

التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه (دراسة ميدانية)

د. أشرف محمد إبراهيم منصور*

ملخص: يتمثل الهدف العام للبحث في مناقشة وتحليل التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، ودور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه. وقد استخدم المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكل أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها: تعدد مقدمي التأكيد يؤدي إلى ظهور فراغ تأكيد، ويُعد التأكيد المشترك أحد الآليات المستخدمة لمعالجة هذا الفراغ. الهدف الأساسي للتأكيد المشترك هو التنسيق بين جميع مقدمي التأكيد في المنظمة، من أجل توفير تأكيد متكامل لكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة. يُعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك. من أهم فوائد التأكيد المشترك: إقرار لغة واحدة وصوت واحد ونظرة واحدة للحوكمة والمخاطر والرقابة الداخلية؛ منع الازدواجية في أداء العمل أو الحد منها. من أهم تحديات التأكيد المشترك: صعوبة تحقيق توافق بين بعض أنشطة التأكيد؛ صعوبة تحقيق تنسيق بين جميع مقدمي التأكيد. من أهم الأدوار التي تقدمها مجالس الإدارة لتفعيل تطبيق التأكيد المشترك: الاعتماد على تقارير مختلف مقدمي التأكيد؛ وبيان دور كل من الإدارة العليا ولجنة المراجعة في تطبيق التأكيد المشترك. من أهم الأدوار التي تقدمها الإدارة العليا في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك: تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك؛ تقييم التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية. من أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها لجان المراجعة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك: اعتماد إطار/خطة للتأكيد المشترك؛ التحقق من وفاء الإدارة العليا والمراجعة الداخلية بمسؤوليات التأكيد المشترك. من أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك: التنسيق بين طرق تنفيذ خطط التأكيد المشترك. تتضمن مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك الخاصة بمقدمي التأكيد المشترك: نشر ثقافة العمل الجماعي بين مقدمي التأكيد؛ اعتماد منهجية تأكيد موحدة؛ وجود نظام جيد للتنسيق بين جميع مقدمي التأكيد. تتضمن مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك الخاصة بمستخدمي التأكيد المشترك: نشر ثقافة التأكيد المشترك؛ والممام مستخدم المهننة المهمة بمهنة المراجعة الداخلية: إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية؛ إصدار معيار للتأكيد المشترك. وقد قدم البحث عدة توصيات منها: ضرورة اكتساب المراجعين الداخليين للمهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك؛ ضرورة تدعيم تطبيق التأكيد المشترك في المنظمة؛ ضرورة إصدار معيار أو إرشادات تتعلق بالتأكد المشترك وشروط وكيفية تطبيقه؛ ضرورة البحث في تأثير تطبيق التأكيد المشترك على جودة المراجعة الداخلية والخارجية، والدور المستقبلي للمراجعة الداخلية في المنظمات التي تطبق آلية التأكيد المشترك.

الكلمات الرئيسية: التأكيد المشترك، الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، مقدمي التأكيد.

The Combined Assurance as One of the Internal Control Mechanisms and the Role of Stakeholders in Internal Audit in Activating its Application (Field Study)

Abstract: The overall objective of the research is to discuss and analyze the combined assurance as one of the internal control mechanisms in business organizations and the role of stakeholders in internal audit in activating its application. An analytical survey method was used. The research results: Multiple assurance providers lead to the emergence of an assurance vacuum. Combined assurance is one of the mechanisms to address this vacuum. The primary objective of the combined assurance is to coordinate between all the providers of assurance, in order to provide an integrated assurance. The internal auditors are the best party that can provide combined assurance. Among the most important benefits of combined assurance are: establishing one language, one voice, one view; preventing or reducing duplication. Among the most important of these are combined assurance challenges: difficulty in achieving compatibility between different assurance activities;

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان. البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

difficulty in achieving coordination between all assurances. Among the most important roles that boards of directors can offer to activate the application of combined assurance: clarifying the role of both the senior management and the audit committee in applying the combined assurance. Among the most important roles, that senior management can play in activating the application of combined assurance: evaluating the combined assurance as one of the internal control mechanisms. Among the most important roles that the audit committees can play in activating the application of the combined assurance: adoption of a framework for a combined assurance. Among the most important roles that the internal audit can play in activating combined assurance: coordination between methods of implementing combined assurance plans; coordination between combined assurance plans. The elements for activating the combined assurance application for the combined assurance providers include: spreading the culture of teamwork among the assurance providers; adopting a unified assurance methodology. The elements of activating the combined assurance application for users of combined assurance include: spreading the culture of combined assurance. The elements of activating the combined assurance application for professional organizations interested in the internal audit profession include: issuing a standard for combined assurance. The research made several recommendations, including: the need for internal auditors to acquire skills that enable them to provide combined assurance. The necessity of strengthening the application of combined assurance in the organization. The necessity of issuing a standard related to combined assurance. The necessity of researching the effect of applying combined assurance on the quality of internal and external auditing, and the future role of a profession for the function of internal auditing in organizations that apply the combined assurance mechanism.

Key Words: Combined Assurance, Internal Control, Internal Audit, Internal Audit Stakeholders, Assurance Providers.

القسم الأول الإطار المنهجي للبحث

1.1 مقدمة ومشكلة البحث:

تصاحب الطبيعة المتطورة للتقارير التي تعدها العديد من منظمات الأعمال، طلباً متزايداً للبحث عن آليات (وظائف/أدوات) رقابية جديدة، لتعزيز مصداقية المعلومات الواردة في هذه التقارير (Zhou et al., 2018; KPMG, 2017; IAASB, 2016). كما يتطلب زيادة مستوى التعقيد في بيئة الأعمال بشكل عام، ضرورة زيادة عدد وتحسين كفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية Internal Control (IC) - بجانب المراجعة الداخلية Internal Audit (IA) - لتقديم تأكيدات بخصوص قدرة المنظمات على أداء أعمالها. فقد أدى إدراك أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في العديد من المنظمات (الأطراف المهتمة بالمراجعة الداخلية، خاصة الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين) لصعوبة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية Internal Audit Function (IAF) فقط، كمقدم تأكيد وحيد داخل المنظمة، إلى البحث على آليات رقابية أخرى، خاصة وأن IAF قد تقدم تأكيدات غير كافية Insufficient Assurance بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المنظمة (De Risi, 2019; Decaux and Sarens, 2015).

إن تعدد وظائف/أدوات/آليات الرقابة الداخلية أمراً إيجابياً، إلا أن تقديمها لأنواع متنوعة ومختلفة - بل ومتعارضة أحياناً - من التأكيدات، قد يؤدي إلى إرباك الإدارة (وغيرها من مستخدمي هذه التأكيدات في المنظمة)، خاصة عندما تستعين منظمات الأعمال بأكثر من مقدم للخدمات التأكيدية، لمساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها الرقابية. كما أن تعدد وتنوع واختلاف مقدمي التأكيد قد يؤدي إلى نشأة فجوة وفراغ في التأكيد Assurance Vacuum، بين أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، وتحديداً بين كل من الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين، مما قد يخلق "إجهاد تأكيد Assurance Fatigue". لذا من الضروري التنسيق بين مختلف مقدمي التأكيد في المنظمة، لسد هذا الفراغ الموجود في التأكيد.

وللتعامل مع هذا الأمر، اعتمدت بعض المنظمات على عمليات التنسيق Alignment Processes بين مختلف آليات الرقابة في المنظمة (Dmitrenko, 2017; Huibers, 2015)، من خلال تطبيق آلية التأكيد المشترك (CA) Combined Assurance، لملء الفجوة والفراغ الموجود في التأكيد (Mkhize, 2019). وتتمثل الفكرة الرئيسية للتأكيد المشترك في محاولة تقديم تأكيد كامل Complete Assurance بشأن فعالية أنظمة الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنظمة (Dmitrenko, 2017). ويتم ذلك من خلال التنسيق بين التأكيدات الذي يتم الحصول عليها من كل من مقدمي التأكيد الداخليين (Internal Assurance Providers (IAPs) (خاصةً المراجعون الداخليون)، ومقدمي التأكيد الخارجيين (External Assurance Providers (EAPs) (خاصةً المراجعون الخارجيون) (Ampru and Adhariani, 2018). لذا يُعد التأكيد المشترك CA بمثابة منصة تعاون Collaborative Platform بين مختلف مقدمي التأكيد في المنظمة (Zhou et al., 2018; Simnett et al., 2016; IIA, 2016).

وقد أخذت مهنة ووظيفة المراجعة الداخلية زمام المبادرة للترويج لاستخدام CA، وتفعيل تطبيقه في العديد من منظمات الأعمال، بحيث يمكن اعتبار التأكيد المشترك CA أداة للمراجعين الداخليين، تم إنشاؤها بواسطة المراجعة الداخلية وللمراجعة الداخلية. ويتعلق دور المراجعة الداخلية IA في التأكيد المشترك CA، بتنسيق أنشطة وخطط التأكيد، خاصةً التي يقدمها مقدمي التأكيد الداخليين IAPs (Laloux, 2017).

ورغم تحقيق فوائد متعددة من تطبيق آلية التأكيد المشترك في بعض المنظمات، إلا أن التطبيق الناجح والفعال لهذه الآلية لم يثبت بعد (De Risi, 2019). وقد يرجع ذلك إلى وجود بعض التحديات التي تواجه تطبيق هذه الآلية، بجانب ندرة الإرشادات حول كيفية تطبيقها في الواقع. وهذه هي المشكلة الرئيسية للبحث. لذا ما زال التأكيد المشترك بحاجة إلى مناقشة وتحليل وتقييم وتقديم مقترحات من أجل تفعيل تطبيقه. ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية: ما هي أهم الضوابط الرقابية التي تقدم تأكيدات في منظمات الأعمال؟؛ ما المقصود بالتأكيد المشترك، ومن هم أهم مقدميه، وما هي طرق تنسيقه؟؛ ما هي الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك؟؛ ما هي التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك؟؛ ما موقف معايير المراجعة الداخلية من تطبيق التأكيد المشترك؟؛ ما هو دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك؟؛ ما هي مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال؟

2/1. أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في مناقشة وتحليل التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية، ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه. ويقسم هذا الهدف إلى الأهداف الفرعية التالية:

- (1) بيان خطوط الدفاع (الضوابط الرقابية) التي تقدم تأكيدات في منظمات الأعمال.
- (2) بيان ماهية وطبيعة التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية، وأهم مقدميه.
- (3) تحديد الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.
- (4) تحديد التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.
- (5) بيان موقف معايير المراجعة الداخلية من تطبيق التأكيد المشترك.
- (6) بيان دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك.
- (7) اقتراح عدة مقومات لتفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.

3/1. أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في تناول موضوع لم تتناوله الدراسات العربية بالقدر الكافي، رغم أهميته في مجال الرقابة والمراجعة الداخلية في منظمات الأعمال. لذا، يعتقد الباحث أن مناقشة التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيله، سيمثل إضافة علمية هامة، من المتوقع أن تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي الخاص بالمراجعة الداخلية. كما تتمثل الأهمية العملية للبحث في تحسين مستوى دقة التأكيدات المقدمة لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية (خاصةً مجالس الإدارة والإدارات العليا

ولجان المراجعة)، عن طريق مقدمي التأكيد الداخليين بشكلٍ رئيسي (خاصةً المراجعين الداخليين)، وذلك من خلال تطبيق آلية التأكيد المشترك التي تتسق بين جميع هذه التأكيدات، وتساهم في سد فراغ التأكيد الذي قد يوجد في العديد من منظمات الأعمال.

4/1. منهج البحث وأدواته:

يعتقد الباحث أن الأسلوب الأنسب لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، والاجابة على تساؤلاته، هو المنهج المسحي التحليلي، والذي يتضمن مراجعة الأدبيات المتاحة حول الموضوع الرئيسي للبحث (التأكيد المشترك). ويعتمد المنهج المسحي التحليلي بشكلٍ رئيسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث (القحطاني، وآخرون، 1425 هـ/2004 م). وقام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات البحث واختبار فرضياته وتحقيق أهدافه، من عينة من بعض الأطراف ذات العلاقة بموضوع البحث، وهم: (1) الإدارة العليا في بعض شركات المساهمة المصرية التي فيها إدارة أو قسم أو وظيفة للمراجعة الداخلية. (2) المراجعون الداخليون في بعض شركات المساهمة المصرية. (3) أعضاء لجان المراجعة في بعض شركات المساهمة المصرية.

5/1. حدود البحث:

عند مناقشة نتائج هذه الدراسة، يجب على القارئ أن يأخذ في الحسبان الحدود التالية: (1) تم جمع بيانات الدراسة الميدانية باستخدام منهجية المسح، والتي لا تسمح للمشاركين بتقديم تفسيرات للأسئلة المطروحة عليهم، وبالتالي لا يمكن التحكم بدقة في كيفية تفسيرهم لهذه الأسئلة. (2) على الرغم من توزيع عدد مناسب من الاستبيانات. إلا أن نسبة الاستجابة - وإن كانت ضمن الحدود المقبولة في مثل مجال الدراسة - تتطلب أن تتم قراءة نتائج الدراسة في ضوء نسبة الاستجابة. وعلى الرغم من تواصل الباحث مع عدد من المستقصى منهم لمعرفة أسباب عدم الاستجابة، إلا أنه لم يتوصل إلى أسباب موضوعية لذلك. (3) اقتصرت الدراسة الميدانية على فئة الإدارة العليا، وفئة المراجعين الداخليين، وفئة أعضاء لجان المراجعة، من منطلق أنهم الأكثر دراية وخبرة بواقع الممارسة المهنية لموضوع البحث في بيئة الأعمال المصرية.

6/1. تنظيم البحث:

بعد الانتهاء من عرض الإطار المنهجي للبحث في القسم الأول، يعرض ويحلل القسم الثاني الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث. أما القسم الثالث فيعرض الإطار النظري للبحث واشتقاق فرضياته. ويتناول القسم الرابع الدراسة الميدانية ومنهجية الدراسة واختبار فرضيات البحث. ويعرض ويناقش القسم الخامس نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المستقبلية المقترحة. وأخيراً يعرض القسم السادس المراجع المستخدمة.

القسم الثاني

الدراسات السابقة (عرض وتحليل)

سيتم عرض الدراسات السابقة في ضوء اعتبارين، الأول: طبيعة موضوعها، الثاني: تتابعها الزمني.

1/2. دراسات تناولت أهمية التنسيق بين المراجعة الداخلية والوظائف الرقابية الأخرى داخل المنظمة، من خلال استخدام آلية التأكيد المشترك:

أشارت دراسة (Lenz and Sarens, 2012) إلى وجود امكانيات كبيرة في تطبيق نظرية التنسيق الارتباطي Theory of Relational Coordination على جودة المراجعة الداخلية. وذكرت أن نظرية التنسيق الترابطي هي نظرية ناشئة لفهم طبيعة تنسيق العمل. وتوجد ثلاثة أبعاد لعلاقات العمل تعد جزء لا يتجزأ من عملية التنسيق هي: المعرفة المشتركة Shared Knowledge، الأهداف المشتركة Shared Goals والاحترام المتبادل Mutual Respect. ومن المتوقع أن يتم تعميم نظرية التنسيق الترابطي على عمليات العمل التي يشارك فيها العديد من مقدمي

الخدمات الرقابية التأكيدية. وفي نفس السياق، أكدت دراسة (Gittel, 2012) على أنه من المتوقع أن يكون التنسيق الترابطي أكثر فعالية عندما يتم تنفيذه في الوقت المناسب لحل المشكلات بين الجهات الفاعلة (الأطراف ذات العلاقة/أصحاب المصلحة) التي تشترك في الأهداف والمعرفة. وخُصت الدراسة إلى ضرورة أن تتقاسم وظائف الرقابة الداخلية المصطلحات نفسها، وأن تتشارك في آليات تقييم المخاطر، وتستخدم مجموعة مشتركة من الوظائف/الآليات/الأدوات الرقابية. ومع ذلك، يجب أن يتم التنسيق بين المراجعة الداخلية والضوابط الرقابية الأخرى في المنظمة، والعمل الذي قام به كل طرف، وبين توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة.

وقدم معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2013) ورقة لتحليل متعمق للوظائف الرقابية فيما يتعلق بالخطوط الرقابية المختلفة لمقدمي التأكيد داخل المنظمة. وتضمنت هذه الورقة تحليلاً مفصلاً لنموذج خطوط الدفاع الثلاثة Three Lines of Defense، وتصنيف اللاعبين الرئيسيين في التأكيد المشترك CA، فيما يتعلق بالاستقلال والأدوار والمسؤوليات. وتوفر الورقة أيضاً بعض الإرشادات حول التنسيق بين الجهات الفاعلة في CA، بالإضافة إلى فهم واضح للموضع الذي يناسب IAF في CA. كما ركزت دراسة (Decaux and Sarens, 2014) على دور IAF والرئيس التنفيذي للمراجعة Chief Audit Executive's (CAE) في CA. واستندت الدراسة على خمس دراسات حالة عالمية (اثنتان من جنوب إفريقيا). وخُصت إلى أنه لا يزال هناك نقص في اعتماد CA في جميع أنحاء العالم. وأكدت على أنه نظراً لأن المصطلح CA لم يكن معروفاً جيداً على المستوى العالمي، يبدو أن IAF كانت أول من مارس دوراً تنفيذياً يتعلق بـ CA نظراً لدورها الاستباقي تجاه الحوكمة. وأوصت الدراسة بأن تكون IAF هي المسؤولة عن CA بسبب وضعها داخل المنظمات، وينبغي أن تنسق بين عمليات/آليات التأكيد الأخرى.

