

دراسة تحليلية لدور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا

بحث مقدم للمؤتمر العلمى الخامس لكلية التجارة-جامعة طنطا

بعنوان

أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومى – المقترحات والحلول

5 ابريل 2021

الأستاذ الدكتور

نجوى محمود أحمد أبو جبل

أستاذ المراجعة

كلية التجارة – جامعة طنطا

دراسة تحليلية لدور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة

للمحد من تحديات جائحة كورونا

الأستاذ الدكتور

نجوى محمود أحمد أبو جبل

أستاذ المراجعة بكلية التجارة- جامعة طنطا

ملخص البحث

شهدت بيئة الأعمال العديد من التطورات والمستجدات الديناميكية، مما ترتب عليها خلق مزيد من التحديات أمام منشآت الأعمال إلى الحد الذي أصبح معه بقاء واستمرارية المنشآت مرهوناً بقدرتها على مواجهة تلك التحديات. يهدف البحث الحالي إلى دراسة وتحليل طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم المراجعة الداخلية وادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولقد تم تقديم إطار نظري يتناول عرض وتحليل الدراسات السابقة، الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على الشركات المصرية، الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية ووسائل التغلب عليها، التحديات التي فرضتها جائحة كورونا على المراجعة الداخلية وعلاجها، وانعكاسات تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

تم التوصل إلى، تنوعت المهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية داخل المنشأة خلال الآونة الأخيرة، فلم تعد تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية أو حتى مراجعة جميع عمليات المنشأة فحسب، بل أصبحت أداة للرقابة الشاملة؛ المالية والإدارية والاستراتيجية. تتطلب أزمة كورونا وما فرضته من ظروف عدم التأكد، المرونة والتأقلم مع تلك الأزمة من خلال التعاون بين مختلف الخطوط الدفاعية داخل المنشأة. على المراجعين الداخليين إعادة تحديد الأولويات في التطبيق أو التأجيل في التنفيذ الذي يحدث داخل المنشأة بسبب عدم وجود العناصر التي تخضع للمراجعة نتيجة اغلاق مواقع الشركات. اتجاه مدير إدارة المراجعة الداخلية للتركيز على أن يقدم الدعم الاستشاري والنصح للإدارة عن التغييرات المؤقتة التي تحدث في عمليات وأنشطة المنشأة ومحيط العمل. أهمية التحول الرقمي، والعمل عن بُعد، والاستفادة من التكنولوجيا المتاحة للمراجعين الداخليين، وازدادت مهام نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبح على المراجع الداخلي تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل؛ تقييم موثوقية الشبكات، عمليات الحاسب، آلية تخزين البيانات، ومدى إمكانية اتخاذ القرار بناء على هذه المعلومات. وفي ضوء نتائج الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الداخلية- نظام الرقابة الداخلية- التقرير عن إدارة المخاطر- اضافة قيمة للمنشأة- تحديات جائحة كورونا- التحول الرقمي- تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

1- المقدمة:

تعد المراجعة الداخلية نشاط يتعلق ببث الثقة وتقديم المشورة للمنظمات فيما يتعلق بكيفية تحقيق أهدافها بشكل أفضل. كما تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية، ووسيلة فعالة تهدف الى مساعدة الادارة في التحقق من تنفيذ السياسات الادارية التي تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية. وفي ضوء التغييرات الحديثة في وظيفة المراجعة الداخلية تحول دورها من مجرد التركيز على تقييم الرقابة الداخلية الى دور أكثر اتساعاً يهدف الى تحقيق قيمة مضافة للمنشأة، وأصبح اهتمام المراجعين الداخليين يركز على اضافة قيمة للمنشأة، وترتب على هذا الامتداد لدور المراجعة الداخلية اتساع أنشطة المراجعة الداخلية لتتضمن مجموعة متنوعة من التأكيدات المرتبطة بعملهم. ولاشك أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي الى تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلى المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وأداب المهنة وتنفيذ جميع الأعمال الملقاه على عاتقهم.(السيد،2020)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أدى الانتشار السريع لفيروس كورونا والذي انتشر في عام 2019 الى حدوث أزمة صحية واقتصادية واجتماعية مثيرة للقلق وللانزعاج يتصارع معها العالم، كان لها بالفعل تأثيرات اقتصادية ومالية كبيرة في مختلف أنحاء العالم. وقد تقترن هذه الاضطرابات الاقتصادية، بعدم التأكد في الأسواق مما يؤثر على ثقة المستثمرين في الأداء المالي للشركات، والى المزيد من المتغيرات المالية. وسبب نقص ذلك أن ثقة المستثمرين في الأرباح تميل أيضاً إلى المزيد من التقلب والتناقض خلال فترة الاضطرابات الاقتصادية. ونظراً لضرورة تكيف المنشآت مع التأثير الأولي لفيروس كورونا، فإن وظائف المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً للاستمرار في تقديم ضمانات حاسمة، والمساعدة في تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة بشأن تغيير مشهد المخاطر والضوابط، والمساعدة في توقع المخاطر الناشئة. (Deloitte,2020a; Danyluk,2020; KPMG,2020a; Tyler, 2020; Eelhosiny, 2020)

2- طبيعة المشكلة:

تطورت المراجعة الداخلية تطوراً ملحوظاً خلال الخمسين سنة الأخيرة بفضل جهود مجمع المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors الذي ساهم منذ نشأته في الولايات المتحدة عام 1941 في تغير المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية القائم على اعتبارها نشاط يتبع الادارة المالية بالمنشأة تنحصر مهامه في

التأكد من صحة العمليات المالية، وتعقب الغش والأخطاء لخدمة ادارة المنشأة، الى نشاط تقييمي مستقل لخدمة المنشأة. وبناء على ذلك أصبح للمراجعين الداخليين مسؤوليات محددة وميثاق عمل أخلاقي يحكم تصرفاتهم وسلوكهم ومعايير للأداء المهني تضمن الارتقاء بمستويات الأداء. (Weiss et al., 2020)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أدت جائحة كورونا إلى ظهور تحديات غير مسبوقه للشركات والمؤسسات الأخرى حول العالم، كما أثرت على كل القطاعات، مع إختلاف درجة التأثير من قطاع لآخر، حيث كانت قطاعات السياحة والترفيه والخطوط الجوية والقطاع المصرفي وقطاع التأمين هي أكثر القطاعات تضرراً، بينما وجد قطاع الرعاية الصحية والأدوية في هذه الأزمة فرصة ذهبية لتعزيز استثماراته خاصة في مجال البحوث والتطوير. وقادت تلك الأزمة جميع الشركات بلا استثناء إلى تقييم تداعياتها الحالية والمستقبلية، وانعكاساتها على التقارير المالية لتلك الشركات في ضوء الظروف والحقائق المحيطة بكل شركة، مثل مدى تأثر الطلب على سلع أو خدمات الشركة؛ وإنعكاس ذلك على تدفقاتها النقدية وربحيتها؛ ومدى توافر احتياجات التمويل المستقبلية؛ وأثر ذلك على قرارات مانحي الإئتمان والدائنين الرئيسيين؛ وتأثيرها على مخاطر السيولة ومخاطر الإئتمان ومخاطر أسعار الفائدة ومخاطر أسعار الصرف ومخاطر العملات الأجنبية، ومدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها التعاقدية، والمطالبات المحتملة في حالة الإخلال بالشروط التعاقدية لتلك العقود. (محمود و ابراهيم، 2020)

وفى هذا السياق، لم تكن وظيفة المراجعة الداخلية بمنأى عن هذه التأثيرات التي أثرت على جميع قطاعات المجتمع، حيث يواجه المراجع الداخلي العديد من التحديات. وأصبح من الضروري تكيف طرق العمل والممارسة والإشراف، لأداء أنواع مختلفة من الأنشطة والخدمات تختلف عما اعتاد عليه المراجعون من قبل الوباء. ونظراً للطبيعة المتطورة للوباء والتي تجعل الحقائق والظروف عرضة للتغيير المفاجئ؛ مما قد يؤثر بدوره على موثوقية المعلومات أو تقدم شكوكاً إضافية قد يكون لها آثار على الأحكام والاستنتاجات الرئيسية التي يتخذها المحاسبون فيما يتعلق بإعداد وتقديم ومراجعة القوائم المالية والتي قد تتضمن العمل على مواجهة التحديات الجديدة غير المتوقعة للبيئة الحالية. وقد أشار مجلس التقارير المالية عام 2020 الى أن المراجعون سيحتاجون في هذه الفترة للنظر في تأثير جائحة كورونا على كفاية الإفصاحات المقدمة من الإدارة حول تأثير جائحة كورونا على الشركة، بحيث يكون مستخدمو البيانات المالية على علم بشكل صحيح بأفاق الشركة، مع الاعتراف بدرجة عالية من عدم التأكد. وهذا من شأنه أن يثير التحدي المتمثل في المجازفة بعمليات الرقابة الداخلية بسبب استراتيجية العمل من المنزل. بالإضافة الى ضرورة أن يقضي المراجعون الوقت الكافي على تقييم المخاوف المستمرة وقبول أن الأمر سيستغرق وقت أطول من المعتاد بالنسبة لمعظم العملاء. وقد يكون هذا العمل أكثر تطوراً خلال تفشي جائحة كورونا والذي يصاحبه مستوى مرتفع من عدم التأكد، وضرورة استخدام المستوى المناسب من توفير الدعم المناسب والكافي لمراجعي الحسابات. (Thornton, 2020; KPMG, 2020a؛ الحوشى، 2020)

يتضح مما سبق أن، القضية البحثية التي تنصدي لها هذه الدراسة تتمثل في التساؤل التالي، ما هو التصور عن طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟ وينبثق من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على الشركات المصرية؟
- ما هي الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية، ووسائل التغلب عليها؟
- ما هي التحديات التي فرضتها جائحة كورونا على المراجعة الداخلية وعلاجها؟
- ما هي انعكاسات تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية، في ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟

3-هدف البحث:

يهدف البحث الحالى الى استعراض وتحليل أثر الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال دراسة نظرية وتحليلية.

4- أهمية ودوافع البحث:

تتبع أهمية ودوافع البحث من جانبين الأكاديمي والعملى، فعلى الجانب الأكاديمي هناك ندرة فى الدراسات الأكاديمية والتطبيقية- فى حدود علم الباحثة- التى أجريت فى هذا المجال فى الدول العربية. وكونه يتناول قضية محاسبية هامة وهى أثر الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر واطافة قيمة للمنشأة للحد

من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتأصيل العلمي الدقيق لانعكاسات أزمة انتشار فيروس كورونا في ظل ظروف عدم التأكد على المراجعة الداخلية. كما يستمد البحث أهميته العملية من أهمية مساهمة التطورات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية، والدور الفعال الذي يقوم به المراجع الداخلي في ظل اتساع مهامه الرقابية، وزيادة المخاطر التي تتعرض لها المنشآت بسبب انتشار فيروس كورونا، والاهتمام الملحوظ من قبل الشركات المصرية بالافصاح عن ادارة المخاطر. بالإضافة الى وجود أعباء مضافة على عاتق المراجع الداخلي عند قيامه بمهامه خاصة بعد اعلان منظمة الصحة العالمية أنه يمكن وصف انتشار فيروس كورونا بأنه جائحة As pandemic واتخذت الدول العديد من الاجراءات الاقتصادية والنقدية والاحترازية، مما أدى بدوره لتعطل الأعمال والأنشطة الاقتصادية، مما يتطلب من المراجع الداخلي المزيد من الوقت والجهد والتكلفة.

5- منهج البحث:

تحاول الباحثة في هذه الدراسة استعراض وتحليل أثر الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وازدادة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال دراسة نظرية وتحليلية. وفي سبيل ذلك إتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي حيث يستخدم في ملاحظة الوضع القائم فعلاً وتحليله وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال الدراسة التحليلية للأبحاث ذات الصلة واصدارات الهيئات المهنية والتنظيمية للمحاسبة والمراجعة لصياغة الاطار النظرى للدراسة.

6- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، وفي ضوء حدوده، سوف يتم استكمالها على النحو التالي:

- 1- عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
- 2- تحليل الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على الشركات المصرية.
- 3- تحليل الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية، ووسائل التغلب عليها.
- 4- عرض وتحليل التحديات التي فرضتها جائحة كورونا على المراجعة الداخلية وعلاجها.
- 5- تحليل العلاقة بين تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- 6- تحليل العلاقة بين تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية وازدادة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

1/6 عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

حدث خلال العقدين السابقين تطورات اقتصادية وتكنولوجية هامة كان لها الأثر الأكبر على حجم وطبيعة الشكل السائد لمشروعات الأعمال والتي تطورت من مجرد الشكل الفردى والمشروعات العائلية الى مشروعات الأعمال المحلية التي تدار عن طريق العديد من المهتمين ويعمل بها مئات، إن لم يكن آلاف العاملين لتصل الى الشركات المتعددة الجنسية الضخمة والتي يتم ادارتها بالفعل عن طريق المديرين المحترفين وآلاف العاملين الذين يعملون في كثير من أنحاء العالم.

وفي هذا السياق، تناولت دراسة(عصيمي، 2009) تقييم دور المراجع الداخلي في ادارة المخاطر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة من مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا والتي تعتبر مرشد لممارسى المهنة في مختلف أنحاء العالم. وتوصلت الدراسة الى أن المدخل المناسب لتفعيل دور المراجع الداخلي في ادارة المخاطر يتطلب توافر مجموعة من المقومات تتمثل في بيئة داخلية مناسبة، وتوافر لائحة للمراجعة الداخلية، ولائحة لادارة المخاطر، وتحديد مناسب للأدوار، والتنسيق بين المجموعات المختلفة المشاركة في عملية ادارة المخاطر. كما هدفت دراسة (عبدالغني، 2009) إلى تطوير دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء لتحقيق متطلبات الجودة، وقد شملت استقراء لبعض الدراسات السابقة لتحديد مقومات فعالية المراجعة الداخلية وتطوير العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، وتفعيل تطبيق معايير المراجعة الداخلية لتحسين أداء المراجع الداخلي. كما أشارت دراسة (Yousuf، 2010) الى ضرورة أن يكون المراجعين الداخليين قادة في إدارة المخاطر في ظل تحديات التنمية المستدامة إلى جانب دورهم التقليدي في إعداد التقارير المالية، وتقوم الدراسة على الاجابة علي التساؤل الرئيسي التالي ما هو الدور

المستقبلي الذي يجب أن يلعبه المراجعين الداخليين داخل شركاتهم في وضع جدول الأعمال ووضع الأساس للأداء المتعلق بالاستدامة لدى الشركات؟. وتوصلت الدراسة الي ضرورة أن يكون المراجعين الداخليين على دراية بالمعايير الحالية والمبادرات العالمية من حيث صلتها بالمسؤولية الإجتماعية للشركات واستخدامها كمقاييس يمكن قياس أداء منظمتهم لها. وأن هناك اتفاق واسع النطاق على أن كبار المديرين التنفيذيين للمراجعة يحتاجون في المستقبل إلى ضمان أن تكون المسؤولية الإجتماعية على جدول أعمال قضايا إدارة الشركات. كما هدفت دراسة(خليل،2014) إلى تطوير دور المراجعة الداخلية في ظل الأخذ بمدخل القيمة المضافة، للحد من المخاطر والأزمات المالية في ضوء حوكمة الشركات، ومن أهم نتائجها تقديم نموذج مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية للحد من أثار المخاطر والأزمات. كما هدفت دراسة(Buckby and Gallery,2015) الى تحليل دور الأطراف الداخلية والخارجية في زيادة قيمة المنشأة، وجودة ضوابط الرقابة وفقاً لمنهجية الإدارة الشاملة للمخاطر من خلال تحديد مدى مساهمة هذه الأطراف في تحقيق متطلبات مدخل المراجعة على أساس المخاطر ومدى توافر هذه المتطلبات. توصلت الدراسة الى أهمية وجود ادارة للمخاطر، جميع الأطراف الخارجية والداخلية لها دور في تفعيل الادارة الشاملة للمخاطر، يجب تطوير الخطة السنوية للمراجعة الداخلية، ووضع المراجع الداخلي في مستوى تنظيمي يضمن له تغطية ومتابعة جيدة لموضوعات الفحص والمراجعة دون تدخل من الادارات التنفيذية في مجال عمله، كما يوفر له اتصالاً مباشراً مع مجلس الادارة أو لجنة المراجعة.

