

أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث - دراسة ميدانية

د/ وائل حسين محمد محمود

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - معهد القاهرة العالي

للغات والترجمة والعلوم الإدارية بالمقطم

Wael_0101166@hotmail.com

د/ أحمد فوزي أحمد برعي

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي

لنظم التجارة الالكترونية بسوهاج

ahmadfawzy111@gmail.com

ملخص البحث

استهدفت الدراسة الحالية تحليل أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الموظفين والأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث بالتطبيق على الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك من خلال قائمة استبيان تم توزيعها على عينة بلغت 105 مفردة، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي والاحصائي كمنهج للدراسة.

ومن خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود وعي وإدراك بدور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لدى عينة الدراسة، وقبول الفرض الأول للدراسة الذي ينص على: وجود علاقة ارتباط إيجابي بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين بالشركات محل الدراسة، وقبول الفرض الثاني للدراسة الذي ينص على: وجود علاقة ارتباط إيجابي بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات محل الدراسة، وبناءً على نتائج الدراسة تم تقديم عدد من التوصيات والمقترحات، وكذلك تم تقديم آفاق الدراسات المستقبلية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر - أداء الموظفين - الأداء المالي للشركات - جائحة كورونا (كوفيد 19) - بورصة الأوراق المالية المصرية.

¹ تقديم البحث في 2024/1/25 وقبول نشره في 2024/2/20

The Effect of Risk-based Internal Audit on Improving Companies' Performance in Times of Crises and Disasters - An Applied Study

Abstract

The current study aimed to analyze the impact of risk-based internal audit on improving the performance of employees and the financial performance of companies in times of crises and disasters by applying it to companies listed on the Egyptian Stock Exchange, through a questionnaire list that was distributed to a sample of 105 individuals. The study relied on the inductive, deductive and statistical approach as a method. to study.

Through the field study, the researcher reached many results, the most important of which are: the presence of awareness and awareness of the role of risk-based internal auditing among the study sample, and acceptance of the first hypothesis of the study, which states: There is a positive correlation between risk-based internal auditing and improving the performance of employees in the companies under study. And accepting the second hypothesis of the study, which states: There is a positive correlation between risk-based internal auditing and improving the financial performance of the companies under study. Based on the results of the study, a number of recommendations and proposals were presented, and the prospects for future studies were also presented.

Keywords: risk-based internal audit-employee performance - financial performance of companies-Corona pandemic (Covid 19)-Egyptian Stock Exchange.

1- مقدمة الدراسة

تتعرض المنشآت لمخاطر عديدة ترجع للظروف البيئية والعوامل التي تواجهها سواء كانت داخلية أو خارجية، ومما لا شك فيه أن الفشل في مواجهة هذه المخاطر وتطوير أساليب إدارة المنشآت لتلك المخاطر يؤثر على فرص نموها ويعرضها لخسائر مالية كالإفلاس مما يترتب على ذلك عدم استمراريتها وخسارة قيمتها السوقية (AL Shehadeh et al.,2023)، وتعتبر أزمة جائحة كورونا (كوفيد-19) من أسوأ الأزمات الاقتصادية العالمية التي لم تشهدها الأسواق منذ الأزمة المالية العالمية عام 2008 فقد شهد العالم صدمة اقتصادية بسبب حظر السفر وعمليات الإغلاق على كل من مستويات التجارة والصناعة والتعليم، وترتب على ذلك تباطؤ إجمالي الطلب والعرض والإنتاج والأنشطة التجارية والمدخرات والاستثمارات والإجراءات الاقتصادية مما أدى إلى فترة من الركود والكساد في العديد من البلدان (EL-Charani et al.,2023)، وقد ركزت العديد من الدراسات على معرفة آثار الوباء على أداء المنشآت، فجدد دراسة Song et al.(2021) توصلت إلى أن الوباء قد أثر سلبياً على المطاعم الأمريكية حيث أدى لزيادة المخاطر التشغيلية ومخاطر السيولة، في حين توصلت دراسة (Atayah et al.(2022) إلى أن الوباء قد أثر بشكل إيجابي على الوضع المالي لقطاع الخدمات اللوجستية في 14 دولة من دول مجموعة العشرين.

وتحتاج المنشآت إلى نهج ديناميكي ومتكامل لإدارة المخاطر تستخدمه لتقليل مستوى المخاطر، والنظر إلى جميع المخاطر التي تواجهها بشكل شمولي وتتنظر في أسباب حدوثها وكيف تؤثر على تحقيق الأهداف، من خلال توفير الأدوات التي تمكنها من التعامل مع المخاطر بشكل أفضل وتحقيق أكبر المكاسب بأقل التكاليف ويتحقق ذلك من خلال إدارة المخاطر المؤسسية (Castanheira et al.,2009)، وتقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدورها في تعزيز وحماية قيم المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة، الموضوعية والمستندة إلى المخاطر، وذلك من خلال تحديد وتقييم المخاطر، وتوفير ضمانات بشأن مدى كفاية إطار إدارة المخاطر المؤسسية والمساهمة في تحسين ذلك الإطار، فيقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية ببناء أولويات أنشطة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر التي تم تحديدها من خلال التخطيط لعملية المراجعة الداخلية وفقاً للمخاطر التي تهدد الوحدة أو النشاط قيد المراجعة (Coetzee,2010). ولا بد من امتلاك المراجعين الداخليين المعرفة المتخصصة في إدارة المخاطر وتجاوز عمليات مراجعة الامتثال والفعالية التشغيلية وموثوقية البيانات المالية إلى نظرة أعمق وأشمل من خلال تقييم فعالية وكفاءة إدارة المخاطر والحوكمة وعمليات الرقابة الداخلية، ما يترتب على ذلك من زيادة القيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء التشغيلي والمساهمة في استدامة المنشآت على المدى الطويل (Lois et al.,2021).

وتحاول الدراسة الحالية معرفة الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكامنة التي تهدد الأهداف الاستراتيجية للمنشآت وتقييمها في الوقت المناسب وإبداء الرأي بأن نظام إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية بالمنشآت تعمل بشكل صحيح، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

2- مشكلة الدراسة

تحتاج الشركات إلى تحديد المخاطر التي تواجهها، وذلك حتى تتمكن من اتخاذ الخطوات اللازمة لإدارة تلك المخاطر وتقديرها وإحداث التغييرات التي تمكنها من مواجهة تلك المخاطر، من خلال تقادي أو تقليل الآثار السلبية لتلك المخاطر، وتتناول الدراسة الحالية الدور الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في مساعدة الشركات على تحسين أدائها، خاصة وقت الأزمات والكوارث، وذلك من خلال محاولة الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

- ما هو أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث؟
ويقسم السؤال الرئيس السابق للأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك الوعي والإدراك الكافي لدور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لدى أفراد عينة الدراسة؟
- ما هو تأثير تداعيات جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؟
- ما هو تأثير تداعيات جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؟

3- أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الهدف الرئيس التالي:

- تحديد أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث.
ويقسم الهدف الرئيس السابق للأهداف الفرعية التالية:
- قياس الوعي والإدراك الكافي لدور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لدى أفراد عينة الدراسة.
- قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

4- أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية المشكلة التي تتناولها الدراسة والتي تتمثل في دراسة أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، ومن ثم تستمد الدراسة أهميتها العلمية والعملية مما يلي:

4-1 الأهمية العلمية للدراسة

تتناول الدراسة متغيراً من المتغير الحديثة في مجال المراجعة وهو المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، لذا استوجب الأمر ضرورة القيام بدراسة علاقتها بمتغيرات أخرى (أداء الشركات). ولم يسبق القيام بدراسة أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث في البيئة العربية أو المصرية بشكل عام وفي الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة بشكل خاص- في ضوء علم الباحث.

4-2 الأهمية العملية للدراسة

من المتوقع أن تقدم لمتخذي القرار في الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة نتائج عملية وواقعية حول دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، مما يساعد على اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتعزيز المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر داخل بيئة العمل.

5- حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وأداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، وأن قابلية نتائج الدراسة للتعميم مشروطة بضوابط منهجيته المستخدمة في اختبار فروضه، وخاصة ضوابط اختيار عينة الدراسة.

6- منهج الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى أهدافها من خلال جمع وتوصيف وتحليل دقيق لأثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، ويعتمد على أسلوبين هما:

6-1 الدراسة المكتبية

بغرض الحصول على البيانات الثانوية من أجل تكوين الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، وذلك فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والعلاقة فيما بينهما، وكذلك لتدعيم النتائج التي تتوصل إليها الدراسة الميدانية،

ومن بين مصادر الحصول على البيانات الثانوية اللازمة للدراسة: البحوث والدراسات العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، الرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).

6-2 الدراسة الميدانية

حيث تم الاعتماد على استقصاء آراء عينة من مديري إدارات المراجعة الداخلية ومديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين للحصول على البيانات الأولية اللازمة لمعرفة أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، وسيتم استيفاء هذه القوائم من خلال المقابلة الشخصية.

7- خطة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم تقسيمها إلى:

7-1 الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة.

7-2 الإطار النظري للدراسة.

7-3 الدراسة الميدانية.

7-4 النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

مراجع الدراسة.

7-1 الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة

يقدم الباحث في هذا المبحث عرضاً لأدبيات الدراسة ممثلة في الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، الدراسات السابقة المتعلقة بأداء الشركات، والدراسات السابقة المتعلقة بالعلاقة بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وأداء الشركات، وأخيراً التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية وذلك على النحو التالي:

7-1-1 الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر

تناولت دراسة علي (2019) دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة بالشركات الصناعية المصرية، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير إيجابي لقيام المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بمراجعة تطبيقات تحليل سلسلة القيمة وكذلك مراجعة تطبيقات مسببات التكلفة والموقف الاستراتيجي للتكلفة، وأوصت الدراسة بتطوير وظائف وأهداف المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بما يتماشى مع احتياجات وتوجهات أصحاب المصلحة، بحيث يمتد دور المراجع الداخلي

الي تقديم النصح والمشورة لمعالجة الانحرافات بالشركات، وضرورة قيام المراجعين الداخليين بتبني فلسفة الإبداع في تقديم النصح والمشورة بما يحقق ترشيد وتخفيض التكاليف وعلاج أوجه القصور في الأداء.

وركزت دراسة (Kzykeyeva, 2022) على تحديد الاتجاهات الأكثر أهمية للمراجعة الداخلية لتحسين جودتها وضمان إدارة المخاطر بشكل فعال ومستدام للشركات في كازاخستان، من خلال استبيان موجه لرؤساء الشركات، وكانت أهم نتائج الدراسة تحقيق نجاح معين في إدارة المخاطر في الشركات، وانخفاض مستوى تأهيل المراجعين الداخليين في مهنة المراجعة، ومعظم إدارات المراجعة الداخلية لا تلتزم بالمعايير المهنية الدولية المتعلقة بجودة عمليات المراجعة الداخلية، وأن المراجعين الداخليين لديهم فرص متعددة لتحويل وظائف المراجعة الداخلية من أجل معالجة قضايا المخاطر بالشركات بكفاءة من خلال تنفيذ البرامج المبتكرة للمراجعة وتحليل البيانات والنمذجة التنبؤية.

وهدفت دراسة (Ismail et al., 2022) في التحقق من العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وفعالية عملية إدارة المخاطر المؤسسية بالشركات المدرجة ببورصة ماليزيا خلال الفترة من 2012-2015، وتشير النتائج إلى أن حجم الاستثمار في وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط بشكل كبير بإدارة المخاطر المؤسسية، ولكن الدراسة لم تجد أي ارتباط بين ترتيب مصادر وظائف المراجعة الداخلية (أي يتم اجراء وظيفة المراجعة الداخلية داخلياً أو الإستعانة بجهات خارجية) وفعالية إدارة المخاطر المؤسسية للشركات المدرجة ببورصة ماليزيا.

وتناولت دراسة (Jarva & Zeitler, 2023) آثار جائحة كوفيد-19 على وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أجبر الوباء المراجعين الداخليين على العمل عن بعد، وتمت الدراسة من خلال إجراء مقابلات مع خبراء المراجعة الداخلية في صناعة التجزئة والتصنيع الألمانية في فبراير وابريل 2021، وكانت أهم النتائج أن عمليات المراجعة عن بعد توفر التكاليف من خلال خفض نفقات السفر وتحسن إدارة الوقت واستخدام التكنولوجيا وتحليل البيانات بكفاءة ولكنها تشكل تحديات تتعلق بالتعاون والتفاعل مع الجهات الخاضعة للمراجعة، وتغير تقنيات المراجعة الداخلية بسبب الوباء، حيث كانت تقنيات المراجعة الداخلية جزء لا يتجزء من عمليات المراجعة الداخلية، وأن عمليات المراجعة الداخلية عن بعد تمت بسرعة وكفاءة ملحوظة، وأن وجود تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تعمل بشكل جيد لها دور حاسم لتبادل المعلومات والتواصل الفعال عن بعد، ومع ذلك لا يمكن لتقنيات المراجعة عن بعد أن تحل محل المراجعة الفعلية بالموقع والتفاعل البشري، وأوصت الدراسة بالإسراع في اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (أجهزة التحكم عن بعد) لاكتساب المعرفة والمشاركة، واقتراح نهج هجين بين المراجعة عن بعد والمراجعة بالموقع باعتباره النهج الأكثر فعالية وكفاءة بالمستقبل.

