

أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية
(التحديات-الاستجابات)

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/ الرفاعي إبراهيم مبارك

أستاذ المراجعة

نائب رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب

إعداد

إيمان كمال السيد الميهي

أشجان عبد الباقي عبد الستار

شيرين شاكر محمد أيوب

ريهام بدوي إبراهيم بدوي

علاء حسين محمد عامر

(تأهيلي دكتوراة محاسبة)

٢٠٢٠-٢٠٢١

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى مساعدة وظيفة المراجعة الداخلية بشأن التكيف في ظل الظروف والتحديات التي فرضتها جائحة كورونا، من خلال التوصل إلى مجموعة من الاستجابات التي تُمكن وظيفة المراجعة الداخلية من القيام بدورها مع الحفاظ على فعاليتها، وأيضاً قدم هذا البحث مجموعة من المقاييس لوصف أثر جائحة كورونا على وظيفة المراجعة الداخلية كمياً وذلك في إطار تقييم فعالية أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

نظراً لحدوث مشكلة البحث وندرة الدراسات السابقة المتعلقة بها، الأمر الذي دعا إلى استخدام المدخل الاستقرائي وذلك لاستقراء الواقع العملي للوقوف على كافة الجوانب المتعلقة بمشكلة الدراسة لمحاولة رصد كافة التحديات المفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا.

وفي سبيل جمع البيانات اعتمد البحث على البيانات الأولية من المشاهدات حيث تتمثل المشاهدات في الرصد المباشر للظواهر وتطورها والتغيرات التابعة لها. وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستجابات

- يمكن تقليل الالتزام بخطة المراجعة أو الإجراءات الروتينية والتي لا تضيف قيمة للمنشأة في هذا الوضع الحرج.
- يجب تمثيل المراجع الداخلي في أي فريق لإدارة الأزمات فقد تكون خبرة وآراء قسم المراجعة الداخلية لا تقدر بثمن عند وضع خطط استمرارية الأعمال وإدارة الأزمات.
- فهم الأنشطة لإجراء المراقبة الاستباقية للرقابة على مخاطر الغش والاحتيال المتزايدة مثل (المدفوعات، إدارة الموردين كشوف المرتبات).
- صقل مهارات فريق المراجعة الداخلية للتعامل مع التكنولوجيا الحديثة للتمكن من إجراء المراجعة عن بُعد.
- التأكد بأن منظمة الأعمال لديها التكنولوجيا الكافية لأداء إجراءات المراجعة عن بُعد.
- التركيز على ضوابط إدارة أمن المعلومات للحماية من عمليات القرصنة.
- يمكن لوظائف المراجعة الإلكترونية (الرقمية) أن تساعد من خلال التقنيات الحديثة مثل تحليلات البيانات وتصور البيانات في تقييم المخاطر.

الكلمات المفتاحية: وظيفة المراجعة الداخلية، جائحة كورونا، المراجعة الداخلية على أساس المخاطر، فعالية أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

المبحث الأول:

الإطار العام للبحث

١-١ مقدمة

في ظل الظروف الصعبة التي فرضتها جائحة كوفيد ١٩ على العالم أجمع والتي انتقلت - بطبيعية الحال- إلى تنظيمات الأعمال بات أمام الفكر المحاسبي بشكل عام والمراجعة بشكل خاص تحدياً صعباً وسوف يركز هذا البحث على المراجعة الداخلية على وجه التحديد، بشأن التحديات التي تواجهها في ظل تلك الجائحة، وكيفية استجابتها لتلك التحديات، كما تسعى الدراسة إلى تقديم مقاييس كمية لقياس الأثر الذي أحدثته جائحة كورونا على وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك في إطار تقييم فعالية أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

٢-١ مشكلة البحث:

في ظل جائحة كورونا والتي وصفتها منظمة التجارة العالمية على أنها الأسوأ منذ الأزمة المالية العالمية، والتي أثرت على كل القطاعات في كل الدول مع اختلاف درجة التأثير من قطاع لآخر ومن دولة لأخرى، واستجاباتاً للظروف التي فرضتها تلك الجائحة اضطرت الدول باتخاذ العديد من الإجراءات الاحترازية للحد من انتشار الفيروس، كان لها أثر كبير على مهنة المراجعة الداخلية، لذلك بات أمامها تحدياً صعباً والمتمثل في كيفية تكيف وظيفة المراجعة الداخلية للعمل في تلك الظروف الصعبة دون الإخلال بفعالية أداء وظيفة المراجعة، لذلك تحملت مسؤولية الالتزام بالإجراءات والقواعد والمعايير المهنية في ظل تلك الجائحة كي تتمكن من التخطي الممنهج والعبور السليم دون المساس بقيمة المنشأة وأصحاب المصلحة، واستناداً إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة من المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، بشأن (العناية المهنية الواجبة) حيث يجب أن يتنبه المراجعون الداخليون إلى المخاطر المهمة والأكثر تأثيراً على الأهداف أو العمليات أو الموارد في ظل تلك الجائحة.

بالإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار (التخطيط رقم ٣٠٠) من الرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية وضع خطة مبنية على المخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتفق مع أهداف المنشأة، وينص التفسير المتعلق به على ما يلي:

لوضع خطة مبنية على المخاطر، يتشاور الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة ويكتسب فهماً لاستراتيجيات المؤسسة وأهداف العمل الرئيسية والمخاطر المرتبطة وأساليب إدارة المخاطر، ويجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مراجعة وتعديل الخطة حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في أعمال ومخاطر وعمليات وبرامج ونظم المنشأة والضوابط الرقابية فيها (Litzenberg, 2019).

وفي هذا الصدد يوضح لنا المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA أن المراجعة الداخلية تهدف إلى تعزيز وحماية قيمة المنظمة وذلك من خلال تقديم خدمات تأكيدية موضوعية على أساس المخاطر-providing risk based and objective assurance لأصحاب المصالح وأيضاً خدمات استشارية. وتتمثل مشكلة هذا البحث في الأسئلة الآتية :

- ما هي كيفية إستجابة وظيفة المراجعة الداخلية للتحديات التي تواجهها في ظل ظروف جائحة كورونا مع الحفاظ على فعاليتها؟
- ما هي كيفية وضع مقاييس كمية لقياس الأثر الذي أحدثته جائحة كورونا على وظيفية المراجعة الداخلية وذلك في إطار تقييم فعالية أدائها؟

١-٣ أهداف البحث

يسعى هذا البحث للتوصل إلى استجابات المراجعة الداخلية للتحديات التي فرضتها جائحة كورونا وما تشمله الجائحة من مخاطر جديدة من نوعها، كما يسعى أيضاً إلى محاولة وضع مقاييس كمية لقياس الأثر الذي أحدثته جائحة كورونا على وظيفية المراجعة الداخلية وذلك في إطار تقييم فعالية أدائها.

١-٤ أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

تتمثل في المساهمة العلمية للدراسة وذلك بتسليط الضوء على استجابات وظيفية المراجعة الداخلية لتحديات جائحة كورونا ومحاولة التكيف معها، وايضاً تقديم مقاييس كمية تعكس الأثر الذي أحدثته جائحة كورونا على وظيفية المراجعة الداخلية.

الأهمية العملية:

تتمثل في مساعدة فريق المراجعة الداخلية على رفع فعالية أدائها من خلال التكيف في ظل ظروف جائحة كورونا.

١-٥ الدراسات السابقة

- دراسة (Turetken, et al, 2019)

تهدف هذه الدراسة إلى فهم العوامل التي تؤثر على فعالية وظيفية المراجعة الداخلية، حيث أصبحت المراجعة الداخلية إحدى الممارسات الرئيسية لمنشآت الأعمال التي تمكنها من الرقابة على عملياتها من خلال إلزام المنشأة بمجموعة من الإجراءات واللوائح.

وذلك من خلال إجراء مراجعة لكافة الدراسات ذات الصلة، وجمع الأدلة حول فعالية المراجعة الداخلية، وأيضاً العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على فعالية عمليات المراجعة الداخلية.

توصلت الدراسة بعد التحليل الشامل للدراسات ذات الصلة إلى قائمة بالمؤشرات المستخدمة لتفعيل فعالية التدقيق، وقائمة بالعوامل المؤثرة على تلك الفعالية.

ويرى الباحثين قصور تلك الدراسة على ذكر العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية، بالإضافة لبعض المقاييس دون ذكر كيفية حسابهم.

- دراسة معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة البريطانية (CIIA, 2020)

قام معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة البريطانية وإيرلندا باستقصاء آراء عينة من المستقصى آرائهم (مديرين المراجعة الداخلية) حول تأثير جائحة كورونا على وظيفة المراجعة الداخلية وما يجب أن يكون عليه القواعد المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية في هذا الشأن، كما قدم مجموعة من الدروس المستفادة من جانب المراجعة الداخلية أثناء جائحة كورونا.

تتمثل النتائج الرئيسية التي توصلت إليها الدراسة في الآتي :

بشأن تأثير أزمة كوفيد-19 على وظائف المراجعة الداخلية :

- أشار نسبة ٣٣% من مديري المراجعة الداخلية إلى أن ساعات عمل المراجعة قد زادت لمقابلة الطلب على زيادة تقديم التأكيد ، بمعنى الاختلاف في ساعات عمل المراجعة .
- أشار نسبة ٤٥,٨% من مديري المراجعة الداخلية إلى أن جميع أعضاء فريق المراجعة أو جزء منهم تم إعادة توزيعهم لتقديم الدعم للوظائف الأخرى داخل المنظمة أي دعم الخط الأول والثاني داخل المنظمة ، على سبيل المثال، المساعدة في الرد على استفسارات العملاء المتزايدة في ظل الأزمة الحالية ، أو المساعدة في أداء مهام محددة للعملاء ، والإشراف ، وتحديد المخاطر .
- في حين أشار ١٥% من مديري المراجعة الداخلية أن جميع أو جزء من أعضاء فريق المراجعة الداخلية قد تم منحهم أجازات ، وهذا يعنى أن هناك عدد كبير من مهام المراجعة الداخلية الهامة والحيوية لم يتم القيام بتنفيذها خلال فترة الاغلاق للشركات .

