

تأثير انتشار جائحة كوفيد - 19 على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام

الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة

دراسة ميدانية في البيئة الليبية

خديجة صبري قرواش

k.garwashi@eps.misuratau.edu.ly

محاضر

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

جامعة مصراتة

إيمان سالم العجيلي

e.elajaili@eps.misuratau.edu.ly

محاضر

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

جامعة مصراتة

الملخص

هدفت الدراسة إلى مناقشة دور المراجع الداخلي في ظل انتشار جائحة (كوفيد-19)، وتبيان أهم التحديات التي تواجهه أثناء تأديته لعمله، وركزت الدراسة على ثلاثة مجالات أساسية، يمكن للمراجع القيام بها، وهي: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وأخيرا الحوكمة، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، لصياغة فرضيات الدراسة واختبار صحتها من خلال تحليل البيانات التي تم تجميعها، واعتمدت الباحثتان على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث وزعت استبانة إلكترونية على عينة الدراسة، المتمثلة في المراجعين الداخليين والمهتمين بالمهنة من أكاديميين، وتم تحليل البيانات التي جمعت من (60) مفردة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية (Spss) وتم بدايةً التأكد من صدق أداة الدراسة وثباتها باستخدام معامل (ألفا كرونباخ)، و إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة، ومنها: Wilcoxon Signed , Shapiro –wilk . وقد توصلت الدراسة إلى أن للمراجع الداخلي دور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية، (إدارة المخاطر، والحوكمة) لمساعدة المؤسسات في مواجهة أزمة فيروس كورونا (كوفيد-19)، كما توصلت إلى وجود بعض التحديات المرتبطة بالدور الذي يلعبه المراجع الداخلي خلال انتشار جائحة كورونا (كوفيد-19)، وقد أوصت الباحثتان بأهمية تطوير مهارات المراجعين الداخليين المحليين في استخدام التكنولوجيا.

الكلمات الدالة: المراجعة عن بعد، المراجعة الداخلية، تداعيات كوفيد -19، إدارة المخاطر، الحوكمة، الرقابة الداخلية.

The impact of the spread of the COVID-19 pandemic on the role of internal audit in assessing the internal control system, risk management and governance

A field study in the Libyan environment

Eman salem Elajaili

The faculty of economic

and political science

Misurata University

Khadija sabri Garwash

The faculty of economic

and political science

Misurata University

Abstract

The study aimed to discuss the roles of the internal auditor in light of the spread of Covid-19 pandemic, and this study focused on the role of the internal auditor in three basic areas: internal control, risk management and finally governance. In addition, the study aimed to show the most important challenges facing the internal auditor while performing his work in light of the spread of the pandemic. To achieve these goals, the study relied on the descriptive analytical approach by reviewing previous studies to formulate the study's

hypotheses and to test their validity by analyzing the data collected. for data collection, an electronic questionnaire was distributed to the sample, which consisted of internal auditors and academics interested in the profession. The collected data were analyzed from (60) individuals, depending on the statistical packages program Spss. Whereas, the validity and reliability of the study tool were first confirmed using Cronbach's alpha coefficient, and the necessary statistical tests were conducted, including: Shapiro - Wilcoxon Signed, the study concluded that the internal auditor has an important role in evaluating the internal control system, risk management, and governance to assist institutions in facing the Corona Virus (Covid-19) crisis.

Keywords: remote audit, internal audit, repercussions of Covid-19, risk management, governance, internal control.

1. المقدمة

ظهرت المراجعة الداخلية نتيجة للتطور والنمو المتزايد في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال رأس المال عن الإدارة، وذلك كوسيلة للتأكد من صحة تسجيل الأحداث الاقتصادية، وقد توسع نطاق المراجعة الداخلية مع الوقت لتشمل التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل على اكتشاف أي عميات غش أو احتيال في أنشطة المؤسسات، كما أصبحت تلعب دوراً محورياً في تقديم النصح للإدارة العليا؛ لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية.

ومما لا شك فيه أن انتشار جائحة كوفيد -19 وما فرضته من تغيرات غير مسبوقة كان له أثر كبير على بيئة الأعمال وكل ما يتعلق بها، فظروف عدم التأكد والتباعد الاجتماعي قد شكلت تحدياً للكثير من المهن، والمراجعة الداخلية لم تكن في معزل عن هذا التغيير، فالمشاريع الاقتصادية في الوقت الحالي هي بأمرس الحاجة إلى المشورة والدعم الفني، لتعزيز الثقة في المخرجات مع زيادة احتمالية الغش والاحتيال هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تعطل الأنشطة التشغيلية والتأخر في الإنتاج وما يترتب عليه من عجز في التدفقات النقدية وتعطل سلسلة التوريد وما إلى ذلك - أصبحت الإدارة العليا في حاجة أكبر للحصول على التأكيدات وتقديم الرؤى المستقبلية لترشيد القرارات.

