

Journal of the Association of Arab Universities for Research in Higher Education (مجلة اتحاد الجامعات العربية (للبحوث في) التعليم العالي

Volume 43
Issue 01 2023 العدد الخاص الأول- مجلد 43 لسنة 2023

Article 40

2023

دور المدقق الداخلي في تعزيز الحوكمة باستخدام نموذج خطوط الدفاع الثالثة

Omar Ikbal Tawfik
Dhofar University, otawfik@du.edu.om

Karima Ali Aljawaher
karima225@yahoo.com

Follow this and additional works at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jaaru_rhe

Recommended Citation

Ikbal Tawfik, Omar and Ali Aljawaher, Karima (2023) "دور المدقق الداخلي في تعزيز الحوكمة باستخدام نموذج "خطوط الدفاع الثالثة", *Journal of the Association of Arab Universities for Research in Higher Education* (مجلة اتحاد الجامعات العربية (للبحوث في التعليم العالي) Vol. 43: Iss. 01, Article 40. Available at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jaaru_rhe/vol43/iss01/40

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in Journal of the Association of Arab Universities for Research in Higher Education (مجلة اتحاد الجامعات العربية (للبحوث في التعليم العالي) by an authorized editor. The journal is hosted on Digital Commons, an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, u.murad@aarj.edu.jo.

دور المدقق الداخلي في تعزيز الحوكمة باستخدام نموذج خطوط الدفاع الثلاثة

The role of the internal auditor in enhancing governance using the three Lines of Defense model

Omar Ikbal Tawfik*

Accounting Department
Faculty of Commerce and Administrative Sciences
Dhofar University, Sultanate of Oman
otawfik@du.edu.om

Karima Ali Aljawaher

Accounting Department
Faculty of management and economics
Mustansiriyah University, Iraq
karima225@yahoo.com

عمر إقبال توفيق

قسم المحاسبة، كلية التجارة والعلوم الإدارية
جامعة ظفار، سلطنة عُمان

كريمة علي الجواهر

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد
الجامعة المستنصرية، العراق

Received: 30/05/ 2023

Accepted: 30/06/ 2023

Published: 30/10/ 2023

Abstract

The article aimed to reveal the role of the internal auditor in enhancing governance using the three Lines of Defense model by applying it to a sample of industrial companies in the Sultanate of Oman, diagnosing the degree of corporate compliance with those lines, and diagnosing weaknesses in their procedures. To achieve the research aim, a questionnaire was designed and distributed to internal auditors, financial managers and their assistants, general managers, board members, and audit committee members in industrial companies in the Sultanate of Oman. The results of the questionnaire were analyzed using Stata v.17. The results showed that there is a significant effect of the three lines on strengthening governance in organizations.

Keywords: internal Audit, governance, three lines of defense model.

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان دور المدقق الداخلي في تعزيز الحوكمة باستخدام نموذج خطوط الدفاع الثلاثة بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية في سلطنة عمان وتشخيص درجة التزام الشركات بتلك الخطوط وتشخيص جوانب الضعف في إجراءاتها. لتحقيق هدف البحث تم تصميم استبانته وزعت على المدققين الداخليين، والمديرين الماليين ومساعدتهم، والمديرين العاميين، أعضاء مجلس الإدارة، واعضاء لجنة التدقيق في الشركات الصناعية في سلطنة عمان. تم تحليل نتائج الاستبانته باستخدام برنامج Stata v.17. أظهرت نتائج وجود تأثير معنوي للمحاور الثلاثة (التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية، إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة، دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة) على تعزيز الحوكمة في المنظمات، وأن أكثر المحاور التزاماً من قبل الشركات المحوثة هو المحور الخاص بالادارة التشغيلية وأقلها التزاماً هو المحور الخاص بالتدقيق الداخلي. كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، الحوكمة، نموذج خطوط الدفاع الثلاثة.

مقدمة

التدقيق الداخلي باستقلالته التامة عن الإدارة التنفيذية في المنظمة.