كما أشار (Huibers 2015) إلى أن ما يقرب من 65% من عينة الدراسة على دراية بنموذج CA، مما يدل على انتشاره. وأكدت على ضرورة التنسيق بين وظائف تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية، من أجل تجنب الازدواجية في الجهود، والفجوات في تغطية المخاطر. كما أوضحت الدراسة أن تعدد مقدمي التأكيد في المنظمة، قد يؤدي إلى تفاقم عبء المعلومات الزائدة، ويؤدي إلى إجهاد التأكيد. وأشارت إلى أنه ومن خلال تنسيق أنشطة التأكيد وطرق العمل بين الوظائف المختلفة، تتزايد فعالية التأكيد. ورغم وجود فوائد واضحة لتطبيق آلية التأكيد المشترك بين مختلف مقدمي التأكيد، فإن فهم وتطبيق التأكيد المشترك لم ينتشر بعد. وتبين المقابلات مع CAEs أن تطبيق التأكيد المشترك يجب اعتباره رحلة، وليس شيئاً يمكن تنفيذه من اليوم الأول. وأكدت الدراسة على أن وجود "لغة واحدة، صوت واحد، رأي واحد" سيفيد الجميع من خلال دعم تنفيذ أهداف واستراتيجية المنظمة. كما خُصت إلى أن المراجعة الداخلية لها دوراً رئيسياً في كل من التنفيذ والتنسيق بين أنشطة التأكيد المشترك، وكذلك في ضمان التحسين المستمر والمتواصل. ومع ذلك، فإن الرسالة الأكثر أهمية هي أن المشاركة الكاملة والدعم من الإدارة العليا أمران ضروريان عند الشروع في رحلة التأكيد المشترك.

وفي نفس السياق، خُصت دراستي (Anderson and Eubanks, 2015; Eulerich, 2015) إلى أنه يجب أن تتعاون وظيفة المراجعة الداخلية IA مع وظائف الرقابة الداخلية الأخرى في المنظمة، لمنع ازدواج الجهود. فمن بين خطوط الدفاع الثلاثة، يمكن أن تلعب المراجعة الداخلية IA دوراً رئيسياً في التأكيد المشترك CA، حيث تقوم بتقييم وتنسيق جميع وظائف الرقابة الأخرى، مثل الحاجة إلى التعاون مع المراجع الخارجي لتجنب عمليات المراجعة المزدوجة Duplicative Audits. وأكدت الدراستين على أن آلية CA هامة للغاية لحل هذه المشكلة.

ووجدت دراسة (Azzali and Tatiana, 2018) أنه على الرغم من وجود أدبيات غنية حول محددات إدارة المراجعة الداخلية، فمن غير الواضح ما إذا كان التأكيد المشترك بين وظائف الرقابة، يؤثر على جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح. وباستخدام بيانات خاصة من الرئيس التنفيذي للمراجعة في بعض الشركات الإيطالية، وجدت الدراسة أن التأكيد المشترك يرتبط بشكل إيجابي بجودة المراجعة الداخلية Internal Audit Quality. ويشير التحليل التجريبي للدراسة إلى أن التأكيد المشترك بين وظائف الرقابة يتجنب ازدواجية الجهود، والفجوات في تغطية المخاطر.

وتساهم الدراسة في مراجعة الأدبيات بعدة طرق. أولاً، تساعد على تطوير سلسلة الأبحاث التي تأخذ في الاعتبار تأثير استراتيجيات التنسيق في أدبيات المراجعة الداخلية. ثانياً، تقترح طرقاً فعالة للعمل من أجل "الغة واحدة وصوت واحد ورأي واحد". ومن أجل تجنب ازدواج الجهود أو الفجوات في تغطية المخاطر، يمكن للمنظمين إنشاء أطر لجودة IA مع التركيز على CA واستراتيجيات التنسيق القائمة على تبادل المعرفة بين وظائف الرقابة الداخلية.

2/2. دراسات تناولت تقييم تطبيق آلية التأكيد المشترك باعتبارها إحدى آليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، ومدى الحاجة إليها:

تهدف دراسة (Sarens et al., 2012) إلى تقييم واقع تطبيق التأكيد المشترك، والعوائق المرتبطة بذلك، وتوفير التوجيه والإرشاد للتطبيق الفعال له. واستند البحث إلى منظمات متعددة الجنسيات تمثل قطاعات البنوك Banking والاتصالات Communications والتعدين Mining، والتي كانت، وقت إجراء البحث، قادة في تطبيق التأكيد المشترك CA. ووجدت الدراسة أن CA لا يزال في مرحلة مبكرة من التطبيق. ووجدت أيضاً أن CA يعد مفهوماً جديداً نسبياً، حيث لم تتبناه بعد العديد من منظمات الأعمال. وقامت الدراسة بتحليل الأدب المتاح في ذلك الوقت، وحددت الفوائد من تنفيذ نموذج التأكيد المشترك، وحددت اللاعبين الرئيسيين في هذا النموذج. وأكدت على أنه -وباستثناء مراجع خارجي واحد - كان جميع المشاركين مرتبطين بوظيفة المراجعة الداخلية IAF. وأوصت بإجراء مزيد من البحوث في CA. ركزت دراسة (Lewis, 2014) على جوانب مختلفة من التأكيد المشترك داخل المنظمات المختلفة، مثل الحاجة إلى نماذج مختلفة من التأكيد المشترك، كما تناولت فوائد CA. وخلصت إلى أن العديد من المنظمات قد تستعين ببعض مقدمي خدمات التأكيد، لمساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها الرقابية. وقد يؤدي تعدد وتنوع واختلاف مقدمي التأكيد إلى وجود فراغ في التأكيد الذي يتم تقديمه، بين كل من الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية، خاصةً عندما تقدم وظيفة المراجعة الداخلية IAF تأكيدات محدودة وغير كافية Insufficient Assurance بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

وفي نفس السياق، تهدف دراسة (Rossouw and Marais, 2015) إلى مناقشة التأثير المحتمل للتأكيد المشترك على المراجعة الداخلية. وأشارت إلى أن المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجهها المنظمات في السوق التنافسية الحالية متنوعة للغاية، بحيث لا يمكن تغطيتها بواسطة مقدم تأكيد واحد. وقد أدى تقديم المراجعة الداخلية تأكيدات محدودة Limited Assurance لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة بشأن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، إلى ظهور فراغ تأكيد. وأكدت على أن نموذج التأكيد المشترك Combined Assurance Model لا يزال يمثل ظاهرة جديدة إلى حد ما، ولم يثبت البحث بعد جدوى التطبيق الكامل له. فلا يوجد وقت هذه الدراسة أبحاث متوفرة تبين الدور المنطور لـ IAPs الأخرى، أو تصورات الإدارة تجاه CA ودور IAF، أو تأثير CA على المنظمة وبيئتها الرقابية. ولم يتم العثور على بحث حول الفجوات النظرية المحتملة التي قد توجد داخل نموذج CA في تطبيقه، أو الاحتكاك المحتمل بين اللاعبين الرئيسيين، أو الدور الذي يمكن أن يحدثه IAF إذا تم تطبيق CA بنجاح. وخلصت إلى أن التأكيد المشترك يمكن أن يقدم دوراً أساسياً للمساعدة في تعزيز مصداقية الرقابة الداخلية. وأوصت بضرورة النظر في مقدمي تأكيد داخليين آخرين للمساعدة في ملء فراغ التأكيد، حيث أن عدم قدرة وظيفة المراجعة الداخلية IAF على سد هذا الفراغ يشكل تهديداً كبيراً لاستدامتها.

وركزت دراسة (Schreurs and Marais, 2015) على حالة التأكيد المشترك (التبني والتنفيذ) من وجهة نظر CAEs للمنظمات العاملة في القطاع المالي المدرجة في جنوب إفريقيا، بهدف بيان العوامل المرتبطة بتنفيذ التأكيد المشترك، والعقبات المحتملة أمام تنفيذه، والأكثر أهمية، بيان دور IAF فيه. وثبتت النتائج أن المنظمات لم تصل بعد إلى مرحلة النضج الكامل، وأن أحد العوامل المحددة الرئيسية للتنفيذ الكامل يتعلق بالمسؤول عن CA. وأشارت الدراسة إلى أن CA أصبح في بعض المنظمات مطلباً هاماً من أجل الالتزام بمبادئ الحوكمة. وأكد جميع CAEs الذين تمت مقابلتهم على أن IAF كانت المسؤولة عن تصميم وتطبيق نموذج التأكيد المشترك، ولم يذكر أي منهم مشاركة لجنة المراجعة أو وجود وصاية لها. ومع ذلك، أشار جميع المقيمين إلى وجود لجنة

لتنسيق CA، وبالتالي استبعاد وصاية IAF. واقترحت الدراسة إنشاء كيان مستقل للتأكد المشترك، يمثل جميع مقدمي التأمين، مهمته تقديم التوجيه إلى لجنة المراجعة حول نموذج التأمين المشترك. علاوة على ذلك، يمكن تحسين كفاءة هذا الكيان إذا ترأسه طرف مستقل غير تنفيذي أو طرف خارجي.

وباستخدام بيانات نوعية تم الحصول عليها من ست شركات متعددة الجنسيات، في مراحل مختلفة من تطبيق التأمين المشترك، وجدت دراسة (Decaux and Sarens, 2015)، أن الشركات لا تزال تتعلم من خلال تطبيق CA ولا يبدو أن أي منشأة قد حصلت على برنامج CA كامل. وتوضح النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن تطبيق CA الناجح يتطلب ستة مكونات: إطار كامل لإدارة المخاطر؛ والوعي بـ CA؛ وتحديد المسؤول عن CA؛ ووضع استراتيجية تأكيد؛ وخطة تأكيد للأنشطة؛ وتقرير نتائج CA. وفي غياب هذه العناصر الستة، يمكن أن يكون CA غير فعال إلى حد كبير. وأكدت الدراسة على أن التأمين المشترك يمثل آلية للأطراف الداخلية والخارجية المحتملة، حيث تعمل معاً وتجمع بين الأنشطة للوصول إلى هدف توصيل المعلومات إلى الإدارة. وأن CA يهدف إلى تقديم تقييم شامل لمجلس الإدارة لفعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية من خلال تنسيق أنشطة التأمين من مختلف مصادر التأمين. كما أكدت على أن خطة المراجعة الداخلية التقليدية يمكن أن تتغير بشكل كبير مع تطبيق مدخل التأمين المشترك Combined Assurance Approach، وأن الاختصاصات ومجالات المسؤولية المختلفة لمقدمي التأمين المختلفين قد تخلق فجوات حول تغطية التأمين. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة توضح الحاجة المستمرة والفوائد المبكرة لـ CA، لا يزال البحث يركز فقط على تصورات ودور IAF. ولم يأخذ البحث في الاعتبار تأثير ذلك على بيئة الرقابة الأكبر، كما لم يأخذ بعين الاعتبار تصورات الإدارة و IAPs الأخرى.

ويبين مقال أعده (Dmitrenko 2017)، طبيعة التأمين المشترك وفوائده وأهدافه ونماذجه وتطبيقاته. وأوضح المقال أن التأمين المشترك هو عملية دمج وتنسيق عمليات التأمين المختلفة. وأشار إلى أن التأمين المشترك الذي يقدمه جميع مقدمي التأمين، ليس مفهوماً جديداً تماماً. وأنه يفيد المنظمة من خلال تخفيف المخاطر الجوهرية التي تواجهها منظمات الأعمال. وأكد على أنه يمكن استخدام نماذج مختلفة لتنفيذ التأمين المشترك. ويجب أن يكون النموذج المستخدم مخصصاً لاحتياجات المنظمة ومناسباً لمتطلبات الصناعة التي تعمل فيها. ويجب أن يتعامل نموذج التأمين المشترك المستخدم مع جميع خطوط الدفاع الموجودة في المنظمة. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام التأمين المشترك، يجب أن يتم جذب جميع مقدمي التأمين بشكل مناسب وفعال في فريق واحد. وأكدت أيضاً على أن دور المراجعة الداخلية هو جزء لا يتجزأ من عملية التأمين المشترك Combined Assurance Process. وأشارت الدراسة إلى المفاهيم الأساسية التالية المتعلقة بالتأمين المشترك: التأمين المشترك هو عملية دمج وتنسيق عمليات التأمين المختلفة مع بعضها البعض؛ يجب أن يُحسن التأمين المشترك ردود فعل لجنة المراجعة، لا سيما فيما يتعلق بالمخاطر الجوهرية التي تواجه المنظمة؛ يجب أن تلعب المراجعة الداخلية دوراً استشارياً. ويجب أن ينظر إليها باعتبارها المسؤولة عن التأمين المشترك داخل المنظمة؛ ينبغي اعتبار عملية التأمين المشترك واحدة من المسؤوليات الرئيسية للمراجعة الداخلية داخل المنظمة؛ يجب أن تعتمد لجنة المراجعة نموذج التأمين المشترك الذي ستستخدمه المنظمة؛ التأمين المشترك الفعال لديه القدرة على تعزيز عملية صنع القرار داخل المنظمة.

وتحلل دراسة (Ampru and Adhariani, 2018) أفضل ممارسات هيئة الخدمات المالية الإندونيسية - Indonesia Financial Service Authority (Otoritas Jasa Keuangan- OJK)'s فيما يتعلق بوظيفة التأمين لضمان حوكمة الشركات داخل المنظمة. وتقدم OJK آلية جديدة تسمى "التأمين المشترك" لتحقيق هذا الهدف، والتي تدمج وظيفة إدارة المخاطر بين الوحدات الداخلية، وخاصةً بين مقدمي التأمين مثل قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر وضمان الجودة. وأشارت إلى أنه وبمرور الوقت، تتطور المخاطر بشكل متزايد ليس فقط خارج المنظمة ولكن أيضاً من الداخل. ويتعين على مقدمي التأمين داخل المنظمة التنسيق فيما بينهم من أجل إدارة المخاطر وتوفير جودة أفضل للمعلومات لاتخاذ القرارات. وأشارت الدراسة إلى أن OJK طبقت

التأكيد المشترك بالكامل في عام 2016. وخلصت إلى أن التأكيد المشترك يعد آلية فعالة لدمج عمل مقدمي التأكيد المتعددين في المنظمة ويقلل الازدواجية في الأعمال. وفي استجابة لدعوات إجراء المزيد من البحوث حول تقنيات تعزيز المصداقية للأشكال الناشئة من التقارير، تبحث دراسة (Zhou et al., 2018) في التأكيد المشترك، كأحد آليات تعزيز المصداقية (Credibility-Enhancing Processes) عن طريق قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين عمل المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، وإدارة المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية. وباستخدام التقارير المتكاملة في جنوب إفريقيا، تختبر الدراسة ما إذا كانت هناك فوائد مرتبطة بتوصيل تفاصيل التأكيد المشترك CA ضمن التقارير المتكاملة. وأشارت الدراسة إلى أن CA يهدف إلى تحسين تغطية التأكيد الذي تم الحصول عليه من مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين، من أجل ضمان أن المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة يتم معالجتها بشكل مناسب. وعلى الرغم من أن CA يتم تشجيعه بشدة بواسطة قواعد King III، إلا أنه لا يتم فرضه على كافة المنظمات⁽¹⁾. ورغم أن فوائد التأكيد المشترك المتمثلة في تعزيز ثقة المستخدم وفعالية التكاليف جذابة، إلا أن الكثير لا يُعرف ما إذا كان لـ CA أي تأثير على عملية صنع القرار لمستخدمي التقارير. وتُظهر نتائج الدراسة أن CA كآلية جديدة تعد فعالة في تعزيز مصداقية التقارير في المنظمات. ويساعد في تقليل التباين في المعلومات. وتعد نتائج هذه الدراسة هامة لمختلف الأطراف، بما في ذلك المنظمات التي تسعى إلى تنفيذ طرق لتعزيز مصداقية تقاريرها المتكاملة، وممارسي التأكيد Assurance Practitioners الذين يهدفون إلى توفير جودة تأكيد أعلى واتصالات تأكيد أكثر فعالية.

3/2. دراسات تناولت المراجعة الداخلية باعتبارها أهم مقدمي أو أهم المسؤولين عن تقديم أو الإشراف على تقديم التأكيد المشترك:

تهدف دراسة (Lewis, 2015) إلى تحليل مدى أهمية وقيمة التقييم المكتوب Written Assessment لفعالية الضوابط الرقابية المالية الداخلية Effectiveness Of Internal Financial Controls في بيئة التأكيد المشترك Combined Assurance Environment داخل صناعة الخدمات المالية من وجهة نظر الرئيس التنفيذي للمراجعة (CAE). وأشارت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين يلعبون دوراً حيوياً في هيكل حوكمة الشركات Corporate Governance Structure للعديد من المنظمات، ويشكلون عنصراً أساسياً في قوة عمل التأكيد المشترك Combined Assurance Task Force. وأكدت الدراسة على أن الغرض الرئيسي لنشاط المراجعة الداخلية هو تقييم فعالية الضوابط الرقابية المالية الداخلية المتعلقة بالمخاطر، في شكل تقرير مكتوب. وتؤيد نتائج هذه الدراسة حقيقة أن تقرير King III Report حول حوكمة الشركات، يؤكد على دور المراجعة الداخلية في التأكيد المشترك وحوكمة الشركات. فالمراجعة الداخلية تعد واحدة من أهم الجهات الفاعلة في عمليات التأكيد المشترك للمنظمة في صناعة الخدمات المالية.

وقام (Harrington and Piper, 2015) بدراسة استقصائية عالمية لممارسي المراجعة الداخلية الذين لديهم دراية بنموذج خطوط الدفاع الثلاثة. ووجدت الدراسة أن 45% و 64% أشاروا إلى أن المراجعة الداخلية تعمل كوظيفة مستقلة منفصلة تماماً في خط الدفاع الثالث في منظماتهم. ومع ذلك، أشار 19% من المجيبين الذين كانوا على دراية بنموذج خطوط الدفاع الثلاثة، والذين تبنت منظماتهم هذا النموذج، إلى أن الفصل بين الخط الثاني والثالث لم يكن واضحاً، أو أن المراجعة الداخلية تعمل كخط دفاع ثاني (بدلاً من أن تكون مقدم تأكيد خط ثالث مستقل). وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية - باعتبارها أهم آليات الرقابة الداخلية - تعد المسؤول الرئيسي عن تطبيق ومتابعة تطبيق التأكيد المشترك.

(1) على الرغم من أن King III يوصي بتطبيق التأكيد المشترك، إلا أنه لا يوجد إرشادات مقدمة حول أفضل طريقة لتوصيل هذه الممارسة للمستخدمين. نتيجة لذلك، هناك تباين كبير في طول وعمق الإبلاغ عن التأكيد المشترك (CA)، بدءاً من جملة واحدة، إلى تقرير يحدد الأهداف ومواصفات النموذج، والاستنتاجات ذات الصلة بناءً على التأكيد المشترك.