بالإضافة إلى النتائج السابقة فقد توصلت الدراسة إلى نتائج إضافية :

- أشار ٣٥% من مديري المراجعة الداخلية إلى أن رئيس لجنة المراجعة الداخلية لم يتم استشارته أو أخذ رأيه بشأن القرارات الخاصة بإعادة توزيع أعضاء فريق المراجعة على المهام الأخرى بالمنشأة أو منح أجازات لأعضاء فريق المراجعة .
- أشار ٤٣% من مديري المراجعة الداخلية إلى أن رئيس لجنة المراجعة الداخلية تم استشارته بشأن التغيير في دور المراجعة الداخلية أي قرارات إعادة توزيعهم على المهام الأخرى أو منحهم أجازات .
- أشار ٢% من مديري المراجعة الداخلية إلى أنهم كانوا زائدين عن حاجة العمل .

وتعليقاً على الدراسات السابقة يتضح أن هناك ندرة بحثية في الدراسات السابقة التي سعت لوضع خريطة عمل والتي تعد استجابات تمكن وظيفة المراجعة الداخلية من العمل بفاعلية أثناء الجائحة، كما لاحظ الباحثين عدم وجود محاولات لقياس الأثر الذي فرضته جائحة كورونا على أداء المراجعة الداخلية.

٦-١ فروض البحث:

يؤدي القياس الكمي لأثر جائحة كورونا على وظيفة المراجعة الداخلية إلى رفع قدرة المراجعة الداخلية للتكيف مع تلك الجائحة.

٧-١ منهجية البحث:

إنطلاقاً من أن طبيعة البحث تفرض المنهج العلمي المستخدم في سبيل تحقيق هدف البحث، تستخدم الدراسة المدخل الاستقرائي وذلك لاستقراء الواقع العملي للوقوف على كافة الجوانب المتعلقة بمشكلة الدراسة في محاولة لرصد كافة التحديات المفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا. وتعد أبرز الأدوات التي اعتمد عليها الباحثين في هذا البحث هي البيانات الأولية من المشاهدات حيث تتمثل المشاهدات في الرصد المباشر للظواهر وتطورها والتغيرات التابعة لها (راضي، ٢٠١٥، ١٨٦)، وذلك لعمل دراسة نظرية تحليلية واستكشافية لتأثير جائحة كوفيد ١٩ على وظيفة المراجعة الداخلية.

٨-١ تنظيم البحث

سيتم تنظيم الأجزاء المتبقية من البحث بعد عرض الإطار العام على النحو التالي:

- المبحث الثاني: أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية (تحديات واستجابات).
- المبحث الثالث: قياس أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية كمياً.
- المبحث الرابع: توصيات البحث.

المبحث الثانى:

أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية

١-٢ تأثير كوفيد - ١٩ على الدور التأكيدى والاستشارى للمراجعة الداخلية:

يعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) The chartered Institute of Internal Auditors (IIA) المراجعة الداخلية على أنها " نشاط مستقل وموضوعى، تأكيدى واستشارى، مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، من خلال مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تبنى مدخل منهجى منظم بتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات الحوكمة (Omolaye, 2017, pp2-3) .

ويعكس التعريف السابق اتساع نطاق المراجعة الداخلية، والذي لم يعد يقتصر على مراجعة العمليات والسجلات المالية، بل أنها أصبحت آلية هامة من آليات الحوكمة التى تمارس دوراً جوهرياً فى إدارة المخاطر من خلال دورها التأكيدى والارشادى فى عملية إدارة مخاطر منظمة الأعمال، والإمداد بتأكيد بأن نظم الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها على نحو صحيح داخل الشركات (Grant ,2017,p.708).

وبالتالى يمكن تحديد مهام المراجع الداخلى كالتالى:

- التركيز على تحسين وتطوير عمليات الشركة.

- التركيز على مساعدة الشركة فى تحقيق أهدافها.

- تحقيق الرقابة الفعالة وتحسين عملية إدارة المخاطر بتكلفة معقولة.

وفى ظل جائحة Covid-19 والذي تحول من وباء على مستوى الدولة إلى جائحة عالمية، والذي فرض أسلوب حياة جديد كان لابد من التعامل معه، ومع ما فرضته أزمة Covid-19 من ظروف عدم التأكد والتحديات التى واجهت كافة المنظمات والمؤسسات والتى تطلبت المزيد من المرونة والتأقلم مع تلك الأزمة من خلال التعاون بين مختلف الخطوط الدفاعية داخل المنظمات (KPMG,2020,P.1).

لذلك كان لابد على المراجعة الداخلية مثلها مثل مجالات كثيرة التعامل مع أسلوب الحياة الجديد، لذلك فإن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدى دوراً هاماً فى ظل تلك الأزمة من خلال الاستمرار فى تقديم التأكيدات الهامة، بالإضافة إلى المساعدة فى تقديم النصح والمشورة للإدارة ومجلس الإدارة بشأن التغيرات فى المخاطر، والمساعدة فى توقع وتحديد مجالات الخطر الناشئة فى ظل احتمالية استمرارية تلك الأزمة لفترة من الزمن (Deloitte ,2020,p.1) ويمكن تحديد نطاق المراجعة الداخلية فى ثلاث مجالات وهى: إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة.

٢-١-١ الدور التأكدي والإستشاري للمراجع الداخلي فى إدارة المخاطر داخل المؤسسة فى ظل أزمة Covid-19:

طالما كان هناك إرتباط بين المخاطر وعدم التأكد، وبعد أزمة Covid-19 فقد ظهرت العديد من المخاطر التى تأثرت بـ Covid-19 مثل:مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات، مخاطر السمعة، مخاطر سلسلة التوريد وذلك على سبيل المثال لالحصر مما زاد من أهمية دور إدارة المراجعة الداخلية فى إضافة قيمة للمنشأة فى هذه الاوقات الحرجة.

إن المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر تركز على التحليل الإستراتيجي وتقييم إجراءات العمل وتقييم الأهداف والمخاطر والضوابط التى يجب أن تتحد من أجل نجاح المنظمة من خلال تحديد وتقييم ومراقبة مخاطر الشركة، وتساعد المراجعة الداخلية فى ضمان أن الموارد كافية ومركزة على الأولويات بشكل عام مما يعنى أن المراجعة الداخلية على أساس المخاطر تقوم بتقييم مجالات المخاطر المتزايدة، والأهم من ذلك إجراء تقييمات مستمرة للمخاطر (Castanheira et al.,2010).

إن إدارة المخاطر هي فى المقام الأول مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين لهم أيضاً دور فى الإستشارات وتقديم تأكيدات بشأن إدارة المخاطر، فقد وضح معهد المراجعين الداخليين(IIA,2009) العديد من الأدوار التى قد يؤديها المراجعين الداخليين فيما يتعلق بإدارة المخاطر و تصنف هذه الأدوار إلى أدوار أساسية يجب أن يؤديها المراجعين الداخليين، وأدوار يمكن أن يؤديها المراجعين الداخليين فى ظل وجود بعض الشروط، وأدوار لا ينبغى عليهم القيام بها لأن هذه الأدوار تتعارض مع واجباتهم. وتتعلق الأدوار الأساسية بتوفير تأكيد موضوعي حول ملاءمة وفعالية إدارة المخاطر، وتتضمن أمثلة الأدوار الأساسية التقييم والتأكيد على عمليات إدارة المخاطر ودقة تقدير المخاطر، أما الأدوار المسموح بها (فى ظل وجود تأكيدات مناسبة مصممة لضمان الاستقلالية والموضوعية) تشمل بشكل أساسي الإدارة الاستشارية فى الأمور المتعلقة بإدارة المخاطر.

وأخيراً ، تتعلق الأدوار التى يجب ألا يقوم بها المراجعين الداخليين بشكل أساسي بتحمل مسؤولية اتخاذ القرار بشأن إدارة المخاطر، مثل تحديد مستوى قبول المخاطر، واتخاذ القرارات بشأن عمليات إدارة المخاطر وتنفيذها نيابة عن الإدارة، والمساعدة عن إدارة المخاطر (Abdullatif, 2015).

وفىما يتعلق بمهام المراجعة الداخلية، ينبغى أن تتحول المنظمات إلى التركيز على وظائف المراجعة الداخلية للحصول على ضمان مستقل فهى بحاجة إلى تحديد المخاطر وتقييمها وإدارتها والتخفيف من حدتها بفعالية،

فالوباء يعتبر فرصة للتأكيد على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال النشاط والمرونة والاستجابة للمخاطر المتطورة فى بيئة متغيرة. وحيث إن إدارة المخاطر تتكون من ثلاث مراحل وهى:

١- تحديد المخاطر (Risk Identifications)

٢- تقييم المخاطر (Risk Assessment)

٣- الاستجابة للمخاطر (Risk Respons).