وفي نفس السياق، أشارت دراسة (Abdullah,2015) الى أن جودة المراجعة الداخلية تتأثر بنظام ومكونات المراجعة الداخلية الذي يتكون من المدخلات وتتمثل في أنشطة المراجعة الداخلية، عمليات التشغيل، وتتمثل في كفاءة وفعالية الأداء، والمخرجات وتتمثل في تقارير المراجعة الداخلية. وأكدت الدراسة أن جودة المراجعة الداخلية تتمثل في جودة مخرجاتها. كما هدفت دراسة (أبو جبل،2016) إلى الكشف عن مدى التأثير الجوهرى لتطوير أنشطة المراجعة الداخلية في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية. ومن أهم نتائجها تؤثر جودة المراجعة الداخلية إيجابياً في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل المراجعة الداخلية كما يمتد هذا الأثر في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. كما ركزت دراسة (منصور،2018) على تحليل العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر كل من المراجعين الداخليين والإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين، والذين يمثلون أصحاب المصلحة للمراجعة الداخلية. وقد تم استخدام المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكل أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها؛ لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية دوراً مزدوجاً في فعالية المراجعة الداخلية، هذه الفئات لها دوراً كبيراً في تحقيق هذه الفعالية، وهي المستفيدة من بلوغها. توجد عدة أسباب تحد من فعالية المراجعة الداخلية، أهمها عدم دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية، عدم تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، وعدم موضوعية واستقلالية المراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق، تناولت دراسة (Delalio, 2020) الادارة الشاملة للمخاطر، وتطالب كلاً من الادارة والمراجعة الداخلية أن تشاركها اهتماماتها. أصدرت لجنة رعاية المنظمات COSO التابعة للجنة Treadway الشكل النهائي لاطار الادارة الشاملة للمخاطر الذي يوضح دور المراجعة الداخلية في دعم الادارة الشاملة للمخاطر. توصلت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية لها دوراً هاماً في ادارة المخاطر منها؛ المساعدة في تعريف المخاطر، متابعة عملية ادارة المخاطر في المنظمة، تعليم ونشر ثقافة ادارة المخاطر، تقدير المخاطر، وتحديد الاستجابات الملائمة للمخاطر. كما أوضحت دراسة (International Auditing & Assurance Standards Board, 2020) أن هناك علاقة بين المهام التي يقوم بها المراجعون الداخليون وأهداف المراجعة الداخلية، بما فيها الرقابة الداخلية والمخاطر. وأن مهام المراجعين الداخليين تتمثل في؛ تقييم الرقابة الداخلية، مراجعة الحسابات والعمليات، توفير الثقة في المعلومات، تقييم المخاطر الاستراتيجية للأعمال، وتقديم الاستشارات الداخلية. كما استعرضت دراسة(Nathanaël and Gerrit, 2020) تكنولوجيا سلاسل الكتل باعتبارها الخطوة القادمة في العصر الرقمي، وكونها ثورة تكنولوجية ستعيد تشكيل قطاعات الأعمال، وتناولت الدراسة نظرة عامة حول سلاسل الكتل، وأثر سلاسل الكتل على خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وتأثيرها المتوقع على المراجعة. وتوصلت الدراسة للعديد من المزايا المصاحبة لسلاسل الكتل؛ وخاصة ما يتعلق باللامركزية والمرونة والتشفير، وكذلك بعض التحديات التي تواجه التطبيق الفعال لتلك التكنولوجيا. والى وجود تأثير لسلاسل الكتل على كلاً من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، ومداخل المراجعة الإلكترونية. كما تناولت دراسة (Eelhosiny, 2020) العوامل المؤثرة على فعالية أداء فريق المراجعة الداخلية، وتقييم تأثير تلك العوامل على تحسين أداء ادارة المخاطر بالمنظمة. من العوامل التي

تؤثر على فعالية أداء المراجع الداخلي؛ وجود لجنة المراجعة، والالتزام بمعايير الأداء المهني والدعم الإداري للمراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق، تناولت دراسة (Moorthy et al., 2020) تأثير مشاركة المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في إدارة مخاطر المنشآت، وقادرة على تقديم تقارير فورية عند توقع مخاطر قريبة الحدوث، مع استمرار وجود علاقة قوية مع لجنة المراجعة. زيادة مشاركة المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر المؤسسية يمكن أن تشكل تهديداً على موضوعية المراجعين الداخليين. يكون المراجعون الداخليون أقل استعداداً لتقديم تقرير عن المخاطر عندما يشتركوا في إدارة مخاطر المنشأة، حيث يرون أن المشاركة الواسعة في مجال إدارة المخاطر بالمنشأة لها آثار سلبية على استقلاليتهم. كما أشارت دراسة (Betti and Sarens, 2020) إلى أن تجنب الخطر بالكامل لا يمثل استراتيجية للنمو، بينما التعامل مع الخطر يساعد على خلق القيمة. ويمكن للمنظمات تطبيق مدخل المراجعة على أساس الخطر والذي يساعدها على الاعتراف بجميع المخاطر التي تواجه المنظمة وإدارتها، خلق الاتصال بين المستويات التنظيمية المختلفة بالمنظمة، تخصيص موارد أكثر لعملية إدارة المخاطر، المشاركة في إعداد استجابات متكاملة للمخاطر، وإدارة المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى أن المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية لديهم الفرصة لزيادة قيمة جوهرية لمنظماتهم من خلال تركيزهم على إدارة المخاطر. كما استهدفت دراسة (محمود و ابراهيم، 2020) التعرف على أهم الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية. وخلصت الدراسة إلى أن تفشي فيروس كورونا سيكون له العديد من الآثار الجوهرية المحاسبية الحالية والمحتملة على متطلبات القياس والافصاح المحاسبي. وأوصت الدراسة بضرورة التواصل بين إدارات المنشآت ومسؤولي الحوكمة والمديرين الماليين والمراجعين، مع قيام إدارات المنشآت بالاستفسار عن المنظمات المهنية، ومنظمي الأسواق المالية فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية الجديدة وممارسة الأحكام مع بذل العناية المهنية الواجبة والافصاح الكافي عن تأثير الفيروس على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، ومنح التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم. كما هدفت دراسة (الجبلى، 2020) إلى معرفة أثر استخدام الشبكات العصبية كأحد أساليب التقيب في البيانات في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة. توصلت الدراسة إلى دقة وقدرة الشبكات العصبية الصناعية في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة لكافة الأطراف داخل وخارج المنظمة. كما قامت دراسة (Deloitte, 2020b) بعرض وجهات نظر Deloitte حول اعتبارات المراجعة الداخلية الرئيسية نظراً لحجم تعطيل الأعمال الناجم عن جائحة كورونا، ونظراً لأن المؤسسات تتكيف مع التأثير الأولي لفيروس كورونا، فإن وظائف المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً للاستمرار في تقديم ضمانات مهمة، والمساعدة في تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة بشأن إدارة المخاطر والرقابة، والمساعدة في توقع المخاطر الناشئة. من المحتمل أن تكون الخطط التي تضعها المنظمات لاحتواء التفشي والاستجابة له قائمة لفترة من الزمن. على المراجع الداخلي الاستعداد والتكيف مع هذه الفترة بطريقة مستدامة والتكيف مع هذا الوضع الجديد.

وفي نفس السياق، استهدفت دراسة (نافع، 2020) توضيح آثار تداعيات فيروس كورونا على مهنة المحاسبة والمراجعة. توصلت الدراسة إلى أن تفشي كورونا سيكون له العديد من الآثار الجوهرية المحاسبية والمحتملة على متطلبات القياس والافصاح المحاسبي ومن أهمها؛ تقييم الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية والاستمرارية واضمحلال الأصول وتبويب الأدوات المالية وقياس القيمة العادلة كما أن تفشي فيروس كورونا سيخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجي والتي من أهمها؛ ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، وارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة إجراءات المراجعة المعتادة، تقييم قدرة الشركة على الاستمرار ومشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة. وللتغلب على هذه التحديات يجب بذل العناية المهنية الواجبة والافصاح الكافي عن تأثير الفيروس على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي. التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم وحصول المراجع على قرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة، التوسع في الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعمل للمراجعين، الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين، تبني مدخل المراجعة على أساس الخطر. كما ناقشت دراسة (صالح، 2020) المسؤولية الاجتماعية للشركات المصرية في ظل جائحة كورونا.

خلصت الدراسة إلى أن الشركات المصرية تلعب دوراً فعالاً تجاه المجتمع في ظل جائحة كورونا مما يؤدي إلى زيادة ثقة أصحاب المصالح من حملة الأسهم والمستهلكين والعملاء والموردين تجاه الشركات. كما كشفت الدراسة عن بعض نقاط الضعف والقصور في المسؤولية الاجتماعية للشركات المصرية في ظل جائحة كورونا. كما هدفت دراسة (The Institute of Internal Auditors, 2020a) إلى اختبار تأثير فيروس كورونا على المراجعة الداخلية، وضرورة أن تواكب التحديات التي فرضها فيروس كورونا من خلال دراسة مسحية على (400) مدير تنفيذي

للمراجعة والمديرين في شمال أمريكا. وأوضحت الدراسة أهمية التحول الرقمي للمراجعة الداخلية، وتقدير المخاطر، وأنشطة تخطيط المراجعة، وتعديل خطط المراجعة الداخلية، تخفيض بعض المهام، إضافة بعض المهام الجديدة. كما أوضحت دراسة (The Institute of Internal Auditors, 2020b) التحديات التي فرضها فيروس كورونا على المراجعة الداخلية وخاصة بعد التغييرات العالمية التي حدثت بعد 11 مارس 2020. انخفضت بعض الوظائف التي تتعلق بالموازنة، وانخفاض الاعتماد على مصدر خارجي للمراجعة الداخلية، التركيز على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، والاستجابة للمخاطر الديناميكية، ومراجعة تقدير المخاطر، والتغييرات في خطط المراجعة وتعديل الاستجابة للخطر. كما ناقشت دراسة (الحنوي، 2020) أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة على مستوى الإفصاح عن إدارة المخاطر. توصلت الدراسة الى انخفاض مستوى الإفصاح عن إدارة المخاطر في الشركات المصرية بصفة عامة. والى وجود علاقة إيجابية ولكن غير معنوية بين حجم مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح عن إدارة المخاطر. كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين استقلال مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح عن إدارة المخاطر.

باستقراء الأدبيات السابقة يتضح أن هناك فجوة معرفية في مجال العلاقة بين طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما أنها لم تعطي الانتباه الكافي لتوضيح ما هي متطلبات تطوير مسؤوليات المراجعين الداخليين تجاه تحديات جائحة كورونا. كما توصلت الباحثة في ضوء رجوعها إلى الدراسات السابقة ذات الصلة، ندرة في الدراسات التي ربطت بين تلك المتغيرات- في حدود علم الباحثة- التي تناولت العلاقة بين طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا.

2/6 الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على الشركات المصرية:

تواجه الشركات في مختلف القطاعات العديد من المخاطر المالية وغير المالية الناتجة عن التغييرات الكبيرة في بيئة الأعمال، وازدياد حدة المنافسة والتطورات التكنولوجية. وحتى تستطيع الشركات الحفاظ على استمراريتها في السوق، يجب عليها التعرف على أنواع المخاطر المختلفة التي تواجهها وقياسها، واتخاذ ما يلزم من سياسات واستراتيجيات مناسبة للتخفيف من حدة هذه المخاطر، أو تجنبها في حال عدم القدرة على تحملها، وهو ما يشار إليه بممارسات إدارة المخاطر. وفي ظل تفاقم أزمة فيروس كورونا في العديد من دول العالم، اتخذت حكومات الدول العديد من الإجراءات الوقائية والصحية للحفاظ على المواطنين بها ومن أبرزها؛ فرض الحجر الصحي على الأفراد، الإغلاق الكامل والجزئي للاقتصاد، وحظر السفر والانتقال بين الدول وبعضها البعض. تتمثل آثار أزمة كورونا على الشركات المصرية في؛ إغلاق واسع النطاق بين المدن، اقتصار العمل على المتاجر الضرورية مثل محلات التموين والتجزئة والصيدليات ومحطات الوقود، توقف الدراسة في المدارس والجامعات والمؤسسات التعليمية وأماكن العمل الحكومية، إغلاق أماكن العبادة، وإغلاق الحدود البرية والجوية والبحرية بين دول العالم. حيث أدت هذه الإجراءات إلى تأثير جميع الأنشطة الاقتصادية، وانخفاض الطلب على إنتاج معظم الأنشطة، والعمل بالحدود الدنيا في معظم الأحوال وخاصة أنشطة الخدمات غير الضرورية، الأمر الذي أثر على قدرة جميع الشركات على الإنتاج والاستمرار في السوق والاحتفاظ بالعمال والاستمرار في دفع رواتبهم في هذه الظروف الصعبة، ومن ثم لن تستطيع الصمود في السوق إلا الشركات القادرة على التحمل لفترات طويلة، أيضاً سيؤثر توقف الأنشطة الاقتصادية على العاملين الذين سيتراجع الطلب على خدماتهم ومن ثم سيفقد الملايين منهم وظائفهم مع زيادة التوقعات بتغيير هذه الوظائف مستقبلاً وصعوبة رجوع هؤلاء لتلك الوظائف مرة أخرى. (عامر، ٢٠١٩؛ سمير، 2020؛ صالح، 2020؛ Dohrer, 2020) وفي نفس السياق، توقعت منظمة العمل الدولية أن يبلغ النقص في الوظائف جراء الأزمة (200) مليون وظيفة خلال الفترة المقبلة نتيجة تخفيض القوى العاملة، وتعتبر العمالة غير الرسمية هي الأكثر عرضة لفقد وظائفها وارتفاع معدلات البطالة بينها، كما أنها تمثل نسبة مرتفعة من العاملين خارج القطاع الحكومي وقطاع الأعمال العام (تمثل حوالي 83% في مصر)، كما تنوعت الآثار الناجمة عن الأزمة على القطاعات المختلفة، فبعض القطاعات تأثرت سلباً بالأزمة وتضررت بشدة مثل قطاع الطيران ووسائل النقل وأعمال البناء والسياحة والفنادق والمطاعم، في حين استفادت بعض القطاعات الأخرى من الأزمة مثل صناعة الأدوية والمستلزمات الطبية والصيدليات والتواصل المرئي بالفيديو والاتصالات والتجارة الإلكترونية. وكانت الآثار السلبية كبيرة على حرية النقل وغيرها من الأنشطة إذ تأثرت سلاسل الإمداد العالمية وحركة التجارة الدولية. والملاحظ في هذه الأزمة هو حدة التشابك القطاعي فانها

قطاع يؤثر على القطاعات الأخرى، قطاع النقل مثلاً تأثر بتوقف الدراسة كنتيجة مباشرة لتعطل حركة التنقلات الداخلية في وسائل المواصلات المختلفة وعبر المحافظات، نظراً لعودة الطلاب لمنازلهم بمختلف المحافظات. (Betti and Sarens, 2020)

وفي نفس السياق، أصبحت الشركات المصرية تعاني من نقص في السيولة نتيجة تراجع الإنتاج والمبيعات، ومن ثم تراجعت قدرتها على دفع الضرائب للحكومة والأجور للعاملين، ومن ثم أصبحت تلك الشركات تعاني من بعض المشاكل مثل؛ تغير أنظمة العمل نتيجة الإجراءات الاحترازية حيث تغيرت ساعات العمل وانخفض عدد الورديات، انخفاض الإنتاجية والطاقة التشغيلية نتيجة تخفيض عدد العاملين ضمن الإجراءات الاحترازية، صعوبة وصول العمالة إلى أماكن العمل بسبب الإجراءات الاحترازية ومن ثم التأثير على الإنتاج في الشركات الطبية والكحول. (سلامة، 2018؛ حنان، 2020؛ مغوري، 2020)

- التحديات التي تواجه الشركات المصرية وكيفية مواجهتها :

بعد انتشار فيروس كورونا حول العالم لم يبق اقتصاد حول العالم الا وقد أعلن عن تأثره السلبي من هذا الفيروس وقد أعلن صندوق النقد الدولي أن العالم قد دخل في مرحلة ركود قد تكون أسوء من ركود عام 2009م. وتبعاً لذلك تأثرت العديد من الشركات والقطاعات حول العالم بسبب الإجراءات التي اتخذتها العديد من الدول للحد من انتشار فيروس كورونا المستجد. وضرورة الإفصاح في التقارير المالية إذا كانت الشركة قد تأثرت بسبب الإجراءات الاحترازية وانتشار فيروس كورونا، كما يجب على الشركات الإفصاح إذا كان هناك تأثير جوهري قد حدث من فترة نهاية العام المالي حتى نشر القوائم المالية للعمامة. وفقاً للمعيار العاشر من المعايير الدولية (IAS, No.10) يجب على الشركات الإفصاح في إيضاحات القوائم المالية عن الأحداث اللاحقة لفترة اعداد القوائم المالية عن أي تأثير وخطر محتمل بسبب انتشار فيروس كورونا المستجد، ويتم الإفصاح فقط عندما يكون هناك تأثير جوهري على القوائم المالية. وتكتفي الشركات بالإفصاح عن المخاطر المحتملة ولا يتم التعديل على صلب القوائم المالية الا في حالة وجود تأثير على استمرارية الشركة، في هذه الحالة يجب على الشركة تغيير طريقة عرض القوائم المالية وهذا الأمر يتطلب تغير جوهري في الأساس المحاسبي.