وأشارت دراسة عبدالله (2018) إلى أن التأكيد المشترك يمثل آلية لتخطيط وتنسيق جهود التأكيد الداخلية والخارجية لتدعيم البيئة الرقابية للشركة، من خلال تحليل العلاقة التفاعلية بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية، مع التركيز على الدور الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في دعم التأكيد الداخلي لتقارير الاستدامة. وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، أهمها تزايد أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية في المساهمة في تأكيد تقارير الاستدامة بالإضافة إلى الدور الاستشاري، كما توجد أهمية لتطبيق أبعاد الإطار المتكامل لتفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك لمعلومات الاستدامة لتحسين التغطية التأكيدية التي يتم الحصول عليها من الأطراف المتعددة المشاركة في عملية التأكيد.

وخلصت دراسة (IIA–Australia, 2018a) إلى أن المراجعة الداخلية ليست سوى آلية تأكيد واحدة ضمن آليات التأكيد Assurance Mechanisms. ويجب ألا تقتصر أنشطة التحسين المحتملة على المراجعة الداخلية لخط الدفاع الثالث فقط، فهناك فرص للخط الأول والثاني، لتحديد أنشطة التحسين المضمنة في الخطط الرسمية التي يمكن بعد ذلك مراقبتها من خلال الإدارة. وأشارت إلى أن التأكيد هو إعلان إيجابي Positive Declaration يهدف إلى تحسين جودة المعلومات للمساعدة في صنع القرارات الرشيدة. ويجب إدراك أن المراجعة الداخلية ليست هي الطريقة الوحيدة لتحسين بيئة التأكيد، وأن اقرار استراتيجي تأكيد شاملة Holistic Assurance Strategy مفيدة للكثير من المنظمات. إلا أنها أكدت على أن وظيفة المراجعة الداخلية، تمثل المشرف الرئيسي على تطبيق آلية التأكيد المشترك بشكل فعال.

4/2. تحليل عام للدراسات السابقة، ومدى الحاجة للدراسة الحالية:

نستخلص من خلال عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث التأكيد النقاط التالية:

- يجب أن تكون جميع أنشطة التأكيد Assurance Activities ملموسة لمجلس الإدارة Board of Directors ولجنة المراجعة Audit Committee والإدارة العليا Senior Management.
- يمثل التأكيد المشترك CA برنامج تعاون وثيق بين مختلف مقدمي التأكيد، يتم الترويج له بواسطة King III. كما يكتسب CA تأييد ودعم مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبرى (EY, 2013, Deloitte, 2014, PwC, 2016, and KPMG, 2016). كما روج معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2013; The Institute of Internal Auditors (IIA), 2015) Huibers, (2015) لـ CA على مستوى العالم، وأكد أنه يعود بالفائدة على مهنة المراجعة الداخلية، حيث أصبحت IAF واحدة من اللاعبين الرئيسيين في CA، ليس فقط كمروج ولكن أيضاً كمسؤول (Rossouw and Marais, 2015). ومع ذلك، لا يزال يتم اختبار جدوى تنفيذه، وسلامة الإطار النظري له، فالأبحاث لم تثبت بعد نجاح تنفيذه في العديد من منظمات الأعمال. فالتأكيد المشترك ليس الشيء الذي يمكن تحقيقه في يوم واحد (Dmitrenko, 2017).
- المسؤول الرئيسي عن التأكيد هو الإدارة التنفيذية، وأن أحد القوى الدافعة الرئيسية وراء تطبيق آلية CA كان البحث عن وسائل بديلة للحصول على تأكيد لتعزيز المصداقية في المنظمات، بالنظر إلى فجوة التأكيد التي نتجت عن قصور في آلية المراجعة الداخلية (Rossouw and Marais, 2015).
- تشير معظم البحوث إلى ضرورة نجاح آلية التأكيد المشترك CA لتحسين مصداقية آليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة (Bame-Aldred et al., 2013; Mihret and Admassu, 2011).
- تقترح نظرية التأكيد المشترك CA Theory الجمع بين جميع مقدمي التأكيد، للعمل معاً في انسجام تام. ومع ذلك، فإن بعض الإحباطات المبكرة التي لاحظها نموذج CA هي أن "العديد من مقدمي التأكيد يتنافسون على تقديم خدمات التأكيد، بدلاً من التنسيق (Sarens et al., 2012). ويتضح من تحليل الأدبيات أعلاه أن IAF لا تزال تكافح من أجل تلبية توقعات

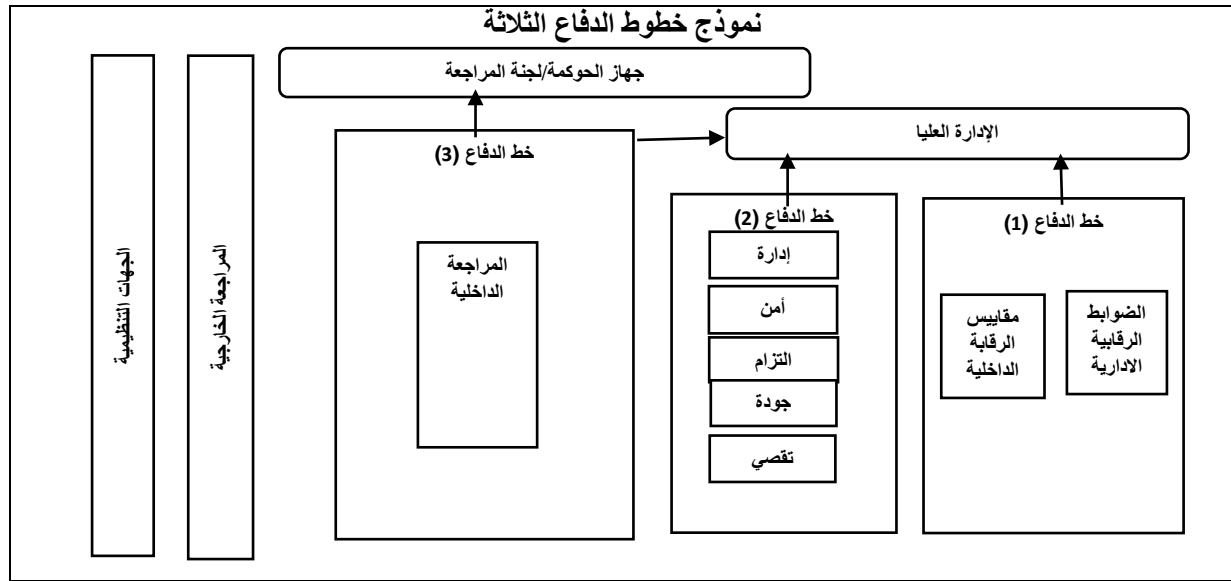
- أصحاب المصلحة، فيما يتعلق بالتأكيد، وأن الإدارة تضطر للنظر في طرق بديلة، مثل IAPs لملء الفراغ الموجود في التأكيد.
- تظهر نتائج بعض الدراسات أن تنفيذ التأكيد المشترك لم ينتشر بعد. فلا تزال الإرشادات المحددة حول أفضل السبل لتنفيذ التأكيد المشترك محدودة (Huibers, 2015). فعلى الرغم من أن CA مطبقة بالكامل أو وصلت إلى مرحلة النضج في منظمات متعددة، فإن فجوات التوقع فيما يتعلق بأهداف CA لا تزال قائمة بين الإدارة و IAPs و IAF ومجلس الإدارة (Decaux and Sarens, 2015; Schreurs and Marais, 2015; Lewis, 2015).
 - يجب استخدام التأكيد المشترك بين وظائف الرقابة لتجنب ازدواجية الجهود، وتقليل الفجوات في تغطية المخاطر، وتحسين المراجعة الداخلية نحو حوكمة أكثر فعالية للشركات. وهذه النتائج مفيدة للأكاديميين في دراسة آثار استراتيجيات التنسيق بين وظائف ضوابط الرقابة الداخلية.
 - تنص المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA) وتوصيات الممارسات المرتبطة بها (PA) Practice Advisories على أنه يتعين على رئيس المراجعة (CAE) تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع مقدمي الخدمات الداخليين والخارجيين الآخرين لتأكيد التغطية المناسبة وتقليل ازدواجية الجهود (IIA, ISPPIA, 2017). وعلى الرغم من ذلك، لا يمكن القول أن معايير المراجعة الداخلية تناولت بشكلٍ صريح CA، وذلك لعد وجود معيار للتأكيد المشترك ضمن هذه المعايير.
 - نظراً لأن CA هو مفهوم جديد نسبياً على مستوى العالم، تتوفر منشورات وأبحاث محدودة لتقييم مدى نضج نموذج CA وفعاليتها الكاملة، خاصة في البيئة الأكاديمية والمهنية العربية. نستنتج من عرض وتحليل الدراسات السابقة، أن هذه الدراسات تعد أحد أسباب الحاجة إلى استمرار البحث في التأكيد المشترك CA، باعتباره أحد آليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، وكذلك البحث في بيان دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيله. فقد أكدت معظم الدراسات السابقة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، على أن تطبيق آلية التأكيد المشترك ليس شيئاً يمكن تحقيقه من يوم إلى آخر، ولكن يجب اعتباره رحلة، الأمر الذي يؤكد على أهمية الدراسة الحالية.

القسم الثالث

الإطار النظري للبحث واشتقاق فرضياته

1.3. خطوط الدفاع والتأكيدات في منظمات الأعمال:

أشارت العديد من أطر الحوكمة Governance Frameworks، إلى أن نموذج خطوط الدفاع الثلاثة Three Lines of Defence Model، يرتبط بشكل وثيق بنموذج التأكيد المشترك (Laloux, 2017; PricewaterhouseCoopers, 2011, 2014, 2016; Gowell, 2018). وخطوط الدفاع الثلاثة هي نموذج يُستخدم لتحديد عناصر بيئة تأكيد المنظمة Organisation's Assurance Environment. وقد تم تطوير هذا النموذج بواسطة مكتب المراجعة العالمي KPMG في تسعينيات القرن الماضي. وقد تم اعتماده لاحقاً من قبل لجنة بازل للرقابة المصرفية Basel Committee on Banking Supervision، كنموذج جيد لإدارة الرقابة الداخلية. كما اعتمد IIA نموذج "خطوط الدفاع الثلاثة" (Mkhize, 2019). ويمكن بيان نموذج "خطوط الدفاع الثلاثة/ التأكيد المشترك" كالتالي (IIA-Australia, 2018b):



ويتعلق خط الدفاع الأول بالضوابط الرقابية للإدارة، والتحقق من أنها تعمل بفعالية. ويوضح الشكل التالي خط الدفاع الأول (Dmitrenko, 2017):

أشرف الإدارة	خط الدفاع الأول	الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة
تقييمات الرقابة الذاتية		لجان التشغيل

ويركز خط الدفاع الثاني على مراقبة المخاطر، مع مراجعة أنشطة الخط الأول. ويوضح الشكل التالي خط الدفاع الثاني (Dmitrenko, 2017):

إدارة المخاطر	خط الدفاع الثاني	الالتزام
إدارة مخاطر الغش		الصحة والسلامة

وينطوي خط الدفاع الثالث على تأكيد مستقل يقوم بتقييم مدى كفاية وفعالية الخط الأول والثاني. ويتم هذا عادةً من قبل مراجعين داخليين، لتأكيد فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، بجانب تقديم التوصيات بالتحسينات المناسبة والممكنة (IIA–Australia, 2018b). ويوضح الشكل التالي خط الدفاع الثالث (Dmitrenko, 2017):

مراجعة خارجية	خط الدفاع الثالث	مراجعة داخلية مستقلة
تأكيد الاستدامة		التقديرات/خبراء التأمين

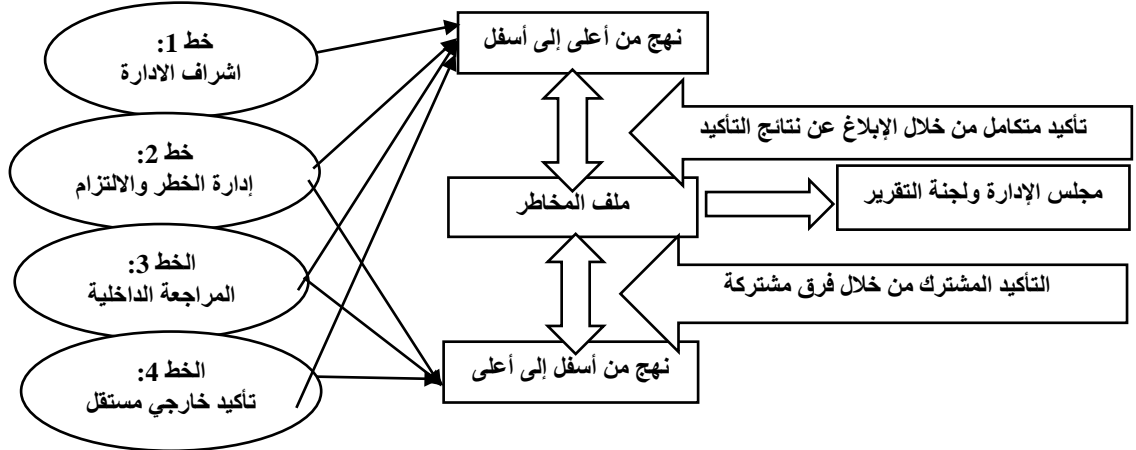
ويرى (Chambers, 2014)، أن "خط الدفاع الثالث فشل في دوره المتمثل في توفير تأكيد مستقل وموضوعي لفعالية خطي الدفاع الأول والثاني، لذا يقترح ضرورة تضمين خط دفاع رابع في النموذج، يشمل الأطراف التي تقدم تأكيداً للأطراف الخارجية وأصحاب المصلحة، أي المراجعون الخارجيون ومجلس الإدارة والمساهمون. ويرى أن هذا سيؤدي إلى فصل مقدمي التأكيد الداخليين عن الخارجيين بشكل أوضح، وتزويد IAF بخط دفاع خاص بها، مما يعزز مركزها ودورها في المنظمات (Lenz, 2013). وفي ضوء ذلك، يمكن وصف خطوط الدفاع المختلفة داخل المنظمة كالتالي (Huibers, 2015):

خط الدفاع الرابع	خط الدفاع الثالث	خط الدفاع الثاني	خط الدفاع الأول
تأكيد خارجي مستقل	المراجعة الداخلية	إدارة المخاطر والالتزام	أشرف الإدارة
مثل المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	وظائف دعم الحوكمة	الإدارة
طبيعة التأكيد	طبيعة التأكيد	طبيعة التأكيد	طبيعة التأكيد
يتم تقديم تأكيد	توفر المراجعة الداخلية	يتم دعم الإدارة في	تتحمل إدارة

المنشأة المسؤولة عن متابعة العمليات ومراقبتها، وعن إدارة المخاطر وتقييم الضوابط الرقابية.	مسئوليتها عن المتابعة من خلال وظائف تساعد على تنفيذ إطار سليم لمراقبة المخاطر والضوابط الرقابية، وتوفير الدعم للإدارة التنفيذية في تنفيذ مهامها.	تأكيداً إضافياً مستقلاً لأنشطة الخط الأول والثاني. وقد يشمل ذلك تقييم تصميم وفعالية ضوابط الرقابة، ومراجعة فعالية الخط الثاني.	مستقل من أطراف خارجية، مثل المراجعة الخارجية، وعمليات الفحص الخارجي لإدارة الأصول.
خطوط التقارير: الإدارة واللجان التنفيذية	خطوط التقارير: لجنة المخاطر لجنة المراجعة	خطوط التقارير: المنظمون لجان مجلس الإدارة والمراجعة	خطوط التقارير: المنظمون لجان المراجعة

وقد قسم IIA الجهات الفاعلة في هذا النموذج، إلى ثلاثة مستويات (Rossouw and Marais, 2015; IIA, 2013; Gowell, 2018): **المستوى الأول:** يتكون من تأكيد الإدارة Management Assurance التي تكون محل محاسبة ومساءلة وAccountable and Responsible لإدارة المخاطر التشغيلية والأداء، ومسؤولة عن تحديد أوجه الخلل الموجودة في ضوابط الرقابة الداخلية وطرق علاجها. ويفترض أن يكون الاستقلال في هذا المستوى منخفضاً. **المستوى الثاني:** هو التأكيد الداخلي Internal Assurance الذي يوفر الإشراف على وظائف الإدارة، وهي المستوى الأول من الاستقلال والموضوعية. **المستوى الثالث:** يُعرّف بأنه تأكيد مستقل Independent Assurance ويوفر (عادةً) تأكيداً لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والحوكمة وضوابط الرقابة الداخلية.

وتحرص الإدارة على إنشاء أدوات رقابية متنوعة لمراقبة أنشطتها المختلفة. وقد يؤدي ذلك إلى إغراقها بالمعلومات. ولتجنب هذا، يُمكن أن تُنسق المراجعة الداخلية بين أنشطة التأكيد المنفذة بمعرفة مختلف مقدمي التأكيد. ويعد التأكيد المشترك إحدى الآليات الرئيسية في تنسيق مختلف الأنشطة (De Risi, 2019). ويمكن بيان عملية دمج وتنسيق أنشطة التأكيد كالتالي (Rossouw and Marais, 2015):



2/3. التأكيد المشترك (ظهوره، تعريفه، مقدميه، وطرق تنسيقه):

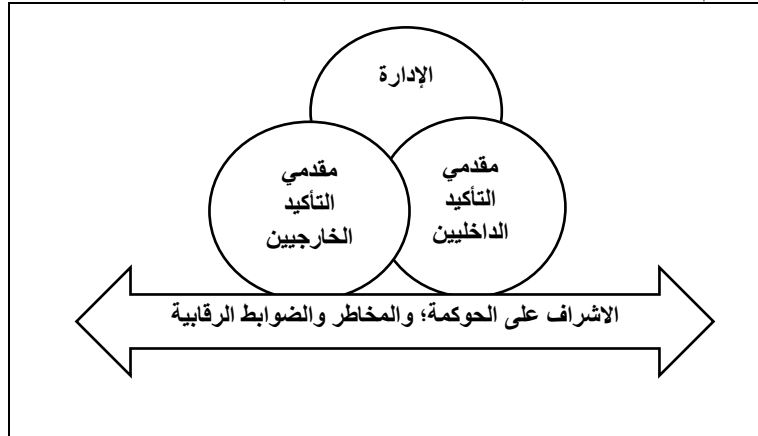
على مدار العقود الثلاثة الأخيرة، أسفر انهيار العديد من الشركات مثل Enron, Parmalat, Lehman Brothers and LeisureNet، عن وجود مواطن ضعف في حوكمة وإدارة المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية بهذه الشركات (Laloux, 2017; Sarens et al., 2012). وقد أدى هذا الانهيار إلى التشكيك في مهنة المراجعة الداخلية (Lenz and Sarens, 2011)، وانخفاض ثقة أصحاب المصلحة بدورها (Lenz and Hahn, 2015). ورغم ذلك، كان لهذه الفضائح جانب

إيجابي، حيث كانت بمثابة حافز لزيادة التركيز على تأكيد الحوكمة التنظيمية، من خلال جميع مقدمي التأكيد في المنظمات (Gowell, 2018)، خاصة وأن المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجهها المنظمات في السوق التنافسية الحالية متنوعة للغاية، ولا يمكن تغطيتها بواسطة مقدم تأكيد واحد (Sarens et al., 2012). وظهرت مطالبات بضرورة ملء الفراغ في التأكيد، من خلال تطوير وتطبيق نموذج التأكيد المشترك في المنظمات (Mkhize, 2019).