ويوضح الجدول التالى دور المراجع فى كل مرحلة من مراحل إدارة المخاطر:

دور المراجع الداخلى فى إدارة المخاطر	التحديات	الاستجابات
تحديد المخاطر (دور إستشارى)	*التركيز على زيادة الدور الإستشارى الخاص باستمرارية الأعمال وإدارة الازمة(KPMG,2020).	*يمكن تقليل الالتزام بخطة المراجعة أو الاجراءات الروتينية والتي لاتضيف قيمة للمنشأة فى هذا الوضع الحرج. *يجب تمثيل المراجع الداخلى فى اى فريق لإدارة الأزمات فقد تكون خبرة أدوات وآراء قسم المراجعة الداخلية لا تقدر بثمن عند وضع خطط إستمرارية الأعمال وإدارة الأزمات.
تقييم المخاطر (دور تأكيدى)	*تقييم مخاطر الغش والاحتيال المتزايدة. *تقييم مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات.	*فهم الانشطة لإجراء المراقبة الإستباقية للرقابة على مخاطر الغش والاحتيال المتزايدة مثل(المدفوعات، إدارة الموردين،كشوف المرتبات) (PWC,2020). *صقل مهارات فريق المراجعة الداخلية للتعامل مع التكنولوجيا الحديثة للتمكن من إجراء المراجعة *التقييم المبكر (يمنح مجلس

<p>عن بُعد (PWC,2020).</p> <p>*التأكد بأن منظمة الأعمال لديها التكنولوجيا الكافية لأداء إجراءات المراجعة عن بُعد.</p> <p>* التركيز على ضوابط إدارة أمن المعلومات للحماية من عمليات القرصنة (KPMG,2020).</p> <p>*يمكن لوظائف المراجعة الالكترونية (الرقمية) أن تساعد من خلال التقنيات الحديثة مثل تحليلات البيانات وتصور البيانات في تقييم المخاطر (PWC,2020)</p>	<p>الإدارة وأصحاب المصلحة الثقة بأن موقف الأصول والبيانات والمعاملات آمن).</p> <p>*تقييم كيفية إستجابة المنظمة للآزمة.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

٢-١-٢ تأثير أزمة كوفيد-١٩ على الدور التأكيدى للمراجعة الداخلية بشأن بيئة الرقابة الداخلية لمنظمات الأعمال:

فى ظل المتطلبات والظروف المتغيرة التى فرضتها أزمة كوفيد-١٩ على عمليات منظمات الأعمال، يجب الإشارة إلى أن طريقة تنفيذ مهام وأنشطة المراجعة قد تغيرت على نحو شديد عن ذى قبل، وأحد هذه التغيرات المستحدثة هو أداء مهام المراجعة عن بعد ، كما أنه على الأغلب فإن العديد من مهام المراجعة المخططة مسبقاً قد تم تأجيلها أو إعطائها أهمية ثانوية من حيث التنفيذ ، أو إلغاء القيام بها خلال الفترة الحالية وإجراء تعديلات على خطة المراجعة لتشمل عدداً من الأولويات لتنفيذ بعض مهام المراجعة (KPMG,2020,P.2) .

ففى ظل الأزمة الحالية، فإن إدارة المراجعة الداخلية سوف تواجه عدداً من التحديات فى تنفيذ مهام المراجعة، وتأثير هذه التحديات على خطة العمل عن بعد والتى تشمل الاجراءات الخاصة بتقييم بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة، وكيفية تطبيق هذه الاجراءات فعلياً فى ظل الاغلاق الكامل لمواقع العمل مع وجود قيود على انتقال وسفر الأفراد إلى مواقع العمل (KPMG,2020, P.2) .

وبالتالى يجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بإعادة دراسة وتقييم مواردها والامكانيات المتاحة لديها، على سبيل المثال، مدى كفاية ما تمتلكه من الخبرة المعرفية والوسائل التكنولوجية والأدوات التى تمكنها من تنفيذ مهام المراجعة عن بعد ومدى كفاءة أفراد فريق المراجعة فى استخدام هذه الوسائل التكنولوجية، وتوفير الاستخدام

الآمن لهذه الوسائل التكنولوجية، وهل قامت المنشأة باتخاذ العديد من الاجراءات والترتيبات التي تمكن المراجعين الداخليين من أداء مهام المراجعة عن بعد مثل السماح بإمكانية الوصول المباشر إلى البيانات الضرورية التي يحتاجون إليها من خلال قواعد البيانات الخاصة بالمنشأة (KPMG,2020,P.2) .

فضلاً عن ما سبق، فإن هناك اعتبارات هامة يجب دراستها من جانب المراجعين الداخليين والتي تتعلق بتنفيذ أعمال ومهام المراجعة ، على سبيل المثال ، وجود قيود على المقابلات التي تتم بين أعضاء فريق المراجعة وانقطاع عملية التواصل وجهاً لوجه ومدى إمكانية الاعتماد على وسائل التواصل الحديثة في اجتماعات التخطيط الافتراضية، ومدى إمكانية الوصول إلى السجلات والمستندات وكيفية التحقق من صحة المستندات والوثائق محل المراجعة، وهل الوسائل التكنولوجية الحديثة تمكنهم من التحقق من صحة هذه المستندات (KPMG,2020,P.2).

لذلك تشير بعض جهات النظر من جانب الممارسين لمهنة المراجعة أنه يجب على المراجعة الداخلية أن تقوم بتقييم نطاق خطة المراجعة الداخلية بالتركيز على الأمور الهامة والجوهرية من خلال الامداد بتأكيدات بشأن الحد الأدنى من الاجراءات الرقابية الهامة التي لا يمكن التخلي عنها داخل المنشأة بالرغم من الأزمة الحالية (KPMG,2020, P.3) ففي ظل أوقات عدم التأكد الحالية والذي يمثل وضع استثنائي، فإن إدارة المراجعة الداخلية تحتاج إلى أن تكون نشطة في جميع الأدلة بشأن فعالية تصميم وتشغيل بيئة واجراءات الرقابة الداخلية حتى في ظل غياب الاطلاع المادي على الوثائق المستندية والسجلات الورقية الخاصة بالشركة، وتعذر الملاحظة المباشرة لكيفية تنفيذ هذه الاجراءات ، وبالتالي يجب أن تعمل المراجعة الداخلية على القيام بدراسة كافة الوسائل البديلة التي يمكن أن تكون خطوات رئيسية بشأن الإمداد برأيها التأكيدي (Deloitte,2020, p.2) .

وبالرغم من ذلك فإن وظيفة المراجعة الداخلية لا بد أن تظل على وعى شديد أنه في ظل الظروف والتغيرات الحديثة والتي لم يسبق للمنظمات التعرض لها، والتي تتصف بمستويات مرتفعة من عدم التأكد فمن المحتمل أن يكون هناك العديد من مراحل الرقابة التي يجب أن تظل ذات أولوية بواسطة العاملين الذين يحاولون أداء العمل داخل محيط العمل وتطبيق بروتوكولات الأمان والرقابة الداخلية وذلك بغرض الحفاظ على فعالية أداء العمل داخل المنشأة (Deloitte,2020,p.2).

كما أنه في هذا الوقت من الأزمة ، فان مخاطر الاحتيال يمكن أن تتغير كنتيجة للفرص الجديدة التي تكون ممكنة لعدد من الاطراف الداخلية والخارجية حيث أن الدوافع لارتكاب الاحتيال على سبيل المثال الاحتيال في اعداد التقارير المالية أو اختلاس الأصول يمكن أيضاً أن تزداد وتتضاعف بصفة خاصة في حالة انهاء خدمة أحد العاملين أو حالة معاناة بعض العاملين من ضغوط مالية شديدة (Deloitte,2020,p.2) .

وفي هذا الاطار يجب على المراجعة الداخلية أن تقوم بتقييم موثوقية أدلة المراجعة التي يتم إمدادها بها وكمية الوثائق المتاحة، في ظل انخفاض القدرة على طلب أدلة المراجعة من مواقع العمل وعدم تواجد بعض العناصر

التي تكون عرضه للمراجعة ومدى امكانية الاعتماد على هذه الأدلة في إصدار رأي، وهو الأمر الذي يتطلب زيادة مجهودات العمل عن بعد والاستخدام الفعال للوسائل التكنولوجية الحديثة وذلك لتنفيذ اجتماعات المراجعة وفرق العمل (Deloitte,2020, p.6) .

وبشأن كيفية استجابة المراجعة الداخلية في حالة طلب المساعدة لتقديم الدعم في تنفيذ بعض مهام وعمليات المنشأة والتي يمكن أن تؤثر على الوضع الخاص باستقلالها، فإنه من المعروف أن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية هو الامداد بتأكيد مستقل وموضوعي، وفي أوقات الأزمات فان المراجعة الداخلية يجب أن تقرر على نحو صحيح مساعدة المنظمة في المجالات التي يمكن أن تكون لها خبرة ملائمة بها (Deloitte ,2020.p.3) وللتأكد من عدم ضعف استقلالية المراجعة الداخلية فان المراجعة الداخلية يمكن على نحو عملي أن تنتظر إلى الجوانب التالية:

- أن تقييد نطاقها للامداد بالنصح والارشاد فقط للإدارة ولا تقوم بالمشاركة المباشرة في التنفيذ.

- استخدام فرق منفصلة للمساعدة في تقديم الدعم للإدارة في تنفيذ بعض المهام التشغيلية في المنشأة، واستخدام فرق اخرى للأداء المراجعة.

- تأجيل المراجعة فيما بعد لوقت محدد

كما يجب أن تأخذ المراجعة الداخلية في اعتبارها تفهم التغيرات المؤقتة في بيئة الرقابة الداخلية بالمنظمة وذلك من خلال إعادة النظر في اجراءات الرقابة المطبقة، ورقابة التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة (تقدير مخصصات الديون المشكوك فيها، مخصصات انخفاض المخزون، اضمحلال الأصول الملموسة وغير الملموسة، تقديرات القيمة العادلة للأدوات المالية وغير المالية)، والرقابة على المدفوعات وتشغيل الصفقات والعمليات عن بعد (Deloitte,2020,p.8).

وعند القيام باعداد تقرير المراجعة الداخلية في حالة التزام المنشأة بمقابلة المتطلبات القانونية من جانب الجهات التنظيمية والتي تتضمن ، على سبيل المثال، مُطالبه الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية بإصدار تقرير سنوي يتضمن رأى تأكيدى بشأن فعالية تصميم وتشغيل بيئة الرقابة الداخلية داخل الشركة، فإنه في مثل هذه الظروف التي فيها تم تخفيض نطاق وإجراءات المراجعة الداخلية سوف يكون من الضروري أن يكون هناك وضوح بشأن الأمور التي تم أخذها في الاعتبار والأمر التي لم يتم أخذها في الاعتبار في خطة المراجعة ، وما إذا كانت هناك قيود تم تبنيها على نطاق خطة المراجعة (Deloitte ,2020,p.4) .