وقامت دراسة (Westhausen (2023) باستطلاع رأي 50 خبير في مجال المراجعة الداخلية وذلك في يوليو 2022 في إذا ما كانت فترة فيروس كورونا (كوفيد-19) قد أدت إلى ارتفاع مخاطر المراجعة (المخاطر الكامنة، مخاطر التحكم، مخاطر الكشف)، حيث رأى أغلبية الخبراء أن مخاطر المراجعة قد ارتفعت في فترة كوفيد-19، وستزيد أكثر بحلول عام 2025، وذلك من خلال زيادة المخاطر المتأصلة مثل اللامركزية (المكاتب المنزلية والعمل عن بعد)، ومخاطر الكشف بسبب انخفاض كفاءة المراجع الداخلي، ومخاطر التحكم بسبب عدم تكيف الضوابط الداخلية بشكل كافٍ مع العمليات الرقمية، وبالتالي يجب على المراجعة الداخلية أن تستجيب بسرعة لهذه المخاطر من خلال تقليل مخاطر التحكم بزيادة الوعي بنظم الرقابة الداخلية بين جميع الموظفين وتقييم جميع الضوابط الداخلية، وتقليل مخاطر الكشف من خلال زيادة التأهيل والتدريب وزيادة ميزانية المراجعة الداخلية، وأوصت بزيادة التأهيل للمراجعين الداخليين من خلال الحصول على شهادات CIA-CISA-CFE مع التركيز على موضوعات الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات، وزيادة المتطلبات المهنية والشخصية للمراجعين الداخليين من خلال الاتصالات والامن السيبراني وتحليل البيانات والصحة والسلامة والابتكار والتغيير وإدارة المخاطر، وإضفاء طابع احترافي على المراجعة عن بعد من حيث كفاءة التواصل والحصول على الأدلة.

وأهتمت دراسة (Bajary et al.(2023) بمعرفة العلاقة بين تأثير فيروس كورونا(كوفيد-19) على تأخر تقارير المراجعة الداخلية، ومدى مساهمة آليات المراقبة الداخلية للشركات في التخفيف من الأزمة على عدد من الشركات الماليزية خلال الفترة 2017-2020، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لفيروس كورونا على إنتاج تقارير المراجعة، واستغرق المراجعين لوقت أطول لإكمال مهام المراجعة وإعداد التقارير خلال فترة كوفيد-19 أكثر من ذي قبل، ولكن هذه الفترة تنخفض في الشركات التي تستثمر بشكل أكبر في وظائف المراجعة الداخلية.

وأستهدفت دراسة العادلي (2023) مجالات المراجعة الداخلية والتعرف على المرحلة المتعلقة بحوكمة تكنولوجيا المعلومات، وكانت أهم نتائج الدراسة وجود علاقة معنوية بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات والحوسبة السحابية وبين آلية (NIST) The National Institute of Standards and Technology الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الحوسبة السحابية في الوحدات الحكومية المصرية، ووجود ذات العلاقة بين حوكمة تكنولوجيا الحوسبة السحابية وجودة تقارير المراجعة الداخلية وبين جودة تقارير المراجعة الداخلية لتحسين تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في المؤسسات وأهمية الالتزام بتطبيق آليات الرقابة الداخلية لمواجهة مخاطر الاختراق والبرامج الخبيثة المصاحبة للتطبيقات التكنولوجية.

7-1-2 الدراسات السابقة المرتبطة بأداء الشركات

أهتمت دراسة (Zehiret al.(2016) بالدور المهم للتوجه الريادي في العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية وأداء الشركة، وتم إعداد استبيان وتم توزيعه على الشركات التي تعمل في مختلف الصناعات في اسطنبول، وكانت أهم النتائج أن التوجه الريادي يتوسط العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية وأداء الشركة (الأداء المالي وأداء الموظفين).

وبحثت دراسة (Song et al.(2021) في كيفية اختلاف تأثير كوفيد-19 على أداء أسهم شركات المطاعم الأمريكية وفقاً لخصائص الشركات من خلال استخدام ثلاثة أبعاد على مستوى الشركة (الظروف المالية، استراتيجيات الشركات، هيكل الملكية) من خلال الاعتماد على التقارير السنوية وقواعد البيانات الأخرى، وتوصلت الدراسة إلى أن المطاعم ذات الخصائص السابقة (الحجم الأكبر، الرافعة المالية الأعلى، التدفقات النقدية الأكبر والعائد على الأصول أقل والمزيد من التدويل هي الأكثر مرونة في مواجهة انخفاض الأسهم كرد فعل لجائحة كورونا من الشركات المماثلة خلاف ذلك.

في حين ركزت دراسة (Atayah et al.(2022) على العلاقة بين الأداء المالي لشركات الخدمات اللوجستية المدرجة في البورصة وكوفيد-19 ومقارنته بالأداء المالي لشركات الخدمات اللوجستية في دول العشرين خلال فترة الوباء، وقد أظهرت النتائج أن الأداء المالي للشركات اللوجستية كان أعلى بشكل ملحوظ خلال عام 2020 لعدد 14 دولة، كما وجدت الدراسة أن الأداء المالي كان سلبياً لشركات الخدمات اللوجستية خلال فترة كوفيد-19 في ستة دول (المانيا، كوريا، روسيا، المكسيك، السعودية، انجلترا).

كما ركزت دراسة (Ince et al.(2023) على معرفة الدور الوسيط للأداء الابتكاري على العلاقة بين التوجه الريادي للأعمال وأداء الشركة، وبين رأس المال الاجتماعي وأداء الشركة، من خلال استبيان تم توزيعه على المديرين في مجموعة متنوعة من الشركات العاملة في تركيا، وتوصلت الدراسة إلى أن التوجه الريادي ورأس المال الاجتماعي يؤثر على أداء الابتكار، يؤثر أداء الابتكار على أداء الشركة، أداء الابتكار يتوسط العلاقة بين رأس المال الاجتماعي وأداء الشركة، وبين التوجه الريادي وأداء الشركة.

وتناولت دراسة بنداري والأحمدي (2023) أثر الإنتاج الأنظف على تحسين أداء شركات صناعة الأسمنت المصرية، وقد تم الحصول على البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من خلال استبيان تم توجيهه للعاملين بالشركات، وتوصلت الدراسة لوجود علاقة ايجابية لممارسات الإنتاج الأنظف على تحسين الأداء في شركات صناعة الأسمنت المصرية، وأوصت الدراسة بالعمل على منع مصادر التلوث من المصدر بدلاً من الاعتماد على حلول نهاية الأنبوب.

وهدفت دراسة (Elsayed (2023) اختبار ما إذا كان تمثيل المرأة في مجلس الإدارة يمكن أن يعزز أداء الشركات أوقات الأزمات خلال الفترة من 2017-2021، وتشير النتائج لوجود تأثير إيجابي ومعنوي للتنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة على أداء الشركات والذي تم قياسه من خلال العائد على الأصول، ولكن ليس عند قياسه *Tobin's Q*. وبعد تجزئة العينة كشف النتائج أن التنوع بين الجنسين بمجلس الإدارة له أثر إيجابي على أداء الشركات خلال فترة جائحة كوفيد-19 (2020-2021)، ولكن ليس قبل الجائحة 2017-2019، وأوصت الدراسة بأهمية تمثيل المرأة بمجلس إدارة الشركة في أوقات الأزمات وعدم التأكد. وأهتمت دراسة الغريب (2023) بمحاولة معرفة العلاقة بين إدارة الموارد البشرية الإلكترونية ومستوى أداء الشركات في مصر أثناء الأزمات، من خلال استخدام منهج البحث الاستقصائي على عينة مكونة من 200 شركة في EGX-100، والمشاركون في هذه الدراسة 200 من كبار ومتوسطي المديرين في جميع القطاعات، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير إيجابي وهام على الأداء التنظيمي خلال فترة جائحة كوفيد-19، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق إدارة الموارد البشرية الإلكترونية بأبعادها المختلفة من خلال توفير وسائل التكنولوجيا المناسبة والعاملين المديرين وضرورة إشراك العاملين في صياغة وتطبيق النظام الإلكتروني للموارد البشرية الإلكترونية من خلال الندوات وورش العمل.

وتناولت دراسة (Gerged et al.(2023) دور محاسبة الإدارة البيئية كألية لتعزيز أداء الشركات في باكستان، وتم جمع البيانات من خلال الاستبيانات الموزعة على كبار المسؤولين التنفيذيين والمديرين الماليين، وتوصلت الدراسة لوجود أهمية كبيرة بالعلاقة بين محاسبة الإدارة البيئية وأداء الشركات ويرجع ذلك للدور الوسيط للابتكار البيئي، وأن تكامل أصحاب المصلحة يخفف بشكل إيجابي العلاقة بين الابتكار البيئي وأداء الشركات وبالتالي يزيد من تأثير محاسبة الإدارة البيئية، وأوصت الدراسة بمزيد من الاهتمام وتطوير محاسبة الإدارة البيئية وتعزيز الابتكارات البيئية لما لها من تأثير إيجابي على أداء الشركات، وأهمية إدراك أصحاب المصلحة للتحديات البيئية بما يعزز الابتكارات البيئية.

7-1-3 الدراسات السابقة المرتبطة بالعلاقة بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وأداء الشركات

تناولت دراسة (Octavia(2011) تحديد أثر المراجعة الداخلية والحوكمة الجيدة على أداء الشركات الاندونيسية، وتوصلت الدراسة لوجود أثر كبير للمراجعة الداخلية والحوكمة الجيدة على أداء الشركات، وهو ما يعني أن التغييرات التي تحدث في تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية والحوكمة الجيدة للشركات ستؤثر على أداء الشركات الاندونيسية. كما تناولت دراسة (Geke (2017) على تحليل أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على الأداء المالي لشركات السكر الكينية، وتوصلت الدراسة لوجود ارتباط إيجابي كبير بين إدارة المخاطر والأداء المالي، وأن الخطة السنوية المبنية على المخاطر لها علاقة إيجابية معنوية على

الأداء المالي، ووجود تأثير إيجابي معنوي للخطة السنوية المبنية على المخاطر للمراجعة الداخلية على الأداء المالي.

وتناولت دراسة (Alfahat(2017) معرفة أثر المراجعة الداخلية على الأداء التنظيمي لعدد من الشركات الأردنية المختارة، من خلال استبيان تم توزيعه على عينة بلغت 290 موظف، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير معنوي للمراجعة الداخلية على الأداء التنظيمي للشركات المختارة، وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون قسم المراجعة الداخلية مسجل لدى هيئات المحاسبة المهنية لضمان الاستقامة الأخلاقية. كما تناولت دراسة (Ali (2018) التحقيق في العوامل المؤثرة على المراجعة الداخلية وعلاقته مع الأداء التنظيمي، وأظهرت النتائج وجود علاقة هامة بين كفاءة قسم المراجعة الداخلية، حجم قسم المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا، استقلالية المراجعة الداخلية والأداء التنظيمي.

وهدفت دراسة (Newman & Comfort (2018) التحقيق في خلق قيمة فعالة لوظيفة المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال وأثر ذلك على الأداء المالي لها، من خلال استبيان تم توزيعه على عدد 40 موظف بعدد من المناصب الإدارية والمالية والمراجعة، وتوصلت الدراسة لوجود علاقة إيجابية بين وظيفة المراجعة الداخلية والأداء المالي للمنظمة وذلك من خلال الدور الاستشاري والتوكيدي الذي يضمن إضافة قيمة، وتم التوصل لضرورة تأكد الإدارة من أن وظيفة المراجعة الداخلية لديها الموارد الكاملة وتتلقى الدعم الكامل، وأنه يجب إشراك المراجعين الداخليين في كل عمليات التأكيد ومهام الاستشارة لما لهم من دور في تحسين أداء الأعمال.

وحاولت دراسة حسن (2018) التعرف على العوامل المؤثرة على كفاءة المراجعة الداخلية والموضوعية والاستقلالية وجودة المراجعة الداخلية لتحسين حوكمة الشركات وذلك من خلال استبانة تم توزيعها على مديري المراجعة الداخلية بالمصارف المالية، وتوصلت الدراسة لوجود علاقة ارتباطية قوية بين العوامل المحددة لكفاءة المراجعة الداخلية والإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والاستقلالية والموضوعية وجودة المراجعة الداخلية من جانب ومبادئ الحوكمة من جانب آخر، وأوصت الدراسة بالاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيق الحوكمة واحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء.

وهدفت دراسة (Jarrah et al.(2022) معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين إدارة سلسلة التوريد لشركات الشحن الأردنية من خلال استطلاع 167 مشارك من هذه الشركات، وكانت أهم النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية (الاستقلالية والموضوعية، كفاءة المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية) وإدارة سلسلة التوريد في شركات الشحن. كما تناولت دراسة Çakali & Baloğlu

(2023) معرفة ما إذا كان أداء وظيفة المراجعة الداخلية عند مستوى معين من الجودة يحدث فرقاً في الأداء المالي للمؤسسات التركية، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على الأداء المالي للشركات.

وركزت دراسة (Were et al., 2023) على معرفة ما إذا كان اعتماد أسلوب المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر يؤثر على الأداء العام لشركات التأمين المدرجة في بورصة نيروبي، وتوصلت الدراسة إلى أن الضوابط الأمنية للجرائم الإلكترونية لها علاقة كبيرة وإيجابية بالأداء المالي لشركات التأمين المدرجة بالبورصة، وتوصلت أيضاً إلى أن ضوابط تحليل البيانات لها تأثير كبير ومباشر على الأداء المالي لشركات التأمين المدرجة بالبورصة، وتوصلت كذلك لوجود علاقة إيجابية وهامة بين ضوابط التعافي من الكوارث والأداء المالي لشركات التأمين المدرجة، وأن حجم الشركة لم يكن له دور معدل في العلاقة بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والأداء المالي للشركات المدرجة في البورصة، وأوصت الدراسة بضرورة تعريف الموظفين بالفضاء الإلكتروني للشركة ووجود رؤية واضحة للبيانات وتحليلها وتضمين إجراءات التعافي من الكوارث كجزء من العمليات التشغيلية الشاملة بما يعزز قدرة شركات التأمين على تحسين الأداء المالي.