وقد تم تقديم آلية التأكيد المشترك لأول مرة في بورصة جوهانسبرغ للأوراق المالية في جنوب أفريقيا، ضمن الإصدار الثالث من قواعد حوكمة الشركات والمعروف أيضاً باسم (King III) King Code Three (IODSA, 2009). وورد Combined Assurance في مدونة جنوب إفريقيا لقواعد الحوكمة South Africa Code of Governance، بهدف التنسيق والتعاون بين جميع مقدمي التأكيد، بما في ذلك المراجعة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر (Ampri and Adhariani, 2018). وأصبحت هذه القواعد سارية المفعول منذ مارس 2010. وتعرف معايير المراجعة الداخلية (IIA, ISPPIA, 2017) التأكيد بشكل عام باعتباره "فحصاً موضوعياً للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل حول الحوكمة وإدارة المخاطر وآليات الرقابة في المنظمة" (IIA, ISPPIA, 2017). وتُعرف King III التأكيد المشترك CA بأنه دمج وتنسيق عمليات التأكيد في المنظمة، لتحقيق أقصى قدر من الإشراف على المخاطر والحوكمة والرقابة (IODSA, 2009).

ويعد التأكيد المشترك بمثابة تأكيد متكامل Integrated Assurance أو تأكيد منسق Coordinated Assurance (EY, 2013; Dinga, 2012)، للمزج بين وظيفة الحوكمة وإدارة المخاطر والالتزام في إطار عمل واحد شامل (Ampri and Hukum, 2017; Adhariani, 2018). فالتأكيد المشترك طريقة للمراجعة الداخلية وغيرها من مقدمي التأكيد، للعمل سوياً لتنسيق وضبط جميع آليات التأكيد Assurance Processes (IIA–Australia, 2018a).

لذا يعد CA بمثابة منصة تعاونية بين مختلف مقدمي التأكيد (Rossouw and Marais, 2015). ويتطلب ذلك من جميع مقدمي التأكيد مشاركة خططهم وتنسيق جهودهم للعمل في انسجام تام، من أجل تقليل إجهاد المراجعة Audit Fatigue (IPPF, 2009). ويمكن اعتبار جميع مقدمي التأكيدات شركاء متساوين ضمن مساحة التأكيد المشترك، ولكن مع التزامات قانونية مختلفة أو تفويضات خاصة بالحوكمة (Rossouw and Marais, 2015). ويوضح الشكل التالي الأطراف المشاركة في تقديم التأكيد المشترك (Sarens et al., 2012):



وكما سبقت الإشارة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن وجود إطار للمخاطر والرقابة. أما مقدمو التأكيد الداخليين فمسؤولون عن دعم الإدارة في أداء وظائفها. أما مقدمو التأكيد الخارجيين فمسؤولون عن تقديم تأكيد خارجي مستقل، مثل المراجعة الخارجية (Huibers et al., 2014). ويمكن بيان علاقة الأطراف ذات العلاقة بالتأكيد المشترك كالتالي (Oblowitz, 2018):

1. إدارة العمليات مع تقديم تقارير منتظمة إلى الإدارة التنفيذية	الإدارة مسؤولة عن إدارة وقياس وتخفيف مخاطر الأداء.	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 10px; text-align: center;"> <p>تشرف كل من لجنتي المراجعة والمخاطر على نموذج التأكيد المشترك بالإضافة إلى نتائج المنهجية والضمان ذات الصلة</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>المنهج المنسق الهدف لأنشطة التأكيد المتعلقة بالمخاطر الكبيرة التي تواجه المجموعة</p> </div>
2. وظائف الحوكمة مثل المخاطر والالتزام	وظائف متخصصة ومستقلة تساعد وتوجه الإدارة في تنفيذ مهامها وتوفير التأكيد من خلال المتابعة. وتوفر الإدارة التنفيذية والمراجعة والمخاطر الاشراف.	
3. المراجعة الداخلية مع تقديم تقارير منتظمة إلى لجنة المراجعة	تعمل المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة تحت إشراف لجنتي المراجعة والمخاطر. ويقدم رئيس المراجعة الداخلية تقاريره مباشرةً للجنة المراجعة.	
4. مختلف مقدمي الخدمات الخارجية	وفقاً لإطار حوكمة المجموعة، يتم تخصيص مقدمي تأكيد خارجيين مستقلين على النحو المطلوب بناءً على توصية لجنة المراجعة.	
5. مجلس الإشراف	يقوم مجلس الإشراف بدور إشرافي شامل.	

ويختلف تصميم نموذج التأكيد حسب المنظمة، وقد يختلف أيضاً حسب أصحاب المصالح بخلاف وظيفة المراجعة الداخلية، مثل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة (Huibers, 2015). ويمكن بيان استراتيجيات التنسيق القائمة على المعرفة المشتركة كالتالي (Azzali and Tatiana, 2018; IIA, 2015):



3/3 الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال:

يُعد التنسيق بين مقدمي التأكيدات المختلفة - من خلال تطبيق آلية التأكيد المشترك - ضرورياً لتحسين الإشراف على المنظمة (عبدالله، 2018). فالهدف العام من CA هو تنسيق المعلومات التي يقدمها مختلف مقدمي التأكيد، بحيث تتلقى الإدارة العليا ولجنة المراجعة نظرة شاملة وعامة لفعالية الحوكمة والمخاطر والضوابط الرقابية (Huibers, 2015). ويحقق التطبيق الفعال للتأكيد المشترك الفوائد التالية (IIA–Australia, 2018a): إنشاء رؤية مشتركة Common View للمخاطر في جميع أنحاء المنظمة (PwC, 2014; IIA–Australia, 2018a)؛ التنسيق بين جميع أنشطة التأكيد المختلفة في المنظمة (عبدالله، 2018)؛ استخدام لغة مشتركة مما يساعد على تسهيل

المناقشات بين مقدمي التأكيدات؛ منع إجهاد التأكيد أو الحد منه؛ منع ازدواجية العمل أو الحد منها؛ ترشيد تكاليف أنشطة التأكيد (John, 2015)؛ منع فجوات التأكيد أو الحد منها Assurance Gaps ؛ تعزيز التعاون بين جميع مقدمي التأكيد؛ اقرار لغة واحدة (تصنيف)، وصوت واحد (مثل التقارير المتكاملة)، ونظرة عامة واحدة عن الحوكمة، والمخاطر، والضوابط الرقابية (Huibers, 2015)؛ فهم أفضل لبيئة التأكيد الشاملة (IIA–Australia, 2018a)؛ تحسين جودة مستوى التأكيد المعقول الذي يتم تقديمه (Dmitrenko, 2017)؛ وتحسين الدور الرقابي لمجلس الإدارة (De Risi, 2019; IIA–Australia, 2018b).

4/3. التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال:

على الرغم من تطبيق التأكيد المشترك في الممارسة المهنية منذ عدة سنوات، فما زالت العديد من المنظمات تواجه تحديات متعددة في تنفيذه (Decaux and Sarens, 2015; Schreurs and Marais, 2015, Lewis, 2014). وتتضمن التحديات التي قد تمنع بعض الشركات من تطبيقه ما يلي (PwC, 2014; Azzali and Tatiana, 2018; Rittenberg, 2013): عدم فهم أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية لمضمون التأكيد المشترك (Sarens et al., 2012; Decaux and Sarens, 2015)؛ تطبيق التأكيد المشترك، قد يقلل من استقلالية كل وظيفة رقابية (IIA, 2013)؛ صعوبة إحداث توازن بين قضايا الاستقلالية وتوقعات أصحاب المصلحة وقيود الموارد (Schreurs and Marais, 2015)؛ صعوبة تحديد مقدمي خدمات التأكيد بدقة للحدود الفاصلة بين خطوط الدفاع المختلفة (Rossouw and Marais, 2015)؛ عدم وجود اتفاق بين مقدمي التأكيد على تعريف "الخطر". على سبيل المثال، يعد تحديد المخاطر الذي يقوم به قسم إدارة المخاطر أكثر شمولية ويركز على الهدف الاستراتيجي، وهذا يختلف عن نظرة المراجعة الداخلية للمخاطر؛ صعوبة تقديم التأكيد المشترك من خلال عمل مقدمي التأكيد وحدهم؛ عدم وجود تناسق بين مقدمي التأكيدات (عبدالله، 2018)؛ صعوبة إحداث توافق بين بعض الأنشطة؛ وجود تداخل بين خطوط الدفاع المختلفة، مما قد يؤدي إلى تنسيق غير فعال وغير كاف لجهود التأكيد (عبدالله، 2018)؛ وانخفاض الوعي بالتأكد المشترك (De Risi, 2019).

5/3. التأكيد المشترك في ضوء معايير المراجعة الداخلية:

على الرغم من عدم وجود معيار أو إرشادات أو توصيات متعلقة بالتأكد المشترك بشكل مباشر، ضمن الاطار الدولي للممارسة المهنية، الصادر عن معهد المراجعين الداخليين The IIA's International Professional Practices Framework (IPPF) (Huibers, 2015)، إلا أن بعض المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير) International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) الصادرة من IIA، ترتبط بشكل غير مباشر بالتأكد المشترك (IIA, ISPPIA, 2017). وتدعم بعض هذه المعايير فلسفة التأكيد المشترك (Dmitrenko, 2017). فقد ورد بمعيار المراجعة الداخلية (1210) "المهارة"، أنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى، ويجب عليهم القيام بمسؤولياتهم (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1210). وينص معيار (1300) "برنامج ضمان وتحسين الجودة"، على أنه يجب على CAE وضع برنامج لضمان وتحسين الجودة والمحافظة عليه، يغطي جميع جوانب المراجعة الداخلية ويراقب فعاليتها بشكل مستمر، ويشمل تقييمات الجودة الداخلية والخارجية الدورية والمراقبة الداخلية المستمرة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1300). وينص معيار (1311) "عمليات التقييم الداخلية" على أنه يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية عمليات فحص مستمر لأداء نشاط IAF، وعمليات فحص دوري يتم إجراؤها من خلال التقييم الذاتي أو من قبل أشخاص آخرين داخل المنظمة لديهم معرفة بممارسات IAF (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1311). وينص معيار (1312) "عمليات التقييم الخارجية" على أنه يجب إجراء التقييمات الخارجية مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات، من قبل فريق مراجعة مستقل من داخل أو خارج المنشأة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard

1312). ويعد معيار 2050 بعنوان "التنسيق" من أكثر معايير المراجعة الداخلية إرتباطاً بالتأكد المشترك (Huibers, 2015). فقد نص هذا المعيار على أنه، ينبغي على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يتبادل المعلومات وينسق الأنشطة مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات تأكيدية واستشارية، لضمان التغطية الصحيحة للملاءمة وتقليل الازدواجية في الجهود (IIA, 2050 Standard, ISPPA, 2017). وبجانب ذلك، تقدم الممارسات الاستشارية المتعلقة بالمعيار 2050 معلومات إضافية مفيدة حول تنسيق أنشطة التأكيد مع وظائف أخرى. فالممارسة 1-2050 توصي بأن يكون CAE مسؤول عن التقييم المنتظم للتنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين. وتوصي الممارسة الاستشارية 2050-2 بأخذ نظرة شاملة مبسطة لمناخات المخاطر والضوابط الرقابية، عن طريق تخصيص تغطية تأكيد ضد المخاطر المحددة في المنظمة. وتشير الممارسة 2050-3 إلى أن المراجع الداخلي قد يعتمد أو يستخدم عمل مقدمي تأكيد داخليين أو خارجيين آخرين بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر وتأكيد الرقابة. كما ينص معيار 2050-3 على أنه يجب أن تكون هناك تغطية لمجالات المخاطر عن طريق المراجعة الداخلية، ولكن عند وجود وظيفة تأكيد أخرى، قد يقوم نشاط المراجعة الداخلية بفحص أداء تلك العملية بدلاً من تكرار العمل (IIA, 2050 Standard, ISPPA, 2017). كما ينص معيار (2100) "طبيعة العمل"؛ على أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يقوم بتقييم عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة ويساهم في تحسينها باستخدام منهج منظم. كما ينص المعيار 2110 على أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن ينسق أنشطة إيصال المعلومات بين إدارة المنشأة والمراجعين الداخليين والإدارة (IIA, 2100, 2110 Standard, ISPPA, 2017).

يُستنتج من مضمون المعايير السابقة، أن معايير المراجعة الداخلية تدعو وظيفة/آلية المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين (باعتبارهم من أهم مقدمي التأكيدات في منظمات الأعمال)، بشكل غير مباشر إلى تطبيق آلية التأكيد المشترك CA في مجال عملهم، من أجل أداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية، وتحديد المهام المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

6/3. دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك:

يمكن بيان علاقة كل طرف من الأطراف المسؤولة عن المراجعة الداخلية (الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين) بالتأكدات المشترك كالتالي (Decaux and Sarens, 2014):
أولاً: دور مجالس الإدارة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك:

وفقاً لأطر وتشريعات الحوكمة الرئيسية، مثل King III, COSO, SOX، فإن مجالس الإدارة Boards of Directors في أي منشأة مسؤولة بشكل أساسي عن إنشاء والحفاظ على هيكل مناسب وفعال للرقابة الداخلية، والتحقق من وجود آليات مناسبة للحصول على ضمان بأن أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمة فعالة (Moeller, 2013). ويشير المبدأ 2 في King III على وجه التحديد إلى أن مجلس الإدارة هو الوصي والجهة المحورية للحوكمة وإدارة المخاطر. ويمكن لمجلس الإدارة تفويض مهام المراقبة هذه إلى لجان الإدارة والحوكمة الأخرى، سواء في المستوى الثاني أو المستوى الثالث من خطوط الدفاع (المذكورة في 1/3) (IODSA, 2009). ونظراً لأن مجالس الإدارة غالباً ما تجد نفسها تعمل ضمن فراغ تأكيد (Chambers and Odar, 2015)، ليس أمام هذه المجالس وأصحاب المصلحة الآخرين خيار، سوى الاعتماد على مختلف مقدمي التأكيد لتزويدهم بالمعلومات المناسبة (Decaux and Sarens, 2015). وبالنظر إلى أنه من المفترض أن يكون لدى IAP علاقات أوثق مع الإدارة، فقد تكون عملية التقرير في الوقت المناسب عن أوجه القصور إلى الإدارة العليا أكثر كفاءة، في مقابل IAF التي تقدم تقارير ربع سنوية. لذلك، قد يساوي نموذج CA بين مقدمي خدمات التأكيد، وتهميش IAF كأحد مقدمي CA، مما يمكن IAPs الأخرى من إثبات أنها ذات قيمة (Mkhize, 2019). لذلك، من ضمن صلاحيات مجالس الإدارة إنشاء IAPs العاملة بشكل كامل من المستوى الثاني ولجان حوكمة الإشراف المستقلة، والتي تتضمن أيضاً تشكيل لجنة لـ CA تمثل جميع مقدمي التأكيد. وفي حالة عدم وجود نموذج للتأكيد المشترك أو

عدم فاعليته، يمكن للإدارة (كمسؤول عن الحوكمة والمخاطر والرقابة) أن تقرر الحصول على تأكيدها من أي من IAPs (Rossouw and Marais, 2015).

ثانياً: دور الإدارة العليا في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك:

يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤوليات إدارة المخاطر (التصميم Designing والتطبيق Implementation والمتابعة Monitoring) إلى الإدارة العليا. وتعد الإدارة العليا المسؤول عن متابعة تنفيذ مصالح مجلس الإدارة (Schreurs and Marais, 2015). وتُعرف لجنة COSO المتابعة على أنها أنشطة لتقييم ما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وغيرها، موجودة وتعمل (Moeller, 2013). وتمثل المتابعة العنصر الأكثر أهمية في مسؤوليات الإدارة (Fourie and Ackermann, 2013b)، وتهدف إلى تزويد مجلس الإدارة والإدارة بمؤشرات مبكرة بشأن تحقيق الأهداف التشغيلية ومعالجة أوجه القصور إن وجدت. وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإشراف على فعالية نظام الرقابة الداخلية (Badara and Saidin, 2013). وعندما يتعلق الأمر بالأمور التشغيلية، قد لا تترك الإدارة مع أي خيار آخر سوى البحث عن أماكن بديلة للحصول على التأكيد المطلوب، مثل CA و/أو تأكيد مباشر من IAPs (Mkhize, 2019; Florea and Florea, 2013).