على الرغم من أن منظمات الأعمال يجب أن تستمر في الالتزام بالمتطلبات القانونية وتقوم بالامداد بتفسير في ظل استمرار التطور في الوضع الحالي ، في حين أن عدداً من الجهات التنظيمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) ومجلس التقرير المالي البريطاني (U.K. Financial Reporting Council) قاموا بإصدار

إرشادات للشركات والمراجعين الخارجيين متضمنه بعض التخفيفات بشأن تطبيق المتطلبات القانونية الحالية عند نشر القوائم المالية (Deloitte,2020,p.4) .

وعندما يكون من الضروري إلغاء أو تأجيل بعض مهام المراجعة ، فإنه يجب مناقشة ذلك مجلس الإدارة ، الحصول على الموافقة الرسمية من لجنة المراجعة ، في حالة إذا كان من الممكن إعادة توزيع موارد المراجعة الداخلية لدعم الأنشطة الهامة بالمنظمة ، أو الاعتماد عليها في دعم الخطوط الدفاعية الأولى والثانية بالمنظمة كاستجابة إلى أزمة كوفيد -19 نتيجة لمجموعة المهارات المتاحة لفريق المراجعة الداخلية مثل إدارة المشروع، الخبرة المالية ،المعرفة بنظم المنشأة وعملياتها (Deloitte ,2020, p.3) .

٢-١-٣ تأثير أزمة كوفيد - ١٩ على الدور التأكدي والاستشاري بشأن تطبيق اجراءات حوكمة الشركات داخل منظمات الأعمال وكيفية الاستجابة للأزمة الحالية:

بهدف تطوير وتحسين أداء منظمات الأعمال، فإن ذلك يتطلب الإدراك بأهمية بناء وتطبيق ممارسات حوكمة الشركة الجيدة داخل الشركات لما لها من دوراً هاماً في حماية المستثمرين وأصحاب المصالح من جميع المخاطر التي تحيط بالمنظمة، وبهدف التأكيد على أن نظام الأعمال داخل المنظمة يعمل على نحو جيد ومستقر. لذلك فإن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً هاماً في حوكمة الشركات داخل منظمات الأعمال (Zou,2019,p.64).

لقد تزايد دور المراجعة الداخلية على نحو شديد في دعم والتطبيق الجيد لهياكل حوكمة الشركات، ومن المعتقد أن فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية عند أداء مهامها سوف تساعد مجلس الإدارة على لتنفيذ واجباته المتعلقة بالحوكمة، على سبيل المثال، مساعدة مجلس الإدارة في مراقبة فعالية اجراءات الحوكمة بالمنظمة. ففي ظل بيئة الأعمال الحالية ، فإن المراجعين الداخليين قد يؤدون دوراً هاماً في إمداد مجلس الإدارة والإدارة بمقدار وافر من المعلومات التي تتعلق بالأداء المالي للمنظمة ، والأنشطة التشغيلية، ومدى الإلتزام بالقوانين والسياسات والنظم المطبقة داخل المنظمة، وذلك لتحسين كفاءة وفعالية أداء الإدارة والأنشطة داخل المنظمة (Bilal,2018,p.261).

وكما هو معلوم فإن الهدف الرئيسي لأي منظمة أعمال هو تحقيق الأرباح وتعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل، وعلى الرغم من ذلك فإنه أثناء تشغيل عمليات المنظمة قد تظهر العديد من المشاكل المتنوعة والتي قد تعوق من تقدم منظمات الأعمال وتحقيق أهدافها (Zou ,2019,p.64) .

لذلك فإن أنشطة المراجعة الداخلية قد تسهم في حل تلك المشاكل، ويحتاج كلاً من مجلس الإدارة والإدارة العليا التفهم الكامل لمختلف العوامل والمخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنظمة. فعند تنفيذ الأهداف السابق وضعها فإن طرق أداء العمليات قد تختلف فعلياً عن ما هو مرغوب فيه والذي قد يؤثر على تنفيذ هذه الأهداف، وعند هذه النقطة تظهر أهمية الحاجة إلى الدور المستقل والموضوعي للمراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة على

تلك العمليات، فمن خلال طرق المراجعة المختلفة والتقييم فى الوقت المناسب، فإنه يمكن تتبع المخاطر المختلفة والمشاكل المتواجده فى العمليات الداخلية بالمنظمة، والتقارير عنها فى الوقت المناسب إلى الإدارة لتعديل خططها لتتوافق مع تحقيق الأهداف النهائية للمنشأة (Zou,2019,p.65) .

وبناء عليه يمكن استخدام المراجعة الداخلية فى تقييم مدى تحقيق نتائج منظمة الأعمال، فإذا ساعدت المراجعة الداخلية فى أن تعكس على نحو صحيح المشاكل المتواجدة داخل منظمة الأعمال، والإمداد بتأكيد عن استمرارية النمو فى عمليات المنظمة و تحقيق المنافع الاقتصادية، فإن المراجعة الداخلية سوف تساعد على تحقيق هدف حوكمة الشركات (Zou,2019,p.65) .

وبشأن تأثير أزمة كوفيد-١٩ على دور المراجع الداخلى فى دعم عملية حوكمة الشركات بالمنظمة ، ففى ظل الأزمة الحالية التى قد تتسبب فى حدوث مشاكل أو خلل فى الهيكل التنظيمى بالمنشأة وقد تؤثر جوهرياً على أداء واستمرارية عملياتها، فإنه يجب الإشارة إلى أنه يجب على المراجعة الداخلية أن تتعاون وتتواصل مع كافة أصحاب المصالح المستفيدة من أعمالها (المراجع الخارجى، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الإدارة، ولجنة إدارة المخاطر بالمنظمة) كلما كان ذلك ممكناً لتفهم نطاق أعمالهم ومناقشة تطور الوضع على نحو مستمر ، وتفهم وجهة نظرهم، وما هى الأمور الهامة المطلوب أخذها فى الاعتبار كالمخاطر المرتفعة والجديدة التى تحتاج المراجعة الداخلية لدمجها فى خطة المراجعة، وتحديد ما هى الاستجابة الملائمة للأزمة الحالية على النحو الذى يساعد على استمرارية أعمال المنظمة فى المستقبل (Deloitte,2020,p.2-3).

وقد يشمل ذلك ضرورة أن تأخذ المراجعة الداخلية فى اعتبارها ما يلى:

- يجب على المراجعة الداخلية أن تأخذ فى اعتبارها مساعدة وأرشاد جميع الأطراف داخل المنظمة على تفهم أى نقاط قد تعرضها للفشل والذى قد يحدث من خلال عملياتها أو من خلال العاملين بالمنظمة.
- أن تقوم المراجعة الداخلية بتطوير العديد من الخطط التى يمكن من خلالها استعادة عمليات المنظمة (على سبيل المثال ، وضع خطط التعافى من الأزمات)، والتحقق من أن المنظمة مازالت لديها عمليات مستمرة موضع تنفيذ لمقابلة المسئوليات التى وضعتها الجهات المنظمة لأعمالها (Diolette,2020,p.8) .
- يجب أن تحافظ المراجعة الداخلية على بقاء واستمرار المنظمة فى ظل استراتيجية العمل عن بعد، من خلال زيادة عدد مرات الاجتماعات مع أصحاب المصالح الرئيسيين من خلال الوسائل التكنولوجية الحديثة أو الاجتماعات الفعلية ، وذلك لمناقشة ضرورة قيام جميع الأقسام داخل المنظمة فى الاستمرار على تطوير علاقات العمل القوية مع العملاء حتى فى ظل الأزمة الحالية من خلال استخدام وسائل التكنولوجيا ووسائل التواصل الحديثة لبناء الثقة مع العملاء (Diolette,2020,p.5).

وبناء على ما سبق ، فإنه لا بد من الاعتماد على دور المراجعة الداخلية فى التأكيد على وجود إطار قوى للإدارة مخاطر المنظمة، وتطبيق إجراءات الحوكمة ، وفاعلية نظم الرقابة الداخلية ، والذي يعتمد جميعاً على وضع موارد وامكانيات المراجعة الداخلية فى وضع الإستعداد الدائم لمواجهة الأزمة الحالية، لتوفير تأكيد معقول بأن المخاطر التى تهدد المنظمة تم إدارتها على نحو فعال، والتأكيد على نجاح واستمرارية المنظمات فى أداء اعمالها على المدى الطويل (Chartered institute of internal Auditors ,2020,p.1).

من المتوقع أن المنظمات التى تطبق نظام فعال للرقابة الداخلية سوف تحقق أهدافها التنظيمية على نحو فعال وكفاء ، والذي يشار إليه البعض بقوة بيئة حوكمة الشركات، على العكس من ذلك فإن الشركات التى تتصف بضعف نظم الرقابة الداخلية سوف تتعرض للعديد من المخاطر مثل تسجيل العمليات والأرصدة بطريقة غير صحيحة، حدوث تجاوزات فى تنفيذ الصفقات، والسرقة والاحتيال، فيما يشار إليه بضعف بيئة حوكمة الشركات، وجميع ذلك سوف ينعكس سلبياً على الأداء المالى للمنشأة (Bilal,2018,p.256).