7-1-4 التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية

- توصلت الدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لوجود آثار إيجابية مترتبة على تطبيقها ك معالجة قضايا المخاطر بالشركات بكفاءة وفعالية وتنفيذ البرامج المبتكرة للمراجعة وتحليل البيانات والنمذجة التنبؤية والقدرة على معالجة مخاطر تكنولوجيا المعلومات واستخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة بما يعزز دورها في تقديم النصح والمشورة (Kzykeyeva, 2022; على، 2019; Ismail et al., 2022).
- توصلت الدراسات التي تناولت أداء الشركات كمتغير تابع إلى أنه يتأثر بالإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية والأداء الابتكاري وممارسات الإنتاج الأنظف ومحاسبة الإدارة البيئية (Zehir et al., 2016; Ince et al., 2023; Gerged et al., 2023; بنداري والأحمدي، 2023).
- كشفت الدراسات التي تناولت آثار جائحة كورونا (كوفيد-19) على وظيفة المراجعة الداخلية لإرتفاع مخاطر المراجعة كالمخاطر المتأصلة ومخاطر الكشف ومخاطر التحكم، ووجود تأخير في إصدار تقارير المراجعة الداخلية واستغراق وقت أطول في أداء مهام المراجعة خلال فترة جائحة كورونا، ولكن يمكن التغلب على هذه المخاطر والمشكلات من خلال زيادة ميزانية المراجعة الداخلية وزيادة التدريب

- والتأهيل للمراجعين الداخليين وضرورة العمل على إضفاء طابع احترافي على المراجعة عن بعد من حيث كفاءة التواصل والحصول على الأدلة (Westhausen,2023; Bajary et al.,2023).
- كشفت الدراسات التي تناولت العلاقة بين أثار كوفيد-19 والأداء المالي للشركات وجود آثار سلبية على الأداء المالي للمطاعم الأمريكية، وآثار ايجابية على الوضع المالي في قطاع الخدمات اللوجستية لدول العشرين (Atayah et al.,2022; Song et al.,2021).
- كشفت الدراسات التي تناولت أداء الشركات كمتغير تابع خلال أوقات الأزمات (كوفيد-19) وجود أثر ايجابي لإدارة الموارد البشرية الالكترونية وزيادة تمثيل المرأة بمجلس الإدارة على أداء الشركات وذلك لتوفر التكنولوجيا المناسبة ووجود تدريب للعاملين وأهمية التنوع بين الجنسين (الغريب، 2023; Alsayed,2023).
- توصلت الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة الداخلية الي وجود تأثير ايجابي لها على الأداء المالي والأداء التنظيمي وإدارة سلسلة التوريد بالشركات، وذلك نتيجة للدور التوكيدي والاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية والذي يضمن إضافة قيمة للشركات (Were et al., 2023; Newman & Comfort, 2018; Octavia,2011; Alflanat,2017; Ali, 2018; Gere, 2017; Jarah et al., 2022).
- ساعدت الدراسات السابقة الباحث في تحديد الفجوة البحثية، واختلاف دراسته عن الدراسات السابقة، وتحديد محاور الدراسة، وتكوين الإطار النظري لها، وكيفية قياس متغيرات الدراسة، وكيفية تحليل البيانات، والتعليق على النتائج.
- تمثلت الفجوة البحثية في عدم تناول الدراسات السابقة لأثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، حيث تناولت أغلب هذه الدراسات أثر المراجعة الداخلية على أداء الشركات أو الأداء المالي أو الأداء التنظيمي، بإستثناء دراسة Were et al. (2023) التي تناولت أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على الأداء العام لشركات التأمين المدرجة ببورصة نيروبي، في حين تناقش الدراسة الحالية أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، وذلك بهدف استخلاص مجموعة من النتائج التي تعزز الدور التوكيدي والاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية بهدف إدارة المخاطر بالشركات وإضافة قيمة لها أوقات الأزمات والكوارث.

وبناءً على نتائج الدراسات السابقة والفجوة البحثية يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي:

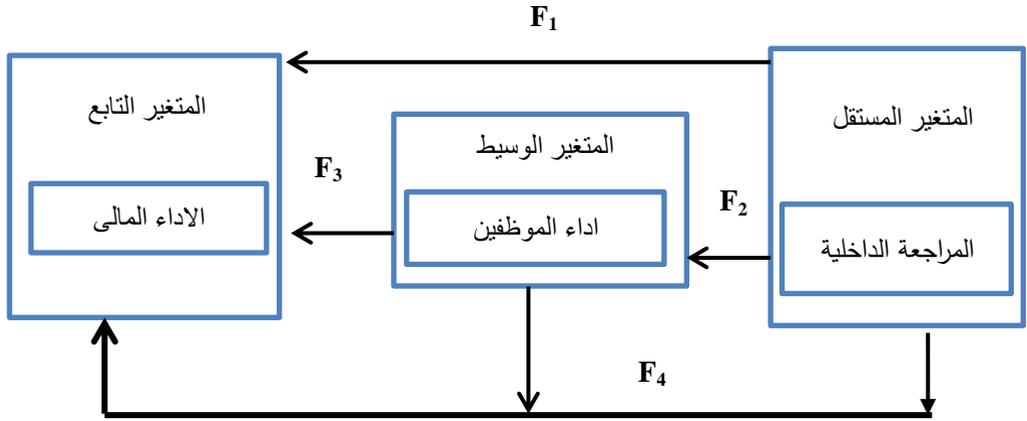
H₁: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين بالشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

H₂: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

H₃: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحسين أداء الموظفين وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

H₄: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

- نموذج الدراسة



شكل 1-1: نموذج الدراسة

اعداد الباحث: تمثيل تخطيطي لمتغيرات الدراسة الثلاث والمتمثلة لفروض الدراسة.

7-2 الإطار النظري للدراسة

7-2-1 المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر

المراجعة الداخلية عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف تطوير أنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها من خلال اتباع منهج منظم ومنضبط لغرض تقييم وتطوير فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في المؤسسة. والمخاطر عبارة عن الحوادث التي يمكن أن تمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها، فالخطر هو تهديد سلبي يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وتحقيق

استراتيجياتها بنجاح، وعليه نجد أن الخطر هو تهديد متغير، يرتبط هذا التهديد بحادث ما، ووقوع الحادث يمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها. والمخاطر تتكون من عنصرين هما عدم اليقين والتأثير، والمؤسسات تحافظ على أنشطتها في بيئة المخاطر، في حين أنها لا تستطيع القضاء على المخاطر بشكل كامل ولكنها تستطيع الاحتفاظ بالمخاطر عند مستوى معقول ويكون ذلك من خلال المراقبة والمراجعة التي تعمل على تقليل المخاطر إلى مستويات مقبولة وتساهم في تحقيق أهداف المؤسسة (Griffiths 2012).

ويمكن سرد بعض أنواع المخاطر التي تتعرض لها المنظمة كمخاطر السوق التي تنتج عن التغيرات في أسعار السوق كمخاطر معدل الفائدة، مخاطر العملة، مخاطر تغير أسعار السلع الأساسية، ومخاطر أسعار الطاقة، مخاطر الائتمان الناتجة عن الفشل في سداد الديون، المخاطر التشغيلية والتي قد تنتج عن التجاوزات والاختفاء في تنفيذ العمليات التي تحدث داخل إطار التنظيم وسير العمل والتكنولوجيا والموارد البشرية وتسبب للمؤسسة خسارة مادية، مخاطر السمعة التي يترتب عليها فقدان المنشأة لسمعتها، المخاطر القانونية الناتجة عن تصرفات المنشأة التي لا تتوافق مع القانون، المخاطر الاقتصادية الكلية التي تحدث بسبب التغيرات الاقتصادية الكلية، والمخاطر الاستراتيجية التي تحدث بسبب القرارات الاستراتيجية غير الصحيحة (Kishali and Pehlivanlı, 2006).

وتعرف لجنة تريداوي (COSO) في عام 2004 إدارة المخاطر المؤسسية بأنها عملية مستمرة تتم داخل الكيان المؤسسي وتتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والموظفين ويتم تطبيقها من خلال استراتيجية واضحة تعمم على جميع أنحاء المؤسسة وعلى كافة المستويات التنظيمية، وهي مصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة وتعيق تحقيق أهدافها، وتهتم بإدارة المخاطر لتوفير تأكيد معقول بأن المخاطر تقع ضمن الحدود المقبولة للمؤسسة وأنها لا تؤثر على أهداف المنشأة. وتمكن إدارة المخاطر المؤسسية الشركات من تحديد وإيجاد الطريقة الأمثل لإدارة المخاطر وبالتالي تقليل احتمالية حدوث مفاجات سلبية وزيادة النتائج الايجابية والاستفادة الفعالة من الموارد، وينصب تركيز إدارة المخاطر المؤسسية على التنسيق والتخصيص الاستراتيجي للمؤسسة للتغلب على المخاطر ووضع نماذج للمخاطر وقياسها وتحليلها وتحديد أولوياتها والاستجابة لها، وتسهل إدارة المخاطر المؤسسية التواصل بين الاقسام الداخلية للمؤسسة ويقلل عدم تناسق المعلومات وبالتالي يحسن عملية صنع القرار بالمؤسسة، ويكون أداء المؤسسات أفضل وبالتالي زيادة قيمة المساهمين (Slamet et al., 2023).

وتتعدد الاستراتيجيات المستخدمة في إدارة المخاطر المؤسسية فنجد استراتيجية تجنب المخاطر تقوم على التهرب من المخاطر بدلاً من إدارتها والتعامل معها، وتتم عندما يكون التهديد المحتمل من المخاطر يفوق الفرص المتاحة، استراتيجية تحمل المخاطر تعني قبول المنشأة للمخاطر وتحملها وما قد ينتج عنها من خسائر محتملة، وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي تتعرض للمخاطر بشكل غير متكرر وغير منظم

وخاصة إذا كانت الخسائر منخفضة القيمة، وتتبع المنشآت هذه الاستراتيجيات عند تمتعها بالإمكانات التي تمكنها من تحمل أي مخاطر محتملة، استراتيجية تحويل المخاطر من خلال تحويل المخاطر ونقلها إلى طرف آخر يرتبط مع المنشأة بعلاقة تعاقدية وذلك مقابل مبلغ مالي، استراتيجية الاحتفاظ بالمخاطر أي قبولها وتتم عندما تكون المخاطر في مستوى مقبول، استراتيجية توزيع المخاطر أي تخفيضها وذلك من خلال توزيع الأنشطة والأعمال المعرضة للمخاطر على أكثر من مكان أو تنويع محفظة الاستثمارات، استراتيجية تخفيض المخاطر وتتم من خلال تخفيض عدد مرات تكرار الخسارة عند حدوث المخاطر أو من خلال تخفيض الخسارة المحتملة عند وقوع المخاطر أو الأمرين معاً وذلك دون توقف الأعمال، وذلك من خلال مشاركة أطراف أخرى في الخسارة أو تغيير طرق التشغيل (المرو، 2020).

المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر عبارة عن عملية سليمة لإدارة المخاطر والتي يتم تنفيذها من قبل الإدارة أي لا بد من وجود استراتيجية سليمة لإدارة المخاطر في المنظمة، تغطي كافة المستويات داخل وعبر المنظمة ويتم تقييم المخاطر من خلال تسجيلها بسجل المخاطر (قاعدة بيانات المخاطر) والذي يسرد جميع المخاطر المحددة بالمنظمة، وعندما يتم إجراء مهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر يجب على المراجع الداخلي أن يتعامل مع المخاطر باعتبارها مجال التركيز الأساسي بدلاً من التركيز على المجالات التقليدية، والتركيز على المناطق عالية الخطورة، والتحقق مما إذا كانت المخاطر ضمن المستويات المقبولة أم لا، وتقييم مدى كفاية وفعالية استجابة الإدارة لتخفيف المخاطر إلى المستويات المقبولة (Coetzee & Lubbe, 2013).

يرى Lois et al. (2021) إن تنفيذ المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر يتجاوز القيود المفروضة على عمليات مراجعة الامتثال والفعالية التشغيلية وموثوقية البيانات المالية، وذلك لأنها تتطلب فهم أكبر للعمليات من أجل تلبية توقعات أصحاب المصلحة، من خلال تحديد المخاطر الكامنة التي تهدد الأهداف الاستراتيجية وتقييمها في الوقت المناسب، وتسمح بتقديم ضمانات فيما يتعلق بكفاءة وفعالية إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية، وتقديم رؤى في الوقت المناسب حول المخاطر إلى الإدارة العليا تساعد في إضافة قيمة إلى الأعمال، ما يترتب على ذلك التخصيص الفعال لموارد المراجعة الداخلية ويزيد من القيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال رفع مستوى جودة أعمال المراجعة وتحسين الأداء التشغيلي وتحسين جودة البيانات المجمعة وإجراء عدد أقل من عمليات المراجعة، كما إن التركيز على مخاطر الأعمال يوفر للمؤسسات تغطية أكبر ضد المخاطر والمساهمة في استدامة المؤسسات وتتميتها على المدى الطويل.

وتتكون عملية المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر من مراحل وثيقة الصلة، فكل مرحلة تساهم في تشكيل المرحلة التالية، فقيم المخاطر يتكون من مراحل قياس وترتيب المخاطر المحددة والمصنفة مسبقاً

والتي من الممكن أن تمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها، ونتيجة لتقييم المخاطر يستطيع المراجع الداخلي التركيز على نقاط المراقبة المهمة، ويتم قياس المخاطر وتأثيراتها بإحدى الطرق الكمية والنوعية المستخدمة في التقييم ثم يتم ترتيب المخاطر التي يتم قياسها بمساعدة مصفوفة المخاطر (Pehlivanli, 2010). وتمثل تقنيات التقييم النوعي كالعصف الذهني، تحليل الافتراضات، تحليل دلفي، قوائم المراجعة، تسجيل المخاطر، رسم خرائط المراجعة، وجدول الاحتمالية والتأثير، ويختلف اختيار تقنيات تقييم المخاطر تبعاً لهيكل المؤسسة فإذا كانت هيكلتها للمخاطر منخفضة فسيتم تحقيق نتيجة تهدف لتجنب الأنشطة المحفوفة بالمخاطر من خلال هذا التقييم، أما إذا كان لدى المؤسسة هيكلًا مفتوحاً للمخاطر ويحاول تحويلها إلى فرصة فسيتم تحقيق نتيجة عكسية. أما التحليل الكمي فيتم من خلال تقديرات التأثير والاحتمال بقيم عددية، وتتمثل تقنيات التقييم الكمي بتقنية شجرة القرارات، برنامج محاكاة مونت كارلو، تحليلات الحساسية، وتحليلات الاحتمالية والأثر والتي من خلالها يتم تحليل المخاطر بشكل عام من خلال إمكانية حدوثها والتي تؤثر على المؤسسة. وتظهر نتائج الاحتمالية والأثر للمخاطر التي تقيمها باستخدام تقنيات التقييم النوعي والكمي من خلال مصفوفة المخاطر (Görener, 2017).