في عام 2020، جدد معهد المدققين الداخليين النموذج ليعكس التغييرات في المفاهيم والقضايا المتعلقة بإدارة المخاطر والحوكمة. وتضمن المشروع مراجعة شاملة لنهج الحوكمة في جميع أنحاء العالم، وتحليلًا لكيفية دمج النموذج القديم في الممارسة والتنظيم، وتجميع التعليقات من الخبراء وقادة الرأي المعترف بهم دوليًا وأكثر من 2000 فرد ومنظمة حول العالم. في التحديث الأخير لنموذج خطوط الدفاع الثلاثة، تم بناء النموذج الجديد بالاعتماد على فكرة أن الحوكمة الجيدة للشركات تشجع العمل لتحقيق الأهداف. أن الإدارة المدروسة للمخاطر هي أحد هذه الإجراءات. هذا يتطلب أن تعطي الحوكمة الرشيدة للمؤسسة مجالًا للسعي وراء أهداف أخرى تنطوي على درجة معينة من المخاطر، مثل عمليات الدمج أو تطوير المنتجات أو استراتيجيات المبيعات الجديدة أو أي شيء آخر. يعتمد النموذج على ستة مبادئ لإنجاحه تتمثل في المبدأ الأول: الحوكمة من خلال توافر هياكل وعمليات مناسبة لتمكين المساءلة، وإجراءات المخاطر، والتوكيد، المبدأ الثاني: ضمان فعالية مجلس الإدارة من خلال إيجاد الهياكل الداعمة للحوكمة، والخطط الاستراتيجية للأعمال، المبدأ الثالث: تحديد أدوار الإدارة في الخطتين الأولى والثاني من خلال عمليات الإنتاج الرئيسية وتطويرها في الخط الأولى، وتقديم الخدمات للعملاء وعمليات إدارة المخاطر والإدارة المالية والامتثال في الخط الثاني. المبدأ الرابع: أدوار التدقيق الداخلي الخط الثالث الذي يقدم توكيدًا مستقلًا وموضوعيًا ويسهم في الاستشارات نحو كفاءة وفعالية نظام الحوكمة وإدارة المخاطر. المبدأ الخامس: ضمان استقلالية الخط الثالث، ويمثل استقلال وظيفة التدقيق الداخلي عن الإدارة التنفيذية عنصرا مهما لضمان عدم تضارب المصالح. المبدأ السادس: إيجاد القيمة والحفاظ عليها، جميع الأدوار تسهم في إيجاد القيمة المضافة لأعمال الشركة من خلال توجه جميع خطوط الدفاع لتحقيق الأهداف على أساس الوعي بالمخاطر.

يهدف البحث إلى فحص دور المدقق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركة في الشركات الصناعية في سلطنة عمان باستخدام خطوط الدفاع الثلاثة. التساؤل الرئيس للبحث هل يساهم

اثبت الفضائح المالية أنه لا يزال من الممكن استغلال نقاط الضعف في هيكل الحوكمة لارتكاب أعمال احتيال أو الغش. نتيجة لذلك، ولمواجه حالات الغش والتلاعب تطورت وظائف الحوكمة المختلفة لأداء مهام التدقيق والرقابة. وشمل هذا أنظمة الرقابة الكلاسيكية مثل نظام الرقابة الداخلية (ICS)، أو نظام إدارة المخاطر (RMS)، أو التدقيق الداخلي (انظر Gramling، Maletta، Schneider، Church، and، 2004، Behrend and Eulerich، 2019). بالإضافة لذلك، فإن وجود هيكل داخلي للحوكمة والرقابة يتسم بالكفاءة والفعالية هو أحد أهم التحديات الذي تواجهه الإدارة الحديثة في الشركات. لمواجهة هذا التحدي أعلن معهد المدققين الداخليين IIA نموذج خطوط الدفاع الثلاثة للتحكم في المخاطر منذ عام 2011. ويوضح النموذج ويشرح كيفية عمل الأدوار التنظيمية الرئيسية معًا لتسهيل الحوكمة القوية وإدارة المخاطر. أكدت العديد من الدراسات ان نموذج خطوط الدفاع الثلاثة يعتبر نموذج فعال يمكن استخدامه في إدارة المخاطر (Decaux & Sarens، 2015، EY، 2013؛ IFAC / IIA، 2018؛ IIA، 2013؛ KPMG، 2012؛ PWC، 2017). لقد تم اعتباره أفضل ممارسة للشركات وكنموذج تنظيقي مطلوب من قبل الجهات المنظمة للعمل المصرفي (banking regulators) من قبل لجنة بازل للرقابة المصرفية كرد فعل على إدارة المخاطر غير الكفؤة اثناء الأزمات المالية (Arndorfer & Minto، 2015؛ Bantleon et al، 2017). ووفقًا للورقة الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) (2013) توفر خطوط الدفاع الثلاثة طريقة بسيطة وفعالة لتعزيز الاتصالات بشأن إدارة المخاطر والرقابة من خلال توضيح الأدوار والواجبات الأساسية.