٢-٢ تخطيط المراجعة الداخلية فى ظل فيروس كورونا المستجد:

فى هذه المرحلة الراهنة، من الصعب تخيل وجود أحداً فى العالم اجمع لم يسمع عن فيروس كورونا المستجد (كوفيد-١٩)، حيث تقدم الصحف والنشرات الإخبارية آخر المستجدات وتحليلات يومية عن سرعة انتشاره، وعلى الرغم من أن الآثار النهائية لمرض فيروس كورونا مازالت قيد الملاحظة، فإن سرعة تفشيه تخطت فاشيات الفيروسات التاجية الأخرى (سارس ٢٠٠٢، ميرس ٢٠١٢)، وتواصل منظمة الصحة العالمية إصدار تقارير حالة تتبع تطورات هذا المرض، بينما تفرض الدول فى جميع أنحاء العالم حظر السفر وغيرها من التدابير الصارمة لاحتوائه، ولقد أثر وباء كوفيد-١٩ تأثيراً كبيراً على أسواق الأسهم العالمية وسلاسل الإمداد ورحلات العمل والرحلات الشخصية . (Roy A. Litzenberg, 2020, P.1)

و فى ظل هذه الظروف يجب أن تستمر المراجعة الداخلية فى التقييم والمساهمة فى تحسين حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة باستخدام نهج منظم ومنضبط وقائم على المخاطر، ويتم تعزيز مصداقية وقيمة المراجعة الداخلية عندما يكون المراجعون استباقيون و يسعون إلى تقديم تقييماتهم برؤى جديدة مع أخذ التأثيرات الحالية والمستقبلية فى الاعتبار، لذى يواكب المراجعون الداخليون الآثار الناجمة عن التدابير الجديدة وتأثيرها على إنجاز عمليات المراجعة عن بعد، ومن الأنشطة التى تم إعادة النظر إليها من قبل الرؤوساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية:

١. ضمان تحديث وتنفيذ خطط استمرارية العمل فى الوضع الحالى.
٢. التأكد من ان يتم تعريف وتوثيق البيانات الهامة طوال عملية المراجعة.
٣. التأكد من اى اختصارات مستخدمة اثناء الازمات، و أى تجاوزات للضوابط المعمول بها فى العمليات المعتمدة لابد من توثيقها وعرضها بشفافة عالية.

٤. تجاوز الضوابط الرقابية بغرض زيادة الإستعداد وضمان مواجهة المخاطر بمستوى رقابي ملائم.

(IIA, 2020, P.1)

إن أسوأ وقت للتخطيط للأزمة هو في منتصفها، النهج الحكيم هو أن يكون لديك خطة وتنفيذها في الحال، الآن بعد تصنيف فاشية مرض فيروس كورونا رسمياً بأنها جائحة، لا يمكن لأي منشأة أن تتجاهل آثارها المحتملة على المدى القصير والطويل، ومن لديهم خطط منطقية ومجربة سيكونون في وضع يسمح لهم بالاستمرار والتعافي (Roy A. Litzenberg, 2020, P.2).

من أجل التكيف مع الوضع الجديد، نحتاج إلى إعادة ترتيب الأولويات، وتحديث خطة المراجعة الداخلية الحالية لتنمائي مع الظروف المستجدة، حيث يجب على إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة القيام بالآتي لضمان تنفيذ خطة مراجعة فعالة تتواءم مع ظروف تفشي وباء كورونا المستجد:

١- تقييم المخاطر: (Risk Assessment)

تنطوي المراجعة الداخلية على تقييم المخاطر، وفي ظل إنتشار جائحة كورونا واجهت منشآت الأعمال أزمات مالية وأقتصادية عديدة، حيث أعتبر البعض أن أزمة كورونا أخطر من الأزمة المالية العالمية، وقد أعتبر بعض مديري المراجعة الداخلية أن فيروس كورونا خطر قائم بذاته ، في حين أعتبره البعض الآخر أنه خطر غير قائم بذاته بل يصاحبه مخاطر أخرى موجودة مسبقاً في سجل مخاطر المراجعين الداخليين (Chartered Institute of Internal Auditors,2020,P. 10)

ونتيجة لجائحة كورونا قد زادت المخاطر المتعلقة بأمن تكنولوجيا المعلومات، ومخاطر العمل عن بُعد، ومخاطر تدفقات الأموال والوفاء بالإلتزامات (KPMG.,2020,p2)، وقد أضاف (Delliot,2020) مخاطر أخرى زادت أهميتها نتيجة للجائحة مثل مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والمخاطر المالية ومخاطر سلسلة التوريد، ومخاطر العملاء ومخاطر الوفاء بالإلتزامات العقود ومخاطر رأس المال البشري ومخاطر إستمرارية المنشأة (Delliot,2020 P.4:P9)، وقد مثلت تلك المخاطر المتزايدة والمخاطر الطارئة تحديات تواجه المراجع الداخلي، لذا يجب وضع تقييم المخاطر الطارئة والمخاطر المتزايدة كأحد أوليات خطة المراجعة (IIA,2020,P.8).

وللإستجابة للتحديات المتعلقة بتقييم المخاطر، يجب حصر كافة المخاطر المرتبة بـ COVID-19 وتقييمها، وأن يتعاون فريق المراجعة مع المتخصصين لفهم المخاطر الطارئة، وتعديلات المخاطر المنتظمة، مع تقييم البيئة الرقابية للعمل عن بعد، وفهم مستوى التوثيق الإلكتروني، وطلب الأدلة المتاحة لتقديمها عن بعد، وتطوير تحليلات الأعمال وتقليل مخاطر توقف الأعمال (Deloitte,2020,P.2)

كما يجب توجيه أعمال المراجعة الداخلية للمجالات الرئيسية للخطر، وتحديد المخاطر الطارئة والجديدة ومتابعة إستجابة الإدارة للمجالات الرئيسية المتأثرة بالأزمة الحالية، وتمثل تلك المجالات فى سلسلة التوريد والتمويل والوفاء بالمدفوعات الضريبية والموارد البشرية وأمن نظم المعلومات ومنع الإحتيال وإستمرارية الأعمال والإلتزام بمتطلبات الأمان ومتطلبات الرعاية الصحية، كما يجب القيام بالإختبارات اللازمة للمخاطر الجوهرية وتقييم مدى كفاءة الرقابة الداخلية (Chartered Institute of Internal Auditors,2020,P.15)

وقد أوضح (IIA,2020,P8) أن مديري المراجعة الداخلية قد أبدوا مرونة فى الإستجابة للمخاطر الديناميكية الناتجة عن COVID-19، حيث أوضح الإستقصاء الذى قام به معهد المراجعين الداخليين المعتمدين (IIA) أن ٧٥% من مديري المراجعة الداخلية قد قاموا بتحديث خطة المراجعة، وأن ٦٧% قاموا بتحديد ومعرفة المخاطر الطارئة، أن ٥٧% قد قاموا بمراجعة تقييم الخطر، كما أوصى ١٩% بضرورة إصلاح خطة المراجعة (IIA,2020,P.8).

وفى هذا السياق فإنه بسبب جائحة كورونا تم تقليص خطة المراجعة الداخلية وهو ما مثل تحدى أمام المراجعين الداخليين، ويمكن الإستجابة لهذا التحدى من خلال إعطاء الأولوية للمخاطر المرتفعة كأمن تكنولوجيا المعلومات والغش ومخاطر السيولة ورأس المال ومخاطر الرعاية الصحية، كما يجب أن يكون نطاق المراجعة الداخلية غير مقيد وأن يكون المراجع الداخلى مستقل وله وجه نظر مستقلة بشأن تحديد المخاطر الطارئة والمخاطر المنتظمة وتقييم فعالية إدارة هذه المخاطر (Chartered Institute of Internal Auditors,2020,P. 6,9)

بالإضافة لما سبق فإنه يجب أن يكون هناك تعاون مع كل من لجنة المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين لمساعدة المراجعين الداخليين على فهم وجهات نظرهم وأولوياتهم الرئيسية. والتي بدورها ستساعد فريق المراجعة الداخلية على فهم أي عمل هام مطلوب، وما إذا كان هناك أي جديد/ أو ارتفاع بالمخاطر يجب دمجها في خطة المراجعة الداخلية السنوية. كما يجب الاتفاق على المجالات الأشد خطورة التي يتوجب التركيز عليها (Deloitte,2020,P.4)

ويواجه القائمون بمراجعة الداخلية تحديات تتعلق صعوبة الحصول على أدلة مراجعة موثوقة وذات مصداقية، وإفتقار المراجعين الداخليين للملاحظة المباشرة، وللتغلب على هذا التحدى يجب النظر فى كم الوثائق التي يمكن الإستناد إليها لأغراض المراجعة الداخلية ومدى موثوقية تلك الأدلة. كما يجب تحديد المخاطر المادية المرتبطة بكل حساب وتقييم أدلة المراجعة المرتبطة بتقدير الأخطار (Delliot,2020,P.6).

وتواجه المراجعة الداخلية تحديات متعلقة بدرجة عدم التأكد المرتبطة بالأحداث المستقبلية مما يؤثر على عدم دقة التنبؤات ، لذا للإستجابة لذلك التحدى يتوجب على المراجعين القيام بإختبارات عديدة للمخاطر، ويجب أن تطور المراجعة الداخلية من إختبارتها للمخاطر، كما يجب أن أن يكون هناك مراجعة تفصيلية للمخاطر الهامة،

بحيث يشمل تقرير المراجعة الداخلية على تحليل الأحداث التالية لأزمة كورونا والمناطق الأكثر تضرراً بالأزمة الحالية. يجب أن تطور المراجعة الداخلية من إختبارتها للمخاطر وتعتمد على نهج (مدخل) يناسب التعامل مع الأزمات بأسرع وأبسط الطرق.

وقد أشارت إحدى النشرات الصادر عن (Chartered Institute of Internal Auditors,2020) أن ٣٣% من المستقيين رأوا أنه تم تنفيذ مهام المراجع أثناء الأزمة كأشطة عادية، في حين أشار ٢٨% أنهم قاموا بتحديث تقييم المخاطر، وقاموا بعمل تقييم للمخاطر الجديدة، في حين أن ١٢% أنهم قاموا بتوجيه جزء من أعمال المراجعة إلى المجالات الرئيسية للخطر وقاموا بتقديم النصيحة للجان التنفيذية وفريق الإستجابة للطوارئ.

ففي ظل الأزمة الحالية، تقوم المنظمات بمواجهة التحديات والمخاطر الجديدة عن طريق إعادة تحديد المخاطر ودعم عملية إدارة المخاطر لتحقيق حماية أفضل للمنظمات، فالمنظمات يجب عليها تحديد المخاطر في البيئة الحالية والكيفية التي يتم من خلالها التخفيف من حدة تلك المخاطر؟ كما يجب على المنظمات تحديد ما إذا كان يمكنها تقديم منتجات وخدمات جديدة نتيجة الجائحة؟ وما المخاطر الجديدة التي واجهتها؟ (KPMG, March, 2020 P.1)

٢- تقييم الموارد Resourcing assessment :-

عند إعادة ترتيب الأولويات وتحديث خطة المراجعة الداخلية، تحتاج فريق المراجعة الداخلية أيضا إلى إعادة تقييم الموارد والقدرات، وينبغي أن يحددوا ما إذا كانت لديهم الأدوات والتكنولوجيا اللازمة لأداء أعمال المراجعة الداخلية عن بعد وبأمان، وما إذا كان لديهم ما يكفي من المعرفة والدراية الكافية بالتكنولوجيا لأداء تلك العمليات مراجعة عن بعد، والقدرة على حماية المعلومات، والمرونة في تنفيذ الأعمال وإدارة السيولة.