وفي نفس السياق، على مستوى الشركات المصرية هناك عدد من الشركات التي أفصحت عن المخاطر المحتملة بسبب انتشار جائحة كورونا في العديد من المناطق الجغرافية حول العالم. ومن المتوقع أن انتشار هذه الجائحة سيتم ملاحظة تأثيرها على القوائم المالية للعديد من الشركات حول العالم، ومن التأثير المحتمل؛ التغير في إيرادات الشركة وقد يصل الأمر إلى تأثير قيمة أصول الشركة. ويعد المخزون أحد الأصول الغير مالية للشركة المعرضة لانخفاض القيمة بسبب انخفاض وركود المبيعات وبالتالي من الممكن أن تنخفض قيمة المخزون عن تكلفة شراءه وهو ما يسمى بصافي القيمة الاستردادية للمخزون وفقاً لمعيار المخزون. (IAS, No.2) أما الأصول المالية مثل المدينون فمن الممكن أن يتعثر المدين عن سداد المبالغ المستحقة عليه وبالتالي يجب إعادة تقييم نموذج مخاطر خسائر الائتمان المتوقعة. كما يتوقع أن تتأثر بعض استثمارات الشركات المقيمة بالقيمة العادلة بسبب تقلب أسعار السوق المالية وانخفاض قيمة بعض الاستثمارات. (Weiner et al., 2020)

- دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات خلال الأزمات العالمية، والمبادرة للتحويل الرقمي للشركات لتجاوز جائحة كورونا:

في الوقت الذي يشهد فيه العالم أزمة غير مسبوقة مع إنتشار فيروس كورونا على نحو متزايد، أصبحت المعلومات والتعاون وخدمات الاتصال بما في ذلك شبكات الهاتف المحمول، أكثر أهمية من أي وقت مضى، حيث تعتبر العنصر الوحيد الذي يمكن الأسر، العاملين في مجال الصحة، ومسؤولي السلامة العامة، المؤسسات التعليمية، والشركات الهامة من البقاء متصلين مع العالم، بينما تؤثر الأزمة العالمية على جميع القطاعات والمجتمعات. وتعد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في هذا الوقت بمثابة منظومة متكاملة تعمل على تمكين وتسريع نمو أعمال

أصحاب المصلحة الذين يستثمرون هذه التكنولوجيا على نحو هادف. كما تمثل عامل التغيير الأساسي في تحويل العديد من الجوانب الاجتماعية والاقتصادية مثل التعليم والرعاية الصحية والأعمال التجارية والتطوير المهني. (Thornton, 2020؛ نافع، 2020)

وفي نفس السياق، اتبعت العديد من المؤسسات نهجة احترازية للحد من انتشار فيروس كورونا منها؛ توجيه موظفيها للعمل من المنزل، إلغاء الحظر عن العديد من برامج وتطبيقات المحادثات الخاصة بإجراء المؤتمرات والاجتماعات؛ لتمكين الشركات والمدارس من عقد الاجتماعات، أو تنظيم صفوف التعليم عن بعد بشكل فعال. ومن المتوقع أن يؤدي الاستخدام غير المسبوق لاستخدام منصات تكنولوجيا المعلومات لإجراء المحادثات عن بعد، إلى إيجاد ضغط هائل على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات في المؤسسات، وكذلك على شبكات مزودي خدمات الاتصال الثابتة والمتنقلة. كما تقوم وحدات تكنولوجيا المعلومات بتوسيع شبكاتها عبر العالم وأنظمة الحوسبة السحابية لتوفير خدمات اتصال فائق للعاملين في المنازل، وتمكينهم من تلقي رسائل البريد الإلكتروني وإرسالها، والوصول إلى بيانات الشركة، والمشاركة في مؤتمرات الصوت والفيديو والتعاون بشكل فعال.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، تعتبر تكنولوجيا المعلومات والتوسع في استخدام الحاسبات الآلية من أهم المتغيرات البيئية المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة وقد تطور مفهوم الرقابة والمراجعة تطوراً كبيراً نتيجة لكبر حجم المشروعات الاقتصادية والتوسع في استخدام الحاسبات الآلية نظراً للحاجة الملحة إلى ضرورة تحقق السرعة والدقة في تشغيل وتخزين البيانات لإنتاج المعلومات بالدقة والسرعة الملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات. وقد انعكست أزمة انتشار فيروس كورونا إيجابياً على الشركات التي تعمل في مجال البرمجة خاصة تلك التي تعمل في برامج ربط أجهزة الكمبيوتر في العمل، وأنظمة إدارة التعليم في المدارس. وتعد زووم، ومايكروسوفت تايم، واوراكل من أبرز برامج العمل من المنزل. ومن المتوقع أن تشهد شركات البرمجة إقبالاً في ظل وجود دعوات أن تصبح عن بعد، خوفاً من انتشار فيروس كورونا المستجد. (على، كامل وشحاته، 2008؛ عبد المنعم، 2020)

وفي نفس السياق، تعد مصر بحاجة إلى بنية إلكترونية وتكنولوجية قوية في الوقت الحالي في ظل توجه جميع الهيئات والمؤسسات للعمل عن بعد، خاصة بعد انتشار فيروس كورونا. ولذا بادرت مصر بعمل مبادرة في إطار حزمة من المبادرات، تستهدف مساعدة الشركات خاصة الصغيرة والمتوسطة على القيام بكل مراحل التحول الرقمي لتجاوز الأزمة الحالية التي يمر بها السوق بسبب نداعيات فيروس كورونا. مع أهمية دور أنظمة تخطيط موارد المؤسسات ERP في تحسين نظم العمل وزيادة كفاءة الأداء وتحسين العملية الإنتاجية وزيادة الإيرادات. وتتمثل العقبة الأساسية التي تواجه غالبية المؤسسات في؛ ارتفاع تكلفة الحصول على هذه التطبيقات التكنولوجية، وتكلفة التدريب للكوادر البشرية، بالإضافة إلى تكاليف عملية التركيب والتشغيل لهذه التطبيقات، وهنا تأتي أهمية المبادرة التي تطلقها الغرفة من خلال إتاحة هذه النظم لكل مؤسسات الأعمال، من مختلف القطاعات الاقتصادية ومختلف الأحجام والفئات، للاستفادة من تشغيل هذه التطبيقات. (عبد المنعم، 2020؛ Dave and Mahanta.2020)

3/6 الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية، ووسائل التغلب عليها:

يعتبر موضوع المخاطر وإدارتها من الموضوعات التي تعتبر محل اهتمام كثير من المنظمات العلمية والمهنية في العديد من دول العالم لما لها من مزايا في دعم وتنمية منشآت الأعمال بما يعكس على أسواق المال. ولذا يعد الإفصاح عن المخاطر وإدارتها ذا فائدة للمحللين الماليين، والمستثمرين، وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة حيث يعمل على تعزيز الشفافية، وتحسين جودة الإفصاح وذلك عن طريق الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين الخارجيين. يضاف إلى ذلك، أن هذا الإفصاح يمكن أن يكون له آثار إيجابية على ثقة أصحاب المصالح في إدارة الشركة، مع تخفيض مخاطر الشركة المدركة من قبل أصحاب المصالح، حيث تؤدي استراتيجية الإفصاح المفتوحة إلى تقييم أفضل لأداء الشركة في المستقبل، والذي يمكن أن يؤدي إلى انخفاض في تكلفة رأس المال. (Amran et al., 2009)

وفي نفس السياق، أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة نشرة يؤكد فيها أهمية التطبيق الملائم لمعايير المراجعة. ومع أن هذه النشرة لم تقدم إرشادات عملية في ظل انتشار جائحة كورونا وما سببه من تقييد لعمل المراجعين ومعددي القوائم المالية على حد سواء. وفي (11) مارس 2020 أعلنت منظمة الصحة العالمية أنه يمكن وصف تفشي فيروس كورونا بأنه جائحة (CPAC, 2020) واتخذت الدول العديد من الإجراءات الاقتصادية والنقدية والاحترازية، مما أدى بدوره لتعطل الأعمال والأنشطة الاقتصادية مثل قطاعات السياحة والترفيه والطيران. وتوقعت منظمة التجارة العالمية في إبريل 2020 تراجع حاد في التجارة العالمية خلال العام الجاري، كما يرجح أن يتجاوز الركود الناجم عن تفشي فيروس كورونا الأرقام المصاحبة للأزمة المالية العالمية خلال الفترة 2007 – 2008م. (IAASB, 2020; AICPA, 2020)

وفي نفس السياق، بعد انتشار جائحة كورونا سوف تطور المنظمات بناتها وطرق عملها بسرعة وبطرق لم يتم تصورها من قبل. وتظهر أهمية الدور المحوري لمهنة المحاسبة والمراجعة في قياس الأحداث والإفصاح عن أثر تلك الأحداث على أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها المالية، حيث لا تعمل المحاسبة بمنأى عن البيئة المحيطة. فكلما زاد عدم التأكد المصاحب لتلك البيئة كلما زادت التحديات أمام مهنة المحاسبة والمراجعة للقيام بوظائفها المختلفة لاسيما وأن جائحة كورونا قد تسببت في زيادة مستوي عدم التأكد بالنسبة لمعظم المنشآت مما يمثل صعوبة على المنشآت ومعدّي التقارير المالية عند تطبيق المعايير المحاسبية. وقد تزايد اهتمام العديد من الباحثين والمنظمات المهتمة بالمراجعة الداخلية، ومعهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors بفعالية المراجعة الداخلية، بسبب تعرض العديد من الشركات الأمريكية والأوروبية للعديد من المشكلات المالية والإدارية، دون أن يكون للمراجعين الداخليين دوراً حيوياً في التنبؤ بحدوث هذه المشكلات ومواجهتها، لذا بدأ معهد المراجعين الداخليين في اتخاذ خطوات جادة نحو تطوير المراجعة الداخلية وتحسين فعاليتها. (IIA,2017)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، يؤثر تفشي فيروس كورونا علي؛ خطة وتقييم مخاطر المراجعة، أدلة الإثبات، أدلة المراجعة، مراجعة الأحداث اللاحقة، فهي بيئة كثيرة التغيرات يصاحبها عدم التأكد. وفي ظل الظروف الحالية، تكتسب عمليات الإفصاح أهمية متزايدة باستمرار، ويتوقع المستخدمون زيادة الشفافية من خلال الإفصاحات المتعلقة بالآثار المادية لفيروس كورونا، والتي تتناول تأثير تقلب الأسواق المالية، وتدهور مخاوف الائتمان أو السيولة، والتدخلات الحكومية (مثل المنح الحكومية)، والتغيرات الناشئة عن التخفيضات في الإنتاج وإعادة الهيكلة. ويعد الإفصاح عن المخاطر وإدارتها مفيداً للمحللين الماليين، والمستثمرين، وأصحاب المصالح الأخرى في الشركة، حيث يعمل على تعزيز الشفافية، وتحسين جودة الإفصاح عن طريق الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين الخارجيين. كما يكون له آثار إيجابية على ثقة أصحاب المصالح في إدارة الشركة، وقد يؤدي إلى إجراء تقييم أفضل لأداء الشركة في المستقبل. وهو ما دفع الجميع نحو السعي لضمان سلامة هذه المعلومات والتقليل من عدم تماثلها بين الجهات المنتجة والمستهلكة لها. (Danyluk,2020)

وفي نفس السياق، قامت العديد من المنظمات المهنية في ظل تطور تفشي فيروس كورونا، بتقديم إرشادات لمعدّي التقارير المالية والمراجعين، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (ISAB) في (27) مارس 2020 نشرة تتعلق بتقدير خسائر الائتمان المتوقعة في ظل تفشي فيروس كورونا بعنوان "المعيار الدولي للتقرير المالي (9) وفيروس كورونا"، كما أصدر المجلس نشرة بشأن تعليقات الإدارة Management Commentary، وحدد الإصدار نطاق وهدف ومبادئ إعداد التعليقات، كما حدد عناصر التعليقات، وطالب بضرورة الإفصاح عن المخاطر وإدارتها، حيث يجب أن تشمل تعليقات وتحليلات الإدارة على المخاطر واستراتيجيات التعامل مع المخاطر ومدى فعاليتها. كما أصدر المجلس نشرة أخرى في (10) إبريل 2020 بشأن المحاسبة عن امتيازات الإيجار في ظل تفشي فيروس كورونا بعنوان "المعيار الدولي للتقرير المالي (16) وفيروس كورونا".

وفي ألمانيا أصدر مجلس معايير المحاسبة الألماني (GASB,2000) معيار المحاسبة رقم (5) GAS بعنوان Risk Reporting ويهدف المعيار إلى وضع إجراءات لمحتوى وهيكل الإفصاح عن المخاطر، وتوفير معلومات مفهومة وذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة عن المخاطر. ولم يطالب المعيار بالإفصاح عن المسؤولية عن إدارة المخاطر، حيث يجب الإفصاح عن الدور الإشرافي والرقابي لمجلس الإدارة والدور التنفيذي للإدارة والعاملين ودور المتابعة من قبل لجنة المخاطر، كما يجب الإفصاح عن مسؤولية إعداد تقرير "إدارة المخاطر" لتقييم فعالية إدارة المخاطر. وفي أستراليا أصدر معهد المحاسبين القانونيين (ICAA, 2010) نشرة بعنوان Concise Guide to Treasury Risk Management والتي تناولت تعريف المخاطر والتقرير عنها ودور مجلس الإدارة تجاه إدارة المخاطر، وأكدت النشرة على أن التقرير عن المخاطر أمر حيوي في عملية إدارة المخاطر. كما أصدرت لجنة Financial Reporting Review Panel التابعة لمجلس التقرير المالي النشرة رقم (130) والتي أوضحت التحديات التي تواجه المنشآت للوفاء بمتطلبات الإفصاح عن المخاطر ضمن تقرير المديرين، ومن هذه التحديات وصف المخاطر وعدم التأكد في شكل نوعي وعدم توضيح كيفية إدارة المخاطر. (IAASB, 2012)

وفي إنجلترا أصدر معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW,2011) تقرير Turbull Report والذي تناول دور مجلس الإدارة ومسئولياته عن الاحتفاظ وصيانة ضوابط الرقابة الداخلية، والحاجة للإفصاح عن المخاطر كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأصدر المعهد أيضاً العديد من الإصدارات الأخرى التي تُطالب بتحسين عملية الإفصاح عن المخاطر من خلال الإفصاح عن المخاطر وكيفية قياسها وتحليلها، ووصف الإجراءات المتخذة لإدارة كل نوع من المخاطر. كما أصدرت مجموعة عمل مكونة من معهد إدارة المخاطر، وجمعية التأمين ومديري

المخاطر، والمنتدى الوطني لإدارة الخطر في القطاع العام إطار لإدارة المخاطر وهو معيار إدارة المخاطر والصادر عام 2002، حيث تناول المعيار تعريف المخاطر وإدارتها، ثم حدد العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في المخاطر، ثم عرض مراحل عملية إدارة المخاطر، وهيكل تنظيم إدارة المخاطر. وفي 2009 صدرت نشرة بعنوان Business Brief والتي تناولت خطوات عملية إدارة المخاطر، ثم أصدر المعهد دليلاً خاصاً بإدارة مخاطر الغش حيث أوضح كيفية قيام المنشآت بتحديد وتقييم وإدارة مخاطر الغش. كما قام معهد التقارير المالية بالمملكة المتحدة Financial Reporting Council (FRC) في (19) فبراير 2020 بإصدار نشرة بعنوان "إرشادات للشركات والمراجعين للإفصاح عن مخاطر فيروس كورونا". أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC, 2010) العديد من القواعد التي طالبت من خلالها المنشآت المسجلة بالإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية عن المخاطر ضمن الإفصاحات المتممة، أو ضمن مناقشات وتحليلات الإدارة، ودور مجلس الإدارة في الرقابة على المخاطر وكيف يتم أداء ذلك الدور هل من خلال المجلس مباشرة، أم من خلال لجنة المراجعة، أم من خلال لجنة مستقلة للمخاطر، وكذلك الإفصاح عن مسؤوليات الأفراد الذين يقومون بالإشراف اليومي على عملية إدارة المخاطر، كما طالبت اللجنة بضرورة إنشاء وتوثيق نظام إدارة المخاطر. (Bugalla et al., 2011; Amran et al., 2009) وخلال عام 2018 أصدرت لجنة COSO إصداراً تناول عوامل نجاح إدارة المخاطر وكيفية إدراك المديرين لمعوقات تنفيذ إدارة المخاطر، وتحديد أنشطة تعزيز ممارسات وثقافة المخاطر بالمنشأة، وعرض الإصدار مبادرة تُعد بمثابة خطة عمل لإدارة المخاطر، حيث تُعبر عناصر المبادرة عن خطوات مبدئية قبل تطبيق إدارة المخاطر حتى يمكن تطبيقها بفعالية. (COSO, 2018) وفي عام 2017 تم إصدار تعديل على إطار إدارة المخاطر، حيث تضمن خمس مكونات رئيسية وعشرين مبدأ، شملت؛ الحوكمة والثقافة، وضع الاستراتيجية وتحديد الأهداف، الأداء، الفحص والمراجعة، والمعلومات والاتصالات والتقرير. كما أصدر AICPA تقرير Report of The Task Force An Risk And Uncertainties والذي أكد فيه على حاجة المستخدمين لمعلومات تساعدهم في تقييم مخاطر المنشأة. (Financial Reporting Council (FRC) 2020)

كما أصدر الاتحاد الأوروبي العديد من التوجيهات Directive والتي تطالب بالإفصاح عن المخاطر، وإعداد نشرة تتضمن أهم مقاييس الأداء ووصف المخاطر الرئيسية والهامة وحالات عدم التأكد التي تواجهها المنشأة ضمن التقرير المالي (EN, 2003; EN, 2004). وطبقاً لتوجيه الاتحاد الأوروبي (EU/95/2014) بشأن الإفصاح غير المالي يجب الإفصاح عن المخاطر وكيفية إدارتها في التقارير المالية وتقارير الاستدامة (Truant et al. 2017). كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA, 2020) بإصدار نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كورونا بعنوان " أثار انتشار فيروس كورونا على إعداد القوائم المالية ومراجعتها".