ثالثاً: دور لجان المراجعة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك:

في عام (2009) قدم معهد المديرين في جنوب أفريقيا Institute of Directors in South Africa (IODSA, 2009, 2016) قواعد King Code بشأن حوكمة الشركات لجنوب أفريقيا (المعروفة باسم King III). ويعد King III هو التعديل الثالث لقواعد حوكمة الشركات لجنوب أفريقيا. على الرغم من أن الإرشادات الواردة في القواعد ليست إلزامية للمنظمات، فإنها تنطبق على جميع المنظمات كقاعدة لممارسات الحوكمة الرشيدة. وأكدت هذه القواعد على أن لجنة المراجعة هي المسؤولة عن نموذج CA، وأن IAF تعد جزء من هذا النموذج. ولجنة المراجعة هي لجنة مستقلة، منبثقة من مجلس الإدارة للمساعدة في تنفيذ مهامه، المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وفي ظل غياب مبادئ توجيهية واضحة للجان المراجعة بشأن أوارها ومسؤولياتها المتعلقة بالتأكد المشترك، يجب أن تتأكد لجنة المراجعة من تطبيق نموذج تأكيد مشترك لتوفير منهج منسق لجميع أنشطة التأكيد (PwC, 2014). وفيما يلي بعض الخطوات العامة التي يمكن أن تنتظر لجان المراجعة في اتخاذها بشأن CA (Schreurs and Marais 2015; PwC, 2014): ضمان تطبيق نموذج التأكيد المشترك في المنظمة ككل. ومن خلال التأكيد المشترك، ستمكن لجنة المراجعة من أداء مهمة الرقابة بشكل أكثر كفاءة وفعالية؛ التحقق من أن مسؤوليات لجنة المراجعة للتأكد المشترك تتعكس بشكل مناسب في ميثاق لجنة المراجعة Audit Committee Charter؛ اعتماد إطار أو خطة للتأكد المشترك الموحد؛ فحص إطار/خطة التأكيد المشترك والتحقق من إمكانية ربط إطار العمل/الخطة بتحليل المخاطر، وأن جميع مجالات المخاطر العالية مشمولة في خطة التأكيد المشترك؛ التحقق من تحديث خطة التأكيد المشترك عند تغير المخاطر؛ عندما يتم تحديد المراجعة الداخلية في خطة التأكيد المشترك - باعتبارها مسؤولة عن التنسيق المشترك للمدخلات المقدمة من مختلف مقدمي التأكيد بشأن تنفيذ الخطة - تحتاج لجنة المراجعة إلى مراجعة التقارير الفصلية المقدمة من المراجعة الداخلية التي تعكس الأداء الفعلي من قبل مختلف مقدمي التأكيد، ومقارنتها مع خطة التأكيد المشترك؛ مراجعة الإجراءات التصحيحية المتخذة عندما لا يتم تغطية المخاطر المحددة من خلال أنشطة التأكيد؛ التحقق من أن الأنشطة المخصصة للمراجعة الداخلية من حيث خطة التأكيد المشترك مدرجة في نطاق التغطية وفي المراجعة الداخلية؛ عندما يتم تحديد المراجعة الخارجية كأحد مقدمي التأكيد، يتعين على لجنة المراجعة التحقق من أن العمل الذي تقوم به مطلوب؛ وأخيراً، ينبغي أن تنتظر لجنة المراجعة في مدى تمكنها من الوفاء بمسؤوليات التأكيد المشترك، وأن تعكس ذلك بشكل مناسب في تقرير لجنة المراجعة.

وهناك جانب آخر لصالح إنشاء كيان مستقل لـ CA (على العكس من IAF)، يستند إلى التوصية الواردة في قواعد King III، وهو أن لجنة المراجعة يجب أن تقدم تقريراً إلى مجلس الإدارة حول

فعالية ضوابط الرقابة الداخلية. ويجب أن يتضمن التقييم نظرة شاملة للمنظمة. هذا هو السبب في أن CA تعتبر منصة هامة للغاية للجنة المراجعة. فمع وجود مسؤوليات متنوعة تجاه مجلس الإدارة، تحتاج لجان المراجعة إلى وجود مصدر موثوق به يحتوي على معلومات ذات صلة للحصول على مستوى مرض من التأكيد. ومن الأهمية بمكان أن تضمن لجنة المراجعة دمج مدخلات من IAPs الأخرى وأن نموذج التأكيد المشترك يعمل بفعالية (Rossouw and Marais, 2015).

رابعاً: دور المراجعين الداخليين في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك:

يلعب المراجعون الداخليون دوراً رائداً في تطبيق نموذج CA في المنظمات. ففي ضوء نظرية الوكالة، يكلف مجلس الإدارة ولجنة المراجعة الداخلية، لتقديم المشورة وتقديم تقرير فيما يتعلق بحالة ضوابط الرقابة الداخلية بالمنظمة (Schreurs and Marais 2015). وبصفتها الوكيل الرئيسي في إدارة CA، يمكن أن تعتمد IAF على عمل IAPs الآخرين، وتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. وإذا لم يتم تطبيق CA بالكامل، فقد يشعر مجلس الإدارة ولجان المراجعة بعدم الرضا عن IAF. ويمكن أن يخلق هذا بعد ذلك الفرصة للإدارة للنظر في طرق بديلة، مثل توسيع أدوار IAPs الأخرى، لملء فراغ التأكيد الذي أوجدته IAF (Rossouw and Marais, 2015). على سبيل المثال، تتم الموافقة على الخطة السنوية لـ IAF من خلال لجنة المراجعة (IIA, ISPPIA, 2017)، في حين أن أنشطة/خطط التأكيد الأخرى من خلال IAPs يمكن أن تتم الموافقة عليها (إن أمكن) من خلال الإدارة. هذا من شأنه أن يسبب تضارب المصالح ويعيق استقلال لجنة المراجعة في الإشراف على الأنشطة التشغيلية.

وقد اتخذت مهنة المراجعة الداخلية و IAF خطوات هامة في سبيل تنفيذ التأكيد المشترك في منظمات عديدة. ومع ذلك، فإن الدور الذي تلعبه IAF في CA ما زال موضوع محل نقاش. لذا ينبغي على مهنة المراجعة الداخلية أن تحرص على تلبية الاحتياجات المتجددة للمنظمات، لضمان عدم تفويتها الفرصة لتعزيز وضعها والمساهمة في ملء فراغ تأكيد مجلس الإدارة Chambers and Odar (2015). فقد ذكر مكتب المراجعة Deloitte أن الظروف الحالية تجبر إدارات المراجعة الداخلية على التفكير في دورها وكيفية تطورها في المستقبل. إن التحدي الذي يواجه مهنة المراجعة الداخلية الآن هو مواجهة المخاطر المحتملة الناجمة عن CA لتأكيد الاستدامة في المستقبل (Rossouw and Marais, 2015).

ويتمتع نشاط المراجعة الداخلية (IAA) The Internal Audit Activity بالوصول إلى عمل مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين الآخرين. وسيقدم IAA تأكيداً للمنشأة بأكملها، بما في ذلك: تأكيد تصميم وكفاية عمليات إدارة المخاطر؛ إدارة المخاطر الرئيسية بما في ذلك فعالية الضوابط الرقابية؛ التحقق من موثوقية وملاءمة تقييم المخاطر والإبلاغ عن حالة المخاطر والرقابة عليها. وسينظر IAA فيما يلي لتحديد ما إذا كانت سيعتمد على عمل مقدمي التأكيد: أ) الاستقلال والموضوعية. ب) الكفاءات والمؤهلات المهنية المناسبة. ج) عضوية منظمة أو هيئة أو معهد مهني ذي صلة (IFAC, ISA 610, 2017). وسيقوم IAA بمتابعة التوصيات المقدمة من مقدمي التأكيد الآخرين، ويجب أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد نفذت التوصيات أم لا. ويجب مناقشة أنشطة المراجعة المخططة للمراجعين الداخليين والخارجيين لتأكيد تنسيق تغطية المراجعة وتقليل الجهود المكررة (Rossouw and Marais, 2015). ويرى (Dinga, 2012; Sarens et al., 2012; Decaux and Sarens, 2014) أن IAF هي الأفضل للوفاء بدور المشرف على أو المسؤول عن CA، بسبب استقلاليتها. فيجب أن تكون IAF مسؤولة عن وضع نموذج للتأكيد المشترك ليتم استخدامه من خلال جميع مقدمي التأكيد أو تكون مسؤولة عن CA (Laloux, 2017; Decaux and Sarens, 2015).

وإذا كانت IAF هي أحد اللاعبين الرئيسيين في CA، فمن المؤكد أنها لن تستطيع تولي أدوار الحارس Custodian والمنفذ Enforcer والمساهم Contributor، بينما تظل مستقلة وموضوعية. وفي أحسن الأحوال، يجب على IAF فقط تقديم خدمة استشارية إلى IAPs الآخرين عندما يتعلق الأمر بمنهجية التأكيد الشاملة Overall Assurance Methodology. وقد يكون عدم التأكد هذا فيما يتعلق بالدور الذي يجب أن تلعبه المراجعة الداخلية في CA، أحد أكبر

المساهمين في السبب الذي يجعل المنظمات تكافح من أجل تطبيق التأكيد المشترك (Rossouw and Marais, 2015).

7/3. مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال:

يعتقد الباحث أن تفعيل تقديم التأكيد المشترك بمعرفة المراجعين الداخليين، يتطلب توافر مجموعة من المقومات، يمكن بيانها كالتالي:

أولاً: مقومات خاصة بالمراجعين الداخليين باعتبارهم مقدمي التأكيد المشترك:

وتتضمن هذه المقومات: نشر ثقافة العمل الجماعي عند تقديم التأكيد المشترك؛ فالتأكيد المشترك، يحتاج إلى تضافر جهود جميع مقدمي التأكيدات في المنشأة؛ وجود نظام جيد لتنسيق العمل داخل المنظمة بين مقدمي التأكيدات؛ امتلاك مقدمي التأكيد للمهارات والخبرات المناسبة لإدارة المهمة بفعالية؛ النظر إلى التأكيد المشترك باعتباره أداة إدارية وليست أداة مراجعة؛ تنسيق الجهود عند تقديم التأكيد المشترك؛ تجنب تضارب المصالح في المجالات/الجوانب التي يجب تقديم التأكيد فيها؛ واستخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد.

ثانياً: مقومات خاصة بالإدارة ولجنة المراجعة باعتبارهم أهم مستخدمي التأكيد المشترك:

وتتضمن هذه المقومات: تحديد المستفيدين من خدمات التأكيد المشترك، وتحديد احتياجاتهم؛ المام المستفيدين من خدمات التأكيد المشترك بطبيعة هذا التأكيد ومنهجية الوصول إليه؛ إدراك المستفيدين من خدمات التأكيد المشترك، خاصة الإدارة - باعتبارها المستخدم الرئيسي لخدمات نشاط المراجعة الداخلية - للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول والمتوسط والمحدود. فالمراجعة لا تقدم - ولا يمكنها أن تقدم - تأكيد مطلق، لأن هذا يعني أن نتائج المراجعة صحيحة بنسبة 100%، وهذا غير وارد لعدة أسباب، منها أن المراجع يعتمد في النتائج التي يصل إليها على تقديره حكمه المهني. فالتأكيد المشترك غالباً يقدم تأكيد معقول، وقد يقدم تأكيد متوسط أو محدود؛ ونشر ثقافة التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.

ثالثاً: مقومات خاصة بالجهات المنظمة والمشرفة على تقديم خدمات المراجعة الداخلية:

وتتضمن هذه المقومات: تطوير تأهيل المراجعين الداخليين لاكتساب المهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك؛ إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في المنظمات؛ تقييم مدى مناسبة معايير المراجعة الداخلية، وغيرها من الإرشادات والتوصيات الصادرة عن IIA. وما يستتبعه ذلك من بيان الحاجة إلى إصدار معايير تأكيد مهنية جديدة و/أو إرشادات ودليل اجرائي لكيفية تقديم التأكيد المشترك؛ تفعيل مسؤولية المراجعين الداخليين أمام الطرف الثالث (الغير) والخروج من الدائرة الضيقة التي صنعتها نظرية الوكالة، بأن المراجع الداخلي وكلياً فقط عن الإدارة؛ تطوير المزيد من الإرشادات أو أطر عمل CA بواسطة مؤسسات الحوكمة بخلاف معهد المراجعين الداخليين؛ توضيح من يجب عليه تقديم ملاحظات إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة حول فعالية إدارة المخاطر والضوابط الداخلية؛ وتعديل وإعادة النظر في تعريف التأكيد المشترك لتوضيح دور لجنة المراجعة ومقدمي التأكيد وآليات الحوكمة الأخرى، لا سيما فيما يتعلق بقواعد نموذج CA (Rossouw and Marais, 2015).

8/3. فرضيات البحث:

بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة، وبعد الانتهاء من الإطار النظري للبحث، والذي تم بناؤه في ضوء الدراسات السابقة، يُمكن اشتقاق فرضيات البحث كالتالي:

- ف1: يُعد التأكيد المشترك أحد الآليات المستخدمة للتنسيق بين مقدمي التأكيد لمعالجة فراغ التأكيد.
- ف2: يُعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك، من خلال التنسيق بين جميع أنشطة التأكيد في المنظمة.
- ف3: تساهم الفوائد التي يحققها التأكيد المشترك في تزايد المطالبة بتفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال.

ف4: تعوق التحديات التي تواجه التأكيد المشترك من تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال.

ف5: يُمكن لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية المساهمة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك.

ف6: تساهم المقومات المقترحة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.

القسم الرابع الدراسة الميدانية واختبار فرضيات البحث

استكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يقوم الباحث باستقراء واقع الممارسة المهنية للتأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية، ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية. وسوف سيتم عرض الدراسة الميدانية من خلال النقاط التالية.

1.4. عينة الدراسة:

تتضمن عينة الدراسة ثلاث فئات لها علاقة مباشرة بالتأكيد المشترك، باعتباره أحد آليات الرقابة الداخلية. **الفئة الأولى:** هي الإدارة العليا في بعض شركات المساهمة المصرية (باعتبارها الطرف الرئيسي الذي يستخدم التأكيد المشترك ويشرف على تقديمه). **الفئة الثانية:** هي المراجعون الداخليون في بعض شركات المساهمة المصرية التي فيها إدارة أو قسم أو وظيفة للمراجعة الداخلية (باعتبارهم الطرف الذي يقدم أو يمكنه تقديم التأكيد المشترك أو المسؤول عن تقديمه). **الفئة الثالثة:** لجان المراجعة في بعض شركات المساهمة المصرية (باعتبارها أحد الأطراف التي تحتاج للتأكيد المشترك). وقد قام الباحث بشكلٍ حكمي، بانتقاء عينة تتضمن 300 مفردة تمثل الفئات الثلاث منها 100 مفردة يمثلون الإدارة العليا، 100 مفردة يمثلون المراجعون الداخليون، 100 مفردة يمثلون لجان المراجعة. وفيما يلي جدول يبين عدد القوائم الموزعة والمُعادة والخاضعة للتحليل الإحصائي.

جدول (1) قوائم الاستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل الإحصائي

النسبة المئوية للاستجابة	قوائم الاستبيان المُعادة والخاضعة للتحليل	قوائم الاستبيان الموزعة	مفردات العينة
61%	61	100	الإدارة العليا
73%	73	100	المراجعون الداخليون
52%	52	100	أعضاء لجان المراجعة
62%	186	300	الإجمالي

2.4. أساليب جمع وتحليل البيانات:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث من خلال أسلوبين، الأول: المقابلة الشخصية، حيث تم إجراء مقابلات مع بعض مفردات عينة الدراسة قبل وبعد إعداد قائمة الاستبيان. وكان الهدف من المقابلات التي تمت قبل إعداد القائمة، استطلاع الآراء بخصوص إمامهم بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد الشكل المبدئي للقائمة. أما الهدف من المقابلات التي تمت بعد إعداد القائمة المبدئية هو تحديد الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحها المستقصى منهم، وتوضيح بعض النقاط الواردة بالاستبيان. أما الأسلوب الثاني هو إعداد استبيان. وقد تم إعدادها على مرحلتين، المرحلة الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمون القائمة، في ضوء كل من الدراسات السابقة والإطار النظري للبحث والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، وتم في هذه المرحلة التحقق من سلامة القائمة، من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة، بهدف اختبار مدى صلاحيتها ومدى احتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية ومدى وضوحها. وقد أسفرت هذه الدراسة عن استبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الآخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على العينة.

اختبار مدى ثبات وصدق الاستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس. ولبيان مدى ثبات الاستبيان تم حساب معامل الثبات Alpha لأسئلته، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة. ويقصد باختبار الصدق الاختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الاختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق الاستبيان - من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءته كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة - تم إخضاعه لاختبار المصدقية، حيث تم عرضه على عدة

متخصصين في الإحصاء لتحديد مدى سلامته من الناحية النظرية، كما تم عرضه على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحه وقابليته للفهم. ومن ناحية أخرى تم إخضاعه إحصائياً لتحليل الموثوقية (القحطاني، وآخرون، 1425 هـ/2004 م). وقد تضمن اختبار مدى صلاحية الاستبيان ثلاثة اختبارات (النجار، 2002) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال، وإزالة الغموض المحتمل، وتم ذلك من خلال عرض الاستبيان على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الاستبيان للهدف منه، وتم ذلك من خلال اختيار عدة أشخاص من مجتمع البحث، وطلب منهم إجابة الاستبيان، وفي ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الاستبيان. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقضي منهم في إجاباتهم، من خلال تنويع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

جدول (2) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معامل الثبات	معامل الصدق
(1)	تأثير تعدد مقدمي التأكيد على ارباك مستخدمي هذا التأكيد، وظهور فجوة وفراغ في التأكيد	0.733	0.856
(2)	تأثير التأكيد المشترك كإحدى الآليات المستخدمة في منظمات الأعمال لمعالجة فراغ التأكيد	0.815	0.903
(3)	طبيعة الهدف الأساسي للتأكيد المشترك	0.832	0.912
(4)	يعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك	0.799	0.894
(5)	الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	0.764	0.874
(6)	تأثير فوائد التأكيد المشترك في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال	0.872	0.934
(7)	التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	0.738	0.859
(8)	تأثير تحديات التأكيد المشترك في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال	0.826	0.909
(9)	دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	0.885	0.941
(10)	مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	0.716	0.846

يُظهر الجدول أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً، أنه إذا بلغت قيمة معامل ألفا 0.6 فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (القحطاني، وآخرون، 1425 هـ/2004 م).

وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين 0.716 و0.885، أما معامل الصدق تتراوح بين 0.846 و0.941 (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج. وبعد تجميع قوائم الاستبيان تمت مراجعتها وتصنيفها، تمهيداً لترميز الأسئلة الواردة بها، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي The Statistical Package For the Social Sciences (SPSS). ونظراً لعدم معرفة معلومات عن توزيع مجتمع البحث، تم استخدام الاختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests، والتي تتميز بأنها لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، كما أن هذه الاختبارات أكثر ملائمة للاستخدام، عندما تكون بيانات البحث من النوعين الاسمي والرتبي. وأخيراً فإن الاختبارات اللامعلمية تستخدم مع البيانات التي تكون في شكل تكرارات. ولتحليل متغيرات قائمة الاستبيان تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية (القحطاني، وآخرون، 1425 هـ/2004 م):

أولاً: أسلوب الوسط الحسابي: هو أحد الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics، التي تختص بجمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم. ويُستخدم كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير.