وأكثر من ذلك، نظرا لاحتمال أن عددا أقل من المراجعيين الداخليين قد يكون متاحاً إذا أصبح الباقين مرضى أو كانوا بحاجة إلى رعاية أفراد الأسرة أو في حالة القيود المفروضة على السفر لفترات طويلة، وبالتالي يمكن لمنشآت الأعمال أن تنتظر في إمكانية المشاركة في الاستعانة بمصادر خارجية إذا واجهت نقصا في الموظفين و/أو افتقارا إلى خبرة خاصة، وقد يؤدي الدخول في ترتيبات محلية للمصادر المشتركة أيضا إلى حل التحديات الناجمة عن القيود المفروضة على السفر.

٣- التدريب وضمان الجودة استعراض الأعمال التحضيرية Training & Quality Assurance :Review preparations

بشكل عكسي ، في المجالات أو المواقع ذات القدرة (السعة) الزائدة المؤقتة تنشأ الفرصة للتركيز على تدريب الموظفين عبر الإنترنت واستعدادات (تحضيرات) مراجعة ضمان الجودة (QAR) Quality Assurance Review.

٤- تنفيذ مراجعة الاثر Impact Audit Execution :

يتطلب هذا المشهد المتغير مرونة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية، ويجب مراعاة العوامل التالية في كل مرحلة من مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية للتأكد من أن وظائفها المختلفة لا تزال يعمل بشكل فعال:

- تخطيط المراجعة Audit planning، والتقييم المسبق pre-evaluation، وتحديد نطاق المشاركة engagement scoping

يجب أن نقر ونعترف بالحدود والقيود التي سوف تفرضها أزمة كورونا على مرحلة تخطيط المراجعة الداخلية وينبغي إعادة النظر في نطاق عمليات المراجعة المقررة The scope of the planned audits من أجل التأكد من أن عمليات المراجعة الداخلية لا تزال ذات صلة وضرورية للأعمال التجارية.

يجب أن يؤخذ تأثير أزمة COVID-19 على العمليات التجارية في الاعتبار عند تحديد نطاق المشاركة The scope of the engagement، وقد يؤدي ذلك إلى حذف مواضيع معينة أو إضافتها إلى نطاق المراجعة، أيضاً مع الأخذ بعين الاعتبار دراسة الجدوى، حيث قد لا تكون جميع النظم وقواعد البيانات الضرورية متاحة لكافة المراجعين عن بعد، وفي الوقت نفسه، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار القيود القانونية المفروضة على إمكانية الوصول إلى البيانات ونقلها، لا سيما عندما تكون هناك حاجة إلى الوصول إلى البيانات من بلد آخر.

٥- العمل الميداني Fieldwork:

يواجه المراجعون تحديات فريدة عند القيام بالعمل الميداني حيث تلزمهم قيود السفر بالعمل من المنزل، في الوقت نفسه يجب أن لا تؤثر قيود السفر على جودة العمل الذي يجب القيام به، وهناك حاجة إلى دراسة متأنية لتحديد ما إذا كان يمكن تنفيذ جميع جوانب مرحلة العمل الميداني بشكل كاف على أساس بعيد، حيث يواجه المراجعين قيوداً عندما يتعلق الأمر بإجراء المقابلات والوصول إلى البيانات السرية والتحقق من صحة الوثائق، علاوة على ذلك، يواجهون اضطراباً في التواصل داخل فريق المراجعة.

وينبغي اتخاذ الترتيبات التي تمكن المراجعين الداخليين من العمل عن بعد، والوصول المباشر إلى البيانات اللازمة، والحصول على التكنولوجيا المناسبة التي تمكنهم من التحقق من صحة الوثائق وإجراء المقابلات والاجتماعات مع الأطراف المعنية عن بعد

يحتاج المراجعون الداخليون أيضاً إلى التأكد من أن لديهم التزاماً كافياً مع رؤسائهم لأنهم حرفياً خارج الموقع ويجب ترتيب التواصل اللفظي معهم، قد يكون الرد على أسئلة محددة في الوقت المناسب تحدياً ويمكن حلها عن طريق ضمان ترتيبات احتياطية كافية فيما يتعلق بالرؤساء.

يتمثل أحد الأنشطة الرئيسية للمراجعين الداخليين في التوافق القوي مع الجهة الخاضعة للمراجعة ومناقشة النتائج عند ظهورها أثناء العمل عن بعد، التأكد من جدولة الاجتماعات من خلال منصات مثل Skype أو Teams أو Zoom للإحتفاظ بمستوى التفاعل مع المراجعين أو حتى زيادته خاصة في هذه الأوقات، التفاعل والإهتمام بالظروف الشخصية هو جوهر عظيم.

٦-التقرير Reporting:

يعد الإتصال ضرورياً خلال مرحلة التقرير في المراجعة الداخلية، حيث يجب أن يكون فريق المراجعة واضح ومتسق في اتصالاته، ومع ذلك ، يلزم إعادة النظر في البروتوكولات فيما يتعلق بتواتر وطريقة تقديم فريق مراجعة التقارير إلى الإدارة العليا او لجنة المراجعة، بإعتبار أن التفاعل الكافي أمر ضروري، وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي لفريق المراجعة الداخلية أن يعترف بأن الإدارة قد تكون لديها قدرة محدودة على معالجة هذه المسائل في غضون مهلة قصيرة.

٧-التقييم Evaluation:

عند تقييم أداء فريق المراجعة الداخلية ، ينبغي إيلاء اهتمام خاص للتحديات التي يطرحها العمل عن بعد، ويجب تحديد القم والنصائح Tops and tips المتعلقة بالتنسيق والاتصالات بالإضافة إلى تحفيز الفريق والالتزام وتقييمها بعناية من قبل الإدارة.

٨-المتابعة Follow-up:

بسبب تغيير العمليات التجارية الناجمة عن أزمة COVID-19، تكُرس فرق الإدارة الكثير من إهتمامها لإدارة الأزمات، ونتيجة لذلك، قد يكافح المراجعون الداخليون من أجل المساعد في ذلك، يجب على المراجعين الداخليين ترتيب الأولويات والمتابعة المستمرة من أجل تركيز الإدارة على المسائل الأكثر إلحاحا التي تهدد العمليات التجارية. (Danny Tingelaar & Erwin Mol, 2020, p. 2:3 ; Dave, er al., 2020, pp. 2:6)

٢-٢-١ الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تحديث خطة المراجعة الداخلية لتتواءم مع جائحة كورونا COVID-19:

هناك مجموعة من الإعتبارات التي يجب اخذها في الحسبان عند تحديث خطة المراجعة الداخلية لتتواءم مع التغييرات الحاصلة:

- فريق المراجعة Audit Team Work:

يجب على إدارة المراجعة الداخلية الأخذ في الإعتبار رضا أعضاء فريقها عند إجراءها مجموعة التغييرات الواجبة لتمكينهم من العمل عن بعد بكفاءة وفعالية، مراعاة رضاهم عن الطريقة التي يتعاملون بها الآن سيكون له التأثير الواضح على رضاهم ورفاهيتهم وبالتالي على ولاءهم وإنتاجيتهم.

- العملاء Customer:

يجب ان تستمر ادارة المراجعة الداخلية فى تقديم خدماتها لعملائها (الادارة العليا ولجان المراجعة) بنفس الكفاءة والجودة على وجه التحديد فى حالة نقص اعضاء فريقها وتلبية إحتياجات المطلوبة من قبل الإدارة العليا ولجان المراجعة.

- السيولة liquidity:

يجب على منشأة الاعمال وادارة المراجعة الداخلية ان يكونوا على دراية كاملة بموارد رأس المال والسيولة المتاحة لديهم، ويجب الاخذ في الإعتبار أي تغييرات في البيئات التنظيمية تؤثر على السيولة ورأس المال.

- الموردین وتبعیة الطرف الثالث Suppliers and third party dependency:

يجب التأكد من أن شبكات الطرف الثالث third-party networks تتميز بالمرونة في مثل هذه الظروف المتغيرة، كما يجب تقييم ومراقبة الطرف الثالث بانتظام بشأن استمرارية الأعمال وأمن المعلومات ومجالات المخاطر الأخرى، كما يجب توفير وسائل حماية متابعة كافية فيما يتعلق بالعمليات التجارية الحيوية.

- الاتصالات والشفافية Communications and transparency:

يجب على فريق المراجعة الداخلية التواصل بشكل فعال ومنتظم مع أصحاب المصلحة الرئيسيين (الادارة العليا ولجان المراجعة) كما يفضل أيضا التواصل بشكل حيوي مع اصحاب المصلحة الخارجيين (العملاء والمساهمين)، والشفافية حول الخطوات التي تتخذها لإدارة تأثير الوباء تعتبر جزء من إدارة الأزمات لمنع التضليل والشائعات، وتحتاج ادارة المراجعة الداخلية إلى تقييم قدراتها على الاتصال الرقمي وكيفية الاستفادة منها للتواصل مع فريقها و مع الادارة العليا ايضا.

- الخطة البديلة Plan B:

يجب توافر خطط بديلة ونماذج تخطيط للطوارئ لفهم تحديات الوباء وكيف سيؤثر ذلك على النظام المالي وغير المـــــــر المـــــــالى المنشـــــــأة

(Danny Tingelaar & Erwin Mol, 2020, p. 4 ; Dave, er al., 2020, p.7:10)

٢-٣ أثر كوفيد-١٩ على تقرير المراجعة الداخلية:

يلتزم مدير المراجعة الداخلية بتقديم تقرير ربع سنوى إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى إلتزام المنظمة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها ومدى الإلتزام بقواعد الحوكمة إلى غير ذلك من الأمور (Archambeault, Debovah S.,2008)، حيث نصت قواعد ممارسة المراجعة الداخلية على أن التقرير الصادر عن مدير المراجعة الداخلية يجب أن يتم توجيهه إلى رئيس لجنة المراجعة (Chartered Institute of Internal Auditors,2020, P.11).

