governance purposes, commercial banking in Algeria. *Economic Researcher Review, 8*(1), 365-391.

Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications, 35*(3), 1053-1067.

Committee of Sponsoring Organizations (COSO) (2017). *Enterprise risk management-integrated framework*. Washington, DC: COSO.

Dezoort, F. T., Houston, R. W., & Peters, M. F. (2001). The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research, 18*(2), 257-281.

Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting, 4*(10), 92-102.

Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal, 20*(8), 844-866.

Florea, R., & Florea, R. (2011). Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition, 14*(1), 350-358.

Fukukawa, H., & Mock, T. J. (2011). Audit risk assessments using belief versus probability. Auditing: *A Journal of Practice & Theory, 30*(1), 75-99.

Hajihaa, Z. (2011). Fuzzy audit risk modeling algorithm. *Management Science Letters, 1*(3), 235-246.

Husin, L. H., & Oktaresa, B. (2017). Perspective of contingency and institutional theory on implementation of risk management at West Java Provincial Government. *International Journal of Management and Administrative Sciences,5*(8), 20-27

Institute of Internal Auditors (IIA) (2011). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Lake Mary, Florida: IIA.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Lake Mary, Florida: IIA.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014). *Audit quality: an IAASB perspective*. New York: The International Federation of Accountants (IFAC).

International Federation of Accountants (IFAC) (2015). *International Standard on Auditing 330: The auditor's responses to assessed risks*. New York, NY: IFAC.

International Federation of Accountants (IFAC) (2018). *International Standard on Auditing 315: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.* New York, NY: IFAC.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

Karagiorgos, T., Drogalas, G., Pazarskis, M., & Christodoulou, P. (2007). Internal auditing as a main tool for efficient risk assessment. In the Management of International Business & Economic Systems (MIBES) Conference, 29-30 September, Larissa.

Kelley, H. H. (1967). *Attribution theory in social psychology*. In Nebraska symposium on motivation. University of Nebraska, Lincoln.

Kontogeorgis, G. (2018). The role of internal audit function on corporate governance and management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting, 8*(4), 100-114.

Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement, 30*(3), 607-610.

Liu, C. L., Shang, K. C., Lirn, T. C., Lai, K. H., & Lun, Y. V. (2018). Supply chain resilience, firm performance, and management policies in the liner shipping industry. *Transportation Research Part A: Policy and Practice, 110*, 202-219.

Mardiana, M., Purnamasari, P. E., & Dianata, A. W. M. (2018). The effect of risk management on financial performance with good corporate governance as a moderation variable. *Management and Economics Journal (MEC-J), 2*(3), 257-268.

Matarneh, G, (2011), The commitment of Jordanian auditors to assess audit risks. *International Journal of Business and Management, 6*(11), 267-274.

Mindak, M., & Heltzer, W. (2011). Corporate environmental responsibility and audit risk. *Managerial Auditing Journal, 26*(8), 697-733.

Modibbo, S. A. (2015). Impact of internal audit unit on the effectiveness of internal control system of tertiary educational institutions in Adamawa State Nigeria. *International Journal of Humanities Social Sciences and Education, 2*(5), 140-156.

Mohamud, H. A. (2013). Internal auditing practices and internal control system in Somali Remittance Firms. *International Journal of Business and Social Science, 4*(4), 165-172.

Monisola, O. (2016). Evaluation of effectiveness of internal control system in small business organisations in Ekiti State of Nigeria. *European Journal of Business and Management, 8*(31), 91-96.

Mwiti, M. E., Walubuka, E., & Gichana, M. I. (2019). Internal auditors' independence and financial performance of listed banks at the nairobi securities exchange. *International Journal of Scientific Research and Management, 7*(2), 1004-1013.

Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.

Olayinka, E., Emoarehi, E., Jonah, A., & Ame, J. (2017). Enterprise risk management and financial performance: Evidence from emerging market. *International Journal of Management, Accounting and Economics, 4*(9), 937-952.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2010). *Auditing Standards No.8: Audit Risk*. PCAOB release No. 2010-004, Washington, DC.: PCAOB.

Saleem, K. S. A., Zraqat, O. M., & Okuour, S. M. (2019). The effect of internal audit quality (IAQ) on enterprise risk management (ERM) in accordance to COSO framework. *European Journal of Scientific Research, 152*, 177-88.

Sardasht, M. S., & Rashedi, E. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research, 18*(24), 69-117.

Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research, 18*(1), 161-190.

Suroso, J. S., Noerdianto, H., & Noerdianto, J. (2017). Implementation of COSO ERM as security control framework in cloud service provider. *Journal of Advanced Management Science, 5*(4),322-326.

Suryana, U. (2018). The role of the internal audits to the quality of financial reporting. *Reports on Economics and Finance, 4*(1), 1-14.

Tahajuddin, S. B., & Kertali, M. (2018). The effect of internal audit characteristics on the effectiveness of internal auditors. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 6*(7), 54-69.