ثانياً: الاختبارات الإحصائية: تمثل هذه الاختبارات الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics. وتختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على عينة للتوصل لقرارات تخص المجتمع، أي أنها تتعامل مع التعميم. وقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

(1) اختبار (كا²) Chi Square Test: يستخدم لمعرفة مدى الدلالة الإحصائية بين متغيرين موضوعين في صورة جدول تكراري لدراسة العلاقة بينهما. ويستخدم هذا الاختبار للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلاً من التكرارات الفعلية المتوقعة.

(2) اختبار كروسكال واليس Kruskal Wallis: يمثل أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، التي تستخدم في اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الرتبية أو التي يمكن ترتيبها. ويتم اختبار مدى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية (درجة خطأ) 1%. ويلاحظ أن عدم وجود فروق، بمثابة اتفاق العينة حول أي متغير من متغيرات الدراسة. في حين أن وجود فروق أو اختلافات بين فئات ومفردات الدراسة بخصوص متغير معين يعني عدم اتفاقهم حول هذا المتغير.

3/4. اختبار فرضيات البحث:

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

نص الفرضية "يعد التأكيد المشترك إحدى الآليات المستخدمة للتنسيق بين مقدمي التأكيد لمعالجة فراغ التأكيد": ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الأول والثاني والثالث المتعلقة بهذه الفرضية اختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول (3) الحاجة للتأكيد المشترك وطبيعته وهدفه

العبارات	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			اختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	القيمة	القيمة	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تعدد مقدمي التأكيد يؤدي إلى ارباك مستخدمي هذا التأكيد، وظهور فراغ في التأكيد	3.44	72.417	0.000	3.82	3.37	3.13	41.427	0.032
التأكيد المشترك يُعد إحدى آليات معالجة فراغ التأكيد	3.87	81.935	0.000	3.51	4.19	3.92	51.478	0.027
هدف التأكيد المشترك، التنسيق بين مقدمي التأكيد في المنظمة	3.88	26.268	0.000	4.26	3.47	3.91	37.381	0.058

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات) للموافقة على العبارات الثلاث الموجودة في الجدول، والتي يمكن من خلالها اختبار الفرضية الأولى للبحث، حيث يؤكد الجدول السابق موافقة عينة الدراسة على أن "تعدد مقدمي التأكيد في منظمات الأعمال يؤدي إلى ارباك مستخدمي هذا التأكيد، وظهور فراغ في التأكيد". ويبدو ذلك جلياً في زيادة قيمة الوسط الحسابي عن القيمة (3)، كما أن هناك اتفاقاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات المختلفة) على أن "التأكيد المشترك يُعد إحدى الآليات المستخدمة في منظمات الأعمال لمعالجة فراغ التأكيد". ويبدو ذلك جلياً في زيادة قيمة الوسط الحسابي عن القيمة (3). كما أن هناك اتفاقاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات المختلفة) على "الهدف الأساسي للتأكيد المشترك، هو التنسيق بين جميع مقدمي التأكيد في المنظمة، لتوفير تأكيد متكامل لمجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة". ويبدو ذلك جلياً في زيادة قيمة الوسط الحسابي عن القيمة (3).

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل عبارة من العبارات الثلاث الموجودة في الجدول السابق، تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع العبارات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة

إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل عبارة (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك العبارات، ومن ثم يتم قبول الفرضية الأولى للبحث.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل عبارة باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من 1%) لجميع هذه العبارات.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية:

نص الفرضية "يُعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك، من خلال التنسيق بين جميع أنشطة التأكيد في المنظمة". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الرابع اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول (4) المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك

العبارة	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			اختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	القيمة	القيمة	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
المراجعون الداخليون أفضل طرف لتقديم التأكيد المشترك	3.49	41.274	0.002	3.49	3.81	3.18	40.361	0.002

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات) للموافقة على أن "المراجعين الداخليين أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك". ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي (أكبر من 3).

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الآراء المختلفة، تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة كان أقل من 1%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة (موافق تماماً أو موافق). أي أن الأغلبية يتفقون على أن المراجعين الداخليين أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك، من خلال التنسيق بين جميع أنشطة التأكيد في المنظمة، ومن ثم يتم قبول الفرضية الثانية للبحث.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة، باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%).

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة:

نص الفرضية "تساهم الفوائد التي يحققها التأكيد المشترك في تزايد المطالبة بتفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الخامس والسادس اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدولين التاليين (5، 6):

جدول (5) الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال

الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			اختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
التنسيق بين خطط جميع أنشطة التأكيد في المنظمة	3.60	53.581	0.002	3.93	3.39	3.49	8.931	0.000
التنسيق بين النتائج التي يقدمها مختلف مقدمي التأكيد	3.71	37.637	0.000	3.82	3.58	3.72	7.834	0.005
تعزيز التعاون بين مقدمي	3.57	20.486	0.001	3.73	3.25	3.72	3.934	0.006

التأكيد الداخلي والخارجي								
أقرار لغة واحدة وصوت واحد ونظرة واحدة للحوكمة والمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية	3.90	59.357	0.000	4.12	3.72	3.85	9.934	0.000
تقديم نظرة شاملة لفعالية الحوكمة والمخاطر والضوابط الرقابية	4.11	61.532	0.000	4.04	4.12	4.16	5.729	0.004
تعزيز المصدقية والثقة في المراجعة الداخلية	3.64	37.561	0.003	3.62	3.58	3.73	2.836	0.003
مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة على أداء مهامهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية	3.89	73.629	0.000	4.31	3.61	3.75	0.751	0.002
معالجة أوجه القصور في المراجعة الداخلية، وغيرها من آليات التأكيد	3.54	33.832	0.000	3.63	3.49	3.51	3.812	0.040
إنشاء رؤية مشتركة للمخاطر في جميع أنحاء المنظمة	3.75	82.915	0.004	3.94	3.58	3.74	5.745	0.003
منع فراغ التأكيد أو الحد منه	3.73	21.478	0.000	4.31	3.28	3.59	4.823	0.007
منع إجهاد التأكيد أو الحد منه	3.69	42.741	0.000	3.66	3.71	3.70	5.601	0.001
منع ازدواجية الأداء أو الحد منها	3.80	51.842	0.007	3.81	3.55	4.05	3.745	0.001
ترشيد التكاليف الأنشطة التأكيدية	3.77	69.023	0.000	3.60	3.72	4.00	9.340	0.002
تحسين جودة مستوى التأكيد المعقول الذي يتم تقديمه	3.51	58.946	0.000	3.83	3.61	3.08	8.637	0.004

يتضح من الجدول السابق اتفاق فئات العينة على جميع الفوائد المذكورة التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل فائدة (أكبر من 3)، وجاءت الفائدة "تقديم نظرة شاملة وعامة لفعالية الحوكمة والمخاطر والضوابط الرقابية." في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، يليها في المرتبة الثانية "أقرار لغة واحدة وصوت واحد ونظرة عامة واحدة عن الحوكمة والمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية"، في حين جاءت الفائدة "تحسين جودة مستوى التأكيد المعقول الذي يتم تقديمه" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل فائدة تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع الفوائد، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة لكل فائدة (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك الفوائد.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل فائدة باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع الفوائد، ما عدا الفائدة "معالجة أوجه القصور في المراجعة الداخلية، وغيرها من آليات تقديم التأكيدات". وقد يرجع ذلك إلى اختلاف رؤية كل فئة من فئات العينة الثلاثة لهذه الفائدة.

جدول (6) فوائد التأكيد المشترك تساهم في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال

العبارة	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			اختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	القيمة	القيمة	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تساهم فوائد التأكيد المشترك في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال	3.61	57.196	0.004	3.83	3.60	3.41	39.611	0.027

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات) للموافقة على أن فوائد التأكيد المشترك تساهم في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في زيادة قيمة الوسط الحسابي عن القيمة (3).

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة (الاختيار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة ترى أن فوائد التأكيد المشترك تساهم في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال، ومن ثم يتم قبول الفرضية الثالثة للبحث.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة، باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من 1%).

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة:

نص الفرضية "تعوق التحديات التي تواجه التأكيد المشترك من تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال السابع والثامن المتعلقة بهذه الفرضية اختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدولين التاليين (7)، (8):

جدول (7) التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال

التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
انخفاض الوعي بالتأكد المشترك كآلية رقابية في منظمات الأعمال	3.60	63.711	0.000	3.20	4.11	3.48	5.489	0.021
عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه للتأكد المشترك	3.57	40.922	0.000	3.48	3.84	3.39	6.384	0.000
عدم وجود معيار يتعلق بالتأكد المشترك وكيفية تنفيذه	3.56	38.500	0.000	3.39	3.40	3.90	8.402	0.000
عدم وضوح طبيعة التأكيد المشترك لأصحاب المصلحة	3.52	48.811	0.005	3.48	3.51	3.58	0.625	0.000
تطبيق التأكيد المشترك يقلل من استقلالية مقدمي التأكيدات الآخرين	3.57	58.726	0.006	3.38	3.58	3.76	2.511	0.000
صعوبة تحديد الحدود الفاصلة بين خطوط الدفاع والضوابط الرقابية	3.61	66.924	0.000	3.41	3.43	4.00	1.487	0.007

صعوبة تحقيق تنسيق بين جميع مقدمي التأكيد	3.68	49.036	0.001	3.61	3.45	3.98	6.409	0.000
صعوبة تحقيق توافق بين مختلف أنشطة التأكيد	3.78	19.022	0.000	4.26	3.61	3.47	4.276	0.000
صعوبة التوازن بين الاستقلال وتوقعات أصحاب المصلحة والموارد	3.72	25.713	0.000	3.62	4.02	3.51	9.377	0.000

يتضح من الجدول السابق اتفاق جميع فئات العينة على التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل تحدي (أكبر من 3)، وجاء التحدي "صعوبة تحقيق توافق بين مختلف أنشطة التأكيد" في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، في حين جاء "عدم وضوح طبيعة التأكيد المشترك للأطراف المسؤولة عن المراجعة الداخلية" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل تحدي، تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لكل التحديات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل تحدي (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك التحديات.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل تحدي باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع التحديات، ما عدا تحدي "انخفاض الوعي بالتأكد المشترك كألية رقابية في منظمات الأعمال". وقد يرجع ذلك إلى اختلاف رؤية كل فئة من فئات العينة الثلاثة لهذا التحدي.

جدول (8) تحديات التأكيد المشترك التي تعوق عملية تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال

العبارة	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			اختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	القيمة	القيمة	لجنة المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تعوق تحديات التأكيد المشترك تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال	3.39	61.305	0.005	3.36	3.51	3.29	84.081	0.007

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً (بصفة عامة وعلى مستوى الفئات) للموافقة على أن تحديات التأكيد المشترك التي تعوق عملية تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في زيادة قيمة الوسط الحسابي عن القيمة (3). ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1%، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة ترى أن فوائد التأكيد المشترك تساهم في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال، ومن ثم يتم قبول الفرضية الرابعة للبحث. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة، باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%).

خامساً: اختبار الفرضية الخامسة:

نص الفرضية "يمكن لأصحاب المصلحة الداخلية المساهمة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك": ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال التاسع اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجداول الأربعة التالية (9، 10، 11، 12):

جدول (9) دور مجالس الإدارة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك

أولاً: دور مجالس الإدارة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
بيان دور كل من الإدارة ولجنة المراجعة في تطبيق التأكيد المشترك	3.60	57.361	0.004	3.48	3.88	3.45	48.237	0.000
الحرص على سد الفراغ الموجود في التأكيد الذي تقدمه المراجعة الداخلية	3.45	49.231	0.000	3.41	3.46	3.49	90.386	0.000
تفعيل الاعتماد على تقارير مختلف مقدمي التأكيد	3.68	81.432	0.000	3.82	3.71	3.51	12.388	0.006
تشكيل لجنة للتأكيد المشترك تمثل جميع مقدمي التأكيد الداخليين	3.53	71.642	0.000	3.20	3.56	3.84	31.638	0.000

يتضح من الجدول السابق اتفاق فئات العينة على أهمية جميع الأدوار المذكورة. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل دور (أكبر من 3)، وجاء الدور "تفعيل الاعتماد على تقارير مختلف مقدمي التأكيد" في المرتبة الأولى من حيث الموافقة. في حين جاء الدور "الحرص على سد الفراغ الموجود في التأكيد الذي تقدمه المراجعة الداخلية" في المرتبة الأخيرة. ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل دور تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع الأدوار، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل دور (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك الأدوار.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل دور باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع الأدوار.

جدول (10) دور الإدارة العليا في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك

ثانياً: دور الإدارة العليا في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الاجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تحديد جميع الأطراف المرتبطة بالتأكيد المشترك	3.57	67.347	0.000	3.46	3.62	3.62	46.923	0.000
تفعيل مسؤوليات المراجعين الداخليين أمام الغير	3.50	56.824	0.000	3.59	3.71	3.20	39.561	0.000
تقييم التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية	3.58	61.008	0.005	3.37	3.99	3.37	72.337	0.000
تلقي تأكيد حول فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	3.41	157.009	0.000	3.24	3.50	3.48	40.382	0.000
تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك	3.90	215.438	0.000	4.51	3.62	3.56	67.035	0.002

يتضح من الجدول السابق اتفاق فئات العينة على أهمية جميع الأدوار المذكورة. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل دور (أكبر من 3)، وجاء الدور "تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة

حول فعالية آلية التأكيد المشترك" في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، في حين جاء الدور "تلقى تأكيد حول فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" في المرتبة الأخيرة. ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل دور تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع الأدوار، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل دور (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك الأدوار.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل دور باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع الأدوار.

جدول (11) دور لجان المراجعة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك

ثالثاً: دور لجان المراجعة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الإجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مهامه، المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية	3.62	214.623	0.000	3.52	3.72	3.63	16.292	0.000
التحقق من تطبيق نموذج تأكيد مشترك في المنظمة ككل	3.73	144.829	0.003	3.91	3.29	4.00	75.523	0.003
إقرار إطار/خطة موحدة للتأكيد المشترك على مستوى المنظمة	3.87	122.638	0.000	3.72	4.14	3.74	40.551	0.000
التحقق من أن المخاطر المرتفعة مشمولة في خطة التأكيد المشترك	3.71	166.427	0.000	3.90	3.62	3.62	27.826	0.000
التحقق من تحديث خطة التأكيد المشترك باستمرار	3.80	66.823	0.000	3.72	3.95	3.72	54.826	0.008
مقارنة تقارير المراجعة الداخلية مع خطة التأكيد المشترك	3.60	371.712	0.000	3.55	3.63	3.61	41.834	0.000
التحقق من وفاء الإدارة والمراجعة الداخلية بمسؤوليات التأكيد المشترك	3.76	135.722	0.000	3.85	3.80	3.63	90.772	0.000
تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك	3.46	121.630	0.000	3.42	3.61	3.34	74.248	0.000
تحديد مدى استقلال وموضوعية وكفاءة مقدمي التأكيد المشترك	3.62	70.237	0.004	3.20	3.71	3.94	46.015	0.000

يتضح من الجدول السابق اتفاق فئات العينة على أهمية جميع الأدوار المذكورة. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل دور (أكبر من 3)، وجاء الدور "إقرار إطار/خطة موحدة للتأكيد المشترك على مستوى المنظمة" في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، في حين جاء الدور "تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل دور تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع الأدوار، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل دور (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك الأدوار.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل دور باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع الأدوار.

جدول (12) دور المراجعين الداخليين في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك

رابعاً: دور المراجعين الداخليين في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الإجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تنسيق الجهود بين جميع مقدمي التأكيد المشترك	3.62	246.711	0.000	3.49	3.63	3.74	63.726	0.004
التنسيق بين خطط التأكيد المشترك المختلفة المعدة من مقدمي التأكيد	3.75	46.606	0.000	3.58	3.96	3.72	20.625	0.000
التنسيق بين طرق تنفيذ خطط التأكيد المشترك المعدة من مقدمي التأكيد	3.86	59.541	0.000	4.21	3.62	3.75	68.432	0.000
التنسيق بين تقارير التأكيد المشترك المقدمة من جميع مقدمي التأكيد	3.56	214.726	0.000	3.76	3.30	3.62	57.134	0.000
الوفاء بدور المسؤول عن التأكيد المشترك بسبب استقلاليتها	3.72	501.652	0.000	3.71	3.89	3.55	78.341	0.005
وضع نموذج للتأكيد المشترك يستخدمه جميع مقدمي التأكيد	3.65	134.716	0.000	3.62	3.52	3.82	39.034	0.000
تقديم خدمة استشارية فقط لمقدمي التأكيد الداخليين الآخرين عندما يتعلق الأمر بمنهجية التأكيد المشترك	3.68	94.138	0.000	3.84	3.72	3.48	60.422	0.000
تقديم تقرير إلى الإدارة العليا ولجنة المراجعة حول فعالية التأكيد المشترك	3.78	75.815	0.005	3.94	3.70	3.71	92.520	0.000

يتضح من الجدول السابق اتفاق العينة على أهمية جميع الأدوار. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل دور (أكبر من 3)، وجاء الدور "التنسيق بين طرق تنفيذ خطط التأكيد المشترك المعدة من مقدمي التأكيد" في المرتبة الأولى، في حين جاء الدور "التنسيق بين تقارير التأكيد المشترك المقدمة من مختلف مقدمي التأكيد، لمجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل دور تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع الأدوار، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل دور (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة توافق على تلك الأدوار.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل دور باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لجميع الأدوار.

في ضوء ما سبق، وفي ضوء التحليل الإحصائي الذي تم على البيانات الواردة في الجداول (9) و(10) و(11) و(12)، ثم يتم قبول الفرضية الخامسة للبحث.