ونظراً لظروف إنتشار جائحة كورونا COVID-19 فإن هناك العديد من التحديات التى واجهت المراجعين الداخليين والمتعلقة بتقرير المراجعة الداخلية، فالتأخير فى تقديم التقرير فى الوقت المناسب يعد أحد التحديات التى تواجه المراجعين الداخليين عند إعداد تقرير المراجعة ، بسبب تأجيل العمل أو فى بعض الأحيان إلغائه، والقيود على الإنتقال مما يتسبب فى تأخير تقديم التقرير (Deloitte,2020,P.3).

ويمكن التغلب على ذلك التحدى المتعلق بتوقيت تقديم تقرير المراجعة الداخلية بمد فترة التقرير، حيث أوضحت دراسة (Chartered Institute of Internal Auditors,2020) أن مديري المراجعة بالمملكة المتحدة وإيرلندا لم يواجهوا أى تحديات تتعلق بالمتطلبات القانونية بالرغم من الأزمة الحالية بسبب أن المتطلبات القانونية كانت أكثر مرونة ومبنية على الواقع بشأن الوضع الحالى وسمحت بمد فترة التقرير (Chartered Institute of Internal Auditors,2020, P.15)

كما أن تأثير جائحة كورونا على تقرير المراجعة الداخلية، كان نتيجة حتمية لضرورة تحديث وتعديل خطة المراجعة الداخلية لملائمة الموقف الراهن، ذلك الموقف الذى لا يتيح تنفيذ الخطة كما هو مستهدف بسبب التغييرات المتلاحقة والأحداث غير المتوقعة فى بيئة الأعمال، تلك التغييرات التى تطلبت من المراجعين الداخليين إعادة تقييم المخاطر، وجعلتهم غير قادرين على إجراء الإختبارات اللازمة لعدم توافر البيانات الكافية عبر الإنترنت، مما أدى إلى محدودية التأكيدات والضمانات بتقرير المراجعة الداخلية

(WinstonChurchill,2020,p.16)

ولمواجهة ذلك التحدى فى الفترة القادمة يجب على المراجعين الداخليين أن يواصلوا إبتكارو إختبار تنفيذ ضوابط رقابية بديلة وأن يحصلوا على أدلة مراجعة ذات مصداقية وأن تقوم لجان المراجعة بتعديل نطاق المراجعة ويتم توضيح نطاق المراجعة الداخلية المعدل فى الصيغة النهائية للتقرير.

ونظراً لأن Covid-19 جعل المنظمات تواجه تحديات عديدة تتعلق بمدى إستمرارية المنشآت والرعاية الصحية ومخاطر سلاسل الإمداد، بالإضافة إلى أنه ونتيجة للأزمة تم تعديل خطط المراجعة الداخلية وتحديثها وتغيرت طبيعة العمل وتم الإتجاه نحو العمل عن بُعد وتم إغلاق مكاتب العمل، وللإستجابة لتلك التحديات يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الأحداث التالية للأزمة وتحليل للدروس المستفادة، وما إذا كان هناك أحداث جوهرية تؤثر عكسياً على إستمرارية المنظمة، كما يجب أن يشمل تقييم لدور المراجعة الداخلية أثناء الأزمة (Chartered Institute of Internal Auditors,2020, PP.15-16).

بالإضافة لما سبق فإن المعلومات الواردة فى تقرير المراجعة الداخلية قد تتعرض لإنهاء صلاحية الإعتماد عليها نتيجة عدم تقديم التقرير فى أسرع وقت، لذا يجب أن تشمل المراجعة الداخلية آليات تقديم التقرير فى أسرع وقت (Deloitte,2020,P.3). على سبيل المثال عدم تقييد عمل فريق المراجعة الداخلية، والتواصل بشكل أسبوعى أو شهري مع رؤساء لجان المراجعة، مع تقديم التوصيات القابلة للتطبيق لحل المشاكل والقضايا. ويمكن التغلب على ذلك التحدى بمد فترة التقرير، حيث أوضحت دراسة (Chartered Institute of Internal Auditors,2020) أن مديري المراجعة بالمملكة المتحدة وإيرلندا لم يواجهوا أى تحديات تتعلق بالمتطلبات القانونية، بالرغم الأزمة الحالية بسبب أن المتطلبات القانونية كانت أكثر مرونة ومبنية على الواقع بشأن الوضع الحالى وسمحت بمد فترة التقرير (Chartered Institute of Internal Auditors,2020, P.17).

وفى ظل الظروف الحالية التى قد تؤدى إلى تأجيل العمل، أو إعادة الهيكلة لعمل المراجعة الداخلية، مما أدى إلى صعوبة فى وفاء المراجعة الداخلية بمتطلباتها التنظيمية والقانونية وقدرة مديري المراجعة الداخلية على إبداء الرأى، فإنه يتطلب من مديري المراجعة الداخلية ضرورة توضيح ما تم مراعاته وما لم يتم مراعاته على مدار السنة عند تقديم التقرير، ويجب أن يعرض تقرير المراجعة الداخلية مايلى: نطاق وحدود عملية المراجعة، والموضوعات الرئيسية والهامة (مثل إنخفاض مستوى الرقابة نتيجة لـ X أو Y)، كما ينبغى التقرير بوضوح عن الأسباب الرئيسية لظهور المنظمات بشكل أفضل (Deloitte,2020,P.4).

المبحث الثالث:

قياس أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية كمياً

٣-١ الدافع نحو قياس أثر كوفيد ١٩ على المراجعة الداخلية:

هو وصف أثر جائحة كورونا على وظيفة المراجعة الداخلية كمياً، وهذا الوصف الكمي يمكننا من تتبع آثار تلك الجائحة وكافة أبعادها المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية، وذلك في إطار تقييمها ووضعها داخل حدود مقبولة يمكن التحكم فيها دون الإخلال بوظيفة المراجعة الداخلية.

إن المستفيد الأول من أنشطة المراجعة الداخلية هي لجان المراجعة ثم الإدارة، وبالرجوع إلى التعريف الذي أصدره المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA والذي عرفها على إنها نشاط حيوي ينطوي على تقديم تأكيد موضوعي وتقديم استشارات وتصميم المراجعة الداخلية بطريقة تضيف قيمة إلى العمليات التنظيمية، كما تساعد التنظيم في إنجاز أهدافه وذلك من خلال تبيينها لمداخل علمية منظمة لتقييم وتحسين فعاليات العمليات وتهدف إلى إدارة المخاطر، والرقابة التنظيمية، وفرض آليات الحوكمة.

الأمر الذي يعمل على زيادة جودة أداء المنشأة، ويقوي البنية الأساسية لها، ومن ثم زيادة قدرة المنشأة التنافسية، وفرص تواجدها في السوق، وتحملها للمخاطر الناتجة عن التطور الهائل في البيئة العالمية، الأمر الذي يؤدي في النهاية لزيادة فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية.

لذلك لا بد أن تتسم وظيفة المراجعة الداخلية بقدر عالي من الفعالية، وفي هذا الصدد عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA فعالية المراجعة الداخلية -بما في ذلك مستوى الجودة- بأنها الدرجة التي يتم بها تحقيق الأهداف المنشودة، وقد عرفها أحد الباحثين على أنها قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على خلق قيمة للمنشأة.

فالمنشآت التي تركز وتطور فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية يمكنها التصدي الجيد للأزمات الطارئة التي من شأنها أن تهدد منشآت الأعمال التي لديها خلل يضعف فعالية هذه الإدارة.

الأمر الذي دعا الباحثين إلى التركيز على فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال محاولة وضع مقياس كمي لقياس الأثر الذي أحدثته جائحة كورونا على فعالية المراجعة الداخلية، ونظراً لندرة الدراسات التي تناولت قياس ذلك الأثر يقوم هذا البحث على محاولة لوضع مجموعة من المقاييس التي تقيس فعالية وظيفة

المراجعة الداخلية وذلك بالتركيز على عملية المراجعة ذاتها والتركيز على مخرجات عملية المراجعة وأيضاً التركيز على نتائج عملية المراجعة، وتأسيساً على ما سبق يقوم المقياس على أربعة محاور:

المحور الأول : التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي:

- نسبة الأثر على عدد الدورات التأهيلية = عدد الدورات التدريبية قبل الجائحة/ عدد الدورات التدريبية بعد الجائحة.
- نسبة التغير في عدد طلبات الإدارة = عدد طلبات الإدارة قبل كورونا/ عدد طلبات الإدارة بعد كورونا
- عبء لفريق المراجعة = عدد المهام المسندة إليهم خلال الأزمة/ عدد مهام المراجعة الداخلية.
- التغير في ساعات عمل المراجع الداخلي = ساعات العمل في ظل كورونا/ ساعات العمل قبل كورونا.

المحور الثاني: محددات فعالية أداء لجنة المراجعة:

يترتب على فعالية أداء لجان المراجعة داخل الشركة وجود بيئة رقابية داخلية قوية، أحد عناصرها وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية ذات جودة مرتفعة، ويتوفر نظام معلومات رسمي سليم يضمن جودة التقارير المالية وغير المالية

- إستقلال إدارة المراجعة الداخلية

ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وتحقيق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية freely وبموضوعية objectively ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز، وبالرجوع إلى معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وجد الباحثين أن تحقيق الإستقلال يتوقف على تحقيق أمرين هما: -

- الموقع التنظيمي Organizational status: يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بإنجاز الأعمال والمسئوليات الخاصة به بحرية .
- الموضوعية Objectivity : يجب أن لا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعتها، كما يجب أن يكون موضوعياً في حكمه على الأشياء من خلال قيامه بمراجعتها.