وفي مصر، ألزم قانون سوق رأس المال رقم (95) لسنة 1992 ولائحته التنفيذية منشآت الأعمال بوجود نظام للرقابة الداخلية ولم يلزم بوجود نظام لإدارة المخاطر والذي سوف تكون أهدافه أشمل وأوسع من نظام الرقابة الداخلية، كما لم يطالب قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981 بإنشاء نظام لإدارة المخاطر، ولم يلزم بأي إفصاحات بشأن المخاطر وكيفية إدارتها، كما ألزم الباب الثالث من قواعد القيد بالبورصة الصادرة في يناير 2014 الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن الأحداث التي يترتب عليها معلومات جوهرية تؤثر في نشاط المنشأة فور وقوعها مع الإلزام بالتحقق من دقة تلك المعلومات وخلوها من التضليل أو الحذف والذي يؤثر في مضمونها. كما طالبت قواعد الحوكمة بضرورة إفصاح إدارة الشركات للمساهمين عن مسؤولية مجلس الإدارة عن تحديد المخاطر التي تواجه المنشأة وكيفية التعامل معها، ومستوى المخاطر التي تتعامل بها المنشأة. كما تطلب المعيار (40) الأدوات المالية- الإفصاحات المعدلة (2015) الإفصاح عن المخاطر في القوائم المالية أو بيان آخر مثل تقرير تعليق الإدارة، أو تقرير مخاطر يتم توفيره لمستخدمي القوائم المالية بنفس ضوابط الإفصاح بالقوائم المالية وفي نفس التوقيت، والإفصاح النوعي عن إدارة المخاطر. كما قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بدعوة اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية، ومعايير المراجعة المصرية والفرص المحدودة، للاجتماع للنظر في مدي قدرة المنشآت المتضررة على الوفاء بمتطلبات تلك المعايير، كما أكد إطار إعداد القوائم المالية بأن الإفصاحات والجدول الإضافية توفر معلومات هامة للمستخدمين ويمكن أن تحتوي على معلومات حول المخاطر وعدم التأكد، وطالب المعيار رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية، بضرورة الإفصاح ضمن الإفصاحات المتممة عن أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية. وطبقاً لإطار التقارير المتكاملة يجب الإفصاح عن المخاطر وإدارتها، المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر على قدرة المنشأة على خلق القيمة، وخطوات إدارة المخاطر. (Chartered Institute of Internal Auditors, 2020; Joshi, 2020) وقد وافقت اللجنة في (12) ابريل 2020 على تأجيل تطبيق معايير المحاسبة

المصرية الجديدة والتعديلات المصاحبة لها والصادرة بقرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (69) لسنة 2019 علي القوائم المالية الدورية التي ستصدر خلال عام.(أبوزيد،2020)
وفي نفس السياق، تتمثل الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة وأشطة المراجعة الداخلية ووسائل التغلب عليها في: نطاق المراجعة الداخلية قد تغير ويجب أن يكون الدور الأساسي للمراجعة الداخلية، مساعدة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لحماية أصول وسمعة واستدامة المنظمة. من خلال قيام المراجعة الداخلية بتقييم هل تم تحديد جميع المخاطر الهامة والافصاح عنها بشكل مناسب، وتقييم مدى فعالية إدارتها، والتركيز على المناطق ذات المخاطر الأعلى. بالإضافة الي، يجب أن يشمل نطاق المراجعة الداخلية المجالات التالية؛ أحداث الشركة الرئيسية وتشمل الأعمال الهامة، التغييرات العملية، وإدخال منتجات وخدمات جديدة. أهمية اعتماد خطط المراجعة الداخلية والتغييرات الجوهرية على خططها من جانب لجنة المراجعة، ويجب أن يتمتعوا بالمرونة للتعامل مع الأحداث غير المخطط لها، والنظر في التغييرات التي تطرأ على خطة المراجعة في ضوء تقييم المراجعة الداخلية المستمر للمخاطر. وقد أثرت جائحة كورونا تأثيراً عميقاً على المخاطر وعطلت عمل المراجعة الداخلية في جميع القطاعات، وفي الوقت الذي تتعرض فيه الشركات لنطاق أوسع وأعمق من المخاطر التي لم تشهدا منذ الأزمة المالية العالمية لعام 2008، يجب أن تتحول لجان المراجعة ومجالس الإدارة بالمنظمات إلى الاهتمام بوظائف المراجعة الداخلية وتوفير الموارد للحصول على التأكيدات المستقلة، وتحديد المخاطر وتقييمها وإدارتها. (Deloitte,2020b; Thornton,2020)

يضاف لما سبق، انخفضت ساعات العمل للمراجعين الداخليين نتيجة السماح للموظفين بدعم التعليم المنزلي لأطفالهم أو تقديم الرعاية للأقارب الذين كانوا في خطر أثناء الوباء، وتوفير ضمانات بشأن المخاطر ذات الأولوية العالية (مثل أمن تكنولوجيا المعلومات والتلاعب ورأس المال والسيولة والصحة والرفاهية)، والعمل عن بعد والمخاطر المرتبطة به. كما تم تأجيل القوائم والتقارير المالية السنوية مما أثر على الخطة السنوية للمراجعة، موارد المراجعة، والموازنة. كما واجه المديرين التنفيذيين العاملين في قطاع الخدمات المالية تحديات تتعلق بالمتطلبات القانونية بسبب القيود على الانتقال وصعوبة الحصول على الأدلة بسبب اغلاق مكاتب العمل. ولذا يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدرس تأثير البيئة القانونية، وأن يكون على علاقة دائمة ومشاركة الأطراف المسؤولة بالمنظمة. (Deloitte,2020a; Danyluk,2020)

وفي نفس السياق، أصبح من مسؤوليات المراجعة الداخلية خلال أزمة كورونا، الامداد بالنصح والارشاد للجان التنفيذية أو فريق الاستجابة للطوارئ، أو مراجعة استجابة الإدارة للمجالات الرئيسية في استجابة المنظمة للأزمة الحالية ويشمل ذلك سلسلة الامداد، التمويل، والوفاء بالمدفوعات الضريبية، الموارد البشرية، أمن نظم المعلومات، منع الاحتيال، استمرارية الأعمال، والامتثال مع متطلبات الأمان والصحة. كما ركزت اختبارات المراجعة على المخاطر الهامة والتي يمكن أن يتم التأثير بها بسبب العمل في ظل أزمة كورونا. كل هذه الأنشطة توضح أهمية مرونة المراجعة الداخلية لضمان أنها تضيف أقصى قيمة للمنظمة، وتقديم النصح للإدارة بشأن الخطط لمواجهة فيروس كورونا.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أهمية تقرير المراجعة الداخلية الموجه إلى لجنة المراجعة وأي لجان أخرى تابعة لمجلس الإدارة، ويشمل مراجعة الأحداث التالية بعد الأزمة وتحليل الدروس التي تم تعلمها، وما اذا كانت هناك أي أحداث جوهرية تؤثر عكسياً على المنظمة. وعلى مديري المراجعة الداخلية تدوين الملاحظات لكي تكون أداة هامة في دعم المنظمات للاستجابة للأزمات المستقبلية على نحو فعال. المراجعة الداخلية يمكن أن تحفز ادارة المنظمة للنظر الى المستقبل بدلاً من التركيز على الحاضر فقط والاهتمام بمجالات الخطر الرئيسية. أهمية دور مدير المراجعة الداخلية كقائد ومحفز لفريق المراجعة في ظل الظروف الصعبة الحالية التي تتعلق بالعمل داخل أو خارج محيط العمل، ومشاركة الأفكار مع باقي أفراد فريق المراجعة، من خلال الحوار المفتوح والتغذية العكسية. استخدام قواعد ممارسة المهنة الصادرة عن معهد Charter Institute كنقاط مرجعية يمكن تطبيقها في ظل الأزمة الحالية. كما يجب الأخذ في الاعتبار تقدير الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية كالامكانيات البشرية والمعرفية عند وضع خطة المراجعة طبقاً للأولويات وعند تحديثها، من خلال تحديد هل تمتلك إدارة المراجعة الداخلية الوسائل التكنولوجية لأداء المراجعة عن بعد، وما إذا كان أفراد فريق المراجعة لديهم التأهيل الكامل للتعامل مع هذه الوسائل التكنولوجية في أداء مهام المراجعة عن بعد. (عيد،2016؛ Deloitte,2020b; IIA,2020b; Deloitte,2020a; (KPMG,2020a;

كما تتطلب جائحة كورونا قصر نطاق المراجعة الداخلية على تقديم المشورة وعدم المشاركة بشكل مباشر في التنفيذ، واستخدم فرقاً متميزة للمساعدة في أعمال الدعم الإداري والمراجعة اللاحقة، المرونة خلال تنفيذ كل مرحلة من مراحل المراجعة الداخلية للتأكد من أن وظيفة المراجعة الداخلية مازالت تعمل بفاعلية، وتتمثل تلك الخطوات في؛ قيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع خطة المراجعة وتحديد نطاق المراجعة والتقييم البعدي. في ظل مرحلة التخطيط للمراجعة يجب على المراجعين الداخليين مراعاة القيود والحدود التي تواجهها المنظمة بسبب الأزمة الحالية، كما يجب إعادة دراسة نطاق خطة المراجعة للتأكد من أن أنشطة المراجعة مازالت ملائمة وهامة بالنسبة لمنظمة الأعمال. وقد يؤدي ذلك إلى حذف أو إضافة موضوعات محددة لخطة المراجعة، كما يجب الأخذ في الاعتبار إمكانية إتاحة الأعمال، ويرجع ذلك إلى أن جميع النظم الضرورية وقواعد البيانات الخاصة بالمنشأة يمكن الدخول عليها عن بعد بواسطة الوسائل التكنولوجية. (Delalio, 2020; KPMG,2020b)

يضاف لما سبق، هناك قيود قانونية على عملية التحول لاستخدام النظم التكنولوجية والدخول على قواعد البيانات الخاصة بالمنشأة عند تنفيذ مهمة المراجعة وبصفة خاصة عند الدخول على تلك القواعد من دول أخرى. كما يواجه المراجعين تحديات كبيرة عند تنفيذ أعمالهم داخل نطاق العمل وبصفة خاصة بسبب فرض قيود على الانتقال والعمل من خلال منازلهم، وهناك اعتبار هام يجب أخذه في الاعتبار وهو هل كل سمات بيئة العمل يمكن أن يتم أدائها على نحو ملائم عن بعد. حيث يواجه المراجعين قيود في عملية المقابلات، الوصول إلى البيانات السرية والتحقق من صحة الوثائق والمستندات، كما تتأثر عملية التواصل بين فريق العمل، لذلك هناك ترتيبات يجب القيام بها لمساعدة المراجعين للعمل عن بعد ومنها؛ أن يكون لديهم الإمكانية للدخول المباشر على قواعد بيانات المنشأة، والوسائل التكنولوجية المناسبة التي تمكنهم من التحقق من صحة البيانات والمستندات، وإجراء المقابلات مع فريق العمل والأفراد الآخرين ذات الصلة بعملهم عن طريق وسائل التواصل عن بعد. كما يجب أن يكون فريق العمل على اتفاق ووضوح تام في عملية التواصل، بالإضافة إلى، هناك اهتمام محدد يجب اعطائه للتحديات المفروضة للعمل عن بعد، وعملية التعاون والتواصل بين فريق العمل ودفاعية الفريق، ويجب أن يتم تحديدها وتقييمها جيداً بواسطة الإدارة. كما يجب على إدارة المنشأة أن يركزوا اهتمامهم على إدارة الأزمة، وتطبيق التوصيات التي توصلت إليها إدارة المراجعة الداخلية، والتركيز على مجالات الخطر الطارئة التي تهدد عمليات المنشأة. (KPMG,2020a;)

Danyluk,2020

وفي نفس السياق، تتمثل مجالات المخاطر الناشئة التي يجب على المراجع الداخلي أخذها في الاعتبار في؛ يجب أن يتفهم المراجعون الداخليون التغييرات المؤقتة والدائمة التي يتم إجراؤها على بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة، مع التركيز بشكل خاص على؛ ضوابط مراجعة الإدارة، ضوابط الحكم المحاسبي (مخصص الديون المعدومة، مخصص المخزون، انخفاض قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة، القيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية)، الضوابط المحاسبية للشركاء، ضوابط معالجة المعاملات، ضوابط المدفوعات النقدية، ضوابط الأعمال الآلية، الاستعانة بمصادر خارجية لمقدمي الخدمات. تعرض ضوابط وصول المستخدم للخطر وقد ينشأ تضارب في المصالح، وتشمل؛ مراقبة الضوابط المعمول بها، احتفاظ المنظمات بمسار للمراجعة يمكن الرجوع إليه في وقت لاحق، والكشف عن مخاطر الاحتيال وتجاوزات الإدارة. يمكن أن تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية التعرف على هل بذلت المنظمة كل ما في وسعها للوصول إلى الدعم المالي المقدم من الحكومة. نظراً لزيادة عدد بيانات العمل عن بُعد واستخدام برامج الجهات الخارجية لتحسين فعالية العمل عن بُعد، قد يتسبب الأفراد عن غير قصد في تعريض أمن الأعمال للخطر. يمكن أن تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية ما يلي؛ هل لدى المنظمة تراخيص كافية ومناسبة سارية لتغطية الاستخدام الأكبر للأدوات والتكنولوجيا والبرامج لدعم العمل عن بعد، هل تم تصميم أدوات التحكم في الوصول عن بُعد لتناسب الحجم، كيف تعمل المنظمات على زيادة الوعي وتعزيز الكشف عن التهديدات والاستجابة لها؟، هل يتم استخدام الأجهزة المحمولة بشكل أكبر أثناء عمل الأشخاص عن بُعد، وإذا كان الأمر كذلك، فهل هي آمنة ويتم التحكم فيها؟، كيف تقوم المنظمات بتتبع خطط الأمان الخاصة بطرف ثالث لتحديد أولويات إتاحة الوصول للخدمات؟. (KPMG,2020a; Deloitte,2020b; Yi Luo,2020)

5/6 العلاقة بين تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر للحد من تحديات جائحة كورونا

بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية:

أصبحت إدارة مخاطر الشركات في الأونة الأخيرة موضع اهتمام كبير في عالم الشركات، حيث يطلب واضعو المعايير بشكل متزايد من الشركات الإفصاح عن هذه المعلومات. وفي المقابل، يوجد تصور لدى الشركات بأن الإفصاح عن المخاطر يمكن أن يظهر انطباعات سلبية بين أصحاب المصالح حول مستقبل الشركة. (IIA,2017) تتضمن عملية إدارة المخاطر وضع والاحتفاظ بإجراءات رقابة داخلية، ويمكن للشركة أن تتفق الوقت والجهد في

تحديد كافة التهديدات الممكنة التي قد تتعرض لها، ثم تقوم بتصميم شبكة من اجراءات الرقابة لمنعها من الحدوث أو التخفيف من أثرها اذا ما حدثت. ادارة المخاطر لها جانبين هامين هما؛ فهم المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة وأثرها المحتمل اذا ما حدثت واحتمال حدوثها اذا لم تكن هناك أية اجراءات رقابة داخلية عليها. وتحديد بيئة الرقابة الداخلية المثلى لمواجهة المخاطر المحددة عن طريق الموازنة بين تكاليف منع المخاطر من الحدوث أو التخفيض من أثرها في مواجهة عوائد اجراء ذلك.