وفقاً Pura et al.(2022) تتكون المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر من عدة عناصر وهي:

1. الخطر الداخلي أي أن الخطأ أو الخطر يحدث في المكان الذي تمارس فيه الشركة أنشطتها التجارية.
 2. مخاطر الرقابة وهي الناتجة عن الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
 3. خطر الكشف الناتجة عن نقص الخبرة أو ضعف الإشراف أو الإهمال من قبل المراجع الداخلي، ويتم اجراء تقييم المخاطر من خلال استفسارات الإدارة، الرقابة والتفتيش، والإجراءات التحليلية.
- فالمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر تركز بشكل أكبر على المناطق الأكثر خطورة في المؤسسة، فهي تعطي الأولوية لمخاطر الأعمال والعمليات بالإضافة للتحكم في المخاطر التي قد تحدث (Ng et al., 2022).

وقد طوروا Coetzee & Lubbe (2014) نموذج للمراجعين الداخليين لاستخدامه في مهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر تتكون من خمس خطوات وهي:

1. تحديد الأهداف إما على المستوى الاستراتيجي أو المستويات التشغيلية للمؤسسة، وبافتراض أن ذلك قد تم تنفيذه أثناء عملية إدارة المخاطر، فقد تعتمد المراجعة الداخلية على نتائج العملية كما هي موثقة في سجل المخاطر وتستخدم كأساس لأهداف مهمة المراجعة الداخلية.

2. يجب على المراجع الداخلي أن يأخذ في الاعتبار المخاطر الكامنة التي تم تحديدها أثناء عملية إدارة المخاطر والتي تهدف تحقيق هذه الأهداف.
3. إجراء تقييم للمخاطر حيث يتم قياس المخاطر من حيث الاحتمالية (احتمال وقوع حدث معين) والتأثير (نتيجة الحدث أو تأثيره).
4. الاستجابة للمخاطر (تطوير الإدارة لمجموعة من الإجراءات لمواءمة المخاطر مع قابلية المنظمة للمخاطرة) التي نفذتها الإدارة أو التي يجب تنفيذها.
5. أنشطة المراقبة التي يجب أن تشكل جزءاً من الاستجابة للمخاطر.

وتتص المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) على توجهات حول الدور المتوقع من نشاط المراجعة الداخلية للقيام به في عمليات إدارة المخاطر حيث يقدم الإرشاد التنفيذي 2120 إدارة المخاطر - الآتي: تقييم فعالية إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها وتقييم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات، تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة من خلال حكم المراجع الداخلي الناتج عن تقييمه، تقييم عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة من خلال تحصيل الفهم الواضح لغاية المؤسسة وأهمتها وأهدافها والقابلية للمخاطر الخاصة بها بالإضافة إلى المخاطر التي حددتها الإدارة وذلك لتحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة تساند وتتفق مع مهمة المؤسسة ومستوى قابليتها لاستيعاب المخاطر فيها، جمع معلومات كافية لتقييم عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة والبحث عن الفرص لتحسينها وتبنيه الإدارة بخصوص المخاطر الجديدة والمخاطر التي لم يتم تخفيفها بشكل ملائم وتقديم توصيات وخطط عمل للاستجابة المناسبة للمخاطر، الفهم الواضح للطريقة التي تحدد بها المؤسسة المخاطر وتعالجها وكيفية تحديد المخاطر المقبولة، تقييم الاستجابات للمخاطر من حيث الكفاية وسلامة التوقيت، تبليغ معلومات المخاطر في الوقت المناسب عبر المؤسسة وتقييم المخاطر الهامة يجب ان تبلغ لمجلس الإدارة في الوقت المناسب، التبليغ عن قبول المخاطر من خلال قيام الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية يتم بإعلام الإدارة العليا بأن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول للمؤسسة، وتصعيد الأمر لمجلس الإدارة إذا لم تحل المسألة، وأخيراً ينبغي أن يتخذ نشاط المراجعة الداخلية الخطوات اللازمة لضمان حسن إدارته لمخاطره الخاصة كإخفاق المراجعة والتأكيدات المضللة ومخاطر السمعة ومراجعة جميع الإجراءات التصحيحية المتخذة

(https://units.imamu.edu.sa/administrations/Internal_Auditing/FilesLibrary/Pages./slate4.aspx)

ويمكن أن يستنتج الباحث مما سبق أنه لكي تتم عملية المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لابد أن تكون المؤسسات ناضجة وواعية في مواجهة المخاطر حيث تتم عملية إدارة المخاطر من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا (المسؤولية الأساسية والمستمرة) ويتم تنفيذها من قبل قسم مستقل عن قسم المراجعة الداخلية وهو قسم المخاطر، وتكون مسؤوليته هي التنسيق الاستراتيجي لمواجهة المخاطر، ووضع نماذج للمخاطر وقياسها، وتوثيق عملية إدارة المخاطر ونتائجها بشكل صحيح في سجل المخاطر، تحديد الرغبة في المخاطر أي مقدار المخاطرة التي ترغب المؤسسة في قبولها سعياً وراء القيمة، وتحمل المخاطر أي مقدار التباين والانحراف المقبول عن الرغبة في المخاطر لضمان تحقيق الأهداف. وتكون مسؤولية المراجعة الداخلية تقديم خدمات تأكيدية وخدمات استشارية متعلقة بإدارة المخاطر والرقابة، من خلال مساعدة الإدارة العليا ومجلس الإدارة في تقييم كفاية وفعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة، وتقديم تأكيدات حول ذلك.

كما يستنتج الباحث أن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر تتم من وضع خطة مبنية على المخاطر على أساس دوري لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بحيث تغطي بشكل كافي الأنشطة التي تتصف بأنها الأكثر خطورة والتي تؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحديد كافة مهام المراجعة المحتملة التي يمكن تنفيذها، تحديد المخاطر المحتملة التي تؤثر سلباً على أهداف المؤسسة، تقييم أهمية المخاطر حسب الاحتمالية والأثر، ترتيب المخاطر حسب الأولوية، اختيار مهام المراجعة التي يلزم تنفيذها، وضع خطة المراجعة السنوية من قبل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، تحديد احتياجات نشاط المراجعة الداخلية من الموارد، وتبليغ الخطة والموارد المطلوبة للإدارة العليا ومجلس الإدارة للمراجعة والموافقة عليها.

7-2-2 أداء الشركات وقت جائحة كورونا

بحسب Venkatraman & Ramanujam (1986) يعد أداء الشركة مؤشر على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها ويشمل الأداء كلاً من المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، وتشتمل المقاييس المالية على العوامل الاقتصادية وتشمل المقاييس غير المالية على حصة السوق والجودة والرضا وفعالية السوق، ومن ناحية أخرى تعتبر مساهمات الموظفين في وظائفهم مهمة جداً لتطوير ونجاح المؤسسات، فمن خلال الموظفين المهرة والموهوبين يمكن للشركات الحصول على ميزة تنافسية بين منافسيها. ولقد فاجأت أزمة كورونا إدارة الشركات نتيجة التغيير الذي فرضته في سوق العمل من خلال تكييف المهارات وكفاءات الموظفين من العمل في بيئة الانترنت، وهو ما استدعى إنشاء فرق لإدارة الأزمات لتبادل المعلومات يتمتع بمهارات ومعارف وقيم مختلفة وذلك لتسهيل التواصل الفعال وخلق بيئة للعمل الجماعي بما يعزز أداء الموظفين.

يعرف (Rich et al. (2010) الأداء الوظيفي بأنه مجموع سلوكيات الموظفين التي تساهم بشكل مباشر وغير مباشر في تحقيق الأهداف التنظيمية والأهداف الوظيفية والتوقعات، وقد دفع تقشي وبياء كورونا (كوفيد-19) جميع الموظفين حول العالم تقريباً إلى العمل في بيئة مختلفة تماماً مقارنة بما كانت عليه من قبل، فنتيجة الظروف التي فرضها الوباء كالتباعد الاجتماعي وقيود السفر والعمل عن بعد (العمل الافتراضي) تغيرت طريقة عمل الموظفين (Gallup, 2020; Tortorella et al., 2021)

أشار (Beauregard et al.(2019) إلى أنه من آثار كوفيد-19 وجد تحول في ظروف العمل تمثلت في وجود تغيير في تصميم العمل وتنفيذه، وإجبار الموظفين علي العمل عن بعد، والذي يتمثل في مجموعة من الممارسات التي تشمل المرونة في ساعات العمل والمرونة في مكان العمل واستخدام شبكات التكنولوجيا الجديدة وأدواتها في زيادة الوصول إلى المعرفة، فالعمل عن بعد يعني أن الموظفين يعملون خارج مساحات مكاتبهم المهنية مع البقاء على الاتصال مع الزملاء والمديرين من خلال تقنيات الاتصالات والمعلومات الجديدة.

وقد تمثلت الجوانب الإيجابية للعمل عن بعد في زيادة إنتاجية الموظفين، حيث يجد الموظفون أنه من الأسهل زيادة الانتاجية وذلك لتجنبهم الاختناقات المرورية ونفقات النقل ورعاية الشؤون الخاصة أثناء العمل، وتقليل الوقت والتكلفة الناتجة عن العمل، وزيادة الشعور بالحرية والرضا وذلك لأن بيئة العمل قابلة للتعديل طبقاً لذوقهم الشخصي وطريقة عيشتهم (Susilo, 2020). ووجود فرص لاستخدام المبادرة الشخصية والحكم خلال فترة العمل عن بعد، ومزيد من الحرية لتنظيم عملهم ووجود فرص لتطور المناخ الذي يسمح بعمل أفضل وتوازن الحياة ووجود تراجع في التنوع في المهام ومهارات العمل، وانخفاض مستوى الإرهاق بشكل حاد، ووجود تطور في صحة الموظفين ووجود حرية التعبير الناتجة عن تحديد جدول العمل الخاص ومكان العمل وسهولة الوصول للزملاء والمشرفين خلال فترة العمل عن بعد (Giauque et al.,2022).

في حين تمثلت الجوانب السلبية الناتجة عن العمل عن بعد في زيادة عبء العمل وتعديل المهام أي أنه حتى عندما عانى المشاركون بسبب عزلتهم الاجتماعية عن الزملاء والمؤسسة (Saba and Cachat- Rosset,2020). ووجود تداخل بين العمل والمنزل، التواصل غير الفعال، التسوية المؤبد، والشعور بالوحدة، وشدوا على وجود أربع خصائص للعمل الافتراضي كانت بمثابة حاجز ضد هذه التحديات للدعم الاجتماعي والاستقلال الوظيفي، والمراقبة وعبء العمل (Wang et al., 2021). وبالتالي كانت الجوانب السلبية سبباً في حدوث تغيرات سلوكية للموظفين وبالتالي تأثر مخرجاتهم وأدائهم، فبسبب الضغط المتزايد وعدم كفاية البنية التحتية وافتقاد بيئة العمل والزملاء وتوقعات الأداء غير الواقعية وضعف العلاقة بين المدير والموظف وصعوبة بناء الثقة مع الزملاء هي الجانب السلبي لبيئة العمل الافتراضية (Graves

(and Karabayeva, 2020). ووجود تحديات أثرت على العاملين عن بعد تمثلت في عدم وجود اتصالات وعلاقات غير رسمية مع الزملاء، وعدم وجود تعليمات وتعليقات من المدير والمؤسسة ككل، وشددت الدراسة على أهمية وجود مساحة عمل مناسبة في المنزل والقدرة على التركيز دون انقطاع في حالة العاملين عن بعد (Carillo et al., 2021).

يعتبر التواصل الإداري الرسمي الذي يتم اثناء الأزمات من قبل المؤسسات والذي يظهر ما تريد إيصاله للموظفين لكي يفهموا الوضع الحالي، وذلك لتوليد استجابات داعمة لدى الموظفين من خلال الإرشادات التعليمية للحفاظ على السلامة في مكان العمل والتي تهدف لمنع انتشار الفيروس، والمعلومات التي تساعدهم في فهم الوضع الحالي وقرارات الإدارة بما يعزز قبول الموظفين للقرارات الإدارية وذلك في شكل مشاركة وظيفية، وزيادة تقدير المؤسسة وتقوية الرابطة العاطفية بين الموظفين، ولابد أن تتصف هذه المعلومات بعدد من الخصائص حتى تحقق الهدف منها، وهي أن تكون جوهرية وذات صلة وفي الوقت المناسب وكاملة ومفهومة ودقيقة وموثوقة، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف التواصل أثناء الأزمات له نتائج سلبية تتمثل في المقاومة وانخفاض المشاركة، والعمل الذي يأتي بنتائج عكسية (Einwiller et al., 2021).

ووفقاً لمنظمة العمل الدولية (2020) أدى تفشي فيروس كورونا (كوفيد-19) إلى تسريع استخدام الرقمنة واعتماد التقنيات الجديدة كالشبكات والبيانات الضخمة والطباعة ثلاثية الأبعاد والذكاء الاصطناعي والروبوتات مما يبشر بمستقبل واعد يتسم بقدر أكبر من المرونة والذكاء الاصطناعي والاستدامة، والتي عززت أداء المؤسسات من خلال الاتصال بين الأنظمة الرقمية والمادية، واستقادت المؤسسات التي تتمتع بقدر كبير من النضج الرقمي في الحفاظ على مستويات الانتاجية بشكل فعال بعد تفشي فيروس كورونا (Narayanamurthy & Tortorella, 2021).