يعبر خط الدفاع الأول: عن الإدارات التنفيذية في المنظمة سواء كانت إدارات تشغيلية أو خدمية. والمطلوب من إدارات خط الدفاع الأول هو إيجاد آليات رقابة ذاتية داخل إداراتهم من أجل متابعة الأعمال التنفيذية اليومية. أما خط الدفاع الثاني فيقصد بها الإدارات المساعدة في وضع آليات الرقابة لخط الدفاع الأول ومن ثم فحص وقياس الاداء المحقق وغير المحقق في خط الدفاع الأول ورفع التقارير للإدارة التنفيذية في المنظمة مثل المدير التنفيذي أو وكلاء الوزارة في الوزارات. من أشهر الإدارات الموجودة في خط الدفاع الثاني هي إدارة المخاطر وإدارة الالتزام وإدارة الجودة. آخر خطوط الدفاع هو

1-2-3: خط الدفاع الثالث: التدقيق الداخلي

في ضوء نظرية الوكالة، يكلف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق جهاز التدقيق الداخلي لتقديم المشورة والتقارير إلى الإدارة فيما يتعلق بحالة الرقابة الداخلية بالمنظمة (Schreurs & Marais, 2015). في بيئة أعمال تتصف بالتغير ينبغي على وظيفة التدقيق الداخلي ان تحرص على تلبية الاحتياجات المتجددة للمنظمات لضمان عدم تفويتها الفرصة لتعزيز وضعها (Chambers and Odar, 2015). لقد اتخذت مهنة التدقيق الداخلي خطوات مهمة في سبيل تنفيذ التأكيد المشترك في منظمات الاعمال. وتقدم مهنة التدقيق الداخلي تأكيد مستقل عن فعالية إدارة المخاطر، تلعب دورا مهما في تقييم فعالية الخط الأول والثاني فيما يتعلق بتحقيق اهداف الرقابة وإدارة المخاطر. يعرف التدقيق الداخلي بأنه هيئة مركزية لتقديم خدمات التأكيد التي تدعم الإدارة ولا تشارك في مهام الإدارة المباشرة. ويتماثل هدف التركيز على ضمان نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وهيكل الحوكمة مع التعريف المبني العالمي للتدقيق الداخلي. وإدارة التدقيق الداخلي في المنظمة مهمتين هامتين لا تستطيع أي من خطوط الدفاع الأخرى القيام بها وأولها رفع التقارير بعد إجراء عمليات الفحص على جميع خطوط الدفاع الأخرى للمشرعين في المنظمة مثل مجلس الإدارة ومصداقية تلك التقارير ترتقي إلى درجة عالية من الموثوقية بسبب استقلالية إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارة التنفيذية. أما المهمة الثانية والتي قد تكون أصعب هي وجوب تعاونها مع الجهات الرقابية الخارجية والتفاعل معها مثل المدقق الخارجي وتلبية احتياجاته. استنادا لما سبق تم صياغة الفرضية الآتية:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور التدقيق الداخلي التوكيدي وتعزيز حوكمة الشركات.

ثالثا: المنهج العملي للبحث

يصف هذا القسم نموذج الاستبانة، وعينة البحث، وجمع البيانات وتحليلها.

1-3: تصميم الاستبانة

تتكون الاستبانة من جزئين (انظر الملحق 1). احتوى الجزء الأول على مقاييس التي تقيس الخصائص الديموغرافية للعينة، بينما احتوى القسم الثاني على المحاور التي تقيس المتغيرات المستقلة والتابعة. احتوى القسم الثاني على اربعة محاور يقيس المحور الاول من خلال 12 سؤال التزام الإدارة

نموذج الخطوط الثلاثة في تعزيز حوكمة الشركات في الوحدات الاقتصادية عينه البحث؟

ثانيا: الإطار النظري وتطوير الفرضيات

1-2: خطوط الدفاع الثلاثة

1-1-2: خط الدفاع الأول: الإدارة التشغيلية

يتعلق خط الدفاع الأول بالوظائف المسببة للمخاطر وهي متمثلة بالإدارة التشغيلية التي تقوم بتحديد المخاطر وادارتها. المطلوب من إدارات خط الدفاع الأول هو إيجاد آليات رقابة ذاتية داخلية من أجل متابعة الأعمال اليومية واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات، بالإضافة إلى التحقق من الإجراءات الرقابية تعمل بفاعلية. ومن أبسط آليات الرقابة هي مؤشرات قياس الأداء والمساعدة في معرفة ما تم إنجازه بشكل دوري قد يصل إلى مستوى الاداء اليومي (Leech and Hanlon, 2016). لذا فان الإدارة التشغيلية هي المسؤولة عن الحفاظ على ضوابط داخلية فعالة وتنفيذ إجراءات المخاطر والرقابة على أساس يومي. واستنادا لما سبق تم صياغة الفرضية الأولى:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التزام الإدارة التشغيلية بالمطلوبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية

1-2-2: خط الدفاع الثاني: إدارة المخاطر ووظائف الامتثال

خط الدفاع الثاني يقصد بها الوظائف المساعدة التي تراقب المخاطر بشكل مستمر بطريقة ما مع ما تفعله الإدارة. تحدد الإدارة هذه الوظائف لضمان أن خط الدفاع الأول مصمم بشكل صحيح ويعمل على النحو المطلوب. يلعب الخط الثاني دورا مهما في دعم الخط الأول بناءً على خبرة محددة تتعلق بإدارة المخاطر الحالية أو المحتملة. تختلف الوظائف المحددة حسب المنظمة والصناعة. لكن الوظائف النموذجية في خط الدفاع الثاني تشمل: إدارة المخاطر، الامتثال والجودة. إدارة المخاطر تسهل وتراقب تنفيذ ممارسات المحددة من قبل الإدارة التشغيلية وتساعد أصحاب المخاطر في تحديد المخاطر المستهدفة والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر لجميع أنحاء المنظمة. استنادا لما سبق تم صياغة الفرضية الآتية:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية.

3-3-1 - الصدق الظاهري: التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية،

المحور الثاني يقيس الالتزام بإدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة من خلال 8 أسئلة، اما المحور الثالث يقيس من خلال 9 أسئلة دور التدقيق الداخلي التوكيدي وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة، والمحور الرابع والاخير يقيس من خلال 7 أسئلة إجراءات الحوكمة. تم تطوير أسئلة الاستبانة بناءً على الدراسات السابقة ونموذج خطوط الدفاع الثلاثة الصادر عن معهد المدققين الداخليين.

2- المشاركون في الاستبيان (مجتمع وعينة البحث) تكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين والمدراء الماليين ومساعديهم، والمدراء العاميين، اعضاء مجلس إدارة، واطباء لجنة التدقيق في عينة من الشركات الصناعية في سلطنة عمان. تم اختيار القطاع الصناعي، لانه يعد من اهم القطاعات في الاقتصاد العماني بعد القطاع النفطي. خلال عام 2021، كانت القطاع من المصادر الرئيسية للنمو الاقتصادي، ساهم بشكل فعال بزيادة صادرات البلاد. حسب الإحصائيات الصادرة عن المركز الوطني للإحصاء، سجل قطاع الصناعات غير النفطية نمواً بنسبة 5.7% خلال العام، لتبلغ مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي 1.5 مليار ريال عماني (نحو 4 مليارات دولار). تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة الكثرونية، تم استلام 124 استبانة صالحة للتحليل. كانت نسبة الاستجابة متوسطة لأن المشاركة كانت من خلال استبانة الكترونية وزعت على العينة مع متابعة للإجابة من قبل الباحثين. الجدول رقم (1) يوضح بعض الخصائص الديموغرافية للعينة

3-3-2 مؤشرات الصدق الظاهري:

إن مفهوم الثبات وإن كان يتمثل بالدقة والاتساق في أداء الأفراد والاستقرار في النتائج عبر الزمن، فإن الاختبار الثابت يعطي النتائج نفسها إذا طبق على المجموعة نفسها من الأفراد مرة ثانية، وقد عرّف الثبات إحصائياً بأنه نسبة التباين الحقيقي إلى التباين الكلي أو مربع معامل الارتباط بين المعاملات الحقيقية والمعاملات الظاهرية، لذلك تم استخراج معامل ثبات المقياس الخاص بالاستبانة بطريقة الفاكرونباخ، إذ إن هذه الطريقة وإن كانت من الطرائق المهمة والمستعملة في حساب معامل الثبات، ويوضح الجدول (2) التالي قيمة معامل الثبات لمحاور الاستبانة، حيث بلغت قيمة معامل الفاكرونباخ لمحور التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية (0.8421) وقيمة معامل الثبات لمحور إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة (0.8716)، وقيمة معامل الثبات لمحور دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة (0.8158)، وبلغت قيمة معامل الثبات لمحور تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية (0.8583).

3-3-3 مؤشرات الصدق الظاهري:

جدول (2) معامل الثبات لمحاور الاستبانة

معامل	المحاور
0.8421	التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية
0.8716	إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة
0.8158	دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة
0.8583	تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية

جدول رقم (1): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغير	العدد
دبلوم	23
بكالوريوس	81
ماجستير	17
دكتوراه	2
محاسبة	37
مالية واقتصاد	39

3-3 مؤشرات الصدق والثبات

إن مفهوم الصدق (Validity) وإن كان يعدّ من المفاهيم الأساسية المعتمدة في القياس، فإن صدق المقياس يعني أنه يقيس ما اعد لقياسه، وإن يكون المقياس ذا صلة وثيقة بالظاهرة التي يقيسها، أي إن الصدق هو تجميع للدلالة التي نستدل بها على قدرة المقياس

4-3: الإحصاء الوصفي

يبين الجدول (3) التالي التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المحور الأول (التزام الإدارة بالإجراءات)

جدول (3) المقاييس الإحصائية لفقرات المحور الأول.

الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										تلتزم الإدارة بالإجراءات الأتية
				لا اتفق بشدة		لا اتفق		اتفق إلى حد ما		اتفق		اتفق تماما		
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
88.6	15.8	0.70	4.43	-	-	0.8	1	9.8	12	34.1	42	55.3	68	تحديد المتطلبات التنظيمية لاستخدام الموارد الاقتصادية
80.8	18.6	0.75	4.04	-	-	2.4	3	18.7	23	51.2	63	27.6	34	وضع السياسات اللازمة للاستجابة للمخاطر
82	19.5	0.80	4.10	-	-	3.3	4	17.9	22	44.7	55	34.1	42	مراجعة تقارير الإدارات الفرعية التي توضح ما منفذ مقارنة بما هو مخطط
83.2	17.1	0.71	4.16	-	-	1.6	2	13	16	52.8	65	32.5	40	الالتزام بالتشريعات المحلية عند تنفيذ الأنشطة المختلفة
83.4	17.7	0.74	4.17	-	-	2.4	3	13	16	49.6	61	35	43	الالتزام بالقواعد الأخلاقية عند اتخاذ القرارات المختلفة
83.6	17.5	0.73	4.18	-	-	3.3	4	8.9	11	54.5	67	33.3	41	مراجعة إجراءات الرقابة الداخلية التي يتم وضعها داخل الإدارات الفرعية
77.8	21.9	0.85	3.89	-	-	6.5	8	22	27	47.2	58	24.4	30	تحديد الإدارة أساليب التواصل بينها وبين مجلس الإدارة
80.6	19.1	0.77	4.03	-	-	3.3	4	17.9	22	51.2	63	27.6	34	استعمال الكوادر الكفوة في الوحدات الفرعية
82.6	16.9	0.70	4.13	-	-	3.3	4	8.9	11	59.3	73	28.5	35	تحديد الإدارة الهياكل التنظيمية واللجان المشكلة وواجباته
81.8	17.4	0.71	4.09	-	-	4.1	5	8.9	11	60.2	74	26.8	33	تلتزم الإدارة بقواعد السلوك الأخلاقي من حيث النزاهة ومراجعة محاضر وقرارات الإدارة
82.5	18.2	0.70	4.1			3.1		13.9		50.5		32.5		المؤشر الكلي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام برنامج Stata v.17.

يبين الجدول (4) التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المحور الثاني (إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة)، وكما يلي:

جدول (4) المقاييس الإحصائية لفقرات المحور الثاني.

الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										يلتزم مجلس الإدارة من خلال لجانه بالقيام بـ
				لا اتفق بشدة		لا اتفق		اتفق إلى حد ما		اتفق		اتفق تماما		
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
83.4	17.7	0.74	4.17	-	-	2.4	3	13	16	49.6	61	35	43	مراجعة تقارير الرقابة والأشراف المرفوعة من قبل الإدارات الفرعية للشركة
80	20.5	0.82	4	-	-	5.7	7	16.3	20	50.4	62	27.6	34	التحقق من التعاقدات التي تتم مع الأطراف الخارجية وامتثالها للقوانين
79.4	19.9	0.79	3.97	-	-	3.3	4	22.8	28	48	59	26	32	يتم تحديد مستوى المخاطر التي يتم قبولها في العمل
82	18	0.74	4.1	-	-	3.3	4	13	16	54.5	67	29.3	36	يتم متابعة مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المنظمة للعمل
82.2	19	0.78	4.11	-	-	2.4	3	17.9	22	45.5	56	34.1	42	يتم التحقق من سياسات امن المعلومات داخل الشركة
82.8	19.3	0.80	4.14	-	-	3.3	4	16.3	20	43.9	54	36.6	45	يتم وضع ومراجعة سياسات الجودة المتبعة في الشركة
82.2	19.5	0.80	4.11	-	-	4.1	5	14.6	18	47.2	58	34.1	42	بمراجعة سياسات التغيير والإجراءات الرقابية المرافقة
75	24.8	0.93	3.75	-	-	8.9	11	31.7	39	35	43	24.4	30	يتم وضع الوسائل الحديثة المتبعة لأغراض تحقيق الاستدامة لعمليات الشركة
81	19.8	0.80	4			4.2		18.2		46.8		30.9		المؤشر الكلي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام برنامج Stata v.17.

يبين الجدول (5) التالي التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المحور الثالث (دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة).

جدول (5) المقاييس الإحصائية لفقرات المحور الثالث.

الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة								يتمتع جهاز التدقيق الداخلي بالشركة بـ			
				لا اتفق بشدة		لا اتفق		اتفق إلى حد ما		اتفق				اتفق تماما	
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			%	ت
77	22.9	0.88	3.85	-	-	5.7	7	30.1	37	37.4	46	26.8	33	الاستقلالية النامة في عمله للقيام بخدماته التوكيدية	
82	19.3	0.79	4.10	-	-	3.3	4	17.1	21	45.5	56	34.1	42	تتوافر لدى جهاز التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة والكافية للقيام بعمله وتقديم خدماته	
83.4	18	0.75	4.17	-	-	2.2	3	13.8	17	48	59	35.8	44	دائما ما تحظى تقارير التدقيق الداخلي بالاهتمام من قبل مجلس الإدارة	
77.8	21.6	0.84	3.89	-	-	5.7	7	23.6	29	46.3	57	24.4	30	يتم طلب مشورة المدقق الداخلي عند اتخاذ القرارات المهمة من قبل مجلس الإدارة	
83.2	16.1	0.67	4.16	-	-	0.8	1	13	16	55.3	68	30.9	38	تقديم تقارير سنوية توضح نتائج عمل التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة	
82.8	17.9	0.74	4.14	-	-	4.1	5	8.9	11	56.1	69	30.9	38	ترفع تقارير دوريه في حالة مواجهة المدقق العقبات التي تؤثر في استقلاليتها	
81.8	18.3	0.75	4.09	-	-	2.4	3	16.3	20	50.4	62	30.9	38	هناك الحرص على المشاركة الفاعلة في تحديد فاعلية هيكل الحوكمة وسياسات إدارة المخاطر	
78.2	23	0.90	3.91	-	-	6.5	8	25.2	31	39	48	25.2	36	يتم تقديم المعلومات والتواصل مع المدقق الخارجي	
78.2	20.7	0.81	3.91	-	-	3.3	4	27.6	34	43.9	54	25.2	31	غالبا ما يتناول الضوابط ضمن الحوكمة التي تهدف إلى منع واكتشاف الأحداث التي يكون لها إثر سلبي في تحقيق أهداف الشركة وكفاءتها التشغيلية والامتثال للقوانين	
80.5	19.8	0.81	4			3.8		19.5		46.9		29.4		المؤشر الكلي	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام برنامج Stata v.17

يبين الجدول (6) التالي التكرارات والنسب المئوية والأوساط

الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المحور

الرابع (إجراءات الحوكمة بالشركة)، وكما يلي:

جدول رقم (6) المقاييس الإحصائية لفقرات المحور الرابع.

الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الإجابة										تتصف إجراءات الحوكمة في الشركة
				لا اتفق بشدة		لا اتفق		اتفق إلى حد ما		اتفق		اتفق تماما		
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
75	22.7	0.85	3.75	-	-	5.7	7	34.1	42	39	48	21.1	26	وجود إطار مكتوب وفعال يوضح إجراءات الحوكمة داخل الشركة
79.8	20.1	0.80	3.99	-	-	4.1	5	20.3	25	48	59	27.6	34	أن الإجراءات المطبقة بالشركة تضمن حقوق جميع أصحاب المصالح بشكل عادل
80	21	0.84	4	-	-	6.5	8	15.4	19	48.8	60	29.3	36	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة لأصحاب المصالح
80.2	20.7	0.83	4.01	-	-	4.1	5	22	27	43.1	53	30.9	38	تتسم واجبات الإدارة ومجلس الإدارة والمدقق الداخلي بالوضوح وعدم التداخل
80	20.3	0.81	4	-	-	5.7	7	15.4	19	51.2	63	27.6	34	تعتبر الأهداف استراتيجية للشركة ومجموعة القيم والمبادئ معلومة للجميع.
81.6	20.1	0.82	4.08	-	-	5.7	7	13	16	48.8	60	32.5	40	تتسم سياسات المسؤولية في الشركة بالوضوح
80	21	0.84	4	-	-	5.7	7	17.9	22	46.3	57	30.1	37	يتسم أعضاء مجلس الإدارة بالكفاءة وإدراكهم لدورهم في عملية الحوكمة
79.5	20.8	0.8	4			5.4		19.7		46.5		28.4		المؤشر الكلي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام برنامج Stata v.17

رابعاً: اختبار فرضيات البحث

1-4: اختبار الارتباط

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية

لأجل التعرف على طبيعة علاقات الارتباط بين التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، تم حساب معاملات ارتباط الرتب لسبيرمان لفحص وجود العلاقة، وكذلك تم إجراء اختبار (t) لاختبار معنوية العلاقة بين الأبعاد، كما مبين في الجدول (7) التالي:

جدول (7) قيم معاملات ارتباط سبيرمان بين محاور الاستبانة.

تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية			
Sig.	t	r	محاور الاستبانة
0.001	8.55	0.5619	التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية
0.001	7.41	0.5871	إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة
0.001	11.90	0.7085	دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة

من الجدول (7) نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية طردية عند مستوى معنوية (0.001) بين التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لسبيرمان (0.5619) وهذا يدل على انه كلما زاد التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية ازداد تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، والعكس صحيح، أما قيمة المختبر الإحصائي (t) فقد بلغت (8.55) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية اقل من (0.001)، بما يدل على معنوية الارتباط بين المحورين بصورة عامة، إذن تقبل الفرضية الأولى والفروق معنوية، أي توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية.

من الجدول (7) نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية طردية عند مستوى معنوية (0.001) بين إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لسبيرمان (0.5871) وهذا يدل على انه كلما زاد التزام مجلس الإدارة من خلال لجانه بالقيام بوظائف الامتثال والجودة ازداد تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، والعكس صحيح، أما قيمة المختبر الإحصائي (t) فقد بلغت (7.41) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية اقل من (0.001)، بما يدل على معنوية الارتباط بين المحورين بصورة عامة، إذن تقبل الفرضية الثانية والفروق معنوية، أي توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة وبين تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية.

من الجدول (7) نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية طردية عند مستوى معنوية (0.001) بين دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لسبيرمان (0.7085)، أما قيمة المختبر الإحصائي (t) فقد بلغت (11.9) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية اقل من (0.001)، بما يدل على معنوية الارتباط بين المحورين بصورة عامة، إذن تقبل الفرضية الثالثة والفروق معنوية، أي توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة وبين تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية.

2-4: اختبار الانحدار

لاختبار فيما إذا كان هناك تأثير معنوي لمحاور الاستبانة على تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية، فقد تم توظيف أسلوب تحليل الانحدار وكانت النتائج مبينة كما في الجدول (8) الآتي:

القانونية والتنظيمية والأخلاقية، إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة، دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة) على تعزيز الحوكمة في المنظمات الاقتصادية.

خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

1-5: الاستنتاجات

1- اظهرت النتائج ان (83%) من المبحوثين متفقين أن الإدارة التشغيلية تلتزم بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية، وقد ظهر هذا المؤشر بوسط حسابي (4.1)، وهو اعلى من الوسط الفرضي والبالغ (3)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري (0.70)، وهي نسبة تدل على عدم وجود تشتت في إجابات العينة بخصوص هذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (18.2%)، بما يدل على تجانس إجابات العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد كانت جيدة جداً بما يدعم هذا المحور حيث بلغت (82.5%).

2- تؤكد (77.7%) من المبحوثين من خلال الاتفاق والاتفاق التام أن مجلس الإدارة يلتزم من خلال لجانه بالقيام بالفقرات المبينة في المحور الثاني أي التزام مجلس الإدارة من خلال لجانه بإدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة، وقد ظهر هذا المؤشر بوسط حسابي (4)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري (0.80)، وهي نسبة تدل على عدم وجود تشتت في إجابات العينة بخصوص هذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (19.8%)، بما يدل على تجانس إجابات العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد كانت جيدة جداً بما يدعم هذا المحور حيث بلغت (81%).

3- يرى ما نسبتهم (76.3%) من المبحوثين من خلال الاتفاق والاتفاق التام أن جهاز التدقيق الداخلي بالشركة يلتزم بالخدمات التوكيدية والاستشارية، وقد ظهر هذا المؤشر بوسط حسابي (4)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري (0.81)، وهي نسبة تدل على عدم وجود تشتت في إجابات العينة بخصوص هذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (19.8%)، بما يدل على تجانس إجابات العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد كانت جيدة جداً بما يدعم هذا المحور حيث بلغت (80.5%).

جدول (8) نتائج تحليل الانحدار.

تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية					
					التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية
0.01		0.253			
0.01	0.672	0.221	0.192	48.505	إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة
0.01		0.479			دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام برنامج

Stata v.17

يوضح الجدول (8) قيمة اختبار فشر (F-test) ومعامل التحديد (R^2) وقيم ميل معادلة الانحدار (β) وقيمة الدلالة الإحصائية، وكذلك قيمو ثابت الانحدار (α)، حيث بلغت قيمة اختبار F بالنسبة للمحاور مجتمعة على تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية (48.505) وبمستوى دلالة (0.01) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية اقل من (0.05)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.672)، تشير قيمة معامل (β) بالنسبة للمحور الأول والتي بلغت (0.253) إلى أن تغير التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية بمقدار (0.253)، أما قيمة معامل (β) بالنسبة للمحور الثاني والتي بلغت (0.221) فتشير إلى أن تغير إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية بمقدار (0.221)، أما قيمة معامل (β) بالنسبة للمحور الثالث والتي بلغت (0.479) فتشير إلى أن دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية بمقدار (0.479).