وفي نفس السياق، تعد إدارة المخاطر آلية حوكمة داخلية متكاملة ومنظمة لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة سواء داخلية أو خارجية مما يساعدها على تحقيق أهدافها سواء في الأجل القصير أو في الأجل الطويل. كما تتنوع مفاهيم إدارة المخاطر من حيث كونها إدارة الأزمات، أو مجرد نشاط تأميني إلى أن أصبحت عملية متكاملة لتحقيق ميزة استراتيجية للشركة. يزيد الإفصاح عن ادارة المخاطر من الشفافية، تحسين الالتزام بالمتطلبات التشريعية، زيادة ثقة العملاء والموردون، زيادة دعم المجتمع للشركات وتحسين أدائها.(Tyler, 2020)

- دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر:

تعتبر إدارة المخاطر جزءاً من هيكل الرقابة الداخلية اللازم لاكتشاف المخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة مع محاولة تخفيضها أو تجنبها، كما تعد من الأساليب والعمليات التي تستخدمها الإدارة للتخفيف من حدة المخاطر في سبيل حماية الشركة، أو الاستفادة من الفرص المتاحة وإضافة قيمة لأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة. وقد ترتب على صدور قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) لسنة 2002، توسيع لأنشطة المراجعة الداخلية، حيث شدد القانون على أن يكون هدف عملية المراجعة على أساس المخاطر الكلية وليس على أساس المخاطر المالية فقط. ولذلك يجب الأخذ في الاعتبار مجالات المخاطر غير المالية.(الكاشف،2000؛ COSO,2004؛ Dobler, 2005؛ عيد،2016)

وفي نفس السياق، قام معهد المراجعين الداخليين بتناول دور المراجعة الداخلية في ادارة مخاطر المنشأة، من خلال معيار المراجعة رقم (2120) "ادارة المخاطر"، حيث نص على ضرورة قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم مدى فعالية عمليات ادارة المخاطر المطبقة بالمنشأة والمساهمة في تحسين تلك العمليات، وقد تم تقسيم دورها الى:

- 1- **الدور التأكيدى:** يقوم المراجع الداخلى باعطاء تأكيدات عن؛ مدى فعالية أنشطة الرقابة وطرق الاستجابة للمخاطر، مدى فعالية عملية ادارة المخاطر من حيث تصميمها وكيفية عملها، ومدى فعالية تقييم المخاطر والتقارير عنها. تتمثل المهام الجوهرية للمراجعة الداخلية فى التقرير عن مدى كفاية وفعالية عملية برنامج ادارة مخاطر أعمال المنشأة وتوصيل نتائج هذا التقرير الى الادارة ولجنة المراجعة.
- 2- **الدور الاستشارى:** يقوم المراجع الداخلى بالمساعدة على توحيد التقارير الخاصة بالمخاطر، تحسين عملية تحديد وتقييم المخاطر، المساعدة على تطوير اطار ادارة المخاطر، ومساعدة وارشاد المديرين على تحديد واختبار طرق الاستجابة للمخاطر. (IIA,2020a; Albitar et al.,2020)

وفي نفس السياق، تطورت وظيفة المراجعة الداخلية وتزايدت أهميتها فى الآونة الأخيرة لتلعب دوراً هاماً فى ضبط الأداء نتيجة تزايد الحاجة الى تحسين الثقة فى التقرير المالى والحد من تحريفات القوائم المالية. ولذا أوصى اتحاد المحاسبين الأوروبيين بضرورة استمرار التطوير فى وظائف المراجعة الداخلية مع التركيز على تقييم مفاهيم أوسع للرقابة الداخلية ترتبط بادارة المخاطر المتعلقة بالمنشأة. يوفر التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر بالمنشأة تأكيداً معقولاً عن مدى تحقيق أهداف المنشأة، بالتعامل مع المخاطر المتعلقة بهذه الأهداف، لجعل هذه المخاطر فى الحدود التي تقبلها المنشأة لتحمل هذه المخاطر، وتجنب أى خسائر مالية تنتج عن حدوث هذه المخاطر، دون التعامل معها، وبالتالي تساعد فى إستمرارية المنشأة فى مزاولة نشاطها. كما يحسن من إدراك وفهم مخاطر المنشأة، وتقليل تعرض المنشأة للمفاجآت، مساعدة الإدارة فى التركيز على القضايا التي تحتاج للانتباه، التركيز داخلياً على ممارسة الأعمال بالطرق الصحيحة، وزيادة قدرة المنشأة على قبول خطر أكبر والمساعدة فى إتخاذ القرارات. (ESMA ,2020; Elhosiny,2020)

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد، لى تظل الشركة ناجحة ومستمرة، من الضرورى تحديد وتقييم ادارة المخاطر التي تتعرض لها. ويتم استخدام مصطلح ادارة المخاطر بدلاً من الغاء Eliminate المخاطر للأسباب الآتية:

- بعض المخاطر يمكن استبعادها الا أن اجراءات ذلك قد يترتب عليه أن التكلفة المرتبطة تفوق فعاليتها حيث أن التكاليف المرتبطة باستبعاد مخاطر الحدث العكسية المحددة سوف تزيد من الخسارة المحتملة على الشركة اذا ما وقع ذلك الحدث، وبشكل بديل فان المقاييس المقررة لمنع الحدث المسبب للخسارة من الحدوث قد يعوق أيضاً الأحداث المسببة لحدوث العائد.

- بعض المخاطر لا يمكن استبعادها لأنها خارج نطاق تحكم الشركة، على سبيل المثال فان التغيير فى البيئة القانونية أو الضريبية التي تجعل منتجات الشركة المقدمة للعملاء أقل جاذبية وأكثر تكلفة سواء فى مرحلة انتاجها أو بيعها أو

أقل ربحية لا يمكن استبعادها ومع ذلك فإن تلك المخاطر لا يمكن ادارتها عن طريق وجود خطط ملائمة ذات فعالية. (لطفى، 2010)

وفي نفس السياق، تظهر أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في؛ مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية، وإعداد التقارير عن فعاليتها، تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة، فحص الإلتزام بنظم الرقابة على المستوى الوظيفي، تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات، توفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر، وتسهيل عملية فهم وتطوير نظم الرقابة من خلال الرقابة والتنظيم الذاتي. ومن هنا يتعاظم دور المراجعة الداخلية والذي يتمثل بشكل رئيسي في فحص بيئة رقابة الشركة لضمان التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو اكتشاف الأحداث التي تسبب أضرار محتملة، وأن الآليات الكافية للتغذية العكسية تعمل بفعالية بحيث يتم إعلام المستويات الادارية الملائمة بشكل فوري عن التهديدات المحتملة لتحقيق أهداف الشركة، وأن التصرف العلاجي قد تم اتخاذه في التوقيت المناسب. وقد حددت لجنة ممارسات المراجعة التابعة لمجاميع المحاسبة في المملكة المتحدة عدة اعتبارات لتقييم المراجعة الداخلية من بينها؛ درجة الاستقلال، الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته، وقدرة المراجع الداخلي على تخطيط وتنفيذ عمله بالشكل الذي يراه مناسباً وضرورياً، وأن يكون على اتصال بأعلى مستوى ادارى بالمنشأة حتى يتمكن من أداء عمله بموضوعية وألا يكون للدائرة التنفيذية بالمنشأة سلطة تعيين موظفي المراجعة الداخلية. (وهبه، 2000)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمخاطر العملاء في؛ هل اعتمدت المنظمة خطة اتصال واضحة لعملائها، بما في ذلك العملاء المعرضين للخطر بشكل خاص؟، كما تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمخاطر الموردين؛ تحديد كيفية فهم المنظمات والاستعداد للتغيرات في الطلب وتحقيق التوازن بين توافر كل من المخزون والموارد، تقييم ما إذا كانت الموارد كافية، وموجودة للحفاظ على الأنشطة الحيوية عند مستويات كافية، أفضل السبل لتقديم ضمانات على المشاريع المشتركة التي قد يكون لأصحابها أولويات مختلفة. كما تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمخاطر استثمارية الأعمال؛ تطوير أو اختبار السيناريوهات أو الخطط أو الإجراءات المناسبة، لاستعادة العمليات التجارية (خطط التعافي من الكوارث)، مساعدة المنظمات على فهم أي نقاط فشل فردية على سبيل المثال العمليات والموظفين والتقنيات. (KPMG,2020a; Deloitte,2020b; Yi Luo,2020)

وفي نفس السياق، تشمل اعتبارات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمخاطر رأس المال البشري في؛ هل هناك إرشادات متاحة ويتم الإلتزام بها بشأن الاستخدام المناسب لوسائل التواصل الاجتماعي في فترة الأزمة، التأكد من أن أي حل بديل يتم استخدامه أثناء فترة الإغلاق يتم تنظيمه والتحكم فيه بشكل مناسب. هل تم النظر في التأثير على سير العمل كعمليات الموارد البشرية المعتادة مثل تقييمات الأداء السنوية التي يحتمل تعليقها؟، مدى كفاية الخطط التي تضعها المنظمات للحفاظ على صحة ورفاهية القوى العاملة لديها، بما في ذلك الآثار المترتبة على الصحة العقلية للعمل عن بعد. (KPMG,2020b)

وفي نفس السياق، تتمثل العلاقة بين تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية في؛ يعتبر تقييم وإدارة المخاطر من أهم الركائز الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالنظر إلى العواقب التي تسببت فيها جائحة كورونا، يجب على المنظمات الاستجابة السريعة والملائمة وذلك لدعم العاملين، أصحاب المصالح، والعملاء. ويكون الهدف الرئيسي للحفاظ على حياة الأفراد، والمحافظة على استقرار النظام المالي. وتمثل جائحة كورونا أحد الأحداث السيئة التي تدفع الشركات إلى المجهول، فالشركات غير قادرة على تغطية المخاطر غير المتوقعة واحتمال تعرضها إلى التوقف عن أعمالها لفترات طويلة، وهو الأمر الذي يتطلب من الشركات أن تكون مرنة ومبتكرة للتكيف مع هذه الأزمة وذلك بجانب الخطوط الدفاعية الكلية. وتلعب وظائف المراجعة الداخلية دوراً هاماً للإستمرار في تقديم ضمانات مهمة، والمساعدة في تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة بشأن تغيير المخاطر والضوابط، والمساعدة في توقع المخاطر الناشئة. ويتم وضع خط الدفاع الثالث بشكل فريد للدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في الاستجابة لأزمة كورونا من واقع المعرفة التنظيمية الجيدة ومجموعة المهارات الفائقة ذات الصلة. ومن المحتمل أن تكون الخطط التي تضعها المنظمات لاحتواء الأزمة والاستجابة لها قائمة لفترة من الزمن. وبالتالي يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا مستعدين للتكيف مع هذه الفترة بطريقة مستدامة والتكيف مع هذا الوضع الطبيعي الجديد. وتختلف أوضاع الدول اختلافاً كبيراً وتتغير بسرعة وبشكل كبير، لذلك من الضروري لوظائف المراجعة الداخلية مواكبة الارشادات الحكومية والتنظيمية، بالإضافة إلى اتباع الاستجابات التنظيمية المنسقة مركزياً عند تصميم عمل محدد للمراجعة الداخلية. (AICPA, 2009)

وفي نفس السياق، يجب على المراجعة الداخلية أن تأخذ في الاعتبار المخاطر المحتملة، وأن يكون الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية، التركيز على الأشياء المهمة وتوفير مستوى متزايد من التأكيد وتقديم التوصيات. نظراً لتغير المخاطر من الضروري أن يتعاون المراجع الداخلي مع أصحاب المصلحة الرئيسيين لفهم أي مخاطر جديدة أو إرتفاع في مستوى المخاطر، ولتقييم أفضل السبل لتقديم الدعم، ويشمل ذلك لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، والإدارة. على المراجع الداخلي الاستمرار في تقديم أنشطته التأكيدية المستمرة دون تعطيل المناطق التشغيلية الحرجة في وقت الأزمات من خلال؛ تحديد جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين في كل مراجعة وفهم مدى إمكانية تواجدهم خلال مواعيد العمل الميداني المخطط لها كلما كان ذلك ممكناً، وإجراء عمليات الإرشاد عن بُعد "المحادثات" وتحديثات التقدم ومناقشة النتائج. الاعتماد على أو زيادة استخدام التقنيات الجديدة لتقديم العمل، مثل Microsoft Teams أو Zoom أو Skype للاجتماعات وورش العمل الافتراضية، وتسجيل مثل هذه التفاعلات لتعزيز أدلة المراجعة الداخلية. (Danyluk,2020)

وفي نفس السياق، أُلقت التغيرات المتسارعة في تكنولوجيا المعلومات بظلالها على جميع مناحي الحياة، فلقد تغيرت مفاهيم الحماية وموثوقية المعلومات مع التقدم الكبير في تكنولوجيا المعلومات، حيث لم تعد أدوات الرقابة التقليدية كافية، ونشأت ضرورة إيجاد أدوات رقابة تتماشى مع هذه التطورات، العمل عن بُعد لإجراء المراجعة وأثره على تقييم بيئة الرقابة التي يتم النظر فيها والجوانب العملية لكيفية إجراء المراجعة أثناء اجتماعات التخطيط الافتراضية، وفهم مستوى التوثيق الإلكتروني المتاح، وطلب الأدلة مقدماً قدر الإمكان لإتاحة الوقت للإدارة لادخال المستندات الورقية إلى الحاسب عند الضرورة. وتسريع نشر التحليلات لتقديم عمل المراجعة الداخلية عن بُعد، وزيادة التغطية، والتركيز على القيم المتطرفة، وتقليل توقف الأعمال، مع الاستمرار في تقديم رؤى وتأكيد قيّم. يجب أن يعمل المراجع الداخلي بشكل وثيق مع مقدمي خدمات التأكيد الآخرين لتقليل توقف الأعمال. بالإضافة إلى حاجة الإدارة للحصول على الكثير من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات في ظل أزمة كورونا، وعمل بعض المنظمات على نظام محاسبي إلكتروني حديث وسرعة استخراج تقارير سريعة وفي الوقت المناسب، أي قبل أن تفقد المعلومات صلاحيتها، ويعد نظام الرقابة الداخلية أكثر الجوانب تفاعلاً مع الأطراف داخل الشركة وحاجاتها المتغيرة. وفي نفس السياق، يتمثل دور المراجعة الداخلية في دعم الرقابة على العمليات الإلكترونية بالمنظمات في؛ تقييم مدى دقة تقرير إدارة المخاطر قبل اتخاذ أي إجراء من قبل الإدارة التنفيذية بالمنظمة، وتقييم أداء إدارة المخاطر بناء على معايير ملائمة يتم وضعها وفقاً للخبرات السابقة. كما توفر المراجعة الداخلية رأياً موضوعياً وضماناً في الوقت الفعلي للفرق التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات بسرعة ومساعدة المنظمة في التطلع إلى الأمام، من خلال تحديد مجالات المخاطر المحتملة الناشئة عن التأثير المباشر للأعمال، بما في ذلك المخاطر المالية؛ سلوكيات العمل المختلفة؛ تفاعلات العملاء عن بعد؛ والاتجاه نحو بيئة رقمية متزايدة. يجب أن تراعي وظائف المراجعة الداخلية؛ تقديم رأي مستقل وموضوعي لمساعدة الإدارة، كما تشارك المراجعة الداخلية أصحاب المصلحة الآخرين المهتمين مثل المنظمين ولجان المراجعة لتوضيح أفضل طريقة يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة، وما إذا كانت هناك أي مخاطر جديدة أو مرتفعة تحتاج إلى دمجها في خطة المراجعة الداخلية السنوية. (Weiner et al., 2020; Delalio, 2020; Tyler, 2020)

وفي نفس السياق، تتجنب المراجعة الداخلية الاضطرار إلى تسليم جزء كبير من خطة عملها في وقت لاحق من العام عندما تكون تحت ضغط، ويجب أن تراعي وظائف المراجعة الداخلية؛ وتنفيذ جزء من العمل عن بُعد، والاستفادة من التكنولوجيا المتاحة لهم، الموافقة على نطاق العمل المعدلة أو المخفضة، وإعطاء الأولوية لتقديم ضمانات على مجالات المخاطر الناشئة (مثل تحليل السيناريو أو نمذجة السيولة أو إنشاء مركز استخبارات لتنبية المنظمات بالقضايا الناشئة أو تغييرات السياسة الحكومية أو تغيير سلوكيات العملاء. عندما يكون من الضروري إلغاء أو تأجيل العمل، يتم مناقشة ذلك مع مجلس الإدارة والإتفاق مع لجنة المراجعة إذا كان من الممكن إعادة تخصيص موارد المراجعة الداخلية لدعم الأنشطة أو المبادرات المهمة بما في ذلك استجابة المنظمة لفيروس كورونا. وقد يشمل ذلك؛ مراجعة خطط الاستعداد للطوارئ، مراجعة تعرض المنظمة للمخاطر والمساعدة في تطوير خطة عمل مثل العمل من خلال القرارات مقدماً، تحديد المهارات المتاحة داخل فرق المراجعة الداخلية مثل التحليلات وإدارة المشاريع والخبرة المالية ومعرفة الأنظمة والعمليات التجارية العالمية، تقييم إستعداد المنظمة للوضع الجديد وما إذا كان النهج يتماشى مع الممارسات الجيدة، ويغطي جميع مجالات المخاطر الرئيسية، والتقارير في الوقت الحقيقي ومراقبة المقاييس الرئيسية للعمليات التي تخضع حالياً للضغط. في حالة تأجيل أو إعادة تشكيل عمل المراجع الداخلي غير الضروري، ما هو تأثير ذلك من حيث تلبية وظيفة المراجعة الداخلية لمتطلباتها التنظيمية والقانونية وقدرة الرؤساء التنفيذيين للمراجعة على التعليق على بيانات الرقابة، وهذا يحتاج إلى أن تسترشد به لجنة المراجعة،

بما في ذلك واجبات المديرين في توفير الرقابة اللازمة. وما إذا كان يمكن تعديل نوع الضمان أو النهج الذي يعتمده المراجع الداخلي لتحقيق التفويضات المطلوبة. ومن المهم أن يكون هناك وضوح بشأن ما تم وما لم يتم أخذه في الاعتبار على مدار العام واعتماد نهج تقييد النطاق عند الحاجة. عند تقديم التقارير، يجب تقدير النطاق والقيود والسياق، تسليط الضوء على الموضوعات والدروس المهمة، والإبلاغ عن الأسباب الجذرية بوضوح للسماح للمنظمات بالظهور بشكل أقوى.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، ازدادت مهام نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبح على المراجع الداخلي تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل؛ تقييم موثوقية الشبكات، عمليات الحاسب، آلية تخزين البيانات، ومدى إمكانية اتخاذ القرار بناء على هذه المعلومات. بالإضافة إلى، حاجة الإدارة إلى الحصول على الكثير من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات في ظل أزمة كورونا، والتقليل من العمالة الموجودة والعمل على نظام محاسبي الكتروني حديث وسرعة استخراج تقارير سريعة وفي الوقت المناسب، ويعد نظام الرقابة الداخلية أكثر الجوانب تفاعلاً مع الأطراف داخل الشركة وحاجاتها المتغيرة، ولكي يلبي النظام هذه المتطلبات، فإنه يشكل قاعدة معلومات لجهات متعددة. (Weiss et al., 2020)