كل هذه التغيرات قد تستدعي توسيع نطاق المراجعة الداخلية؛ لتلعب دوراً أكبر وأكثر أهمية في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومع توسع هذا النطاق فقد يواجه المراجع الداخلي تحديات كبرى لأداء دوره بالشكل الأمثل. وقد حاولت الكثير من الدراسات التطرق إلى الأثر الذي خلفه انتشار جائحة كوفيد - 19 على مهنة المراجعة الداخلية (عبد الرزاق، 2022)، كما حاولت بعض الدراسات النظر إلى التحديات التي خلقها انتشار هذا الوباء (عبد الستار وآخرون، 2021)، ومن هنا جاءت تساؤلات الدراسة الرئيسية، وهي:

أولاً: ما هو تأثير انتشار جائحة كوفيد -19 على الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، (إدارة المخاطر، والحوكمة)؟

ثانياً: ما التحديات التي قد تواجه المراجع الداخلي اثناء ممارسة مهامه في ظل انتشار هذه الجائحة؟

وتهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجع الداخلي في ظل انتشار جائحة كوفيد -19، مع التركيز على ثلاثة مجالات رئيسية: وهي تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة. كما تهدف الدراسة إلى محاولة معرفة التحديات التي قد تواجه المراجع الداخلي في ظل انتشار الجائحة.

وتتبع أهمية هذه الدراسة كونها من أولى الدراسات (حسب علم الباحثان) التي تحاول دراسة الواقع العلمي لمهنة المراجعة الداخلية في البيئة الليبية، ومدى إدراك المراجع الداخلي لأهمية دوره في ظل انتشار هذه الجائحة، ومن جهة أخرى ترى الباحثان أنه من الأهمية بمكان محاولة حصر التحديات التي قد تواجه مهنة المراجعة الداخلية في ظل انتشار الجائحة في محاولة لإيجاد أفضل السبل للحفاظ على جودة الخدمة وتحسينها.

2. أدبيات الموضوع والدراسات السابقة

اليوم يواجه العالم جائحة كوفيد -19، والتي أُعتبرت - كما وصفتها منظمة التجارة العالمية - بأنها الأسوأ منذ الأزمة المالية العالمية. بات على مهنة المحاسبة عامة والمراجعة خاصة مواجهة تحد كبير؛ استجابةً للأحوال التي فرضتها جائحة كوفيد -19، وهو التكيف مع ظروف عدم التأكد والتباعد الاجتماعي، وإحداث تغييرات في الأدوار التي يلعبها المراجع الداخلي دون المساس بجودة المراجعة الداخلية.

وتعرف المراجعة الداخلية بأنها: نشاط استشاري مستقل مبني على الموضوعية، تعمل على تحسين عمليات الإدارة، وذلك من خلال تحسين فاعلية إدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة، ونظام الرقابة الداخلية (omolaye,2017).

وأشار Martinelli وآخرون (2020) إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على توفير ضمانات ومشورات مستقلة، تساعد المؤسسات على إدارة الأزمات بشكل فعال.

لقد تطورت المراجعة الداخلية، فبعد أن كانت تنشأ داخل المنظمة، مقتصرة خدماتها على الفحص والتقييم بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، تطورت وأصبحت تركز وظيفتها على خدمات التأكيد الموضوعي والاستشاري، من أجل زيادة قيمة الشركة والعمل على تحقيق أهدافها، وتقييم فاعلية إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات.

إن عمل المراجعين الداخليين لم يعد يقتصر فقط على المراقبة وتصيد الأخطاء، فالاهتمام الحقيقي للمراجع الداخلي يكمن في إدارة المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسات، مما يتطلب تخطيطاً جيداً وتحديدًا دقيقاً للأولويات قبل البدء في عملية المراجعة وهذا ما جعل مهنة المراجعة الداخلية تتسم بالديناميكية؛ للتناسب مع أحوال المؤسسات المختلفة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أصبح لزاماً على المراجع الداخلي، أن يتسم ببعض الصفات والمهارات التي تجعل منه قادراً على أداء عمله بالشكل اللازم، قادراً على التفكير بصورة أعمق، ليس فقط في أحكام الرقابة و اكتشاف عمليات الغش والاحتيال بل أيضاً في الحوكمة (كردي و خميس، 2021). وهنا نجد أن لوظيفة المراجعة الداخلية المتاحة داخل المنظمات دوراً مهماً في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وتهدف الحوكمة الجيدة إلى سلوك الوكالة الحكومية في تحقيق سياسات وبرامج مبتكرة؛ لزيادة نوعية الخدمة العامة، والهدف النهائي لها هو زيادة النمو الاقتصادي، وتشمل هذه السياسات والبرامج المبتكرة جوانب عديدة للحوكمة، مثل: الشفافية والمساءلة والمشاركة والمهنية. فالحوكمة الفعالة تؤدي إلى إدارة جيدة للمال العام، والمشاركة العامة الجيدة، وأخيراً نتائج جيدة للمواطنين ومستخدمي الخدمات، ومع ذلك يمكن أيضاً السعي إلى تحسين دور الحوكمة من خلال تقليل فرص الاحتيال والمخالفات المحاسبية (السديري وفلاته، 2018).