Temesgen, A., & Estifanos, L. (2018). Determinants of internal audit effectiveness: Evidence from gurage zone. *Research Journal of Finance and Accounting, 9*(19), 15-25.

Tjahjono, S. (2017). Enterprise risk management implementation maturity in non bank and financial companies. *Etikonomi, 16*(2), 173-186.

Yang, S., Ishtiaq, M., & Anwar, M. (2018). Enterprise risk management practices and firm performance, the mediating role of competitive advantage and the moderating role of financial literacy. *Journal of Risk and Financial Management, 11*(3), 35.

Zou, X., & Hassan, C. H. (2017). Enterprise risk management in China: the impacts on organisational performance. I*nternational Journal of Economic Policy in Emerging Economies, 10*(3), 226-239.

Arabic References in Roman Scripts:

Al-Husseini, Murtada, wa Al-Sabri, Ibrahim (2017), Tawzif mukawinat alraqabat aldaakhiliat litaeziz jawdat altadqiq alkharijii: Bahth tatbiqiun fi eayinat min almasarif Aleiraqiat alkhasati, *Majalat Jamieat Babel, 4*(25), 1524-1553.

Al-Maqtari, Moaz, Qurit, Issam, wa Al-Adimi, Mansour (2011), Ahamiyat altakhasus almihnii lilmarajie fi tahsin taqdir makhatir almurajaeati: Dirasatan maydaniatan fi Aljumhuriat Alyamaniati, *Majalat Jamieat Dimashq Lileulum Alaiqtisadiat Walqanuniati, 27*(4), 405-438.

https://doi.org/10.20428/JSS.27.3.5

Dahdouh, Hussein, wa Al-Momani, Muhammad (2010), Dawr wahadat altadqiq aldaakhilii fi 'iidarat almakhatir fi sharikat altaamin al'urduniyati: Dirasat maydaniatun, *Majalat Buhuth Jamieat Halba*, (67), 13-38.

Dahdouh, Hussein, wa Al-Shaheen, Essam (2014), Taqwim waqie mihnat altadqiq fi suriat ealaa madkhal alkhatri, *Majalat Jamieat Tishrin Lilbuhuth Waldirasat Aleilmiati, 36*(1) 189-207.

Falah, Hussein, wa Jamil, Ali (2015), Aietimad 'iitar 'iidarat makhatir almashrue (ERM) litakid jawdat alraqabati, *Majalat Alkut Lileulum Alaiqtisadiat Waladariati*, (17), 462-493.

Hammad, Tarek (2005), *Hawkamat alsharikat walazimat almaliati*, Aliaiskandiria: Aldaar Aljamieiati.

Jabbar, Nazem Shaalan (2011), Makhatir altadqiq wa'atharuha ealaa jawdat al'ada' wamisdaqiat alnatayija: Dirasat tatbiqiat fi Alsharikat Aleamat Liltajhizat Alziraeiati, *Majalat Almuthanaa Lileulum Al'iidariat Walaiqtisadiati, 1*(1), 111-148.

Jameiat Almuhasibin Alqanuniiyn (2019), *Dalil almuhasibin alqanuniiyn*, Sana'a, Aljumhuriat Alyamaniati: Jameiat Almuhasibin Alqanuniiyn.

Kharwat, Issam (2008), Itar muqtrh litaqyim eanasir khatar almurajaeati, *Majalat Alsaatil, 3*(5), 233-263.

Lotfy, Amin Al-Sayed Ahmed (2007), *Altatawurat alhadithat fi almurajaeati*, Misr: Aldaar Aljamieiati.

Mayala, Suhail, wa Zabaniyah, Saad (2013), Dawr al'iijra'at altahliliat fi takhfid makhatir altadqiq wfqaan limieyar altadqiq alduwalii 520, *Majalat Jamieat Alquds Almaftuhat Lilbuhuth Al'iinsaniat Walaijtimaeiati, 2*(31), 279-314.

Mousa, Ali, wa Fattoha, Mustafa (2016), Altakhasus alqitaeiu lilmurajie wadawrih fi takhfid makhatir almurajaeati, *Almajalat Aljamieati, 1*(18), 91-120.

Mousa, Fathi (2017), Dawr majalis aladarat fi daem wazifat almurajaeat aldaakhiliati: Dirasatan tatbiqiatan ealaa baed almuasasat Alliybiati, *Majalat Aleulum Alaiqtisadiat Walsiyasiati*, (19), 224-278.

Qarit, Issam, Humaidan, Adnan, wa Safi, Hashem (2017), Dawr altadqiq almushtarak fi tahsin diqat taqyim khatar altadqiqa: Dirasatan maydaniatan fi biyat al'aemal alsuwriati, *Majalat Jamieat Tishrin Lilbuhuth Waldirasat Aleilmiati, 39*(6), 243-255.