يتضح مما سبق، إدارة المخاطر بشكل فعال تؤثر بشكل إيجابي على أداء المنظمة، كما أن جودة المراجعة تمثل آلية قوية للحوكمة وتزيد من تأثير إدارة المخاطر على أداء الشركة. ويؤدي تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر للحد من تحديات جائحة كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية إلى تحديد؛ ما إذا كانت البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات لديها القدرة على دعم الاحتياجات التكنولوجية، هناك زيادة في التعرض للمخاطر مثل الاحتيال والتهديدات الإلكترونية. وهل يؤثر طبيعة أو فوروية طلب العميل في ظل جائحة كورونا على قدرة الشركة على دعم عملائها الحاليين أو التعامل مع التحديات الجديدة التي قد تؤثر على الشركة، ما إذا كان من العملي تلبية الاحتياجات الفورية على سبيل المثال، توفير الموارد والإشراف في ضوء القيود الحالية المفروضة على السفر وعلى المنظمات المهنية للوفاء بمتطلبات الإفصاح الجديدة الناشئة عن جائحة كورونا، ومدى كفاية الموارد للاستجابة للتغيرات المفاجئة والشكوك الناشئة عن جائحة كورونا. (شنن، 2020)

7/6 العلاقة بين تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا

بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية:

نص معيار المراجعة الداخلية رقم (2000) في عام 2010 بعنوان "إدارة نشاط المراجعة الداخلية ضمن معايير الأداء" على: يجب على مدير المراجعة إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنشأة. كما يعرف معهد المراجعين الداخليين القيمة المضافة بأنها؛ تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمنشأة وأصحاب المصالح المرتبطين بها عندما توفر تأكيد موضوعي وتساهم بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. وقد أدى التغيير المستمر والتنافس المتزايد في مواجهة الوحدات الاقتصادية للعديد من التحديات على رأسها السعي المستمر لتعظيم القيمة ليس فقط للمساهمين والعملاء، بل لجميع الأطراف المرتبطين بنشاطها، بما يضمن بقاؤها واستمرارها وهو ما يتطلب ضرورة تغيير النظرة الحالية للمراجعة الداخلية كنظام يهدف إلى مراجعة هيكل الرقابة الداخلية إلى نظام يسعى إلى تعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكلفة، والعمل مع الإدارة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية. (فوده، 2007)

وفي نفس السياق، يركز مدخل القيمة المضافة للمراجعة الداخلية على عدة محاور أهمها؛ تحديد المستفيدين (العملاء) من خدمات المراجعة الداخلية، ويعتبر أهم محور من محاور القيمة المضافة للمراجعة الداخلية وتحديد الأطراف أصحاب المصالح المختلفة والمرتبطين بالمنشأة، وتحديد احتياجاتهم والاهتمام بتلبيتها وذلك لأن بقاء المنشأة واستمرارها مرتبط بتلك الاحتياجات وتتعدد الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية وتشمل؛ مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، لجنة المراجعة، المساهمين، العملاء، الموردين، سوق الأوراق المالية، والمجتمع بصفة عامة ولكل منهم احتياجات خاصة. كما ينعكس فهم المراجعون الداخليون لنشاط المنشأة على درجة كفاءة التوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي والتي تدخل في جوهر التحسينات المطلوبة، وتوضح كيفية الارتقاء بمستوى الأداء، كما أن التوصيات التي يقدمها المراجع بناء على معرفته بنشاط وعمليات المنشأة يساعد على قبولها من الإدارات المختلفة بالمنشأة وبالتالي إضافة قيمة حقيقية للمنشأة. بالإضافة إلى أن، تبنى برامج استشارية لكافة مستويات إدارة المنظمة وتعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها إدارة المراجعة الداخلية كي تتمكن من تقديم قيمة حقيقية للمنشأة من خلال تبنى برامج استشارية موسعة لجميع إدارات المنشأة وذلك بالتنسيق مع قطاع المحاسبة للعمل على تحسين كفاءة أداء المنشأة. وتبنى برامج موجهة لفتح مصادر ربحية جديدة للمنشأة، وذلك عن طريق تبنى ومتابعة ورقابة برامج التحسين المستمر التي أرسلتها الإدارة العليا للمنشأة والتقارير عن مدى مساهمة هذه المنشآت في إضافة قيمة حقيقية

للمنشأة ومدى كفاية الموارد اللازمة لانجاز تلك المنشآت. والقيام بهمزة الوصل (قناة الاتصال الفعالة) بين كافة ادارات المنشأة والأطراف المختلفة ذات الصلة بها والادارة العليا للمنشأة، حتى يمكن للادارة العليا الاطلاع على أية معوقات أو مشكلات وأي فرص تطوير ممكنة، والمساهمة الفعالة في ارساء وتطوير قاعدة ادارة وتوصيل المعلومات بين ادارة المراجعة وكافة الكوادر المحاسبية بالمنشأة. (حسن، 2012؛ أبو جبل، 2015؛ Joshi, 2020)

يضاف لما سبق، يمكن أن يستخدم مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية ويرجع ذلك إلى؛ يمثل مدخل القيمة الاقتصادية المضافة مقياساً للأداء يرتبط بصورة مباشرة بخلق الثروة لحملة الأسهم، وتعتبر ادارة المراجعة الداخلية فئة مشاركة ومسئولة وذات مصلحة في عملية خلق الثروة، وإرتباط مدخل القيمة الاقتصادية المضافة بنظام الحوافز يعمل على تشجيع وتحفيز العاملين بادارة المراجعة الداخلية والمديرين على تحسين آدائهم بما يؤدي إلى اضافة قيمة للمنشأة. كما يؤدي التقرير عن معلومات القيمة المضافة بواسطة المراجعين الداخليين إلى خلق اتجاهات ايجابية من جانب العاملين تجاه الادارة، وزيادة ارتباطهم بالمنشأة التي يعملون بها، ويحفز ادارة المراجعة الداخلية على الإستمرار في طريق التركيز على مهامها الأساسية التي تحقق قيمة حقيقية للمنشأة. ولكي تتحقق فاعلية المراجعة الداخلية كمنشاط مضيف للقيمة داخل المنشأة، بدلاً من الدور الرقابي المالي فقط، يجب توافر مجموعة من الاعتبارات أهمها؛ تعاون كافة الإدارات التنفيذية والأطراف المعنية مع أفراد إدارة المراجعة الداخلية، مع الدعم الكامل والدائم من قبل الإدارة العليا لعمل ومجال المراجعة الداخلية، كفاية الإعتمادات المالية اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية، التأهيل العلمي والعملية لعناصر فريق المراجعة الداخلية من خلال التعليم المستمر والتدريب المهني الدائم، مع حرية الاتصال بالمراجع الخارجي لزيادة فاعلية الجهد المبذول في المراجعة الداخلية، والعمل على تحقيق أكبر قدر من الاستقلالية والحياد للمراجع الداخلي. بالإضافة الى ضرورة توافر مجموعة من المهارات في المراجعين الداخليين للمساهمة في خلق القيمة ومن أهمها؛ تطوير مهاراتهم في مجال إدارة التغيير والمرونة والاستماع والتفاوض وفهم الشخصيات بما يمكنهم من الاتصال بفاعلية أكثر، وتسهيل علاقتهم بالأطراف المرتبطة والمتأثرة بعملهم، تعزيز معرفتهم بمعايير الجودة البيئية، السعى لاكتساب مهارات جديدة منها، الإلمام بنظم الحاسب الآلي وفهم قضايا البرمجة وكيفية بناء برامج الحاسب لتطبيق برامج المراجعة الإلكترونية واستخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة كالشبكات العصبية وأساليب التنقيب عن البيانات لتطوير قدراتهم الاستشارية، تعزيز معرفتهم بالتقنية الحديثة لمواجهة التحديات الناشئة عن ثورة الاتصالات، إدراك الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال مثل إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة عمليات النشاط، والتخطيط الاستراتيجي، فضلاً عن المداخل الحديثة في المحاسبة ليتمكنوا من التوافق مع المستجدات الحديثة والمساهمة في خلق القيمة من خلال توفير المعلومات الملائمة لرفع مقدرة المستويات الإدارية المختلفة على تعظيم العائد المتحقق من عملياتها. (خليل، 2014؛ الجبلى، 2020؛ Show, 2020; Elhosiny, 2020)

وفي نفس السياق، لكي يمكن زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية كمنشاط مضيف للقيمة كدور جديد يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا من خلال:

- تحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.
- تحسين كفاءة وفعالية الحوكمة.
- تحسين كفاءة وفعالية الرقابة.

1- تحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر:

تمثل إدارة المخاطر جزء من ثقافة الشركة، وهيكل من العمليات والإجراءات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها، يعتبر مجلس الإدارة جزءاً مهماً من هيكل حوكمة الشركات. كلما زاد حجم مجلس الإدارة كلما زاد مستوى الإفصاح عن المخاطر في الشركات. وهناك نوعان من المخاطر التي يجب على المراجعين أخذها في الاعتبار هما؛ مخاطر بيئة الرقابة الداخلية، وتتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة، ومخاطر بيئة الرقابة الخارجية، وتتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة العمل واتجاهات جهات الرقابة الرسمية نحو حوكمة الشركات. يجب اتخاذ إجراءات مناسبة بشأن ما إذا كان يمكن تخفيض تلك المخاطر أو تجنبها، مع وضع إجراءات لمراقبتها. المراجعين الداخليين لهم دوراً هاماً في العلاقة بين المخاطر والرقابة، فالمخاطر تشير إلى احتمال وقوع أحداث تهدد تحقيق أهداف المنشأة، ونظم الرقابة هي المقاييس التي توضع لمنع وقوع تلك الأحداث ومن هنا يتعاظم دور وظيفة المراجعة الداخلية. (لطفى، 2010؛ IIA, 2017)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أصبح نطاق أنشطة المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم أنشطة الرقابة الداخلية بل امتد ليشمل أنشطة مضيئة للقيمة كأنشطة إدارة المخاطر مثل؛ تقييم وتحديد المخاطر الهامة التي قد تؤثر على قرارات الإدارة، بشكل دوري ووضع خطة المراجعة المعتمدة على المخاطر مما يؤدي الى تحسين جودة وعوائد الأعمال وتحسين عملية صناعة القرار ورفع كفاءة تخصيص الموارد، تجميع المعلومات الملائمة عن

المخاطر وتوصيلها في الوقت المناسب، مما يعزز قدرة المنشأة على التنبؤ بالفشل وتقليل احتمالات حدوثه وتطوير قدرات المنشأة الوقائية لتجنب الخسائر. تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة بالمنشأة والتأكيد على ممارسة عملية إدارة المخاطر من خلال توفير معلومات ذات مصداقية عن إدارة المخاطر والتأكد من أن مجلس الإدارة يتلقى معلومات صحيحة وموثوق فيها من الإدارة وكافية للتعرف على المخاطر العامة ورصدها. على الرغم من أن دور المراجع الداخلي استشاري فيما يخص تقييم عمليات إدارة المخاطر من حيث مساعدة المنشأة على تحديد وتقييم وتطبيق منهجيات مناسبة لإدارة المخاطر من خلال فحصها وتقييمها وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين كفاءة العمليات. (Staniaszek et al.,2020) كما أوضحت دراسة (أحمد، ٢٠١٣) وجود إدارة مخاطر داخل الشركة يمكنها من تحقيق العديد من المزايا ومنها؛ تحقيق الأهداف وإعطاء رؤية أفضل للمستقبل، وإستخدام أمثل للموارد، ووضع ضوابط أفضل، وإتخاذ قرارات سليمة، وتحديد جميع الفرص المتاحة مع حسن إستغلالها.

يتضح مما سبق أن، وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أحد أهم مكونات إدارة المخاطر التي يجب على المنشأة اعتماده وتطبيقه، حيث أن المراجعة الداخلية قادرة على بث الطمأنينة لدى الإدارة للتأكد من أن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، مع تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات الاستشارية والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرار، وعلى المراجع الداخلي تحديد الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية وإعلام الإدارة عنها لتحديد مدى إخضاعها لعملية المراجعة من عدمه. كما أصبح للمراجعين الداخليين دور استشاري في المسائل المتعلقة بنظم تكنولوجيا المعلومات، والمخاطر الاستراتيجية والقضايا الهامة بالمنشأة. وتعتبر عملية تقييم المخاطر، وإدارة المخاطر عوامل رئيسية للمراجعة الداخلية للاسهام في حوكمة الشركات الجيدة والمساعدة على فهم أفضل وتحسين دور المراجعة الداخلية في المنشأة. (IAASB,2020; Betti and Sarens, 2020; Staniaszek et al.,2020)

2-تحسين كفاءة وفعالية الحوكمة:

أدى تفشي فيروس كورونا إلى تعطيل جميع الجوانب الرسمية وغير الرسمية للمراجعة، كما أدى الى خلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجي، من أهمها؛ ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، إرتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة إجراءات المراجعة المعتادة، مشاكل مراجعة مكونات المجموعة، تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، مشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، مراجعة التقديرات المحاسبية، ومشاكل تعديل تقرير المراجعة. ويمكن التغلب على هذه المشاكل والتحديات من خلال الآليات التالية؛ حصول المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، ممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني، الاستعانة بعمل الخبراء، الحفاظ على أخلاقيات المهنة ومتطلبات الاستقلال، تمسك المراجع بمستوى مرتفع من جودة المراجعة، التوافق بين معايير المراجعة المصرية والدولية، تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية باستخدام الوسائل الإلكترونية، التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، منح الوقت الكافي للمراجعين لإنجاز عملهم، ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعمل للمراجعين، الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين، وتبني مدخل المراجعة على أساس الخطر.

وفي نفس السياق، أدى التطور السريع إلى ازدياد حجم المعلومات وتعقد عمليات التحكم والإستفادة من التطبيقات التي إنتشرت في شتى مجالات العمل وعلى جميع المستويات بصورة لاغنى عنها لتحقيق التقدم وأداء الأعمال بفعالية وكفاءة، ولا يخفى ما رافق هذا التقدم من مجازفات سواء أكانت مخاطر أم فرص، ومع الإنتشار الواسع للتقنية أصبح هناك ضرورة للترابط بين التقنية والحوكمة والأعمال وظهرت العديد من المفاهيم والمصطلحات التي تهدف إلى تطوير بيئة الأعمال وتحسينها وتكاملها، ومن أهم هذه المفاهيم الحوكمة والتحول الرقمي وإدارة المخاطر وهيكلية العمليات والإجراءات والتصميم التقني، كما ظهرت مفاهيم مجمعة مثل الحوكمة التقنية، حوكمة التحول الرقمي، والحد من المخاطر والتلاعب. (عبد الرزاق،2019)

يتضح مما سبق أن، وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وصولها إلى كافة أنحاء المنظمة، تكون في موضع فريد يمكنها من دعم أطراف الحوكمة الأخرى، وبالتالي لضمان جودة حوكمة الشركات لكافة الأطراف يجب أن تتكامل المراجعة الداخلية مع باقي أطراف الحوكمة، ويتطلب ذلك ضرورة تميز المراجعة الداخلية بمستوى ملائم من الجودة ، أى أن جودة المراجعة الداخلية تتأثر وتؤثر فى علاقتها بأطراف الحوكمة الأخرى. وعلى الرغم من أن قانون Oxley لم يحدد بشكل قاطع دور ووظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة يقتضي توسيع وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها طرفاً هاماً في حوكمة الشركات، حيث ألزم القانون بضرورة التحقق من آليات الرقابة على التقارير السنوية وربع السنوية وتقييم نظم الرقابة الداخلية وإعداد برنامج إنذار مبكر عن المشاكل المحاسبية والإفصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية مما أدى الى اتساع دور المراجعة الداخلية في دعم المنشأة بغرض مقابلة هذه المتطلبات الإلزامية. (Yiluo,2020)؛ محمود و ابراهيم،2020)

وفي نفس السياق، تمثل حوكمة الشركات إطاراً عاماً يحكم جميع نواحي العمل في المنشآت من خلال مجموعة من الآليات والمبادئ من أهمها، لجان المراجعة والتي تختص بالتحقيق والتقييم الشامل لكافة مهام المراجعة الداخلية بل وأدق التفاصيل الخاصة بالرقابة الداخلية، أى أن العلاقة بين حوكمة الشركات ولجنة المراجعة تمثل علاقة الكل بالجزء، حيث تعد لجنة المراجعة أحد آليات الحوكمة الفعالة للشركات، وكذلك علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية فعلى الرغم من كونها علاقة تبادلية بإعتبارها هي الأخرى أحد آليات الحوكمة الفعالة. وتؤدي جودة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال التنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية. يعتبر ما يقوم به مراجع الحسابات استكمالاً للمهام الرقابية التي يقوم بها المراجع الداخلي، نطاق أنشطة المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بل امتد واتسع ليشمل أنشطة مضيئة للقيمة كأنشطة دعم الحوكمة مثل؛ تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر ولجنة المراجعة من جهة والمراجع الخارجي من جهة أخرى، نشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاط مضيئ للقيمة لدى أعضاء فريق المراجعة وجميع المستفيدين، مع تبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي، ودعم الأخلاقيات والأخذ بمدخل الاتصال الفعال مع كافة المستويات الإدارية داخل المنشأة. (خليل، 2014؛ الجبلى، 2020)