وقد تطور دور المراجعة الداخلية في البيئة المحلية مع تطور الأحوال الاقتصادية المحيطة بها، حيث اهتم المراجعين الداخليين بمراجعة نظم البيئة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة، من خلال مساعدتها في تحديد المخاطر البيئية الحالية والمستقبلية التي تواجه المنظمة، وتحديد مدى التزامها باللوائح والقوانين والتشريعات البيئية، وتقييم كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية (التليادي، 2015).

ومع الاستقرار النسبي في الوضع العالمي للجائحة فقد جُهد البُحاث و المهتمين إلى دراسة التأثيرات الناتجة عن انتشار هذه الأحوال على مهنة المراجعة الداخلية، كدراسة (عبد الرزاق، 2020) هدفت إلى تحليل الآثار الاقتصادية والمالية للفيروس على عمليات المحاسبة، و المراجعة وانعكاساتها

على مسؤوليات مراجع الحسابات في مصر، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على استطلاع رأي عينة من العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة في الحقل المهني، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً للتداعيات الاقتصادية، والآثار المالية لفيروس كورونا على المراجع وما يقوم به من مهام. بينما حاول آخرون: دراسة (Serag، 2021) تحديد الأدوار التي يمكن أن تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية في ظل وجود فيروس كورونا، والتعرف على التحديات التي تواجه عمل المراجعين الداخليين أثناء القيام بأعمالهم خلال هذه الفترة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحليل الدراسات السابقة، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل المراجعة عن بعد والذي يستند على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في أداء وظيفة المراجعة الداخلية قد يكون من أهم التطورات التي تطرأ على مهنة المراجعة الداخلية.

وتناولت العديد من الدراسات أهم أنواع المخاطر التي يجب أن تركز عليها المراجعة الداخلية خلال السنوات القليلة القادمة، وتحديد التوصيات لأجل التعامل معها وإدارتها بشكل فعال للتخفيف من آثارها. تشمل هذه المخاطر: مخاطر التحول الرقمي، والمخاطر المرتبطة بالمعلومات الإلكترونية، والمخاطر المرتبطة بتحليل واستخدام البيانات الضخمة، ومخاطر العلاقات مع الأطراف الخارجية، ومخاطر الاحتيال والفساد، ومخاطر الأزمات والكوارث وخطط الاستجابة لها، والمخاطر المتعلقة باستمرارية الكيان، ومخاطر تغيير القوانين والتشريعات ومعايير المحاسبة (عبد الرزاق، 2020). أضافت هذه الدراسات أن الأحوال الاستثنائية الناتجة عن انتشار فيروس كورونا يؤدي أيضاً إلى زيادة مخاطر اختراق أنظمة المعلومات الإلكترونية بسبب ضعفها من جهة، وعدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية التقليدية من جهة أخرى والتي تشكل تهديداً لأمن البيانات وسريتها؛ مما يزيد من احتمالية تعرضها للضياع أو التشويه، وانخفاض جودة مخرجات نظم المعلومات.

وفي هذا السياق، فقد اشارت دراسة (Marzukii & et al, 2021) إلى أن تنفيذ الإجراءات الاحترازية أدى إلى إغلاق الأنشطة الغير الأساسية، والكثير من الخدمات الغير الأساسية بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية، وقد حاولت هذه الدراسة تقييم فعالية المراجعة الداخلية على مستوى الجامعات الحكومية الماليزية، والعوامل التي قد تؤثر عليها في ظل انتشار الجائحة من وجهة نظر المراجعين الداخليين، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية تربط بين جودة المراجعة الداخلية وبين كل من التكنولوجيا وكفاءة المراجع واستجابة العملاء.

ومن هذا المنطلق يمكن البدء بالحديث على إمكانية أن يعمل المراجع الداخلي عن بعد، أسوة بباقي المهن التي شكل الإغلاق التام وتوقف حركة السفر والعزلة تحدياً دفع باتجاه العمل من المنزل؛ لضمان استمرار الأعمال وإنجازها حسب المخطط.

المراجعة عن بعد هو مصطلح يشير إلى المراجعة الداخلية التي تجري باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (القنبري، 2021) دون حدوث تواصل شخصي بين المراجع الداخلي وباقي الأطراف المعنية على جميع المستويات، هذا بطبيعة الحال سيفرض بعض التغييرات في الأدوار التي يلعبها المراجع الداخلي.