أجبرت جائحة كورونا والتدابير المترتبة عليه العديد من المؤسسات إلى إغلاق أبوابها مما سبب اضطراباً كبيراً في التجارة العالمية، وأدى ذلك إلى خسائر لجميع القطاعات الاقتصادية حول العالم. وتشير النتائج إلى أن انتشار فيروس كورونا ترتب عليه قيود اجتماعية وشخصية أثرت سلباً على إيرادات الشركات وبالتالي انخفاض الأداء المالي لها، بل وعدم ضخ استثمارات جديدة في اغلب الصناعات، فقد تم تسريح ما يقرب من 90% من موظفي صناعة الطيران، وعملت الفنادق بنسبة 20% من طاقتها العادية، وقد عانت صناعة السياحة والسفر كثيرا نتيجة إغلاق الحفلات الرياضية والثقافية والموسيقية إلى أجل غير مسمى (Bagnera et al., 2020). وقد أدى ذلك إلى حالة من الذعر بالأسواق المالية وبالتالي انخفاض أسعار الأسهم وغيرها من الأوراق المالية، وهو ما يحتم على الحكومات والبنوك المركزية توحيد جهودها وخططها لمعالجة الازمات المالية والاقتصادية، وذلك من خلال الدعم المالي للشركات كإعادة الجدولة

وتأجيل أقساط القروض والإعانات والإعفاءات الضريبية حتى تتمكن من استعادة عافيتها والعودة مرة أخرى، وهو ما يستدعي الشركات علي تحسين جوانب التخطيط المالي والتركيز على السياسات الواجب اتباعها في مرحلة ما بعد الوباء (Rababah et al.,2020).

وقد نمت التجارة الالكترونية أثناء جائحة كورونا والتي تعرف بأنها بيع السلع والخدمات عبر الإنترنت، وذلك باعتبارها ركيزة أساسية ومهمة لمكافحة فيروس كورونا، وذلك لتقليل مخاطر الاصابات الجديدة، وقد ترتب على التجارة الالكترونية خلق وظائف جديدة وتعزيز المعاملات الرقمية، وهو ما يستدعي على الحكومات بناء إطار تنظيمي مؤسسي كامل للتجارة الالكترونية من خلال إيجاد لوائح للتجارة الالكترونية بما في ذلك التوقعات الرقمية والمستندات وحماية المستهلك عبر الانترنت وخصوصية البيانات، وتعزيز مبادرات للشمول الرقمي بحيث يكون متاح للجميع وخاصة الفئات السكانية المحرومة (باقات إنترنت منخفضة التكلفة) وتنقيف الجمهور لمنع حالات الإحتيال، وتعزيز تعلم دروس مهارات جديدة كالبرمجة وتصميم مواقع الويب أو التسويق عبر الانترنت (Ungerer et al.,2020).

ويستنتج الباحث مما سبق أن جائحة كورونا فرضت تغييرات كبيرة على أداء الشركات، فقد أظهرت أهمية التواصل مع الموظفين أثناء الأزمة لتبادل المعلومات وخلق بيئة للعمل الجماعي بما يعزز أداء الموظفين. وقد كان للعمل عن بعد الذي فرضته الأزمة جوانب ايجابية وجوانب سلبية على الموظفين، فالجوانب الايجابية تمثلت في زيادة انتاجية الموظفين، وتقليل الوقت وتقليل التكلفة الناتجة عن العمل، وزيادة الشعور بالحرية والرضا وذلك لأن بيئة العمل قابلة للتعديل طبقاً لذوقهم الشخصي وطريقة معيشتهم، في حين تمثلت الجوانب السلبية الناتجة عن العمل عن بعد في زيادة عبء العمل وتعديل المهام والعزلة الاجتماعية عن الزملاء والمؤسسة ووجود تداخل بين العمل والمنزل ووجود اتصالات وعلاقات غير رسمية مع الزملاء.

وقد تمثل التغيير الذي أحدثته جائحة كورونا على أداء الشركات في إغلاق هذه الشركات بسبب القيود الاجتماعية والشخصية والتأثير على إيراداتها وتراجع الأداء المالي لها، وتراجع أسعار أسهمها بسبب الذعر الذي أحدثته الجائحة بسوق الأوراق المالية، وتسريح الموظفين، ولكن هذه الأزمة تسببت في تسريع استخدام الرقمنة واعتماد التقنيات الجديدة كالشبكات والبيانات الضخمة والطباعة ثلاثية الأبعاد والذكاء الاصطناعي والروبوتات في أعمالها وأنشطتها. وقيامها بإعتماد العمل عن بعد والاعتماد على التجارة الالكترونية في بيع منتجاتها وخدماتها عبر الانترنت.

7-3 الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا المبحث منهجية الدراسة والدراسة الميدانية واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

7-3-1 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية ضمن مؤشر EGX 70 ولها قوائم مالية منشورة على مواقعها الالكترونية أو موقع بورصة الأوراق المالية المصرية وذلك خلال الفترة من 2017-2021، وقد تم اختيار 105 مفردة بطريقة العينة التحكمية وتمثل وحدة المعاينة في مديري إدارات المراجعة الداخلية ومديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين وقد قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبيان من خلال المقابلة الشخصية، وبلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل الإحصائي 100 استمارة وهي تعادل 95% من عدد الاستمارات التي تم توزيعها.

7-3-2 نتائج التحليل الإحصائي

تشمل متغيرات الدراسة ثلاثة متغيرات، المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر (المتغير المستقل)، وأداء الموظفين، والأداء المالي للشركات (المتغيرات التابعة). وتتكون استمارة الاستبيان من ثلاثة محاور حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بغرض تحديد آراء واتجاهات المستقضي منهم نحو مدى الموافقة على استفسارات الاستمارة وذلك على النحو التالي:

- **المحور الأول:** يهتم بقياس الوعي والإدراك الكافي لدور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لدى أفراد عينة الدراسة.
- **المحور الثاني:** يستهدف قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- **المحور الثالث:** يستهدف قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وذلك على النحو التالي:

جدول 3-1: الفقرات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة

م	الفقرات	المراجع
المحور الأول: المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر		
1	يقدم المراجع الداخلي النصح والمشورة لمعالجة الانحرافات الموجودة.	(علي، 2019)
2	يلتزم المراجع الداخلي بالمعايير المهنية الدولية أثناء مزاولته نشاطه.	(Kzykeyeva, 2022)
3	يعتمد المراجع الداخلي على تحليل البيانات والبرامج التكنولوجية المبتكرة في أداء عمله.	
4	يهتم المراجع الداخلي بتقييم المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بالمؤسسة.	(Lois et al., 2021)
5	يستطيع المراجع الداخلي تأديبه عمله من خلال العمل عن بعد (العمل الافتراضي).	(Jarva & Zeitler, 2023)
6	توفر تقنيات تحليل البيانات وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات دور فعال في العمل عن بعد.	
7	أدت أزمة جائحة كورونا إلى ارتفاع مخاطر المراجعة (المخاطر الكامنة، مخاطر الكشف، مخاطر التحكم).	(Westhausen, 2023)
8	يملك المراجع الداخلي التأهيل العلمي المناسب من خلال حصوله على الشهادات المهنية (CFE-CIA-CISA).	
9	يوجد تأخير في إصدار تقارير وتوصيات المراجعة الداخلية نتيجة أزمة كورونا.	(Bajary et al., 2023)
10	توجد المؤسسة إدارة متخصصة لتقييم وإدارة المخاطر المؤسسية.	(Slamet et al., 2023)
11	يوجد قاعدة بيانات للمخاطر داخل المؤسسة (سجل المخاطر).	(Coetzee & Lubbe, 2014)
12	يهتم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر التي تعيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.	(Lois et al., 2021)
13	يركز المراجع الداخلي على مراجعة الأنشطة الأكثر خطورة بالمؤسسة.	(Ng et al., 2022)
المحور الثاني: قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات.		
1	تحول الموظفين للعمل عن بعد أثناء جائحة كورونا.	(Gallup, 2020)
2	يملك الموظفين مهارات تقنية المعلومات والاتصالات للعمل عن بعد.	(Beauregard et al., 2019)
3	ترتب على العمل عن بعد زيادة في إنتاجية الموظفين.	(Susilo, 2020)
4	يشعر الموظفون بالجدية والرضا نتيجة العمل عن بعد.	
5	يسهل الوصول للزملاء والمشرفين أثناء العمل عن بعد.	(Giauque et al., 2022)
6	يشعر الموظفون بالوحدة والعزلة بسبب العمل عن بعد.	(Saba and Cachat-Rosset, 2020)
المحور الثالث: قياس تأثير تداعيات جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات.		
7	تهتم المؤسسة بإدارة الأزمات والكوارث.	(Einwiller et al., 2021)
8	يتم التواصل من قبل المؤسسة مع الموظفين أثناء أزمة كورونا.	(Einwiller et al., 2021)
9	اعتمدت المؤسسة على التجارة الإلكترونية لبيع السلع عبر الانترنت.	(Ungerer et al., 2020)
10	تعزز التقنيات الرقمية أداء المؤسسة من خلال الحفاظ على طاقتها الإنتاجية.	(Narayanamurthy & Tortorella, 2021)
11	أثرت جائحة كورونا على أسعار الأسهم وعدم ضخ استثمارات جديدة بالمؤسسة.	(Bagnera et al., 2020)
12	تلقت المؤسسة الدعم الحكومي المناسب خلال جائحة كورونا (تخفيض الضرائب، جدولة القروض، تأجيل سداد الأقساط المستحقة).	(Rababah et al., 2020)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراسات السابقة.

3-3-7 إختبار مصداقية أداة الدراسة

يبين الجدول التالي رقم (2-3) نتائج معامل الثبات الداخلي (Cronbach's Alpha) لمتغيرات الدراسة، وكذلك نتائج التقسيم الداخلي (Split –Half) لنتائج الاتساق بين العبارات المكونة لهذه المتغير، كما يلي:

جدول 2-3: نتائج تحليل مصداقية أداة الدراسة لمتغيرات الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا والتجزئة النصفية

المتغير	عدد العبارات	معامل الثبات (Cronbach's Alpha)	التجزئة النصفية (Split –Half)
المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر	13	0.922	0.865
أداء الموظفين	6	0.954	0.762
الأداء المالي للشركات	6	0.855	0.904

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

من الجدول السابق رقم (2-3) يتبين ما يلي:

- أكدت قيم معامل ألفا كرونباخ على اعتمادية هذه المتغير بشكل كبير حيث تراوحت قيم معامل الثبات بين (0.855 : 0.954)، مما يعكس درجة عالية من ثبات الأداة المستخدمة في التعبير عن متغيرات الدراسة المطبقة على الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية.
- صلاحية العناصر الخاصة بمتغيرات الدراسة حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط للتجزئة النصفية والتي تراوحت بين (0.762 : 0.904)، مما يدل على ارتباط قوي بين متغيرات الدراسة، واتساق داخلي للإجابة على أسئلة هذا المتغير، وهذا ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه المتغير.

4-3-7 الإحصاءات الوصفية لمفردات الدراسة

افترض الباحث أن هناك ثلاثة من المتغيرات الشخصية والتنظيمية هي الأكثر تأثراً بمتغيرات الدراسة الحالية لدى الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، ويعرض الجدول التالي رقم (3-3) توزيع مفردات مجتمع الدراسة من العاملين في الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، وذلك طبقاً للمتغيرات الشخصية والتنظيمية المتمثلة في: (العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي)، ويمكن إيضاح أن عدد المفردات الصحيحة للمستجيبين التي شملتها الدراسة هي 100 مفردة من العاملين بالشركات المدرجة محل الدراسة.

جدول 3-3: توصيف عينة الدراسة

م	خصائص العينة	التكرارات	النسبة المئوية
1	العمر: - أقل من 30 سنة - من 30 إلى أقل من 40 سنة - من 40 إلى أقل من 50 سنة - من 50 سنة فأكثر	33 41 16 10	33% 41% 16% 10%
2	المؤهل العلمي: - بكالوريوس - ماجستير - دكتوراة	34 49 17	34% 49% 17%
3	المنصب الوظيفي: - المراجعين الداخليين - مديري إدارات المراجعة الداخلية - مدير الإدارات المالية - المراجعين الخارجيين - الأكاديميين	17 11 13 8 49	17% 11% 13% 8% 49%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

وتعكس بيانات الجدول السابق رقم (3-3) المؤشرات التالية:

1. من أبرز ما يميز عينة الدراسة، أن نسبة كبيرة من مفردات العينة (41%) تقع في الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة، كذلك (33%) تقع في الفئة العمرية أقل من 30 سنة، يليها الفئة العمرية من 40 إلى أقل من 50 سنة تمثل نسبة 16%، بينما كانت الفئة من 50 سنة فأكثر تمثل نسبة 10%. ويتضح من تلك النتائج (أن الفئة العمرية الأعلى من 30 إلى 40 سنة والفئة العمرية أقل من 30 سنة)، تمثل نسبة 74% وهو ما يعني أن المشاركون من الشباب الذين يتمتعون برؤية مستقبلية ونظرة استباقية.
2. يمثل الحاصلين على ماجستير قمة الترتيب بنسبة 49%، ثم بكالوريوس بنسبة 34% وأخيراً الدكتوراة بنسبة 17%. ويتضح من تلك النسب أن غالبية عينة الدراسة حاصلون على تعليم فوق الجامعي (دراسات عليا)، وهو ما يعني وجود مستوى تعليمي مرتفع يناسب درجة المعرفة المطلوبة للحكم على المتغير.

3. أن من ينتسبون إلى الإكاديميين يمثلون نسبة 49%، وهي نسبة مرتفعة، بينما نسبة من ينتسبون للمراجعين الداخليين والخارجيين يشكلون نسبة 25%، ونسبة من يعملون مديري إدارات المراجعة الداخلية والمالية يشكلون نسبة 24%.