وفي نفس السياق، يقع على عاتق المراجعة الداخلية عدة مسؤوليات تجاه لجان المراجعة تتمثل في؛ التقرير عن نتائج أعمال الرقابة على أن يتضمن التوصيات اللازمة والمناسبة لتحسين وتطوير العمل، المشاركة في وضع وتصميم أنظمة الرقابة اليدوية والآلية ونشر الوعي بخصوص إدارة المخاطر، فحص الإجراءات والضوابط الرقابية للتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح ورفع التوصيات للجنة المراجعة، توفير البيانات والمعلومات لمتخذي القرار حول مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، والتقرير عن نتائج أعمال الرقابة على أن يتضمن التوصيات اللازمة والمناسبة لتحسين وتطوير العمل، وتوصيات بشأن تفعيله وتطويره بما يحقق أهداف المنشأة. (Dohrer, 2020)

3- تحسين كفاءة وفعالية الرقابة :

يكمن دور المراجعة الداخلية في تقويم أنظمة الرقابة المطبقة من خلال كونها أحد أهم الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، بحيث تبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور داخل النظام، مع التوسع في مراجعة العمليات والأداء ومراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح والتعليمات والرقابة المالية ومراجعة أعمال الإدارة باعتبارها المستفيد الرئيسي للمراجعة الداخلية. من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة وجود نظام رقابة داخلية فاعل والتي عهد بها الى لجنة المراجعة للتأكد من كفاية النظام وتقديم أي توصيات بشأن تفعيله وتطويره بما يحقق أهداف المنشأة. وهناك العديد من الأسئلة التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار وهي:

- كيف يمكن للمراجعين الداخليين قياس القيمة المضافة؟

- ما هي التدابير التي يمكن أن تساعد في الإبلاغ عن موضوع الاستراتيجية التي تركز على خدمات القيمة المضافة؟

- ما هي مقاييس الأداء التي ستساعد في اضافة قيمة للمنشأة؟ (Thornton, 2020)

وفي هذا السياق، في ظل جائحة كورونا أصبحت عمليات المراجعة في موقع المنشأة غير ممكنة ووضعت إجراءات جديدة لتنفيذها وأصبح التحول الرقمي ضرورة ملحة، ويمثل استخدام التقنيات الرقمية الجديدة وتكاملها أحد أكبر التحديات التي تواجه منشآت الأعمال، مما انعكس بدوره على زيادة الاهتمام بتطوير الخدمات الالكترونية نظراً لما يشهده العالم مؤخراً من تطورات ضخمة في عالم التكنولوجيا والاتصالات. لن تكتمل مسيرة التحول الناجح دون مساعدة المحاسبين والمراجعين من خلال تطوير أنظمة المحاسبة والمراجعة وإدراكهم لمدى أهمية التحول الرقمي لتطوير سوق العمل وتطوير حلول مبتكرة لتحقيق ميزة تنافسية، والاعتماد على بعض أدوات التقنية الحديثة لعقد المؤتمرات مثل Zoom و Microsoft Teams. كما يعد توفير المعلومات الموثوق فيها والتي تتسم بالمصداقية والدقة وتوفيرها في الوقت المناسب وبالشكل الملائم أحد متطلبات التحول الرقمي الناجح. ولذا يجب على المراجعين الداخليين تطوير أدائهم لمواكبة التطورات واستخدام أدوات البيانات الضخمة والتي تساهم في التخلص من المهام الروتينية في عملية المراجعة، وتسهيل خدمة تحليل البيانات، نظراً لتطور الأنظمة الذكية وابتكار تقنية التحول الرقمي والتي أسفرت عن تحقيق مرونة كبيرة وكفاءة أكثر في العملية الانتاجية وقدرة كبيرة في معالجة البيانات والذكاء الصناعي من خلال خفض التكلفة وتوفير الوقت. (الحويطي، 2020)

ينضح مما سبق، تختص المراجعة الداخلية بسمة وجودها داخل المنشأة مما يجعلها على ألفة ومعايشة يومية ومستمرة لمشاكل المنشأة وخصائص بيئة الرقابة والتغيرات الحادثة في البيئة الرقابية التي تؤثر على العائد على الإستثمار، وزيادة قدرتها على المساهمة في إدارة المخاطر، فضلاً عن تقييمها الذاتي والمستمر لبيئة الرقابة ورقابة الجودة مما يؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة. وفي ضوء التغيرات الحديثة في وظيفة المراجعة

الداخلية تحول دورها من مجرد التركيز على تقييم الرقابة الداخلية الى دور أكثر اتساعاً لتحقيق قيمة مضافة للمنظمة، واصبح اهتمام المراجعين الداخليين يركز على اضافة قيمة للمنظمة، وترتب على هذا الامتداد لدور المراجعة الداخلية اتساع أنشطة المراجعة الداخلية لتتضمن مجموعة متنوعة من التأكيدات المرتبطة بعملهم. أهمية تطوير دور المراجعة الداخلية وجعلها أكثر قدرة على دعم كافة عمليات المنشأة بما يؤدي لتعظيم ما يتولد عنها من قيمة. وتتوقف فعالية دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة على؛ ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة. ويجب إعادة النظر في وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة. ولكي ينجح المراجع الداخلي في تحقيق هدف إضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة، يجب أن يكون لديه فهم لطبيعة نشاط المنشأة، والمخاطر التي تتعرض لها حتى يتمكن من فحص وتقييم هذه الأنشطة وتقييم فعالية إدارة المخاطر. كما إن إرتكاز المراجع الداخلي على مدخل القيمة المضافة، من شأنه أن يحثه على تقديم التقارير اللازمة لإدارات منشآت الأعمال، مبيناً فيها أوجه التعارض أو التضارب، بين كل من؛ دليل السلوك الأخلاقي لنشاط الأعمال، وهدف الربحية. بالإضافة الى، ضرورة قيامه بتقديم التوصيات المناسبة لتجنب الوقوع في مثل ذلك التضارب، ضرورة توجيه المراجعين الداخليين لجهودهم في مجال إضافة قيمة حقيقية للمنشأة. (أبو جبل، 2015؛ Tyler, 2020)

- الطرق والمداخل التي تمكن المراجعة الداخلية من اضافة القيمة الإقتصادية للمنشأة في ظل جائحة كورونا:

تتضمن عملية إدارة المخاطر ثلاث مراحل أساسية، هي؛ تحديد المخاطر Identification، وقياس المخاطر Measurement، وإدارة المخاطر Management. تتبع مرحلة إدارة المخاطر إحدى ثلاث استراتيجيات هي؛ الإبقاء على المخاطر كما هي Retention، أو تخفيض المخاطر Reduction أو تحويل المخاطر Transference. الإفصاح عن إدارة المخاطر هو إفصاح مالي وغير مالي، وكمي ونوعي لتوفير معلومات عن المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتحليلها وتقييم تأثيرها المحتمل على الأداء المستقبلي، وتوفير معلومات عن كيفية التصدي لتلك المخاطر للتخلص منها أو التقليل من أثارها السلبية.

وفي نفس السياق، تتمثل أهمية إدارة المخاطر في التقليل من الفشل والحفاظ على حقوق المساهمين، كما أن الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر يحد من عدم التأكد، ويساعد أصحاب المصالح في تقييم فعالية الإدارة وإدارة مخاطر استثماراتهم. يتطلب تبني المراجعة الداخلية لهدف اضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، ضرورة الالتزام بتطبيق مداخل وطرق يمكن من خلالها اضافة قيمة للمنشأة من أهمها؛ ضرورة الإرتكاز على مفهوم المراجعة على أساس ادارة مخاطر المنشأة، وتقديم التوصيات المرتبطة بتحقيق اقتصاديات العمل بالمنشأة ومعالجة نقاط الضعف وتحسين الأداء وتنمية مواطن الكفاءة وتفعيل أساليب تحقيق الأهداف. بالإضافة إلى، التوسع في النشاط الإستشاري لكافة المستويات الادارية بالمنشأة والقضاء على نواحي الاسراف وتحسين القدرة التنافسية، وتبني مدخل الجودة الشاملة سواء في تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية أو في التأكد والتحقق من مستوى تطبيق الجودة الشاملة وأداء وظائفها المختلفة بما يحقق مزايا تنافسية اضافية للمنشأة. (مسعود، 2013؛ الصيرفي، 2018)

كما يمكن للمراجعة الداخلية أن تدعم عملية إضافة قيمة حقيقية لمنشآت الأعمال، من خلال ارتكازها على المراجعة على أساس إدارة المخاطر لنشاط المنشأة، من خلال تزويد الإدارة العليا بخدمات التأكيد الموضوعي، عن درجة كفاءة إطار أنشطة إدارة المخاطر بالمنشأة، في سبيل إعطاء الإدارة العليا صورة واضحة، عن مدى ملائمة إدارة المخاطر بالمنشأة، ومدى كفاءة الادارة في إدارة تلك المخاطر. ويقتضي ذلك ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتوفير خدمات التأكد عن كل من عمليات ادارة الأخطار، ومدى سلامة تقدير الأخطار القائمة.

- آليات التغلب على التحديات التي تواجه المراجعين الداخليين والخارجيين في ظل تفشي فيروس كورونا:

يواجه المراجع الداخلي العديد من التحديات عند قيامه بمسؤولياته، إما بسبب القيود على حركة المراجعين الداخليين وضرورة التباعد الاجتماعي بين الأفراد، أو بسبب الإجراءات الاحترازية التي تتخذها الدول ومنها تخفيض طاقة تشغيل الشركات، وصعوبة السفر لمراجعة المهام التي نفذها المراجعين الداخليين للشركات التابعة في دول أخرى، أو الفروع بالبلدان المتضررة من تفشي الفيروس مما يعوق المراجع الداخلي. حيث فرضت شركات المحاسبة الأربعة الكبرى قيود على سفر موظفيها لمراجعة الشركات. هناك عدد من الآليات والارشادات التي يمكن أن تساعد

المراجعين الداخليين في التغلب على التحديات التي تواجههم عند قيامهم بأداء أعمالهم في ظل تفشي فيروس كورونا وتشمل:

- يجب أن يتمسك المراجعين الداخليين بالأخلاقيات المهنية، كلما تمسك المراجع الداخلي بالأخلاقيات المهنية سوف يتجنب الكثير من المخاطر في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة. يستوجب تفشي فيروس كورونا من واضعي المعايير في البيئة المصرية ضرورة اصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.
- ضرورة إعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا مما يتطلب الحصول على التدريب المستمر لموضوعات التقييم الفنية، وفهم النماذج المحاسبية، ونماذج التمويل، والنماذج الاقتصادية، والنماذج الاحصائية، نظراً للمشاكل التي قد يواجهها المراجعون الداخليون في ظل تفشي فيروس كورونا ومن أهمها عدم قدرة اجراءات المحاسبة الأساسية المتعارف عليها في القيام بعملها.
- يجب على المراجع الداخلي أن يقيم بشكل دقيق المخاطر المحتملة التي قد تواجه المنشأة في ظل سرعة تفشي فيروس كورونا مما يفرض مستوى مرتفع من عدم التأكد. (Hussainey et al.,2020؛ نافع، 2020)
- أهمية الدور الاستشاري للمراجعين الداخليين في المسائل المتعلقة بنظم تكنولوجيا المعلومات نظراً لاعتماد غالبية المنشآت للعمل عن بعد، وأصبحت عمليات المراجعة في الموقع غير ممكنة ووضعت إجراءات جديدة لتنفيذها. وتتكون من أربع مراحل تشمل؛ التخطيط، الإعداد، التنفيذ، والإبلاغ. مع التركيز بشكل أكبر على مرحلة الإعداد لضمان وجود اتصال جيد بالإنترنت ورغبة من الجهة الخاضعة للرقابة، ومع ذلك، لا تزال المنظمات في مرحلة التعلم، بالإضافة الى المخاطر الاستراتيجية والقضايا الهامة بالمنشأة. وتعتبر عملية تقييم المخاطر وادارة المخاطر عوامل رئيسية للمراجعة الداخلية للاسهام في حوكمة الشركات الجيدة والمساعدة على فهم أفضل وتحسين دور المراجعة الداخلية في المنشأة. (IAASB,2020)

يتضح مما سبق، أهمية ادراك مجلس الادارة، لجنة المراجعة، والادارة العليا الفوائد العظيمة التي تعود على الشركة من المعلومات التي توفرها المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالأمور التالية؛ تطبيق أحكام موضوعية لتقييم أداء الادارة وفعاليتها، عمليات التحليل المنتظم، التقرير بطريقة موضوعية عن نتائج عملية المراجعة الداخلية وإعداد التوصيات اللازمة لتحسين فعالية العمليات والحد من تحريفات القوائم المالية، خدمة الشركة تركز على تحديد المخاطر والتحريفات ومجال الرقابة على العمليات والحد من التحريفات، الالتزام بالمعايير المهنية المناسبة في أداء عملها، استقلال المراجع الداخلي عن الادارة وتقديم تقريره لمجلس الادارة أو لجنة المراجعة، تحديد هدف ومسئولية المراجعة الداخلية من جانب مجلس الادارة أو لجنة المراجعة داخل الشركة، ويختلف الهدف والمسئولية تبعاً للحجم، الهيكل الاداري، ودرجة التعقيد بالشركة، والموارد المخصصة لعملية المراجعة الداخلية.

يتضح مما سبق، أن الدور المتسع للمراجع الداخلي يجب أن يتضمن التقرير عن المخاطر المالية وغير المالية وتغطية كافة أنواع الرقابة بالشركة سواء المالية أو التشغيلية أو الالتزام وادارة المخاطر وفقاً لنتائج الفحص التفصيلي لهذه العناصر من جانب المراجع الداخلي. ولقد نال موضوع تنسيق العلاقة بين آليات الحوكمة الرئيسية المتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والادارة التنفيذية للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية اهتماماً كبيراً على المستوى الدولي، حيث يحقق التنسيق الفعال بين آليات الحوكمة العديد من الفوائد منها؛ تحسين صورة المراجعة الداخلية، إرساء ثقافة الشفافية والمساءلة داخل الشركة، المحافظة على الاستقلالية، وزيادة فعالية كفاءة العمليات التشغيلية.

- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يمكن بلورة أهم نتائج البحث على النحو التالي:

- يجب أن يكون الدور الأساسي للمراجعة الداخلية مساعدة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لحماية أصول وسمعة واستدامة المنظمة، من خلال قيام المراجعة الداخلية بتقييم هل تم تحديد جميع المخاطر الهامة والإفصاح عنها بشكل مناسب، وتقييم مدى فعالية إدارة هذه المخاطر، ضرورة أن تركز المراجعة على المناطق ذات المخاطر الأعلى.
- يجب على المراجعين الداخليين تطوير أدائهم لمواكبة التطورات واستخدام أدوات البيانات الضخمة والتي تساهم في التخلص من المهام الروتينية في عملية المراجعة، وتسهيل خدمة تحليل البيانات.
- أهمية الدعم التنظيمي للمراجعة الداخلية لما له من تأثير مباشر على جودة المراجعة الداخلية، وكلما زاد الدعم التنظيمي كلما زاد الأمان النفسي للمراجعين الداخليين مما ينعكس على جودة المراجعة الداخلية.
- تتمثل مسؤولية الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية في؛ ادارة وتوجيه والإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، وتعتبر لجنة المراجعة بالشركة مسؤولة بشكل مباشر عن تعيين ومكافأة وفصل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، والإشراف على أعماله.

- هناك العديد من الآثار الاقتصادية السلبية التي انعكست على المجتمع بسبب جائحة كورونا، ويتضمن الدور المتسع للمراجع الداخلي في؛ التقرير عن المخاطر المالية وغير المالية، وتغطية كافة أنواع الرقابة بالشركة سواء المالية أو التشغيلية أو الالتزام وإدارة المخاطر وفقاً لنتائج الفحص التفصيلي لهذه العناصر من جانب المراجع الداخلي.
- تنوعت المهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية داخل المنشأة خلال الأونة الأخيرة لتشمل فحص العمليات المالية والمحاسبية، مراجعة جميع عمليات المنشأة، وأداة للرقابة الشاملة المالية والإدارية والاستراتيجية.
- تتطلب أزمة كورونا وما فرضته من ظروف عدم التأكد، المرونة والتأقلم مع تلك الأزمة من خلال التعاون بين مختلف الخطوط الدفاعية داخل المنشأة. وعلى المراجعين الداخليين إعادة تحديد الأولويات في التطبيق أو التأجيل في التنفيذ الذي يحدث داخل المنشأة بسبب عدم وجود العناصر التي تخضع للمراجعة نتيجة اغلاق مواقع الشركات.
- اتجاه مدير إدارة المراجعة الداخلية للتركيز على أن يقدم الدعم الاستشاري والنصح للإدارة عن التغييرات المؤقتة التي تحدث في عمليات وأنشطة المنشأة ومحيط العمل. أهمية التحول الرقمي، والعمل عن بُعد، والاستفادة من التكنولوجيا المتاحة لهم.
- جودة وكفاءة وفعالية أنشطة المراجعة الداخلية أصبح أمراً واقعاً في الشركات، تفرضه الظروف الداخلية والخارجية عليها، لأنها تلعب دوراً مهماً في دعم آليات الحوكمة وأعمال الرقابة وإدارة المخاطر.
- ازدادت مهام نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبح على المراجع الداخلي تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل؛ تقييم موثوقية الشبكات، عمليات الحاسب، آلية تخزين البيانات، ومدى إمكانية اتخاذ القرار بناء على هذه المعلومات.
- أدى تفشي فيروس كورونا الى ضرورة قيام المنظمات بتطوير بيئتها وطرق عملها، كما أثر على جميع القطاعات والفئات في المجتمع، وكشف عن تكاتف جهود المجتمع من حكومات وأفراد وشركات لاحتواء الأزمة والتقليل من الآثار الضارة لها.
- وفي ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بالآتي:**
- أهمية إعادة النظر في التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر لتتضمن معايير جديدة لدعم حياد المراجع الداخلي.
- أهمية وجود اتحاد للمراجعين الداخليين للحد من ضغوط الإدارة على المراجع الداخلي بالشكل الذي يدعم حياده واستقلاله، كما يجب على المنشآت تبني الإفصاح الكافي والكامل عن تأثير تفشي فيروس كورونا على قوائمها المالية والتوسع في الإفصاحات بخلاف الواردة بالتقارير المالية.
- أهمية قيام الشركات المصرية بالاستفادة من تجارب الشركات الناجحة في التعامل مع الأزمات، وادراج الاعتمادات المالية الملائمة والكافية لإدارة المراجعة الداخلية ضمن برنامج إعداد الموازنة التخطيطية للمنشأة.
- ضرورة اهتمام مجالس إدارة الشركات في جميع الأنشطة برفع كفاءة أداء المراجعين الداخليين وزيادة موضوعيتهم وجودة العمل الذي يتم أدائه، وذلك بتنظيم دورات تدريبية بصفة منتظمة بهدف تحسين كفاءة وفعالية دورهم في ظل الدور المتسع لأنشطة المراجعة الداخلية.
- ضرورة توحيد الجهود بين الشركات المصرية والحكومات للحد من الآثار الاقتصادية لأزمة كورونا، مع بذل العناية المهنية الواجبة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد.
- مقترحات لأبحاث مستقبلية:**
- في ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج، تعتقد الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً في **الموضوعات التالية:**
- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم العلاقة بين أثر انتشار فيروس كورونا المستجد وأسعار الأسهم في الشركات المدرجة في البورصة المصرية.
- إجراء دراسة تجريبية حول أثر انتشار فيروس كورونا علي فجوة التوقعات في المراجعة الداخليــــــــــــــــة وجودة عمليــــــــــــــــة المراجعة.
- إجراء دراسة تجريبية حول أثر انتشار فيروس كورونا المستجد على تبنى معايير التقرير المالي الدولية في مصر في إعداد القوائم المالية.
- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم الآثار الحالية والمحتملة لفيروس كورونا على القطاع الخدمي وتشمل شركات التأمين والقطاع المصرفي.