و هذا ما أكدته دراسة (Eulerich et al, 2021)، نتيجة للحظر على عمليات المراجعة الشخصية من قبل الحكومات وسياسات الشركات بسبب جائحة كوفيد -19 كان على المراجعين الداخليين الانتقال إلى عمليات المراجعة عن بُعد لأداء عملهم، واستناداً إلى إجابات 271 مراجعاً داخلياً ألمانياً أجروا عمليات تدقيق تقليدية عن بُعد، وجدت الدراسة أن المراجعين الداخليين لا يدركون أي اختلاف في كفاءة وفعالية واعتماد أصحاب المصلحة على نتائج عمليات المراجعة التقليدية عن بعد عند النظر في جميع الردود، ومع ذلك، وجد أيضاً أن تصورات الكفاءة والفعالية تزيد كلما زادت خبرة المراجعين الداخليين في عمليات المراجعة عن بُعد. كما تُظهر التحليلات الإضافية أن الدعم من الجهة الخاضعة للمراجعة هو محدد مهم لنجاحها عن بُعد، وبالتالي، فقد أصبح حتماً على المراجعة الداخلية تقييم مدى كفاية وفعالية إجراءات الرقابة على أنظمة المحاسبة الإلكترونية، وتقييم المخاطر المتعلقة بأمن نظم المعلومات، والتأكد من تحديد هذه المخاطر بشكل صحيح، وإرشاد الإدارة لاتخاذ التدابير المناسبة لإدارة هذه المخاطر والحد من تأثيرها.

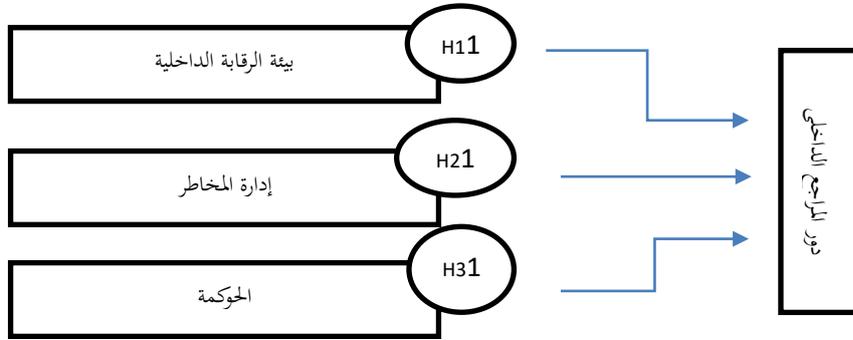
كما قدمت دراسة (عبد الستار وآخرون ، 2021) مساعدة للمراجعة الداخلية بشأن التكيف في ظل الظروف والتحديات التي فرضتها جائحة كورونا، وذلك من خلال الوصول إلى حزمة من الإجراءات التي تمكن وظيفة المراجعة الداخلية من القيام بدورها مع الحفاظ على فعاليتها.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال استقراء الواقع العملي، ورصد كل التحديات المحيطة بالمراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا، وأن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو: أنه يمكن تخفيض الالتزام بخطة المراجعة والإجراءات الروتينية التي لا تضيف قيمة للمنشأة في

الوضع الحرج، كما يجب أن يمثل المراجع الداخلي جزءا مهما في أي فريق لإدارة الأزمات وعند وضع خطط استمرارية الأعمال.

وبعد استعراض هذه الدراسات المختلفة التي حاولت في مجملها دراسة تأثير جائحه كوفيد - 19 على المراجعة الداخلية جاءت هذه الدراسة لاستطلاع آراء المراجعين الداخليين والمهتمين بمهنة المراجعة الداخلية في البيئة المحلية حول إذا ما كان لانتشار جائحة كوفيد -19 تأثيرا على الأدوات التي يلعبها المراجع الداخلي من وجهة نظرهم، وماهي أهم التحديات التي قد تواجه المراجع الداخلي؟

3. نموذج الدراسة



الشكل رقم (1): نموذج الدراسة

4. فرضيات الدراسة

- H1 : للمراجع الداخلي دورٌ مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية خلال انتشار فيروس كورونا.
- H2 : للمراجع الداخلي دورٌ مهم في إدارة المخاطر خلال انتشار فيروس كورونا.
- H3 : للمراجع الداخلي دورٌ مهم في الحوكمة خلال انتشار فيروس كورونا.
- H4 : يشكل انتشار فيروس كورونا تحدياً مهماً أمام المراجع الداخلي.

5. منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي؛ من خلال تحليل أدبيات الموضوع والاطلاع على الدراسات السابقة لصياغة فرضيات الدراسة، واختبارها بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية (spss). أما عن أداة الدراسة فقد اعتمدت الباحثان على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات الأولية للأزمة لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم تصميم استبانة تحتوي على قسمين، خصص أولهما لجمع البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة، كالمؤهل العلمي والصفة الوظيفية وسنوات الخبرة، وذلك للتعرف على

الخصائص النوعية لعينة الدراسة، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها. بينما خصص القسم الثاني لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم تقسيمه إلى أربعة محاور؛ بحيث يحتوي كل محور على مجموعة من الأسئلة لاختبار فرضيات الدراسة. تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين الداخليين والمهتمين بالمهنة من أكاديميين ومتخصصين في البيئة المحلية. تم الاعتماد على توزيع الاستبانة إلكترونياً؛ وبذلك للوصول إلى أكبر قدر ممكن، تم تعبئة 60 مفردة، وكانت جميعها صالحة للتحليل.

6. النتائج

تم الاعتماد على مقياس ليكارت، ذي المستويات الخمسة، باعتباره أنسب المقاييس الخاصة بقياس الاتجاهات، وقد تم توزيع درجات مستوى الموافقة للقياس على النحو الموضح أدناه:

جدول رقم (1): مقياس ليكارت ذو المستويات الخمسة

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5
المتوسط	1,80- 1	2,60 .1,82	3,40. 2,61	4,20. 3,41	5 - 4.21
درجة التأثير	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جدا

للتعرف على خصائص العينة تم الحصول على التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب بعض السمات الشخصية، وكانت النتائج كالاتي:

أولاً: الدرجة العلمية

جدول (2): التوزيع التكراري لإفراد العينة حسب الدرجة العلمية

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
56.7	34	دكتوراه
25	15	ماجستير
16.7	10	بكالوريوس
1.7	1	دبلوم عالٍ
100	60	الاجمالي

ثانياً : الخبرة العملية

جدول (3): التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب الخبرة العملية

النسبة %	العدد	الخبرة العملية
8.3	6	أقل من 5 سنوات
33.3	20	10-5
33.3	20	15-11
18.3	11	16-20
5	3	أكثر من 20 سنة
100	60	المجموع

ثالثاً: الصفة

جدول (4): التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب الصفة

النسبة %	العدد	الخبرة العملية
70	42	أكاديمي
23.3	14	مراجع داخلي
6.7	4	اخرى
100	60	المجموع

بعد التأكد من الخصائص النوعية للعينة تم الاتجاه للإحصاء التحليلي لاختبار الفرضيات. بداية تم قياس صدق وثبات الأداة؛ حيث يقصد بصدق الأداة أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، وللتحقق من مستوى صدق محتوى أداة الدراسة تم عرضها على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص، وتم الأخذ بملاحظاتهم حيالها إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائية، أما الثبات فيعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وعليه فلتتحقق من ثبات الأداة تم إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي، والذي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح، فكلما زادت قيمته واقتربت من الواحد الصحيح كلما زادت مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

وقد بلغ معامل الثبات للمجموع الكلي لفقرات الاستبانة (0.953)، وهي قيمة مناسبة تؤكد بأن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية جداً من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة، والجدول التالي يلخص نتائج دراسة الثبات لمحاوَر الاستبانة:

جدول (5): نتائج معامل الثبات لمحاور الدراسة

Reliability Statistics		
البعـد	Cronbach's Alpha	عدد الفقرات
الرقابة الداخلية	0.822	4
إدارة المخاطر	0.905	5
الحوكمة	0.790	3
التحديات	0.911	8
الإجمالي	0.953	20

وقبل اختيار الاختبارات الإحصائية التي تتاسب فرضيات الدراسة تم التعرف على الشكل التي تتبعه البيانات من خلال اختبار (Shapiro - wilk)، وبالنظر إلى نتائج التحليل وجد أن p - value أقل من (0.05)، أي أنه تم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل، أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبناء على نتائج اختبار (Shapiro - wilk) تم اختيار اختبار (Wilcoxon Signed)، وسيتم اتخاذ القرار حول رفض أو قبول الفرض الصفري القاضي بأن وسيط البيانات يساوي 3 بناء على نتائج البرنامج الإحصائي، حيث يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل في حال كانت (P-value) أصغر من (0.05)، وفي حالة تم رفض الفرض الصفري سيتم تحديد الاتجاه العام لإجابة عينة الدراسة من خلال دراسة العلاقة بين الرتب السالبة والرتب الموجبة.