7-3-5 الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة

قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي لمحاور الدراسة، وذلك بهدف الوقوف على شكل وطبيعة البيانات والتعرف على قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها، وذلك كما يلي:

- الإحصاءات الوصفية للمحور الأول (المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر)

جدول 3-4: الإحصاءات الوصفية للمحور الأول (المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر)

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	الترتيب	الدالة
1	يقدم المراجع الداخلي النصح والمشورة لمعالجة الانحرافات الموجودة.	3.84	1.161	53.302	8	0.00
2	يلتزم المراجع الداخلي بالمعايير المهنية الدولية أثناء مزاولته نشاطه.	3.78	1.079	56.371	10	0.00
3	يعتمد المراجع الداخلي على تحليل البيانات والبرامج التكنولوجية المبتكرة في أداء عمله.	3.87	1.14	53.613	7	0.00
4	يهتم المراجع الداخلي بتقييم المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بالمؤسسة.	3.88	1.123	54.43	6	0.00
5	يستطيع المراجع الداخلي تأديته عمله من خلال العمل عن بعد(العمل الافتراضي).	4.03	1.146	56.554	2	0.00
6	توفر تقنيات تحليل البيانات وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات دور فعال في العمل عن بعد.	3.76	1.152	52.82	12	0.00
7	أدت أزمة جائحة كورونا إلى ارتفاع مخاطر المراجعة(المخاطر الكامنة، مخاطر الكشف، مخاطر التحكم).	3.91	1.148	54.795	5	0.00
8	يمتلك المراجع الداخلي التأهيل العلمي المناسب من خلال حصوله على الشهادات المهنية (CFE-CIA-CISA).	3.98	1.123	56.902	3	0.00
9	يوجد تأخير في إصدار تقارير وتوصيات المراجعة الداخلية نتيجة أزمة كورونا.	3.82	1.178	52.245	13	0.00
10	توجد المؤسسة إدارة متخصصة لتقييم وإدارة المخاطر المؤسسية.	3.77	1.191	50.819	11	0.00
11	يوجد قاعدة بيانات للمخاطر داخل المؤسسة(سجل المخاطر).	3.82	1.102	56.22	9	0.00
12	يهتم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر التي تعيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة.	4.07	1.193	54.99	1	0.00
13	يركز المراجع الداخلي على مراجعة الأنشطة الأكثر خطورة بالمؤسسة.	3.94	1.166	54.517	4	0.00
	المتوسط العام للمحور الأول	4.14	0.62			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

تؤكد النتائج بالجدول السابق (3-4) على أن اتجاهات عينة الدراسة المستقصي منهم نحو الموافقة على وجود وعي وإدراك بدور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (4.14) بإنحراف معياري يساوي (0.62) وهذا يشير إلي وجود اتفاق بين آراء أفراد العينة على اتجاههم الإيجابي ومدى أهمية المحور الأول.

مما يشير إلي وجود اتفاق كبير حول دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والتي يأتي في مقدمتها اهتمام المراجع الداخلي بتحديد المخاطر التي تعيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة بنسبة موافقة بلغت 4.07، ثم يلي ذلك يستطيع المراجع الداخلي تأدية عمله من خلال العمل عن بعد (العمل الافتراضي) بنسبة موافقة بلغت 4.03، وفي المرتبة الأخيرة يوجد تأخير في إصدار تقارير وتوصيات المراجعة الداخلية نتيجة أزمة كورونا بنسبة موافقة بلغت 3.82 .

- الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني (أداء الموظفين بالشركات)

جدول 3-5: الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني (أداء الموظفين بالشركات)

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	الترتيب	الدالة
1	تحول الموظفين للعمل عن بعد أثناء جائحة كورونا.	4.01	1.22	52.89	3	0.00
2	يملك الموظفون مهارات تقنية المعلومات والاتصالات للعمل عن بعد.	3.96	1.262	50.31	5	0.00
3	ترتب على العمل عن بعد زيادة في إنتاجية الموظفين.	3.92	1.261	49.72	6	0.00
4	يشعر الموظفون بالجدية والرضا نتيجة العمل عن بعد.	4.12	1.107	60.09	1	0.00
5	يسهل الوصول للزملاء والمشرفين أثناء العمل عن بعد.	4.02	1.047	61.74	2	0.00
6	يشعر الموظفون بالوحدة والعزلة بسبب العمل عن بعد.	3.97	0.97	64.39	4	0.00
	المتوسط العام للمحور الثاني	4.12	0.64			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

تؤكد النتائج بالجدول السابق (3-5) على أن اتجاهات عينة الدراسة المستقصي منهم و الموافقة على تأثير جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (4.12) بإنحراف معياري يساوي (0.64) وهذا يشير إلي وجود اتفاق بين آراء أفراد العينة على اتجاههم الإيجابي نحو مدى أهمية المحور الثاني.

مما يشير إلي وجود اتفاق كبير حول وجود تأثير لتداعيات جائحة كورونا على أداء الموظفين بالشركات والتي يأتي في مقدمتها يشعر الموظفين بالجدية والرضا نتيجة العمل عن بعد بنسبة موافقة بلغت 4.12، ثم يلي ذلك يسهل الوصول للزملاء والمشرفين أثناء العمل عن بعد بنسبة موافقة بلغت 4.02، وفي المرتبة الأخيرة ترتب على العمل عن بعد زيادة في إنتاجية الموظفين بنسبة موافقة بلغت 3.92.

- الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث (الأداء المالي للشركات)

جدول 3-6: الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث (الأداء المالي للشركات)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الإتحراف المعياري	اختبار T	الترتيب	الدالة
1	تهتم المؤسسة بإدارة الأزمات والكوارث.	3.99	1.174	54.639	4	0.00
2	يتم التواصل من قبل المؤسسة مع الموظفين أثناء أزمة كورونا.	4	1.233	52.294	3	0.00
3	اعتمدت المؤسسة على التجارة الإلكترونية لبيع السلع عبر الإنترنت.	3.9731	1.20618	53.113	5	0.00
4	تعزز التقنيات الرقمية أداء المؤسسة من خلال الحفاظ على طاقتها الانتاجية.	4.2054	1.0734	62.93	1	0.00
5	أثرت جائحة كورونا على أسعار الأسهم وعدم ضخ استثمارات جديدة بالمؤسسة.	4.1313	1.06665	62.332	2	0.00
6	تلقت المؤسسة الدعم الحكومي المناسب خلال جائحة كورونا (تخفيض الضرائب، جدولة القروض، تأجيل سداد الأقساط المستحقة..)	3.9226	0.96003	64.733	6	0.00
	المتوسط العام للمحور الثالث	4.26	0.61			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

تؤكد النتائج بالجدول السابق (3-6) على أن اتجاهات عينة الدراسة المستقصي منهم والموافقة على تأثير جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (4.26) بإنحراف معياري يساوي (0.61) وهذا يشير إلي وجود اتفاق بين آراء أفراد العينة على اتجاههم الإيجابي نحو مدى أهمية المحور الثالث.

مما يشير إلي وجود اتفاق كبير حول تأثير جائحة كورونا على الأداء المالي للشركات والتي يأتي في مقدمتها تعزز التقنيات الرقمية أداء المؤسسة من خلال الحفاظ على طاقتها الانتاجية بنسبة موافقة بلغت 4.2 ثم يلي ذلك أثرت جائحة كورونا على أسعار الأسهم وعدم ضخ استثمارات جديدة بالمؤسسة بنسبة موافقة بلغت 4.13 وفي المرتبة الأخيرة تلقت المؤسسة الدعم الحكومي المناسب خلال جائحة كورونا (تخفيض الضرائب، جدولة القروض، تأجيل سداد الأقساط المستحقة..). بنسبة موافقة بلغت 3.92.

7-3-6 نتائج اختبارات فروض الدراسة

من أجل ضمان ملاءمة البيانات للدراسة، فقد تم إجراء التوزيع الطبيعي كولموجروف-سميرنوف (Sample K-S-I) لجودة التوفيق من أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي Normal Distribution للبيانات، حيث تم الاستناد إلى حساب القيمة للعناصر المكونة للمقياس، كما يلي:

جدول 7-3: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات للتأكد من مدى صلاحية نموذج الدراسة

لإختبار الفروض

م	المتغير	اختبار كولموجروف-سميرنوف	مستوى المعنوية
1	المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر	4.387	0.194
2	أداء الموظفين بالشركات	5.691	0.261
3	الأداء المالي للشركات	4.312	0.081

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

ويوضح الجدول السابق رقم (7-3) أن قيمة معامل اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف - سميرنوف (Sample K-S-I) لجميع المتغيرات المستخدمة في قياس أثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الشركات وقت الأزمات والكوارث، كانت أكبر من مستوى المعنوية (0.05). ولذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بالتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

- اختبار الفرض الأول للدراسة

ينص الفرض الأول للدراسة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين بالشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة".

وقد تطلب اختبار هذا الفرض، استخدام تحليل الإنحدار الخطى البسيط، ويوضح الجدول التالي رقم

(8-3) نتائج تحليل الإنحدار:

جدول 3-8: دراسة الانحدار الخطي لأثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على أداء الموظفين بالشركات

اختبارات		اختبار ف			معامل التحديد	معامل الارتباط	القيمة المقدرة	
مستوى المعنوية	قيمة T.	نوع العلاقة	مستوى المعنوية	قيمة F.	R ²	R	المتغير	الثابت
.000	34.473	طردية	.000	1188.420	.754	.868 ^a	.859	.588
a. Dependent Variable: أداء الموظفين بالشركات								
b. Predictors: (Constant), المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر								

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات. $P < .001^{***}$

يتضح من الجدول السابق رقم (3-8) ما يلي:

- تبين أن هناك علاقة طردية وجوهية إحصائياً بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين بالشركات وقت الأزمات والكوارث في الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R 0.868
- كما تبين أن حوالي 75.4% من التغير في الأداء المالي للشركات يرجع إلى التغير في المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، وأن حوالي 24.6% ترجع إلى عوامل أخرى لم تدخل في القياس. ويمكن تقدير معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{أداء الموظفين بالشركات} = 0.588 + 0.859(\text{المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر})$$

- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة اختبار "ف" (F) المحسوبة تساوي (1188.420)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.001)، وتشير إلى جودة نموذج العلاقة، وصحة الاعتماد عليه بدون أخطاء. ومن نموذج الانحدار السابق يتضح أنه يمكن تطبيق نموذج العلاقة السابق للتنبؤ بأداء الموظفين بالشركات من خلال المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر.

- اختبار الفرض الثاني للدراسة

- ينص الفرض الثاني للدراسة على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة". وقد تطلب اختبار هذا الفرض، استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط، ويوضح الجدول التالي رقم(3-9) نتائج تحليل الانحدار:

جدول 3-9: دراسة الانحدار الخطي لأثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على الأداء المالي للشركات

اختبارات		اختبار ف			معامل التحديد	معامل الارتباط	القيمة المقدرة	
مستوى المعنوية	قيمة T.	نوع العلاقة	مستوى المعنوية	قيمة F.	R ²	R	المتغير	الثابت
.000	76.037	طرديّة	.000	5781.694	.676	.822	1.016	-0.150
a. Dependent Variable: الأداء المالي للشركات								
b. Predictors:(Constant), المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر,								

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات. $P < .001^{***}$

يتضح من الجدول السابق رقم (3-9) ما يلي:

- تبين أن هناك علاقة طردية وجوهية إحصائياً بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $R = 0.822$
- كما تبين أن حوالي 67.6% من التغيير في الأداء المالي للشركات يرجع إلى التغيير في المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، وأن حوالي 32.4% ترجع إلى عوامل أخرى لم تدخل في القياس. ويمكن تقدير معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{الأداء المالي للشركات} = (-0.150) + 1.016(\text{المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر})$$

- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة اختبار "ف" (F) المحسوبة تساوي (5781.694)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.001)، وتشير إلى جودة نموذج العلاقة، وصحة الاعتماد عليه بدون أخطاء. ومن نموذج الانحدار السابق يتضح أنه يمكن تطبيق نموذج العلاقة السابق للتنبؤ بالأداء المالي للشركات من خلال المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر.

وقد اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة على وجود تأثير إيجابي للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على أداء الموظفين والأداء المالي للشركات، حيث توصلت الدراسات السابقة لوجود تأثير إيجابي لها على الأداء المالي والأداء التنظيمي وإدارة سلسلة التوكيد بالشركات، وذلك نتيجة للدور التوكيدي والاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية والذي يضمن إضافة قيمة للشركات (Were et al., 2023; Newman & Comfort, 2018; Octavia, 2011; Alflanat, 2017; Ali, 2018; Gere, 2017; Jarah et al., 2022).

- اختبار الفرض الثالث للدراسة

ينص الفرض الثالث للدراسة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحسين أداء الموظفين على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة". وقد تطلب اختبار هذا الفرض، استخدام تحليل الإنحدار الخطى البسيط، ويوضح الجدول التالي رقم (3-10) نتائج تحليل الإنحدار:

جدول 3-10: دراسة الانحدار الخطي لأثر تحسين أداء الموظفين على المخاطر على الأداء المالي للشركات

اختبارات		اختبار ف			معامل التحديد	معامل الارتباط	القيمة المقدرة	
مستوى المعنوية	قيمة T.	نوع العلاقة	مستوى المعنوية	قيمة F.	R ²	R	المتغير	الثابت
.000	16.37	طردية	.000	571.64	0.447	0.669	0.275	3.536
a. Dependent Variable: الأداء المالي للشركات								
تحسين أداء الموظفين،(Constant). Predictors:								

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات. P < .001***

يتضح من الجدول السابق رقم (3-10) ما يلي:

- تبين أن هناك علاقة طردية وجوهرية إحصائياً بين تحسين أداء الموظفين على المخاطر التحسين الأداء المالي للشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R 0.822

- كما تبين أن حوالي 44.7% من التغيير في الأداء المالي للشركات يرجع إلى التغيير في تحسين أداء الموظفين على المخاطر. ويمكن تقدير معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{الأداء المالي للشركات} = 0.275 + (3.536) \text{ (أداء الموظفين)}$$

- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة اختبار "ف" (F) المحسوبة تساوي (571.64)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.001)، وتشير إلى جودة نموذج العلاقة، وصحة الاعتماد عليه بدون أخطاء. ومن نموذج الانحدار السابق يتضح أنه يمكن تطبيق نموذج العلاقة السابق للتنبؤ بالأداء المالي للشركات من خلال تحسين أداء الموظفين على المخاطر.