المراجع:

1-المراجع العربية:

- أبو جبل، نجوى محمود أحمد، 2015، أثر استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لتطوير دور المراجعة البيئية الداخلية في الالتزام باتفاقيات الحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري- دراسة تحليلية وتجريبية، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر، ص 1-99 .
-، 2016، جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية: دراسة تحليلية وتجريبية، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر.
- أبو زيد، عيد محمود، 2020، إطار مقترح للتقرير عن إدارة المخاطر كمدخل لدعم تقارير الأعمال المتكاملة، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ص 1-27 .
- أحمد، أماني أسامه حافظ، ٢٠١٣، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات وإدارة المخاطر على تطوير مهام المراجعة الداخليه مع دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- الجبلى، وليد سمير عبدالعظيم، 2020، آليات مقترحة للحد من التداعيات السلبية لجائحة كورونا (COVID-19) على الأداء المهني لمراجعي الحسابات ودعم الحكم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية- دراسة ميدانية، **المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية- تحديات وأفاق مهنة المحاسبة والمراجعة (التحول الرقمي- كورونا) في القرن الحادى والعشرين، ص 24-25 ديسمبر.
- الحناوي، السيد محمود، 2020، أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة على مستوى الإفصاح عن إدارة المخاطر: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، مايو، المجلد الرابع، ص 1-62.
- الحوشي، محمد محمود سالم، ٢٠٢٠، العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح عن القطاعات التشغيلية في ظل التأثير المعيب لتركز القطاع: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الأول، ص ١-6٠.
- الحويطى، أمال ابراهيم أحمد، 2020، أثر التحول الرقمي على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية، **المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية- تحديات وأفاق مهنة المحاسبة والمراجعة(التحول الرقمي- كورونا) في القرن الحادى والعشرين، ص 24-25 ديسمبر.
- السيد، محمد فوزي محمد، شحاته، السيد شحاته، وعبد الوهاب نصر، 2013، المراجعة الداخلية لإستدامة الشركة في ظل تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الخضراء، **الفكر المحاسبي**، مجلد (17)، جامعة عين شمس، كلية التجارة .
- السيد، ميرفت حسين، 2020، خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر، CIA , CCO، ديسمبر.
- الصيرفي، أسماء أحمد، ٢٠١٨، أثر مستوى إفصاح البنوك التجارية عن ممارسات إدارة المخاطر على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ١-6٧.
- الكاشف، محمود يوسف، 2000، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA)، 2020، أثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-٩، شعبان IEEI، ابريل، ص 1-32 .
- حنان رجائي عبد اللطيف، 2020، المسؤولية المجتمعية للقطاع الخاص في مواجهة أزمة كورونا.
- حسن، حنان جابر، 2012، التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية ادارة مخاطر أعمال المنشآت: دراسة ميدانية على قطاع الأسمت في جمهورية مصر العربية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول، يناير، المجلد الثاني، ص 593-664.

- خليل، محمد أحمد، 2014، فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال: دراسة نظرية اختبارية، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، المجلد (18)، ص 341-386.

- سلامة، ايمان محمد السعيد، 2018، أثر جودة لجنة إدارة المخاطر ودورة حياة الشركة على جودة الإفصاح المحاسبي عن المخاطر المالية وانعكاسه على سمعة الشركات : دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 22، العدد 2، ص 10-77.

- سمير، عريقات، 2020، المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مواجهة جائحة كورونا. <https://www.dummies.com/business/accounting/auditing/how-to-assess-going-concerns/>

- شنن، على عباس على، 2020، أثر البيانات الضخمة على تطوير مهنة المحاسبة: دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الدولي الثامن عشر، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية- التحول الرقمي، 21- 22 أكتوبر، ص 1-29.

- صالح، محسن أنور عبد الغفار، 2020، المسؤولية الاجتماعية للشركات المصرية في ظل جائحة كورونا COVID-19 دراسة تحليلية، **المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجع**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة(التحول الرقمي-كورونا) في القرن الحادي والعشرين، 24-25 ديسمبر، 2020.

- عامر، عباس علي عباس، ٢٠١٩، محددات الإفصاح الاختياري عن إدارة المخاطر وأثره على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

- عبد الرازق، سحر مصطفى، 2019، التحول الرقمي تحدي جديد لمهنة المحاسبة والمراجعة لدعم التنمية المستدامة،

المؤتمر السنوي الرابع والعشرون، كلية التجارة، جامعة عين شمس- التحول الرقمي 7 ديسمبر، ص 1-24.

- عبد المنعم، يوسف طه، 2020، التحول الرقمي على مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل فيروس كورونا المستجد كوفيد ١٩ باستخدام برمجيات تخطيط موارد المؤسسات، **المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية- تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة(التحول الرقمي- كورونا) في القرن الحادي والعشرين، 24-25 ديسمبر.

- عصيمي، أحمد زكريا، 2009، دور المراجع الداخلي في مراجعة وإدارة مخاطر الأعمال مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث، ص 11-58.

- على، عبد الوهاب نصر، كامل، سمير محمد، وشحاته السيد شحاته، 2008، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية، **الدار الجامعية- الاسكندرية**.

- عيد، ربيع فتوح محمد، 2016، أثر خصائص المراجعة الداخلية على أنعاب ومخاطر المراجعة الخارجية مع دراسة تطبيقية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثالث، السنة السادسة والثلاثون، ص 1-59.

- فوده، شوقي السيد، 2007، تطور كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة الأنشطة الإنتاجية في تنظيمات الأعمال: دراسة تطبيقية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 2-30.

- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، 2006، القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية في ظل اطار حوكمة الشركات: بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- لطفى، أمين السيد أحمد، 2006، ادارة المخاطر والرقابة ودور المراجعة الداخلية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول، مارس، ص 1-8.

-.....، 2010، دراسات تطبيقية في المراجعة، **دار النهضة العربية**، ص 120-136.

- محمود، عبد الحميد العيسوي، وإبراهيم محمد الطحان، 2020، إنعكاسات جائحة كوفيد ١٩- على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، مايو، المجلد الرابع، ص 1-88.

- مسعود، سناء ماهر محمدى، 2013، إطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالبنوك التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.

- مغاوري، شلبي، 2020، تأثير جائحة كورونا على واقع ومستقبل القطاع الصناعي في مصر.

<https://www.dummies.com/business/accounting/auditing/how-to-assess-going-concerns/>

- منصور، أشرف محمد ابراهيم، 2018، تحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية، **مجلة المحاسبة والمراجعة**- اتحاد الجامعات العربية، جامعة بنى سويف، كلية التجارة، العدد الثالث، ص 180-250.

- نافع، محمود عبد المقصود، 2020، آثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة، **المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية- تحديات وافاق مهنة المحاسبة والمراجعة- التحول الرقمى- كورونا فى القرن الحادى والعشرين، 24-25 ديسمبر.

- وهبه، سامى، 2000، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة المتعلقة بتقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية، **مجلة المحاسبة**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة الخامسة، العدد العشرين، يناير، ص 29-65.

2- المراجع الأجنبية:

- Abdullah.M , Abdul Shukor.Z, Mohamed.Z, and Ahmad.A., 2015, Risk Management Disclosure: A Study on the Effect of Voluntary Risk Management Disclosure toward Firm Value, **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 16 Issue. 3, pp.400-432.
- AICPA, 2020, Consequences of COVID-19 Financial Reporting Considerations, Center for Plain English Accounting AICPA's National A&A Resource Center, **Special Report**, March 18, pp.1-11.
- Albitar, K., Gerged, A., M., Kikhia, H., and Hussainey K., 2020, Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality, **International Journal of Accounting and Information Management**. available at: <https://www.emerald.com/insight/1834-7649.htm>.
- Amran.A., Bin.A. M. and Hassan.B.C., 2009, Risk reporting, an exploratory study on risk management disclosure in malaysian annual reports, **Managerial Auditing Journal** , Vol.24, No.1.
- Betti, N. and Sarens, G. ,2020, Understanding the Internal Audit Function in A Digitalised Business Environment. **Journal of Accounting and Organizational Change**. available at: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114>
- Buckby.S and Gallery.G, 2015, An Analysis of Risk Management Disclosures: Australian Evidence, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 30 Issue: 8/9, pp.812-869.
- Bugalla.J, Carolfox, Hackett. J and Mcguinness .K.,2011, How A new Secrule Changed the Way Companies Look at Risk Management, **Risk Management Magazine** ,Vol .58, February.
- 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, September, pp.1-18.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z., and Zhang, M. ,2019, Audit Fees, Perceived Audit Risk, and The Financial Crisis of 2008, **Asian Review of Accounting**, 27(1), 97–111. available at: <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2017-0007>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2018, Enterprise Risk Management- Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-Related Risks- Executive Summary, January. available at: <http://www.coso.org>.
-,2007, Internal Control–Integrated Framework, Guidance on Monitoring Internal Control System Discussion document, October 31 New York .available at: <http://www.coso.org>.
-,2004, Enterprise Risk Management-Integrated Framework. available at: <http://www.coso.org>.

- Danyluk, Kerry, 2020, Clearly IFRS - Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019, Deloitte, Mar 31. **available at: <https://www.iasplus.com>.**
- Dave, Sachin and Mahanta, Vinod,2020, Auditors Feel Companies May Have to State Coronavirus Impact in Accounts. **available at: <https://economictimes.indiatimes>.**
- Delalio, John. 2020, How to Pivot Your Accounting Operations: Coping with COVID-19. **available at: <https://www.eisneramper.com>**
- Deloitte. 2020 a, Internal Audit Considerations in Response to COVID-19 Navigating Change: an unprecedented challenge. **available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-internal-audit-response-to-covid-19.pdf>**
-,2020 b, Financial Reporting Considerations Related to Covid-19 and An Economic Downturn, Accounting Research Tool,25 March,pp. 1-64. **available at: www.deloitte.com/uk/en/insights/economy/covid-19/impact-on-insurers.**
- Dobler .M., 2005,National and International Developments in Risk Reporting:May the German Accounting Standard 5 Lead the Way Internationally?, **German Law Journal**,Vol.6,No.8.
- Dohrer, Bob,2020, How Auditors Can Test Inventory Without A site Visit, Journal of Accountancy, March. **available at: <https://www.journalofaccountancy.com>**
- Eelhosiny,E.,2020, Auditing in Times of Social Distancing: the Effect of COVID-19 on Auditing Quality, **A Journal of Practice and Theory**, No.13, fall, pp.77-85.
- ESMA ,2020, Accounting Implications of the COVID-19 Outbreak on the Calculation of Expected Credit Losses in Accordance with IFRS 9. **available at: www.esma.europa.eu.**
- Financial Reporting Council (FRC), 2020,Guidance on Audit Issues Arising from the Covid-19 (Corona Virus) Pandemic. **available at: <https://www.frc.org.uk>**
- Hussainey , K., Albitar , K. ,Kikhia , H. and Gerged , A.M., 2020, Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality, **International Journal of Accounting & Information Management**.
- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales(ICAEW) ,2011, Reporting business risks: meeting expectations – information for better markets initiative,October. **available at: www.theiia.org**
- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). 2020, Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19, **Staff Audit Practice Alert**, June., "ISA 570 (revised), 17 December.
-,2012, Audit Evidence: International Standard on Auditing (ISA, No.500). **Available at: [http:// www.web.ifac.org](http://www.web.ifac.org)**
- Joshi, P.L, 2020, COVID-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges, **International Journal of Auditing and Accounting Studies**, Vol. 2, No. 1, pp : 1-9
- KPMG,2020 a, Impact of the Covid-19 Crisis on Internal Audit Functions of Financial Institutions. **available at: <https://www.aicpa.org>**
- ,2020 b, COVID-19: Potential iImpact on fFinancial rReporting. **available at: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>** (accessed 27 April).
- Moorthy, M. Krishna , Seetharaman, A. and Zulkiflee Mohamed ,2020, The Impact of Information Technology on Internal Auditing, **Journal of Business Management**. January, pp.1-18. **available at: <https://www.researchgate.net/publication/234077148>.**
- Nathanaël Betti and Gerrit Sarens, 2020, Understanding the Internal Audit Function in

- A Digitalised Business Environment, September, pp.1-20. **available at:** <https://www.emerald.com/insight/1832-5912.htm>
- Securities and Exchange Commission (SEC),2010, Risk Management Controls for Brokers or Dealers with Market Access- **Final Rule, November.**
 - Shaw, G. ,2020, Potential Implications of COVID-19 for The Insurance Sector . **available at:** <https://www2.deloitte.com/uk/en/insights/economy/covid-19/impact-of-covid-19-on-insurers.html?id=us:2em:3pa:financial-services:eng:di:031720>
 - Staniaszek, B. M., Fischer, S. and Anderton-tyers, T. ,2020, Research Report : Sustainability Auditing Good Practices in Response to COVID-19. **49(September).**
 - The Institute of Chartered Accountants in England & Wales(ICAEW) ,2011, Reporting business risks: meeting expectations – **information for better markets initiative,October.**
 - The Institute of Internal Auditors(IIA), 2020a, COVID-19 Impact on Internal Audit, Survey Results about Risk Assessment, Audit Pplans, Staffing, and Budget, Audit Executive Center Knowledge Brief.IIA,PP.1-38. **available at:**<https://www.iaa.org.nz/Site/news/all-news/2020-november-6.aspx>
 - ,2020b,The Impact of the Coronavirus Pandemic on Internal Audit Teams in the UK and Ireland. **available at:** <https://www.iaa.org.nz/Site/news/all-news/2020-november-6.aspx>
 -,2017, International Standers for the Professional Practice of Internal Audit the Institute of Internal Auditors homepage. **available at: www.theiia.org**
 - Thornton, Grant. 2020, Understanding The Impact of COVID-19 on Financial Reporting for Entities Reporting under ASPE, ASNPO, **PSAS and Accounting Standards for Pension Plans**, pp.1-9.
 - Truant.E, Corazza.L and Scagnelli.S., 2017, Sustainability and Risk Disclosure: An Exploratory Study on Sustainability Reports , **Sustainability,Vol 9, pp1 – 20.**
 - Tyler, Davies, 2020, Corona Crisis Triggers Global Retracement on Bank Accounting Standards. **available at: https://www.globalcapital.com.**
 - Weiner, Perrie, Jerome Tomas, Aaron Goodman, and Ben Turner, Baker McKenzie, 2020, How to Avoid Public Company Disclosure Scrutiny After Covid-19 , pp.1-5, **The Bureau of National Affairs. available at:** <http://bna.com/copyright-permission-request/>
 - Weiss, Paul, Rifkind,Wharton and Grassionllp, 2020, SEC Reporting Companies: Considering the Impact of the Coronavirus on Public Disclosure and Other Obligations,Client Memorandum,pp.1-9. March 4. **available at: www.PAULWEISS.com**
 - Yi Luo, CPA, CA, B. M., 2020, Accounting Research Conference. October. **available at: https://ssrn.com/abstract=3643823**
 - Yousuf , Mohammed ALamin,2010, The Role of Internal Auditor in Sustainable Development and Social Reporting, What is the Corporate Social Responsibility? , **Internal Audit Conference.**