وفي أثناء جائحة كورونا أشار معهد تشارترد للمراجعين الداخليين chartered institute Of internal auditors إلى أنه قد تم إعادة توزيع فريق المراجعة الداخلي لدعم مجالات أخرى من العمل حيث تشتد الحاجة إليهم، وذلك اعترافاً بجودة فريق المراجعة الداخلي والقيمة التي يمكن أن يجلبها، بفضل المهارات الخاصة للمراجعين الداخليين (CIIA, 2020).

وهو ما دفع الباحثين من قياس أثر جائحة كورونا على إستقلال فريق المراجعة الداخلية

- التغيير في زمن دورة عملية المراجعة الداخلية=الوقت المستنفذ لإتمام عملية المراجعة الداخلية في ظل كورونا/ الوقت المستنفذ قبل كورونا
- نسبة التغيير في عدد التقارير والتوصيات التي تصدرها إدارة المراجعة الداخلية = عدد التقارير المصدرة خلال الشهر أثناء جائحة كورونا/عدد التقارير المصدرة خلال نفس الشهر من السنة قبل جائحة كورونا.
- نسبة التغيير في معدلات رضا العملاء= معدلات رضا العملاء قبل كورونا- معدلات رضا العملاء بعد كورونا.
- نسبة المساهمة في حل القضايا الناشئة = الإسهام في حل القضايا الناشئة أثناء كورونا /إجمالي القضايا.

المحور الثالث: درجة تفعيل آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في المنشأة:

- ويمكن قياس أثر جائحة كورونا على درجة تفعيل آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في المنشأة من خلال الآتي: -
- نسبة التغيير في التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها= عدد مرات رصد المراجع الداخلي خرق المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها في ظل جائحة كورونا / عدد مرات رصد المراجع الداخلي خرق المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها في قبل جائحة كورونا.
- أيضا تسعى منشآت الأعمال إلى تحسين أدائها وتعظيم ربحيتها، وهذا ما تسعى إليه الحوكمة حيث تهدف إلى تحسين أداء تلك المنشآت والحفاظ على ممتلكاتها وتعظيم ربحية المستثمرين ويمكن استخدام المقاييس التالية:
- العائد على الأصول = صافي الربح / متوسط قيمة أصول المنشأة. ويعتبر مقياس العائد على الأصول من المقاييس الهامة جداً لقياس ربحية الأصول
- العائد على حقوق الملكية أو المساهمين = صافي الدخل/ متوسط حقوق الملكية أو المساهمين ويعتبر هذا المؤشر واحداً من أفضل مؤشرات الربحية فكلما انخفضت هذه النسبة دل ذلك على وجود ضعف في الأداء بينما ارتفاعها يدل على أن الشركة تؤدي مهامها بشكل جيد.

المحور الرابع: دور إدارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

- يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر Enterprise Risk Management في تقديم تأكيد موضوعي إلى مجلس الإدارة عن مدى فعالية أنشطة الإدارة الشاملة للمخاطر للتأكد من أن مخاطر الأعمال الرئيسية تم إدراكها بشكل مناسب وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفعالية (IIA, 2004) .
- نسبة التغيير في عدد التقارير عن المخاطر = التقارير المتعلقة بالمخاطر بعد كورونا/ التقارير المتعلقة بالمخاطر قبل كورونا.

المبحث الرابع: توصيات البحث والدروس المستفادة

٤-١ توصيات البحث

- فى ظل ظروف بيئة العمل الجديدة التى فرضتها أزمة كوفيد- ١٩ على عمل المراجعين الداخليين، فانه يجب على المراجعين أن يكونوا قادرين على التأقلم والتكيف مع هذه الأوضاع لتنفيذ مهامهم على نحو أفضل بالرغم من التحديات المفروضة عليهم، ولا يجب تجاهل القيمة التى تضيفها المراجعة الداخلية نظراً لدورها المميز فى المنشأة وذلك لضمان انها تضيف أقصى قيمة للمنظمة.
- لا بد أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية دوراً إستباقياً، من خلال الاستمرار فى تقديم الرأى التأكيدى والاستشارى للإدارة والمساعدة فى توقع المخاطر الناشئة حيث يجب أن تكون المراجعة الداخلية مستعدة دائماً للتعامل مع هذا " الوضع الطبيعى الجديد".
- لا بد من التركيز على عملية القياس الكمي لأثر أزمة كورونا على المراجعة الداخلية وذلك لتقييم ومن ثم تحليل ومن ثم أخذ إجراءات تصحيحية لزيادة فعالية إدارة المراجعة الداخلية.
- تدريب فريق المراجعة وإصقالهم بالمهارات ما يمكنهم من العمل بفاعلية فى ظل الظروف الراهنة.
- يجب على الأكاديميين والمراجعين الداخليين تضافر مجهودهم جنباً على جنب، لرسم خريطة عمل تكن هي الأساس للعمل فى ظل أي نوع من أنواع الأزمات.
- لا بد من التفكير بشكل كلي يلم بكافة الجوانب فى أوقات الأزمات، لمساعدة الادارة على حل المشكلات، زيادة التركيز تجاه المخاطر المتعلقة بالقرارات الرئيسية.
- الالتزام بقواعد معهد المراجعين الداخليين المعتمدين، وايضاً بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

٤-٢ الدروس المستفادة

- إعطاء الأولوية لمجالات الخطر الناشئة مثل زيادة مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات نتيجة زيادة العمل عن بُعد، مراعاة أن يكون لدى المؤسسة التكنولوجيا الكافية لأداء إجراءات المراجعة عن بُعد وأن يكون المراجعين الداخليين على دراية كافية لإجراء المراجعة عن بُعد.
- وضع إستراتيجية حول الاستثمار فى المجالات التى ربما لم يكن هناك الوقت الكافى للتركيز عليها لفترة من الوقت مثل: تدريب الموظفين على استخدام التكنولوجيا الحديثة.
- نتيجة قيود السفر يجب التفكير فى كيفية إكمال عمليات المراجعة دول الوصول المادى إلى موقع الشركة على سبيل المثال: تحليل البيانات (المقارنة بين الأداء فى بيئة الرقابة الاكثر نضجاً على أساس الأداء التاريخى مع تلك التى تشكل أكثر خطراً على المنظمة).

المراجع:

١- راضي، محمد سامي. (٢٠١٥). منهج البحث العلمي في المجال الإداري كيفية إعداد رسائل الماجستير والدكتوراة. كلية التجارة. جامعة طنطا. ص ١٨٦.

English References:

- 1- Abdullatif, M. and Kawuq, S. (2015), "The role of internal auditing in risk management: evidence from banks in Jordan", **Journal of Economic and Administrative Sciences**, Vol. 31 No. 1, pp. 30-50.
- 2- Archambeault, S. Deborah, 2008," The Need for Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency", **Accounting Horizon**, Vol. 22, No. 4. PP. 375-388.
- 3- Bilal, Z.O ;Tawfik ,O.I. and Bakhit, A.K.(2018). "The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman", **European Scientific Journal**,Vol.14,No.7,pp:257-271.
- 4- Castanheira, N., Lima Rodrigues, L. and Craig, R. (2010), "Factors associated with the adoption of risk- based internal auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 1, pp. 79-98.
- 5- Chartered Institute of internal Auditors .(2020).Internal Audit in Lockdown :The impact of the coronavirus pandemic on internal audit teams in the UK and Ireland. Available at : <https://www.iaa.org.uk/policy-and-research/research-reports/internal-audit-in-lockdown/>
- 6- Danny Tingelaar & Erwin Mol (2020) "Impact of the COVID-19 crisis on Internal Audit Functions of financial institutions" KPMG.
- 7- Dave, et al. (2020), "Impact of the COVID-19 on Internal Audit plans", Financial Services.

- 8- Daves Niles, Mike Dempsey, Kristy Fyfe.(2020)."The Impact of COVID-19 on Internal Audit Plans", DHG: Financial Services, Available at: <https://www.dhg.com/Portals/>
- 9- Deloitte.(2020). "Internal Audit Considerations in Response to Covid-19"Availableat:ttps://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/
- 10- Grant Thornton.(2020). "Internal Audit during Covid-19". Availableat: <https://www.grantthornton.com>.
- 11- IIA, 2020 " COVID-19 IMPACT ON INTERNAL AUDIT", Available at: [Global Institute of Internal Auditors \(theiia.org\)](https://www.theiia.org)
- 12- IIA, 2020, "Coronavirus Disruption and Maintaining a Quality Assurance and Improvement Program", The Institute of Internal Auditors.
- 13- KPMG, " COVID-19: The impact on internal audit. Responding to disruption and uncertainty", March 2020, Available at: <https://assets.kpmg/>
- 14- Litzenberg, Roy, (2019). Internal audit's role in crisis preparation and response. Environmental, Health & Safety Knowledge Brief. Available at. <https://na.theiia.org/Pages/COVID-19-Articles.aspx>
- 15- Mihret ,D.G and Grant,. B .(2017).The Role of Internal Auditing in Corporate Governance : A Foucauldian Analysis . Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 30 No. 3,pp:699-719.
- 16- Omolaye, KE* and Jacob ,RB. (2017). The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization . International Journal of Accounting Research, Volume 6 , Issue 1,pp:1-8.
- 17- PWC.(2020). " Coronavirus (COVID-19) Internal Audit response". Available at: <https://www.pwc.com>.
- 18- Roy A. Litzenberg, 2020, "EHS Planning for COVID-19 and Beyond: Internal audit's role in crisis preparation and response", **The Institute of Internal Auditors**.

- 19– Turetken, et al. (2019). "Internal Audit Effectiveness: Operationalization and Influencing Factors". **Managerial Auditing Journal**.
- 20– Winston Churchill.(2020). " The Impact of COVID–19 on The Role and Activates of Internal Audit", Available at: www.PFMAL.org.
- 21– Zou ,J.(2019). On the Role of Internal Audit in Corporate Governance. American Journal of Industrial and Business Management,vol.9,pp:63–71.