والجدول الآتي يوضح نتائج اختبار (Wilcoxon Signed) حول فرضيات الدراسة

بالنظر إلى الجدول رقم (6) نجد أن (p- value) لجميع العبارات أقل من (0.05)، مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول البديل، أي أن الوسيط لا يساوي (3)، وبمقارنة الرتب الموجبة مع الرتب السالبة نجد أن الرتب السالبة أكبر من الرتب الموجبة، مما يعني أن الاتجاه العام لإجابة المشاركين في الدراسة هو الموافقة.

بعبارة أوضح أن المشاركين في الدراسة يدركون أهمية دور المراجع الداخلي في ظل انتشار جائحة كوفيد - 19، سواء من حيث تقييم التغيرات التي أحدثها انتشار الجائحة في بيئة الرقابة الداخلية، ومحاولة إدخال بعض التعديلات في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان فاعليتها هذا فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أما بخصوص إدارة المخاطر فاتفق المشاركون في الدراسة على دور المراجع في تحديد المخاطر الناشئة عن انتشار جائحة كوفيد-19، خصوصاً مع زيادة احتمالية حدوث عمليات

غش واحتيال، وأخيراً في مجال الحوكمة اتفق المشاركون في الدراسة على أهمية دور المراجع الداخلي في التوصل المستمر مع الإدارة، وأصحاب العلاقة؛ لتقديم التأكيدات المطلوبة والنصائح اللازمة لتخطي آثار الجائحة.

جدول (6): نتائج اختبار Wilcoxon Signed للفرضيات الثلاثة الأولى

درجة التأثير	القرار	Wilcoxon Signed			الانحراف المعياري	فقرات المحور		
		الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P Value				
						الفرضية الأولى : للمراجع الداخلي دورٌ مهمٌ في مجال نظام الرقابة الداخلية		
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.67	.510	تقييم التغيرات التي حدثت في بيئة الرقابة الداخلية نتيجة انتشار جائحة كوفيد -19
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.57	.500	تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية و فاعليته في ظل العمل عن بعد
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.68	.537	تقييم الحاجة لإدخال بعض التعديلات في إجراءات الرقابة الداخلية أو لتطبيق إجراءات رقابية إضافية أثناء انتشار الجائحة كوفيد 19
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.43	.563	تقييم كفاءة تصميم إجراءات الرقابة الداخلية الجديدة وفعالية تطبيقها
								الفرضية الثانية: للمراجع الداخلي دورٌ مهمٌ في مجال إدارة المخاطر
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.57	.621	تقييم قدرة الإدارة على تحديد وإدارة المخاطر المرتبطة بانتشار جائحة كوفيد - 19 بشكل كافٍ
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.45	.534	تقديم التوصيات اللازمة لمساعدة الإدارة لتقييم هذه المخاطر والتخفيف من حدة تأثيرها
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.75	.621	توسيع نطاق عمليات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع الداخلي، ليشمل تقييم المخاطر الناشئة عن نقشي جائحة كوفيد - 19
مهم جداً	قبول	رفض	0	58	.000	4.47	.566	تقييم المخاطر المرتبطة بتعديل نظام العمل (إضافة/إلغاء) بعض العمليات و الأنشطة خلال نقشي جائحة كوفيد - 19
مهم جداً	قبول	رفض	0	60	.000	4.62	.490	زيادة الاهتمام بتقييم مخاطر الغش و الاحتيال في الأنشطة و العمليات الرئيسية ، ولا سيما العمليات التي خضعت للتعديلات نتيجة تطبيق نظام العمل عن بعد

الفرضية الثالثة: للمراجع الداخلي دورٌ مهمٌ في مجال نظام الحوكمة								
مهم جداً	قبول	رفض	0	59	.000	4.50	.537	التواصل المستمر مع الإدارة وأصحاب المصلحة لتحديد احتياجاتهم من التأكيدات وتقديم الخدمات الاستشارية خلال انتشار COVID-19
مهم جداً	قبول	رفض	0	60	.000	4.63	.520	مناقشة نتائج المراجعة و الملاحظات المهمة مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وتقديم توصيات مناسبة للإجراءات التصحيحية
مهم جداً	قبول	رفض	0	60	.000	4.55	.501	تنسيق العمل مع المراجع الخارجي والتعاون مع الإدارة لتحديد أي مهام أخرى لازمة للمراجع الداخلي

وبعد استطلاع رأى المشاركين في أهمية الدور المراجع الداخلي في ظل جائحة كوفيد - 19 في تقييم الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة رأيت الباحثتان أهمية دراسة التحديات التي تواجه المراجع الداخلي نتيجة انتشار الجائحة من خلال صياغة الفرضية الرابعة، وتحليل استجابة المشاركين كما هو مبين في الجدول رقم (7):

بالنظر إلى الجدول رقم (7) نجد أن (p- value) لجميع العبارات أقل من (0.05)، مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول البديل، أي ان الوسيط لا يساوي (3). وبمقارنة الرتب الموجبة مع الرتب السالبة نجد أن الرتب السالبة أكبر من الرتب الموجبة؛ مما يعني أن الاتجاه العام لإجابة المشاركين في الدراسة هو الموافقة.