سادساً: اختبار الفرضية السادسة:

نص الفرضية "تساهم المقومات المقترحة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال": ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال العاشر المتعلقة بهذه الفرضية اختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجداول الثلاثة التالية (13)، 14، (15):

جدول (13) مقومات تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بمقدمي التأكيد المشترك

أولاً: مقومات خاصة بمقدمي التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الإجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
نشر ثقافة العمل الجماعي بين جميع مقدمي التأكيد عند تقديم التأكيد المشترك	4.20	86.641	0.007	4.37	3,93	4.31	90.120	0.000
وجود نظام جيد للتنسيق بين جميع مقدمي التأكيد داخل المنظمة	4.02	126.341	0.000	4.21	4.07	3.78	75.341	0.000
امتلاك مقدمي التأكيد للمؤهلات والمهارات والخبرات المناسبة	3.86	93.038	0.000	3,84	3.85	3.90	64.423	0.030
تجنب تضارب المصالح بين جميع مقدمي التأكيد	4.00	194.512	0.000	4.11	3,94	4.02	92.304	0.000
استخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد	4.04	86.903	0.000	4.04	4.08	4.00	88.473	0.028
تطوير تأهيل المراجعين الداخليين لتمكينهم من تقديم التأكيد المشترك	3.55	231.398	0.000	3.60	3.87	3.18	40.356	0.000

يتضح من الجدول السابق اتفاق جميع فئات العينة على المقومات الخاصة بمقدمي التأكيد المشترك، كأحد أنواع مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل مقوم (أكبر من 3)، وجاء المقوم "نشر ثقافة العمل الجماعي بين جميع مقدمي التأكيد عند تقديم التأكيد المشترك" في المرتبة الأولى، في حين جاء المقوم "تطوير تأهيل المراجعين الداخليين لاكتساب المهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل مقوم تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع المقومات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل مقوم (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة موافقة على تلك المقومات. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول مستوى الموافقة على كل مقوم باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من 1%) لبعض المقومات وهي "امتلاك مقدمي التأكيد للمؤهلات والمهارات والخبرات المناسبة للمنافسين"، و"استخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد"، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لباقي المقومات.

جدول (14)

مقومات تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بمستخدمي التأكيد المشترك

ثانياً: مقومات خاصة بمستخدمي التأكيد المشترك	الوسط الحسابي الإجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
نشر ثقافة التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	3.82	58.231	0.000	3.94	3.72	3.81	53.844	0.000
تحديد مستخدمي التأكيد المشترك، وتحديد احتياجاتهم	3.35	49.023	0.000	3.38	3.28	3.40	48.038	0.000
المام مستخدمي التأكيد المشترك بطبيعة هذا التأكيد ومنهجية تطبيقه	3.53	18.483	0.000	3.82	3.46	3.30	50.844	0.000
إدراك مستخدمي التأكيد المشترك للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول	3.68	35.984	0.006	3.90	3.63	3.50	71.437	0.040
إدراك مستخدمي التأكيد المشترك أنه يقدم مستوى معقول وليس مطلق	3.49	122.748	0.000	3.55	3.28	3.64	10.384	0.030

يتضح من الجدول السابق اتفاق العينة على المقومات الخاصة بمستخدمي التأكيد المشترك، كأحد أنواع مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل مقوم (أكبر من 3)، وجاء المقوم "نشر ثقافة التأكيد المشترك في منظمات الأعمال" في المرتبة الأولى، في حين جاء المقوم "تحديد مستخدمي التأكيد المشترك، وتحديد احتياجاتهم" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل مقوم تم استخدام اختبار كا². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع المقومات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل مقوم (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة موافقة على تلك المقومات. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول مستوى الموافقة على كل مقوم باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من 1%) لبعض المقومات وهي "إدراك مستخدمي التأكيد المشترك للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول"، و"إدراك مستخدمي التأكيد المشترك أنه يقدم مستوى معقول وليس مطلق"، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لباقي المقومات.

جدول (15) مقومات تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بالمنظمات المهنية

ثالثاً: مقومات خاصة بالجهات المنظمة والمشرفة على المراجعة الداخلية	الوسط الحسابي الإجمالي	اختبار كا ²		الوسط الحسابي حسب الفئة			كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المراجعون الداخليون	لجنة مراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في المنظمات	4.18	56.308	0.000	4.23	4.07	4.24	83.721	0.000
وضع تعريف شامل للتأكيد المشترك	3.55	135.832	0.000	3.83	3.26	3.57	50.524	0.000
تقييم مدى مناسبة معايير وإرشادات وتوصيات المراجعة الداخلية لتطبيق التأكيد المشترك	3.58	82.763	0.000	3.72	3.50	3.53	92.008	0.000
إصدار معيار جديد للتأكيد المشترك	3.81	89.033	0.000	3.92	3.80	3.72	83.295	0.000

إصدار إرشادات ودليل اجرائي لكيفية تقديم التأكيد المشترك	3.57	215.636	0.000	3.71	3.48	3.51	70.594	0.020
---	------	---------	-------	------	------	------	--------	-------

يتضح من الجدول السابق اتفاق جميع فئات العينة على المقومات الخاصة بالمنظمات المهنية المهمة بمهنة المراجعة الداخلية كأحد أنواع مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل مقوم (أكبر من 3)، وجاء المقوم "إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في المنظمات" في المرتبة الأولى، في حين جاء المقوم "وضع تعريف شامل للتأكيد المشترك" في المرتبة الأخيرة.

ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لمستوى الموافقة على كل مقوم تم استخدام اختبار كاي². ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 1% لجميع المقومات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لمستوى الموافقة على كل مقوم (الاختبار موافق تماماً وموافق). أي أن جميع فئات العينة موافقة على تلك المقومات. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء الفئات الثلاث (الإدارة العليا، المراجعون الداخليون، لجان المراجعة) حول مستوى الموافقة على كل مقوم باستخدام اختبار كروسكال واليس. ويتبين من الجدول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من 1%) لمقوم واحد فقط هو "إصدار إرشادات ودليل اجرائي لكيفية تقديم التأكيد المشترك"، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من 1%) لباقي المقومات.

في ضوء ما سبق، وفي ضوء التحليل الإحصائي الذي تم على البيانات الواردة في كل من الجدول (13) و(14) و(15)، يتم قبول الفرضية السادسة للبحث.

بعد الانتهاء من الدراسة الميدانية، وبعد قبول جميع الفرضيات، يمكن القول أن جميع فئات العينة تؤيد تفعيل تطبيق آلية التأكيد المشترك، باعتبارها آلية متكاملة، يتم من خلالها التنسيق بين جميع آليات الرقابة الأخرى. كما يوجد اتفاق بينها على الفوائد التي يحققها التأكيد المشترك، وكذلك التحديات التي تواجهه.

القسم الخامس

نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المستقبلية المقترحة

1.5. نتائج البحث:

- تعدد مقدمي التأكيد في منظمات الأعمال يؤدي إلى إرباك مستخدميه، وظهور فراغ في التأكيد. ويُعد التأكيد المشترك أحد الآليات الممكن استخدامها في منظمات الأعمال لمعالجة هذا الفراغ.
- الهدف الأساسي للتأكيد المشترك، هو التنسيق بين جميع مقدمي التأكيد في المنظمة، من أجل توفير تأكيد متكامل لكل من الإدارة ولجنة المراجعة، بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.
- يُعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك.
- تساهم فوائد التأكيد المشترك في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال. ومن أهم هذه الفوائد: اقرار لغة واحدة وصوت واحد ونظرة واحدة للحوكمة والمخاطر والرقابة الداخلية؛ مساعدة مجلس الإدارة والإدارة ولجنة المراجعة على أداء مهامهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية؛ منع الازدواجية في أداء العمل.
- تتوق تحديات التأكيد المشترك من عملية تطبيقه في منظمات الأعمال. ومن أهم هذه التحديات: صعوبة تحقيق توافق بين مختلف أنشطة التأكيد؛ صعوبة تحقيق تنسيق بين جميع مقدمي التأكيد؛ صعوبة تحديد الحدود الفاصلة بين الضوابط الرقابية المختلفة بدقة؛ انخفاض الوعي بالتأكيد المشترك كألية رقابية.

- مجالس الإدارة في منظمات الأعمال دور هام في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. ومن أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها: تفعيل الاعتماد على تقارير مختلف مقدمي التأكيد؛ وبيان دور كل من الإدارة ولجنة المراجعة في تطبيق التأكيد المشترك.
 - للإدارة في منظمات الأعمال دور هام في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. ومن أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها: تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك؛ تقييم التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية؛ وتحديد جميع الأطراف المرتبطة بالتأكيد المشترك.
 - للجان المراجعة في منظمات الأعمال دور هام في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. ومن أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها: فحص واعتماد إطار للتأكيد المشترك الموحد؛ التحقق من تحديث خطة التأكيد المشترك باستمرار؛ التحقق من وفاء الإدارة العليا والمراجعة الداخلية بمسؤوليات التأكيد المشترك؛ والتحقق من تطبيق نموذج تأكيد مشترك في المنظمة ككل لتوفير منهج منسق لجميع أنشطة التأكيد.
 - للمراجعة الداخلية في منظمات الأعمال دور هام في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. ومن أهم الأدوار التي يمكن أن تقدمها: التنسيق بين طرق تنفيذ خطط التأكيد المشترك المعدة من مقدمي التأكيد؛ تقديم تقرير إلى الإدارة ولجنة المراجعة حول فعالية آلية التأكيد المشترك؛ التنسيق بين خطط التأكيد المشترك المختلفة من جميع مقدمي التأكيد؛ والوفاء بدور المسؤول عن التأكيد المشترك بسبب استقلاليتها.
 - تتضمن مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بمقدمي التأكيد المشترك: نشر ثقافة العمل الجماعي بين مقدمي التأكيد؛ استخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد؛ وجود نظام جيد للتنسيق بين جميع مقدمي التأكيد؛ وتجذب تضارب المصالح بين جميع مقدمي التأكيد.
 - تتضمن مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بمستخدمي التأكيد المشترك: نشر ثقافة التأكيد المشترك؛ إدراك مستخدمي التأكيد المشترك للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول والمتوسط والمحدود؛ والمأم مستخدمي التأكيد المشترك بطبيعة هذا التأكيد ومنهجية تطبيقه.
 - تتضمن مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال الخاصة بالمنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة الداخلية: إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية؛ إصدار معيار جديد للتأكيد المشترك؛ تقييم مدى مناسبة معايير المراجعة الداخلية والارشادات الصادرة لتطبيق التأكيد المشترك.
- 2/5. توصيات البحث ومجالات البحث المستقبلية المقترحة:**
- لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في أي منظمة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجعون الداخليون) دوراً مزدوجاً في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. فهذه الفئات هي أصحاب القرار في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك، وفي نفس الوقت هي المستفيدة من هذا التطبيق. لذا، يوصي الباحث بما يلي:
- يوصي الباحث المراجعين الداخليين (باعتبارهم أهم مقدمي التأكيد المشترك أو المشرفين عن تقديمه) بضرورة اكتساب المهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك في المنظمات التي يعملون بها.
 - يوصي الباحث أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في أي منظمة، بضرورة تدعيم تطبيق التأكيد المشترك. ويتم ذلك من خلال مساهمتها في: نشر ثقافة العمل الجماعي عند أداء الأعمال التي تنتهي بتقديم تأكيد بشأنها، خاصة ما يتعلق بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛ استخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد؛ وجود نظام جيد للتنسيق بين جميع مقدمي التأكيد داخل المنظمة؛ وعقد دورات تدريبية للمراجعين الداخليين، لبيان كيفية تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال.

- يوصي الباحث المنظمات العلمية والمهنية والمؤسسات الأكاديمية المعنية بالمراجعة الداخلية بإصدار معيار أو إرشادات تتعلق بالتأكد المشترك وشروط وكيفية تطبيقه.
- أخيراً، يوصى الباحث الباحثين البحث بتأثير تطبيق التأكد المشترك على: جودة المراجعة الداخلية والخارجية وفجوة التوقعات بهما؛ جودة عملية التقرير المالي؛ ممارسات إدارة الأرباح؛ بيئة التأكد الشاملة للمنظمة؛ والدور المستقبلي للمراجعة الداخلية في المنظمات التي تطبق آلية التأكد المشترك.

القسم السادس المراجع العربية والإنجليزية المستخدمة

1/6. المراجع العربية:

1. القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (1425هـ/2004م)، منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS، الطبعة الثانية، مكتبة العكبيان، الرياض - المملكة العربية السعودية.
2. عبدالله، د. هدى محمد محمد (2018)، دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكد المشترك (Assurance Combined) لتقارير الإستدامة، *مجلة الفكر المحاسبي*، ع-1ج-2، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، يونيو، 567-648.
3. النجار، د. عبدالله بن عمر (2002): الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، ع1، كلية التجارة بينها - جامعة الزقازيق، 287-326.

2/6. المراجع الأجنبية:

1. Abdolmohammadi, M. (2013), "Correlates of co-sourcing/outsourcing of internal audit activities", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(3):69-85.
2. Agoglia, C.P., Hatfield, R.C. and Lambert, T.A. (2015), "Audit team time reporting: an agency theory perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 44:1-14.
3. Ampri, Aulia and Adhariani, Desi (2018), "Application of Combined Assurance as a New Approach to Integrate Internal Audit, Governance, and Risk Management: A Case Study on Indonesia Financial Service Authority, Advances in Economics", 1st International Conference on Islamic Economics and Business (ICONIES 2018), *Business and Management Research*, 101. Available at: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.
4. Anderson, D. J., and Eubanks, G. (2015), "Leveraging COSO Across the Three Defense Lines", (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)), 32.
5. Azzali, Stefano and Mazza, Tatiana (2018), "Is Combined Assurance Associated with Internal Audit Quality and Earnings Management?", *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*. Available at: <http://www.europeanjournalofeconomicsfinanceandadministrativesciences.com>

6. Badara, S.M. and Saidin, S.Z. (2013), "Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level", *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1):16–23.
7. Bame-Aldred, C.W., Brandon, D.M., Messier, W.F., Rittenberg, L.E. and Stefaniak, C.M. (2013), "A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1):251–286.
8. Chamber, R. (2013), "How to Assess the Effectiveness of Internal Audit, web log". Available at: <https://iaonline.theiia.org/how-to-assess-the-effectiveness-of-internal-audit>
9. Chambers, A.D. (2014), "The current state of internal auditing: a personal perspective and assessment", *EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 49(1):1–14.
10. Chambers, A.D. and Odar, M. (2015), "A new vision for internal audit", *Managerial Auditing Journal*, 30(1):34–55.
11. Cohen, J., and Simnett, R. (2015), "CSR and assurance services: A research agenda", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34 (1): 59–74.
12. De Risi, Giovanna (2019), "Combined Assurance (including Governance)", <http://www.gardenroute.gov.za/wp-content/uploads/2019/06/PWC-Combined-Assurance.pdf>
13. Decaux, L. and Sarens, G. (2014), "The champion role of the internal audit function in combined assurance", *Unpublished Working Paper*, Louvain School of Management Research Institute, Belgium.
14. Decaux, L., and Sarens, G. (2015), "Implementing combined assurance: insight from multiple case studies", *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 56–79. Available at: <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/09564230910978511>
15. Deloitte (2014), "Audit Committee Resource Guide". Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/governance>
16. Dinga, G.R. (2012), "Combined assurance in the public sector. The Institute of Internal Auditors (South Africa)". Available at: http://www.iiasa.org.za/technicalguidance/resource-library/cat_view/903-i-a-adviser.html.
17. Dmitrenko, Maksim (2017), "Combined Assurance as an Element of Effective Corporate Governance", *Scientific Journal of Polonia University*, 21(2), pp. 84-90. Available at: [file:///C:/Users/DELL/Downloads/138-Article%20Text-274-1-10-20170316%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/DELL/Downloads/138-Article%20Text-274-1-10-20170316%20(2).pdf)
18. Ernst and Young (EY) (2013), "Combined Assurance Training", Available at: <https://www.irmsa.org.za/events/EventDetails.aspx?id=736513>
19. Ernst and Young (EY) (2013), "Maximizing Value from Your Lines of Defense". Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense/\\$File/EY-Maximizing-value-from-your-lines-ofdefense.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense/$File/EY-Maximizing-value-from-your-lines-ofdefense.pdf).

20. Ernst and Young (EY) (2016), “EY’s Excellence in Integrated Reporting Awards 2016”. Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-excellence-integratedreporting-awards-2016/\\$FILE/ey-excellence-integrated-reporting-awards2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-excellence-integratedreporting-awards-2016/$FILE/ey-excellence-integrated-reporting-awards2016.pdf).
21. Eulerich, Marc; Velte, Patrick and Theis, Jochen (2015), “Internal Auditors’ Contribution to Good Corporate Governance: An Empirical Analysis for the One-Tier Governance System with a Focus on the Relationship between Internal Audit Function and Audit Committee”, *Corporate ownership and Control*, 13(1). Available at: <https://ssrn.com/abstract=2735824>
22. Florea, R. and Florea, R. (2013), “Internal audit and corporate governance”, *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 16(1):79–83. Available at: <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Internal-Auditings-Role-in-Corporate-Governance.pdf>
23. Fourie, H. and Ackermann, C. (2013b), “The effect of COSO control environment attributes on the effectiveness of internal control: an internal auditor perspective”, *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(2):495–518, July.
24. Gittell, J. H. (2012), “Relational Coordination: Guidelines for Theory, Measurement and Analysis. Relational Coordination”, *Research Collaborative*, 1–92.
25. Gowell, Mike (2018), “Combined assurance in today's world of audit (Aligning & Coordinating for Value)”, The Institute of Internal Auditors – Australia, **International Conference**, 20-23 May. Available at: [http://iia.org.au/sf_docs/default-source/sopac-2018/presentations-etc/5a-combined-assurance-in-todays-world-of-internal-audit-\(mike-gowell\)-handout.pdf?sfvrsn=2](http://iia.org.au/sf_docs/default-source/sopac-2018/presentations-etc/5a-combined-assurance-in-todays-world-of-internal-audit-(mike-gowell)-handout.pdf?sfvrsn=2)
26. Harrington, Larry and Piper, Arthur (2015), “Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit from the Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) Practitioner Survey”, (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)).
27. Hoang, H. and R. Simnett. (2017), “The effect of combined assurance and limited assurance on investor valuation judgments”, *Working paper*, UNSW Sydney. https://www.researchgate.net/publication/308886992_THE_IMPACT_OF_COMBINED_ASSURANCE_ON_THE_INTERNAL_AUDIT_FUNCTION
28. Huibers, S. C. (2015), “Combined Assurance: One Language, One Voice, One View”, (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)). Available at: https://www.iia.nl/SiteFiles/Downloads/20151481_Combined%20Assurance_CBOK_IIARF_S.Huibers.pdf

29. Huibers, S., Wolswijk, G., and Hartog, P. (2014), "Combining Internal Audit and Second Line of Defense Functions". **Available at:** <http://tinyurl.com/pftg2o2>.
30. Hukum, Online (2017), "Pentingnya Combined Assurance bagi Industri Jasa Keuangan". **Available at:** <http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt534d10f873d02/pentingnya-combined-assurance-bagi-industri-jasa-keuangan> on December 13, 2017.
31. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2009), "King Code of Governance Principles (King III)". **Available at:** http://c.yimcdn.com/sites/www.iodsa.co.za/resource/collection/94445006-4F184335B7FB7F5A8B23FB3F/King_Code_of_Governance_for_SA_2009_Updated_June_2012.pdf.
32. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2016), "King IV Report on Corporate Governance". **Available at:** <http://www.iodsa.co.za/?page=KingIV>.
33. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016), "Integrated Reporting Working Group Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements". **Available at:** https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-PaperIntegrated-Reporting_0.pdf (last accessed January 2018).
34. International Federation of Accountants (2017), International Standards on Auditing (ISAs), *International Standard on Auditing (610) "Using the Work of Internal Auditors"*, (IFAC), New York-USA. **Available at:** <http://www.ifac.org>.
35. John, Jenitha (2015) "Harnessing the Benefits of Combined Assurance". **Available at:** <http://www.firstrand.co.za>
36. KPMG (2011), "Analysis of global patterns of fraud". **Available at:** <http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/CrossBorder%20Investigations.pdf>.
37. KPMG (2013), "Global profiles of the fraudster: white-collar crime – present and future". **Available at:** www.kpmg.com/fraudster
38. KPMG (2013), "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013", **Available at:** www.kpmg.com/sustainability.
39. KPMG (2015), "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015", KPMG Publication. **Available at:** <http://www.kpmg.com/au/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/corporate-responsibility-reporting-survey-2015-au-findings.aspx>.
40. KPMG (2016), "Internal audit and audit committee: Effectively managing the expectations of the audit committee from an internal audit perspective". **Available at:** <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/ch-acnews-54-article-02-en.pdf>.
41. KPMG (2017), "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. KPMG Publication". **Available at:**

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-ofcorporate-responsibility-reporting-2017.pdf>.