وقد اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة على وجود تأثير إيجابي للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على أداء الموظفين والأداء المالي للشركات، حيث توصلت الدراسات السابقة لوجود تأثير إيجابي

لها على الأداء المالي والأداء التنظيمي وإدارة سلسلة التوريد بالشركات، وذلك نتيجة للدور التوكيدي والاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية والذي يضمن إضافة قيمة للشركات (Were et al., 2023; Newman & Comfort, 2018; Octavia, 2011; Alflanat, 2017; Ali, 2018; Gere, 2017; Jarah et al., 2022)

- اختبار الفرض الرابع للدراسة

ينص الفرض الرابع للدراسة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة".

وقد تطلب اختبار هذا الفرض، استخدام تحليل الانحدار الخطى المتعدد ويوضح الجدول التالي رقم (3-11) نتائج تحليل الانحدار:

جدول 3-11: دراسة الانحدار الخطي لأثر المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وأداء الموظفين وتحسين الأداء المالي

Sig. T	t. value	Beta	B	
***,000	18.984		2.212	المعامل الثابت(a)
***,000	16,492	,610	,509	المراجعة الداخلية
.000	11.103	.491	.410	أداء الموظفين
	,610			معامل الارتباط (R)
	,372			معامل التحديد (R ²)
	,370			معامل التحديد المعدل (Adjuste R ²)
	271.997			قيمة F
	***,000			معامل جوهرية النموذج (Sig,F)

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات. P < .001***

يتضح من الجدول السابق رقم (3-11) ما يلي:

- تبين أن هناك علاقة طردية وجوهرية إحصائياً بين المراجعة الداخلية المبنية وتحسين أداء الموظفين على المخاطر وتحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث في الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R 0.868

- كما تبين أن حوالي 37.2% من التغيير في الأداء المالي للشركات يرجع إلى التغيير في المراجعة الداخلية المبنية وتحسين أداء الموظفين. ويمكن تقدير معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{الأداء المالي للشركات} = 2.212 + 0.509(\text{المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر}) + 0.410 \text{ أداء الموظفين}$$

كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة اختبار "ف" (F) المحسوبة تساوي (271.977)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.001)، وتشير إلى جودة نموذج العلاقة، وصحة الاعتماد عليه بدون أخطاء. ومن نموذج الانحدار السابق يتضح أنه يمكن تطبيق نموذج العلاقة السابق للتنبؤ بالأداء المالي بالشركات من خلال المراجعة الداخلية المبنية وأداء الموظفين بالشركات

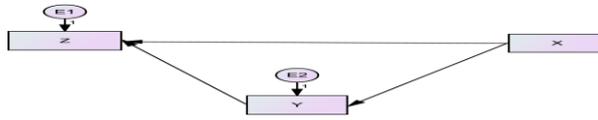
7-4-6 استخدام نماذج تحليل المسار

ل للوصول للنموذج الامثل للمتغيرات الثلاثة، تم التوصل إلى نماذج تحليل المسار الخاص ببيانات الدراسة من خلال مراحل التحسين المختلفة يتم سردها كالتالي:

- (نموذج تحليل المسار)

يمثل النموذج بعد إضافة المتغير المستقل وقبل إجراء عملية التحسين وهو يجمع بين متغير مستقل ومتغير تابع واخر وسيط :

والشكل التالي يوضح نموذج تحليل المسار، الذي يجمع بين المتغيرات السابقة:



شكل 2: نموذج تحليل المسار

المصدر : من اعداد الباحث وفقا لمخرجات برنامج Amos.

يتضح من الشكل السابق أن:

المتغير X : هو متغير مستقل.

المتغير Z : متغير تابع بالنسبة للمتغيرات المستقلة Y , X ,

المتغير Y : متغير تابع بالنسبة للمتغير المستقل X .

الأسهم ذات الإتجاه الواحد بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط، تقيس مقدار التباين الذي يفسره المتغير المستقل للمتغير الوسيط، وكذلك الحال بين المتغير الوسيط والمتغير التابع.

الأسهم ذات الاتجاه الواحد بين المتغير المستقل، والمتغير التابع، تقيس مقدار التباين غير المباشر، الذي يفسره المتغير المستقل للمتغير التابع.

ووفقاً للشكل السابق، فإنه تم تحديد التأثيرات المباشرة، والتأثيرات غير مباشرة (القيم المعيارية لمعاملات الإندثار) ، للمتغير المستقل والمتغير الوسيط على المتغير التابع.

- مؤشرات جودة النموذج

الجدول التالي يوضح مؤشرات جودة النموذج ودلالة كل منها طبقاً للقيم المعيارية المتعارف عليها من خلال توضيح كل منها على حدة:

جدول 3-12: مؤشرات جودة النموذج

CMIN/DF	RMSEA	CFI	NFI	TLI	IFI
.346	.000	1	1.000	1.007	1.011

المصدر: من إعداد الباحث وفقاً للنتائج التي تم الحصول عليها من برنامج Amos

1. النسبة بين قيمة Chi-square ودرجات الحرية df:

جدول 3-13: النسبة بين قيمة Chi-square ودرجات الحرية df

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	20	.346	1	.556	.346
Saturated model	21	.000	0		
Independence model	3	1372.48	15	.000	91.499

المصدر: من إعداد الباحث، وفقاً للنتائج التي تم الحصول عليها من برنامج Amos

Chi-square = .346

Df = 1

P.Value = 0.556

ويتضح مما سبق أن الاحتمال المصاحب لقيمة Chi-square بلغ 0.346 وهو أكبر من 0.05 ، وبالتالي لا يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية بين النموذج البنائي المقترح والنموذج البنائي المفترض لبيانات العينة،

يعتبر مؤشر Chi-square المقياس الإحصائي التقليدي لتقييم المطابقة الإجمالية للنموذج المفترض ، والذي يقيس مدى التفاوت بين مصفوفة البيانات (مصفوفة التباين والتغاير) المستمدة من النموذج المقترح وبين مصفوفة بيانات العينة لمعرفة هل هذا التباين بين المصفوفتين ناجم عن إختلاف حقيقي بين بيانات النموذج المقترح وبيانات العينة أم أن هذا الاختلاف له أسباب أخرى.

ويعد النموذج أكثر ملاءمة للبيانات كلما كانت النسبة (المحسوبة) إلى الجدولية صغيرة قدر الإمكان، أي إذا كانت النسبة أكبر من 2 فهذا يدل على عدم ملاءمة النموذج للبيانات، حيث إن القيمة المرتفعة لهذا المؤشر بالنسبة لدرجات الحرية تشير إلى أن المصفوفة الداخلة في التحليل والمتولدة من العينة تختلف عن المصفوفة الناتجة

من التحليل، والقيمة المنخفضة المصحوبة بعدم الدلالة الإحصائية تشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين المصفوفتين، ولا بد من استعمال مؤشرات مطابقة أخرى بجانب مؤشر Chi-square .

وهنا نسبة قيمة Chi-square الى درجات الحرية تساوى 0.346 أقل من 2 مما يدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض لبيانات العينة.

2. مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي RMSEA :

جدول 3-14: مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.000	.000	.121	.693
Independence model	.522	.499	.546	.000

المصدر: من إعداد الباحث، ووفقاً للنتائج التي تم الحصول عليها من برنامج Amos

هذا المؤشر يصحح ما يقوم به مؤشر Chi-square من رفض النموذج في حالة العينات الكبيرة، حيث إن مؤشر RMSEA مؤشر استدلالي، ليس وصفي، (فهدالمالكي، 2012، ص66) ، ويعتبر هذا المؤشر من أهم مؤشرات جودة المطابقة ، فهو يبين مقدار الخطأ في النموذج ، ونسب انحرافه عن المعايير المثلى، فإذا ساوت قيمته 0.05 فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين 0.05 و 0.08 دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة أما إذا زادت قيمته عن 0.08 فيتم رفض النموذج. حيث أن مؤشر RMSEA يقدر قيمة الخطأ في توصيف

النموذج عن طريق قياس مدى التناقض بين مصفوفة التباين التي يمكن تكوينها من البيانات الملاحظة والمصفوفة المستخلصة من النموذج المقترح ، والمعادلة المستخدمة في حساب هذا المؤشر :

$$RMSEA = \sqrt{F_0/df}$$

حيث تشير F_0 إلى أقل قيمة لدالة التناقض ، و df إلى درجات الحرية.

ولما كانت قيمته اقل من 0.05 مما يدل على أن النموذج يطابق تماماً البيانات.

3. مؤشر المطابقة المطلقة Absolute Fit Indexes

مؤشر المطابقة المطلقة يعمل على تقدير جودة مطابقة النموذج المفترض مع عزوم العينة، وذلك بتقدير مدى الفروق بين مصفوفة البيانات (مصفوفة التباين والتغاير) المستمدة من النموذج المقترح وبين مصفوفة بيانات العينة (مصفوفة التباين والتغاير)، مع التسليم بأن النموذج المقترح صحيح، فإذا كان الفرق بين المصفوفتين صغيراً فإن هذا يدل على أن النموذج المفترض مناسب لبيانات العينة وإذا كان الفرق كبيراً فإنه دليل على أن النموذج المفترض غير مناسب للعينة، ومؤشرات المطابقة التي تدرج تحت مؤشر المطابقة المطلقة هي :

جدول 3-15: مؤشر المطابقة المطلقة

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	1.000	.996	1.000	1.007	1.000
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

المصدر: من إعداد الباحث، وفقاً للنتائج التي تم الحصول عليها من برنامج Amos

أ. مؤشر المطابقة المقارن CFI:

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين الصفر و الواحد وتشير القيمة 1.000 وأكثر إلى المطابقة الفضلى للنموذج مع بيانات العينة.

وتستخدم المعادلة التالية في حساب قيمة مؤشر المطابقة المقارن (فهد المالكي، 2012، ص72):

$$CFI = 1 - \max. [(\chi_T^2/df_T), 0] / \max. [(\chi_B^2/df_B), (\chi_B^2/df_B), 0]$$

وهنا قيمته تساوى 1 مما يدل على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض.

ب. مؤشر المطابقة المعياري NFI:

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين الصفر والواحد وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

وهنا قيمته تساوى 1.000 مما يدل على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض.
ج. مؤشر المطابقة المتزايد IFI:

وتعتمد فكرة المؤشر في تقديرها على مقارنة النموذج المقترح مع النموذج الصفري الذي يفترض وجود عامل واحد تتشعب عليه كل المتغير المقاسة والمعادلة المستخدمة في حساب قيمة المؤشر هي:

$$IFI = (\chi_B^2 / \chi_T^2) / (\chi_B^2 / df)$$

حيث تشير B إلى النموذج الصفري القاعدي، وتشير T إلى النموذج المقترح. (فهد المالكي، 2012، ص73)،

والهدف من هذه المقارنة معرفة إلى أي حد يبدي النموذج المقترح تحسناً مقارنة بأسوأ نموذج ممكن وهو النموذج الصفري

وهنا قيمته تساوى 1.000 مما يدل على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض.

4. مؤشر توكر لويس TLI:

قيمته تساوى 1.007 مما يدل على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض.

7-4 النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

7-4-1 نتائج الدراسة

يخلص الباحث في ضوء ما توصلت إليه الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج وذلك على النحو التالي:

- فرضت جائحة كورونا (كوفيد-19) تغيرات كبيرة على أداء الشركات، نتيجة إغلاق أبوابها مما سبب اضطراباً كبيراً في التجارة العالمية، وأدى ذلك إلى خسائر لجميع القطاعات الاقتصادية حول العالم. وتشير النتائج إلى أن انتشار فيروس كورونا ترتب عليه قيود اجتماعية وشخصية أثرت سلباً على إيرادات الشركات وبالتالي انخفاض الأداء المالي لها، وعدم ضخ استثمارات جديدة في اغلب الصناعات.

- تمثلت الجوانب الإيجابية لجائحة كورونا (كوفيد-19) في تسريع استخدام الرقمنة واعتماد التقنيات الجديدة كالشبكات والبيانات الضخمة والطباعة ثلاثية الأبعاد والذكاء الاصطناعي والروبوتات في أعمالها وأنشطتها، وقيامها بإعتماد العمل عن بعد (العمل الافتراضي) والاعتماد على التجارة الإلكترونية في بيع منتجاتها وخدماتها عبر الأنترنت.

- لتطبيق المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لابد أن تكون المؤسسات ناضجة وواعية في مواجهة المخاطر حيث تتم عملية إدارة المخاطر من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وتتم عملية المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر من خلال التركيز على المناطق عالية الخطورة بالمؤسسات، والتحقق مما إذا كانت المخاطر ضمن المستويات المقبولة أم لا، وتقييم مدى كفاية وفعالية استجابة الإدارة لتخفيف المخاطر إلى المستويات المقبولة.
- وجود وعي وإدراك بين عينة الدراسة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين بالشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية حول أهمية دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر.
- وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين بالشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة حول وجود أثر للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين أداء الموظفين بالشركات وقت الأزمات والكوارث (قبول الفرض الأول للدراسة).
- وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين بالشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة حول وجود أثر للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على تحسين الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث (قبول الفرض الثاني للدراسة).
- وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين بالشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة حول وجود أثر لتحسين أداء الموظفين وتحسين الأداء المالي بالشركات وقت الأزمات والكوارث (قبول الفرض الثالث للدراسة).
- وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة من مديري إدارات المراجعة الداخلية، مديري الإدارات المالية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين بالشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية محل الدراسة حول وجود أثر للمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتحسين أداء الموظفين وتحسين الأداء المالي بالشركات وقت الأزمات والكوارث (قبول الفرض الرابع للدراسة).