وبتفصيل أكثر نجد أن من أهم التحديات التي تواجه المراجع الداخلي هي: عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المعتادة وإجراءات المراجعة الداخلية التقليدية مع زيادة احتمالية الاحتيال والغش في تحقيق أهداف عملية المراجعة الداخلية في ظل انتشار جائحة كوفيد -19؛ مما يخلق تحدياً أكبر، وهو كيفية الالتزام بالمعايير المهنية والحفاظ على مستوى عالٍ من المهنية.

جدول (7): نتائج اختبار Wilcoxon Signed للفرضية الرابعة

مستوى التفكير والجهد	القرار القبول	القرار بشأن H0	Wilcoxon Signed			الانحراف المعياري	فقرات المحور	
			الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P Value			
موافق بشدة	قبول	رفض	0	59	.000	4.48	.567	زيادة احتمالية ممارسات الاحتيايل والغش التي قد تحدث نتيجة لعدم فعالية إجراءات الرقابة التقليدية في ضوء القيود المرتبطة بانتشار جائحة كوفيد - 19
موافق بشدة	قبول	رفض	0	59	.000	4.42	.530	زيادة مستوى مخاطر المراجعة كنتيجة لظروف عدم التأكد المرتبط بانتشار الفيروس الذي يتطلب إضافة إجراءات غير تقليدية
موافق بشدة	قبول	رفض	0	58	.000	4.40	.827	عدم كفاية إجراءات المراجعة المعتادة للحصول على أدلة كافية ومناسبة
موافق بشدة	قبول	رفض	1	59	.000	4.38	.585	الحاجة إلى الحفاظ على مستوى عالٍ من الجودة على الرغم من الصعوبات والمخاطر العالية المرتبطة بالتخطيط وتنفيذ العمل في ظل انتشار الوباء
موافق بشدة	قبول	رفض	0	60	.000	4.55	.534	يجب أن يلتزم فريق التدقيق الداخلي بمعايير المهنية و أخلاق المهنة، وخاصة الاستقلالية والموضوعية أثناء أداء بعض الخدمات الاستشارية خلال انتشار الوباء
موافق بشدة	قبول	رفض	0	59	.000	4.45	.534	تحديث خطة المراجعة الداخلية باستمرار وفقا لاحتياجات الإدارة وأصحاب المصلحة ، في ضوء زيادة وتنوع المخاطر المرتبطة بتفشي الفيروس
موافق بشدة	قبول	رفض	0	57	.000	4.47	.596	تطبيق درجة عالية من الشك المهني ، والاعتماد على التقديرات الشخصية خلال جميع مراحل عملية المراجعة؛ للتغلب على عدم التأكد المرتبط بانتشار الفيروس.
موافق بشدة	قبول	رفض	0	58	.000	4.47	.596	استخدام التقنية الحديثة في تحقيق التواصل المستمر بين أعضاء الفريق وتبادل المعلومات والملاحظات ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها حتى الآن.

7. مناقشة النتائج

بالنظر الى نتائج الدراسة يمكن أن نخلص إلى أن انتشار جائحة كوفيد - 19 قد شكل تحدياً للمراجع الداخلي في عدد من الجوانب، أهمها: قصور إجراءات المراجعة الداخلية للحصول على أدلة إثبات وتأكيدات عن مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية التقليدية، وذلك بسبب ظروف التباعد الاجتماعي والإغلاق، وهذا ما أكدته دراسة (Marzukii & et al,2021) من خلال ما توصل إليه من نتيجة مفادها: أن كفاءة المراجع الداخلي ترتبط بعلاقة إيجابية مع مجموعة من العوامل، أهمها: مستوى التكنولوجيا المتاحة، وهذا التحدي استوجب أن يكون للمراجع الداخلي دوراً مهماً في تقييم بيئة الرقابة الداخلية، وتقديم النصح للإدارة العليا بخصوص تصميم أنظمة رقابة تستجيب للتغيرات الحاصلة، وتعين على إدارة المخاطر.

بالإضافة إلى ذلك فقد يواجه المراجع الداخلي تحدياً في استمرار التواصل، سواء مع الإدارة العليا وأصحاب العلاقة، أو مع المراجعين الخارجيين بسبب أحوال الإغلاق والتباعد الاجتماعي، وكاستجابة لهذا التحدي فقد تشهد في المستقبل القريب مهنة المراجعة الداخلية تطورا مهماً يتمثل في المراجعة عن بعد خاصة بعد ثبوت فاعليتها (القنبري، 2021).