42. Laloux, Oliver (2017), “A combined assurance model is it something everyone should aspire to?”. **Available at:** http://www.mondialcons.com/Newsletter/A%20combined%20assurance%20model_Oliver%20Laloux.pdf
43. Lenz, R. (2013), “What are the origins of the Three Lines of Defence theory in risk management / governance?”. **Available at:** [https://www.researchgate.net/post/What are the origins of the Three Lines of Defence theory in risk management governance](https://www.researchgate.net/post/What_are_the_origins_of_the_Three_Lines_of_Defence_theory_in_risk_management_governance)
44. Lenz, R. and Hahn, U. (2015), “A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities”, *Managerial Auditing Journal*, 30(1):5–33.
45. Lenz, R. and Sarens, G. (2011), “Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?”, *Managerial Auditing Journal*, 27(6):532–549.
46. Lenz, R., and Sarens, G. (2012), “Internal Auditing Effectiveness: Multiple Case Study Research in Germany That Hardens Role Theory and the Relational Theory of Coordination”. **Available at:** <http://ssrn.com/abstract=1966285>
47. Lewis, I (2015), “The role of internal auditing in providing combined Assurance: assessing internal financial controls”, *MCom Dissertation*, University of Pretoria, Pretoria. **Available at:** <http://hdl.handle.net/2263/44973>
48. Lewis, I. (2014), “The role internal auditing in providing combined assurance: assessing internal financial controls”, *Unpublished master's dissertation*, University of Pretoria, Pretoria, South Africa. **Available at:** <https://repository.up.ac.za/handle/2263/44973>
49. Mazza, T., and Azzali, S. (2015), “Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies”, *International Journal of Auditing*, 19, 148-165.
50. Mihret, D. and Admassu, M. (2011), “Reliance of external auditors on internal audit work: a corporate governance perspective”, *International Business Research*, 4(2):67.
51. Mkhize, Pulane (2019), “Republic of South Africa (RSA) Approach To The Coso Components 2 & 3 And The 3 Lines Of Defence (Combined Assurance)”, **Available at:** https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:PEJuz9GJQ_
52. Moeller, R. (2013), “Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework”, New York: Wiley and Sons. **Available at:** <https://www.wiley.com/en-us/>

53. Oblowitz, E. (2018), "Governance Risk Committee Report / Continued, TFG Combined Assurance Model". Available at: http://tfg-integratedreport2018.co.za/pdf/assurance_model.pdf
54. PricewaterhouseCoopers ("PwC") (2014), Implementing appropriate levels of combined assurance, A framework for risk, control and assurance. Available at: www.pwc.co.za.
55. PricewaterhouseCoopers (2011), "Moving forward with combined assurance". Available at: <https://slideplayer.com/slide/7563576/>
56. PricewaterhouseCoopers (PwC) (2016), "Internal Audit Matters: Combined Assurance Risk Assurance". Available at: <https://www.pwchk.com/en/risk-assurance/racombined-assurance-oct2016.pdf>
57. PwC (2016), "Covering your bases: Implementing Appropriate Levels of Combined Assurance". Available at: <https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/combined-assurance-brochure-jan-2015.pdf>
58. Regoliosi, C., and d'Eri, A. (2014), "Good" corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms", *Journal of Management and Governance*, 18(3), 891–920. Available at: http://doi.org/10.1007/s10997-0129254-1risk-compliance/ZA_AuditCommitteeResourceGuide_22052014.pdf.
59. Rittenberg, Larry (2013), "Internal Audit Challenges: Integration of Strategy, Risk, Control, and Combined Assurance", Presentation delivered at the Clain Conference. Available at: <https://www.pwc.co.za/en/issues/combined-assurance.html>
60. Rossouw, Duane and Marais, Marinda (2015), "The Impact of Combined Assurance on the Internal Audit Function". Available at: <https://www.researchgate.net/publication/308886992>
61. Sarens, G.; Decaux, L. and Lenz, R. (2012), "Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance", (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)).
62. Schreurs, H. and Marais, M. (2015), "Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance", *South African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1):73–86.
63. Simnett R., Zhou, S. and Hoang, H. (2016), "Assurance and other credibility enhancing mechanisms for integrated reporting". Available at: https://link.springer.com/chapter/10.1057/978-1-137-55149-8_14.
64. The Institute of Internal Auditors – Australia (2018a), Factsheet: Combined Assurance. Available at: http://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/combined-assurance.pdf?sfvrsn=2
65. The Institute of Internal Auditors – Australia (2018b), Factsheet: '3 Lines of Defence' Combined Assurance Model". Available at: www.iia.org.au.

66. The Institute of Internal Auditors (2013), “IIA position paper: the three lines of defence in effective risk management and control”. **Available at:** https://na.theiia.org/training_/templates/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-andControl.aspx.
67. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2016), “Implementation Guidance 2050. Coordination and Reliance”, **Available at:** <https://na.theiia.org/standardsguidance/Member%20Documents/IG-2050-Coordination-and-Reliance.pdf>
68. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017), “*The international professional practices framework– International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA)*”, Altamonts Spring, Florida, USA, IIA. **Available at:** <http://www.theiia.org>.
69. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2013), “IIA Position Paper: The three lines of defense in effective risk management and control”, (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)). **Available at:** <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>
70. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2016), “Combined Assurance. Relying on Someone Else for Your Assurance Work”. **Available at:** <https://www.theiia.org/centers/aec/Pages/Combined-Assurance.aspx>
71. Zhou, S.; Simnett, R. and Hoang, H. (2018), “Evaluating Combined Assurance as a New Credibility Enhancement Technique”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, forthcoming.

ملحق البحث - الاستبيان
أستاذي/ زميلي الفاضل المحترم/
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه". واستكمالاً للفائدة المأمولة من هذا البحث، تقدم لسيادتكم هذا الاستبيان للاستفادة من خبرتكم، للإجابة عن بعض التساؤلات، التي يمكن من خلالها التعرف على واقع التأكيد المشترك في منظمات الأعمال، والدور الذي يمكن أن يقدمه الأطراف المسؤولة عن المراجعة الداخلية (الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين) في تفعيل تطبيقه، للخروج بمجموعة من التوصيات التي يأمل الباحث أن تحسن من أداء آليات الرقابة الداخلية بشكل عام، وآلية المراجعة الداخلية (باعتبارها إحدى آليات الرقابة الداخلية) بشكل خاص، عند تقديم المهام المكلفة بها في منظمات الأعمال، خاصة المهام المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، الأمر الذي يعود بالفائدة على بيئة الأعمال.

فقد أدى تقديم المراجعة الداخلية لتأكيدات غير كافية - ومتعارضة أحياناً - عن وظائف الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة لإدارات بعض المنظمات، إلى وجود فراغ في التأكيد، مما جعل هذه الإدارات تبحث عن وسائل بديلة أو مكملة لملء هذا الفراغ في التأكيد. وتعد آلية التأكيد المشترك الطريقة الأفضل والأكثر حداثة لملء هذا الفراغ حتى الآن.

ويُقصد بالتأكيد المشترك دمج جميع عمليات التأكيد في المنظمة. ويتم ذلك من خلال تنسيق مختلف أنشطة التأكيد التي يتم الحصول عليها من مقدمي التأكيد الداخليين (خاصة المراجعين الداخليين)، ومقدمي التأكيد الخارجييين (خاصة المراجعين الخارجيين)، بحيث تتلقى مجالس الإدارة والإدارات العليا ولجان المراجعة في منظمات الأعمال نظرة شاملة وعامة لفعالية الحوكمة والمخاطر والرقابة الداخلية في إطار عمل شامل واحد. لذا يعد التأكيد المشترك بمثابة منصة تعاونية بين مختلف مقدمي التأكيدات لتقليل الازدواجية في عملهم، وتجنب التعارض في النتائج التي يتوصلون إليها.

شكراً مقدماً لتعاون سيادتكم الصادق والجاد،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور

البريد الإلكتروني amamansour@hotmail.com

(أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان)

الاستبيان

- أرجو من سيادتكم وضع علامة (√) تحت الصفة التي من خلالها تجيبون على تساؤلات هذا الاستبيان:

إدارة عليا في إحدى شركات المساهمة المصرية	مراجع داخلي في إحدى شركات المساهمة المصرية	عضو لجنة مراجعة في إحدى شركات المساهمة المصرية

(1) تعدد مقدمي التأكيد في منظمات الأعمال يؤدي إلى إرباك مستخدمي هذا التأكيد، وظهور فجوة وفراغ في التأكيد. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(2) يُعد التأكيد المشترك أحد الآليات المستخدمة في منظمات الأعمال لمعالجة فراغ التأكيد. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(3) في الواقع العملي، الهدف الأساسي للتأكيد المشترك، هو التنسيق بين جميع مقدمي التأكيد في المنظمة، من أجل توفير تأكيد متكامل لكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة، بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية والالتزام. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(4) يُعد المراجعون الداخليون أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك، من خلال التنسيق بين جميع أنشطة وآليات التأكيد في المنظمة. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(5) فيما يلي الفوائد التي يحققها تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل فائدة منها، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

فوائد تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
التنسيق بين خطط جميع أنشطة التأكيد في المنظمة					
التنسيق بين النتائج التي يقدمها مختلف مقدمي التأكيد					
تعزيز التعاون بين مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين					
اقرار لغة واحدة وصوت واحد ونظرة عامة واحدة عن الحوكمة والمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية					
تقديم نظرة شاملة وعامة لفعالية الحوكمة والمخاطر والضوابط الرقابية					
تعزيز المصداقية والثقة في المراجعة الداخلية					
مساعدة الأطراف المسؤولة عن المراجعة الداخلية على أداء مهامهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية					
معالجة أوجه القصور في المراجعة الداخلية، وغيرها من					

آليات تقديم التأكيدات					
إنشاء رؤية مشتركة للمخاطر في جميع أنحاء المنظمة					
منع فجوات وفراغ التأكيد أو الحد منها					
منع إجهاد التأكيد أو الحد منه					
منع الازدواجية في أداء العمل أو الحد منها					
ترشيد التكاليف المخصصة للأنشطة التأكيدية					
تحسين جودة مستوى التأكيد المعقول الذي يتم تقديمه					

(6) تساهم فوائد التأكيد المشترك المعروضة في السؤال السابق، في تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(7) فيما يلي التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل تحدي منها، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

التحديات التي تعوق تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
انخفاض الوعي بالتأكد المشترك كآلية رقابية في منظمات الأعمال					
عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه للتأكد المشترك					
عدم وجود معيار يتعلق بالتأكد المشترك وكيفية تنفيذه					
عدم وضوح طبيعة التأكيد المشترك للأطراف المسؤولة عن المراجعة الداخلية					
تطبيق التأكيد المشترك يقلل من استقلالية مقدمي التأكيدات الآخرين					
صعوبة تحديد الحدود الفاصلة بين خطوط الدفاع المختلفة والضوابط الرقابية المختلفة					
صعوبة تحقيق تنسيق بين جميع مقدمي التأكيد					
صعوبة تحقيق توافق بين مختلف أنشطة التأكيد					
صعوبة تحقيق التأكيد المشترك للتوازن بين قضايا الاستقلال وتوقعات أصحاب المصلحة وقيود الموارد					

(8) تعوق تحديات التأكيد المشترك المعروضة في السؤال السابق، تفعيل تطبيقه في منظمات الأعمال. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(9) فيما يلي دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل دور منها، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

دور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
أولاً: دور مجالس الإدارة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك					
بيان دور كل من الإدارة العليا ولجنة المراجعة في تطبيق التأكيد المشترك					
الحرص على سد الفراغ الموجود في التأكيد الذي تقدمه المراجعة الداخلية					
تفعيل الاعتماد على تقارير مختلف مقدمي التأكيد					
تشكيل لجنة للتأكيد المشترك تمثل جميع مقدمي التأكيد الداخليين					
ثانياً: دور الإدارة العليا في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك					
تحديد جميع الأطراف المرتبطة بالتأكيد المشترك					
تفعيل مسؤولية المراجعين الداخليين أمام الغير والخروج من الدائرة التي صنعتها نظرية الوكالة، بأن المراجع الداخلي وكلياً فقط عن الإدارة					
تقييم التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية					
تلقي تأكيد من زوايا مختلفة حول فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة					
تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك					
ثالثاً: دور لجان المراجعة في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك					
مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مهامه، المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية					
التحقق من تطبيق نموذج تأكيد مشترك في المنظمة ككل لتوفير منهج منسق لجميع أنشطة التأكيد					
إقرار إطار/خطة موحدة للتأكيد المشترك على مستوى المنظمة					
التحقق من أن جميع المخاطر المرتفعة مشمولة في خطة التأكيد المشترك					
التحقق من تحديث خطة التأكيد المشترك باستمرار					
مقارنة تقارير المراجعة الداخلية مع خطة التأكيد المشترك					
التحقق من وفاء الإدارة والمراجعة الداخلية بمسؤوليات التأكيد المشترك					
تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة حول فعالية آلية التأكيد المشترك					
تحديد مدى استقلال وموضوعية وكفاءة وتأهيل مقدمي التأكيد المشترك					
رابعاً: دور المراجعين الداخليين في تفعيل تطبيق التأكيد المشترك					
تنسيق الجهود بين جميع مقدمي التأكيد المشترك					
التنسيق بين خطط التأكيد المشترك المختلفة المعدة من جميع مقدمي التأكيد					
التنسيق بين طرق تنفيذ خطط التأكيد المشترك المعدة من مقدمي التأكيد					

التنسيق بين تقارير التأكيد المشترك المقدمة من مختلف مقدمي التأكيد، لمجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة					
الوفاء بدور المسؤول عن التأكيد المشترك بسبب استقلاليتها					
وضع نموذج للتأكيد المشترك يستخدمه جميع مقدمي التأكيد					
تقديم خدمة استشارية فقط لمقدمي التأكيد الداخليين الآخرين عندما يتعلق الأمر بمنهجية التأكيد المشترك					
تقديم تقرير إلى الإدارة العليا ولجنة المراجعة حول فعالية التأكيد المشترك					

(10) فيما يلي مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل مقوم منها، بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

مقومات تفعيل تطبيق التأكيد المشترك في منظمات الأعمال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
أولاً: مقومات خاصة بالمراجعين الداخليين باعتبارهم مقدمي التأكيد المشترك					
نشر ثقافة العمل الجماعي بين جميع مقدمي التأكيد عند تقديم التأكيد المشترك					
وجود نظام جيد لتنسيق الجهود والعمل داخل المنظمة بين جميع مقدمي التأكيد عند تقديم التأكيد المشترك					
امتلاك مقدمي التأكيد للمؤهلات والمهارات والخبرات المناسبة					
تجنب تضارب المصالح بين جميع مقدمي التأكيد					
استخدام منهجية تأكيد موحدة من قبل جميع مقدمي التأكيد					
تطوير تأهيل المراجعين الداخليين لاكتساب المهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك					
ثانياً: مقومات خاصة بالإدارة ولجنة المراجعة باعتبارهم أهم مستخدمي التأكيد المشترك					
نشر ثقافة التأكيد المشترك في منظمات الأعمال					
تحديد مستخدمي التأكيد المشترك، وتحديد احتياجاتهم					
المام مستخدمي التأكيد المشترك بطبيعة هذا التأكيد ومنهجية تطبيقه					
إدراك مستخدمي التأكيد المشترك للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول					
إدراك مستخدمي التأكيد المشترك أنه يقدم مستوى معقول وليس مطلق					
ثالثاً: مقومات خاصة بالجهات المنظمة والمشرفة على تقديم خدمات المراجعة الداخلية					
إقرار التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية في المنظمات					
وضع تعريف شامل للتأكيد المشترك					
تقييم مدى مناسبة معايير وارشادات وتوصيات المراجعة الداخلية لتطبيق التأكيد المشترك					
إصدار معيار جديد للتأكيد المشترك					
إصدار إرشادات ودليل اجرائي لكيفية تقديم التأكيد المشترك					

خالص شكري وتقديري واحترامي لسيادتكم أساتذتي وزملائي المحترمين
على حسن تعاونكم الصادق والمخلص.
الباحث،