7-4-2 توصيات الدراسة

بناءً على النتائج السابقة يقترح الباحث التوصيات التالية:

- أهمية اتباع الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية لمنهج المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر لما لها من دور في تحسين أداء الموظفين والأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث.
- أهمية وجود دعم وزيادة في ميزانية المراجعة الداخلية بالشركات، بإعتبار أن المراجع الداخلي شريك عمل، ويتم ذلك من خلال زيادة الاستثمار في تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين على استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة بما يعزز أداء الشركات وحسن تقييم عملية إدارة المخاطر بها.
- ضرورة قيام الدولة بإطلاق مبادرة للشمول التقني والتكنولوجي إسوة بالشمول المالي لتعزيز اعتماد التقنيات والتكنولوجيا لجميع أفراد المجتمع، بما يعزز عملية التجارة الالكترونية للشركات.
- ضرورة إنشاء فرق لإدارة الأزمات بالشركات لتبادل المعلومات وضرورة التأكد من تمتعها بمهارات ومعارف وقيم مختلفة تسهل عملية التواصل الفعال بأصحاب المصلحة وتساعد في خلق بيئة للعمل الجماعي بالشركات.
- أهمية اعتماد نظام العمل عن بعد بالشركات (العمل الافتراضي) كجزء من سياسة الشركات تحسباً للأزمات والكوارث، والعمل على التأكد من امتلاك الموظفين مهارات تقنية المعلومات والاتصالات للعمل عن بعد.
- ضرورة تفعيل كافة الجهود والإمكانيات بشكل أكبر وتوحيدها سواء من الدولة أو الشركات لتعزيز الدراسات التي تتناول كيفية الاستفادة من الآثار الإيجابية وتجنب الآثار السلبية لجائحة كورونا على أداء الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية، بما يساعد عملية ترشيد القرارات الاستراتيجية سواء للدولة أو الشركات.

7-4-3 مقترحات الدراسات المستقبلية

- إجراء ذات الدراسة مع إدخال متغيرات معدلة (الملكية المؤسسية كمتغير معدل للعلاقة بين المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وأداء الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية- دراسة تطبيقية).
- دور المراجع الداخلي بإعتباره شريك عمل في إدارة المخاطر المؤسسية (ERM) وانعكاس ذلك على الأداء المالي للشركات وقت الأزمات والكوارث- دراسة ميدانية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- العادلي، مرفت على محمود. (2023). دعم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقاً لإطار (NIST 800-37) للرقابة الداخلية وانعكاسه على تقارير الأجهزة العليا للرقابة، *مجلة الفكر المحاسبي- كلية التجارة - جامعة عين شمس*، 27(2): 43-92.
- الغريب، أيمن فاروق. (2023). دور إدارة الموارد البشرية الإلكترونية في تحسين أداء لشركات أثناء جائحة كورونا- بالتطبيق على الشركات المساهمة في البورصة المصرية EGX-100، *المجلة العلمية للبحوث الإدارية والمحاسبية والاقتصادية والقانونية- المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال بالزرقا-دمياط*، 1(2): 49-88.
- المالكي، فهد. (2012). نمذجة العلاقات بين مداخل تعلم الإحصاء ومهارات التفكير الناقد والتحصيل الأكاديمي لدى طلاب جامعة أم القرى. جامعة أم القرى، السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة.
- المر، نرمين على محمد. (2020). نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق نظم إدارة المخاطر المؤسسية على إدارة عملية المراجعة (مع دراسة اختبارية)، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية كلية التجارة بالإسماعيلية- جامعة قناة السويس*، 2(1): 966-1058.
- بنداري، نرمين الشيمي أحمد والأحمدي، بسام الأحمدي. (2023). أثر الانتاج الأنظف على تحسين أداء شركات صناعة الأسمنت المصرية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- كلية التجارة جامعة عين شمس*، (1): 293-304.
- حسن، يوسف صلاح عبدالله محمد. (2018). دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية- كلية التجارة جامعة الاسكندرية*، 2(1): 189-246.
- عبد الغفار، نورهان السيد محمد. (2019). أثر تفعيل استخدام مدخل المراجعة الداخلية على أساسا المخاطر وفق إطار COSO على تحسين مستوى جودة المراجعة وانعكاساته على كفاءة الاداء المالي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة تطبيقية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة جامعة بنها*، 39(3): 79-126.

علي، وليد أحمد محمد. (2019). دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في تفعيل أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة: دراسة ميدانية، *مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية- كلية التجارة جامعة بنها*، (1): 249-291.

معهد المراجعين الداخليين. (2012). المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير). متاحة على موقع https://units.imamu.edu.sa/administrations/Internal_Auditing/FilesLibrary/Pages/slate4.aspx.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

Alflahat, M. T. (2017). The impact of internal audit on organizational performance of selected Jordanian companies. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 4(8):85-289.

Ali, B. O. (2018). Factors influencing the effectiveness of internal audit on organizational performance. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 4(4): 219-226.

Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K., & Fadzil, F. H. B. (2014). The effect of the internal audit and firm performance: A proposed research framework. *International Review of Management and Marketing*, 4(1): 34-41.

Alshehadeh, A. R., Al-khawaja, H., Alia, M. A., Kourtel, F., Injadat, E., & Jebri, I. H. (2023, August). The Impact of Operational Characteristics on the Total Risk Management: Evidence from the Industrial Firms. In *2023 International Conference on Information Technology (ICIT)*: 47-50.

Atayah, O. F., Dhiaf, M. M., Najaf, K., & Frederico, G. F. (2022). Impact of COVID-19 on financial performance of logistics firms: evidence from G-20 countries. *Journal of Global Operations and Strategic Sourcing*, 15(2): 172-196.

Bagnera, S. M., Steinberg, M., & Edition, S. (2020). Sanitized practices for human resources in a COVID-19 environment. *Boston Hospitality Review*. <https://www.bu.edu/bhr/files/2020/04/Sanitized-Practicesfor-Human-Resources-in-a-Covid-19-Environment-.pdf>

- Bajary, A. R., Shafie, R., & Ali, A. (2023). COVID-19 pandemic, internal audit function and audit report lag: Evidence from emerging economy. *Cogent Business & Management*, 10(1): 1-17.
- Beauregard, T. A., Basile, K. A., & Canonico, E. (2019). Telework: Outcomes and facilitators for employees. In R. N. Landers (Ed.), *The Cambridge handbook of technology and employee behavior*. Cambridge University Press. 511-543.
- ÇAKALI, K. R., & BALOĞLU, G. (2023). Does Internal Audit Quality Make Difference on Financial Performance? *Denetışim*, (27): 103-118.
- Carillo, K., Cachat-Rosset, G., Marsan, J., Saba, T., & Klarsfeld, A. (2021). Adjusting to epidemic-induced telework: Empirical insights from teleworkers in France. *European Journal of Information Systems*, 30(1): 69-88. <https://doi.org/10.1080/0960085x.2020.1829512>
- Castanheira, N., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2009). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1): 79-98.
- Castka, P., & Searcy, C. (2023). Audits and COVID-19: A paradigm shift in the making. *Business Horizons*, 66(1): 5-11.
- Coetzee, G. P. P. (2010). A Risk-Based Audit Model for Internal Audit Engagements. Ph.D., Faculty of Economic and Management Sciences Centre for Accounting- University of The Free State.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2013). The use of risk management principles in planning an internal audit engagement. *Southern African Business Review*, 17(2): 113-139.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2): 115-125.

- Einwiller, S., Ruppel, C., & Stranzl, J. (2021). Achieving employee support during the COVID-19 pandemic—the role of relational and informational crisis communication in Austrian organizations. *Journal of Communication Management*, 25(3): 233–255.
- EL-Charani, H., Skaf, Y., Roberto, F., Hamdan, A., & Binsaddig, R. O. (2023). Assessing the direct and moderating effect of COVID-19 on the performance of the banking sector in the MENA region. *FIIB Business Review*, 23197145221137962.
- Elsayed, D. H. A. (2023). The Impact of Board Gender Diversity on Firms Performance During the Covid-19 Crisis. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 7(1): 1–29.
- Gallup. (2020). How leaders are responding to COVID-19 workplace disruption
- GEKE, A. M. (2017). *Effect of risk-based audit practices on financial performance in selected public owned Sugar companies in Kenya* (Doctoral dissertation, Maseno University).
- Gerged, A. M., Zahoor, N., & Cowton, C. J. (2023). Understanding the relationship between environmental management accounting and firm performance: The role of environmental innovation and stakeholder integration—Evidence from a developing country. *Management Accounting Research*, 100865.
- Giauque, D., Renard, K., Cornu, F., & Emery, Y. (2022). Engagement, exhaustion, and perceived performance of public employees before and during the COVID-19 crisis. *Public Personnel Management*, 51(3): 263–290.
- Görener, A. (2017). Risk based internal audit. *Risk Management, Strategic Thinking and Leadership in the Financial Services Industry: A Proactive Approach to Strategic Thinking*, 261–275.
- Graves, L. M., & Karabayeva, A. (2020). Managing virtual workers—strategies for success. *IEEE Engineering Management Review*, 48(2): 166–172.
- Griffiths MP (2012) Risk-based auditing. Gower, London

- Ince, H., Imamoglu, S. Z., & Karakose, M. A. (2023). Entrepreneurial orientation, social capital, and firm performance: The mediating role of innovation performance. *The International Journal of Entrepreneurship and Innovation*, 24(1): 32-43.
- Ismail, R., Mohd-Saleh, N., Yakob, R., & Hussin, A. H. (2023). The effectiveness of internal audit function and risk management in the Malaysia consumer products industry. *Journal of Academia*, 11: 19-25.
- Jarah, B., Jarrah, M. A. A. L., & Al-Zaqeba, M. (2022). The role of internal audit in improving supply chain management in shipping companies. *Uncertain Supply Chain Management*, 10(3): 1023-1028.
- Jarva, H., & Zeitler, T. (2023). Implications of the COVID-19 pandemic on internal auditing: a field study. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Kishali Y, Pehlivanlı D (2006) Risk Odaklı İç, Denetim ve İçMKB Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi 30:75-87.
- Kzykeyeva, A. (2022). Risk-Based Approach to Improving the Quality of Internal Audit. *Quality-Access to Success*, 23(189).
- Lois, P., Drogalas, G., Nerantzidis, M., Georgiou, I., & Gkampeta, E. (2021). Risk-based internal audit: factors related to its implementation. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(4): 645-662.
- Narayanamurthy, G., & Tortorella, G. (2021). Impact of COVID-19 outbreak on employee performance—moderating role of industry 4.0 base technologies. *International Journal of Production Economics*, 234, 108075.
- Newman, W., & Comfort, M. (2018). Investigating the value creation of internal audit and its impact on company performance. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 24(3): 1-21.
- Ng, J., Juwenni, J., & Chandrawati, M. (2022). Risk Based Internal Auditing and Implementation on Organization. *International Journal of Social Science, Education, Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL)*, 1(5): 653-660.

- Octavia, E. (2011, March). The effects of implementation on internal audit and good corporate governance in corporate performance. *2nd International Conference on Business and Economic Research* (2nd ICBER 2011).
- Pehlivanlı D (2010) Modern ic, denetim uygulamalari. Beta Yayınları, İstanbul
- Pura, R., Mannan, A., & Ningsih, N. (2022). Internal Auditor Competence in Covid-19 Budget Fraud Detection. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*.7(6):1286-1292.
- Rababah, A., Al-Haddad, L., Sial, M. S., Chunmei, Z., & Cherian, J. (2020). Analyzing the effects of COVID-19 pandemic on the financial performance of Chinese listed companies. *Journal of Public Affairs*, 20(4), e2440.
- Rich, B. L., Lepine, J. A., & Crawford, E. R. (2010). Jobengagement: Antecedents and effects on job performance. *Academy of Management Journal*, 53(3): 617-635. doi: 10.5465/amj.2010.51468988
- Saba, T., & Cachat-Rosset, G. (2020). COVID—19 et télétravail—un remède universel ou une solution ponctuelle. Québec et comparaison internationale. Chaire BMO—Diversité et gouvernance. Université de Montréal. <https://www.docdroid.com/AqP0qVn/covid-19-etteletravail-un-remede-universel-ou-une-solution-ponctuelle-pdf>
- Slamet, A. C., Christiana, A., & Kurniawati, H. (2023). Enterprise Risk Management and Firm value: Evidence of Indonesia before and during Covid-19. In *E3S Web of Conferences* (426): 02051). EDP Sciences.
- Song, H. J., Yeon, J., & Lee, S. (2021). Impact of the COVID-19 pandemic: Evidence from the US restaurant industry. *International Journal of Hospitality Management*, 92, 102702.
- Susilo, D. (2020). Revealing the effect of work-from-home on job performance during the COVID-19 crisis: Empirical evidence from Indonesia. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 26(1): 23-40.

- Tortorella, G., Narayanamurthy, G., Godinho Filho, M., Portioli Staudacher, A., & Mac Cawley, A. F. (2021). Pandemic's effect on the relationship between lean implementation and service performance. *Journal of Service Theory and Practice*, 31(2): 203–224.
- Ungerer, C., Portugal, A., Molinuevo, M., & Rovo, N. (2020). Recommendations to leverage e-commerce during the covid-19 crisis.
- Venkatraman, N., Ramanujam, V. (1986). Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches, *Academy of Management Review*, 1(4), 801–808
- Wang, B., Liu, Y., Qian, J., & Parker, S. K. (2021). Achieving effective remote working during the COVID-19 pandemic: A work design perspective. *Applied Psychology*, 70(1): 16–59.
- Were, B. W., Warui, F., & Kariuki, G. (2023). effects of risk-based internal audit practices on financial performance of insurance firms listed at the Nairobi Securities Exchange, Kenya. *International Academic Journal of Economics and Finance*, 3 (8): 380- 408.
- Westhausen, H. U. (2023). Did COVID-19 Increase the Risk of Internal Auditing? Available at SSRN 4331638.
- Zehir, C., Gurol, Y., Karaboga, T., & Kole, M. (2016). Strategic human resource management and firm performance: The mediating role of entrepreneurial orientation. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 235, 372–381.