وأخيراً بعض التحديات التي تختص بالإجراءات التشغيلية لمهنة المراجعة كالثقافة المهنية، والتقدير الشخصي، وحيادية المراجع واستقلاليته.

8. النتائج والتوصيات

ويمكن هنا إجازة أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كالاتي:

1. أهمية الأدوار التي يمكن أن يقوم بها المراجع الداخلي في إدارة المخاطر للمؤسسة لمواجهة أزمة فيروس كورونا (كوفيد-19).
2. أهمية الدور الذي تشكله المراجعة الداخلية في فاعلية الرقابة الداخلية.
3. أهمية المراجعة الداخلية في مجال الحوكمة.
4. هناك تحديات قد تواجه المراجعين الداخليين خلال انتشار جائحة كورونا (كوفيد-19). وبناء على نتائج الدراسة الميدانية توصى الباحثان بالآتي:

- 1- أهمية تطوير طريقة أداء أنشطة المراجعة الداخلية خلال أزمة جائحة كورونا من خلال تطبيق أسلوب المراجعة الحديثة عن بعد، الذي يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لأداء نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة.
- 2- إيلاء المزيد من الاهتمام لإدارة تكنولوجيا المعلومات، وتطوير إجراءات الرقابة على أمن نظم المعلومات الإلكترونية خلال أزمة (COVID-19).
- 3- زيادة الاهتمام بمؤهلات المراجعين الداخليين وخبراتهم العملية في مجال إدارة الأزمات والكوارث، وطلب المساعدة من بعض الخبراء المتخصصين في بعض الجوانب في حالة عدم وجود الخبرة الكافية.
- 4- توجيه المراجعين الداخليين لمساعدتهم على توفير خدمات عالية الجودة في ظل الأحوال الاستثنائية.

9. الدراسات المستقبلية

ترى الباحثتان أهمية الاستمرار في دراسة تأثير جائحة كوفيد -19 على مهنة المراجعة الداخلية في عدد من المجالات:

1. تأثير كوفيد - 19 على استقلالية المراجع الداخلي في البيئة اليبية
2. تأثير المراجعة عن بعد على جودة تقارير المراجعة الداخلية.
- 4-تأثير (كوفيد-19) على إجراءات المراجعة وتقرير مراجع الحسابات.

المراجع

التليادي "تطور المراجعة الداخلية في البنوك التجارية اليبية بهدف الحد من المخاطر البيئية رسالة ماجستير، معهد الدراسات والعلوم البيئية، جامعة عين شمس، 2015) السديري، فهد. فلاته، ماجدة (خريف 2018) "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات" مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 8 العدد 22 ص 1207-1228 القنبري، محمد، 2021 "المراجعة عن بُعد" مجلة منصة المراجعة الداخلية - العدد العاشر، السعودية.

www.iap.work.com

شلهوب، هبة، 2021 "مهنة المراجعة الداخلية بعد جائحة كورونا" مجلة منصة المراجعة الداخلية العدد العاشر، السعودية. www.iap.work.com

عبد الستار وآخرون" أثر COVID-19 على المراجعة الداخلية: التحديات والاستجابات"، (كلية التجارة جامعة طنطا، 2021).

عبد الرزاق" التداعيات الاقتصادية والآثار المالية لفيروس كورونا وانعكاساتها على مسؤوليات مراقب الحسابات"، (قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2020)

كردي، هتان. خميس، نوره 2021 "الاطء الشائعة حول مفهوم المراجعة الداخلية " مجلة منصة المراجعة الداخلية - العدد العاشر، السعودية. www.iap.work.com

Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2020-0128>

Eulerich, M., Wagener, M., & Wood, D. A. (2021). Evidence on Internal Audit Effectiveness from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19. Available at SSRN 3774050

Luo, Yi and Malsch, Bertrand, Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Response to COVID-19 (November 2020). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3643823> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3643823>

Marzuki, H., Ayob, A., Naain, I. Z. M., & Rahaizak, N. F. (2020). Internal Audit Effectiveness During Movement Control Order (MCO) Period

Martinelli, M., Friedman, A. E., & Lanz, J. (2020). The impact of COVID-19 on internal audit. *The CPA Journal*, 90(6), 60-63

Serag, A. A. E. M., & Daoud, M. M. (2021). Remote Auditing: An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic

Omolaye, K. E., & Jacob, R. B. (2017). The role of internal auditing in enhancing good corporate governance practice in an organization. *International Journal of Accounting Research*, 6(1), 174

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA):

العجيلي، إيمان و قرواش، خديجة. (11، ديسمبر، 2021). تأثير انتشار جائحة كوفيد - 19 على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة: دراسة ميدانية في البيئة الليبية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الأكاديمي الرابع لدارسات الاقتصاد والاعمال، مصراتة، ليبيا، 63-78 https://misuratau.edu.ly/journal/eps/paperS.php?ed_id=319