أما قيمة ثابت الانحدار (α) فقد بلغت (0.192)، أي هناك تأثير معنوي للمحاور الثلاثة (التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات

3- على الادارة العليا الكشف عن المخاطر المتعلقة بسياسات وعمليات وهياكل الحوكمة التنظيمية والتوصية لمجلس الادارة بإدخال التحسينات على الاساليب المستخدمة لادارة المخاطر المصاحبة لسياسات وعمليات الشركة .

4- تقييم والتوصية بإدخال تحسينات على إطار الرقابة الداخلية للشركة من خلال الاعتماد على الاطر العالمي للرقابة الداخلية والمعايير الدولية .

سادسا: المراجع

Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016), *Accounting History Review*, 29(1), 103-139.

Chambers, A.D. and Odar, M. (2015), "A new vision for internal audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 34-55. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.

IFAC/IIA. (2018). UNITED, CONNECTED AND ALIGNED. How the Distinct Roles of Internal Audit and the Finance Function Drive Good

KPMG. (2012). The Convergence Evolution: Global Survey into the Integration of Governance, Risk and Compliance, in cooperation with Economist Intelligence Unit, KPMG, Switzerland.

Leech, T., & Hanlon, L. (2016). Three lines of defense versus five lines of assurance. *The Handbook of Board Governance: A Comprehensive Guide for Public, Private, and Not-for-Profit Board Members*, New Jersey: John Wiley & Sons, 335-355.

Minto, A., & Arndorfer, I. (2015). The four-line-of-defence model for financial institutions. Taking the three-line-of-defence model further to reflect specific governance features of regulated financial institutions. *Financial Stability Institute Working Paper-BIS*, 11, 1-26.

4- يرى ما نسبتهم (74.9%) من المبحوثين من خلال الاتفاق والاتفاق التام على إجراءات الحوكمة المتبعة في الشركة، وقد ظهر هذا المؤشر بوسط حسابي (4)، وبلغت قيمة الانحراف المعياري (0.80)، وهي نسبة تدل على عدم وجود تشتت في إجابات العينة بخصوص هذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (20.8%)، بما يدل على تجانس إجابات العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد كانت جيدة بما يدعم هذا المحور حيث بلغت (79.5%).

5- هناك تأثير معنوي للمحاور الثلاثة (التزام الإدارة التشغيلية بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية، إدارة المخاطر ووظائف الامتثال والجودة، دور التدقيق الداخلي التوكيدي والاستشاري وفق نموذج خط الدفاع الثلاثة) على تعزيز الحوكمة في الوحدات الاقتصادية.

6- اقل الاجراءات التزاما من خلال محاور الاستبانة نجد ضمن المحور الاول تحديد الإدارة أساليب التواصل بينها وبين مجلس الإدارة، وضمن المحور الثاني وضع الوسائل الحديثة لأغراض تحقيق الاستدامة لعمليات الشركة، وضمن محور التدقيق الداخلي الاستقلالية التامة في عمله للقيام بخدماته التوكيدية، وبالنسبة لاجراءات الحوكمة وجود إطار مكتوب وفعال يوضح إجراءات الحوكمة داخل الشركة .

7- اثبتت النتائج وجود علاقة ارتباط معنويه بين خطوط الدفاع الثلاثة وبين فاعلية الحوكمة في الشركات الصناعية غير النفطية في سلطنة عمان .

2-5: التوصيات :

1- من الضروري على ادارات اجهزة التدقيق الداخلي وصف أهمية الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي وتحديد العناصر التي تؤثر في الاستقلالية ورفع تقارير إلى الادارة العليا بذلك لمعالجة أي ضعف محتمل في استقلالية التدقيق الداخلي لتحقيق التوافق مع المعايير والابلاغ عن تأثير أي إعاقات متبقية.

2- تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع مدونة أخلاقيات معهد المدققين الداخليين، والتوصية باتباع الاستراتيجيات الحديثة للحفاظ على أعلى المعايير الاخلاقية للمدققين الداخليين ولنشاط التدقيق الداخلي لتعزيز دوره في اضافة قيمة للشركة .

- 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)).
- Schreurs, H. K., & Marais, M. (2015). Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1), 73-86.
- 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-Defensein-Effective-Risk-Management-andControl.aspx>.
- 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>