جامعة مدينة السادات

دور اليات التحول الرقمي في تفعيل مدخل المراجعة على اساس المخاطر لتعزيز جودة عملية المراجعة

إعـــــداد

الباحث/ نواف بندر شريدة على نـهار المطيرى

إشـــراف

أ.د/ محمد علي محمد وهدان
استاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث – جامعة المنوفية

د/ مروة أحمد عبد الرحمن
مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة جامعة مدينة السادات

المستخلص:

هدف هذا البحث إلي التعرف على طبيعة العلاقة بين تطبيق المراجعة على أساس المخاطر والحد من الخداع المالي في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية.وتوصل البحث إلي النتائج التالية: يتطلب نجاح التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات، تغيير نظام التعليم والتعلم لتوفير مهارات جديدة وكوادر بشرية مستقبلية قادرة علي تحقيق التميز في العمل الرقمي وتحقيق الرفاهية الإجتماعية. يرتكز نجاح التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا الملعومات علي إنشاء وصيانة البنية التحتية للإتصالات الرقمية وضمان إدارتها وإمكانية الوصول السريع إليها، وتحسين جودة خدمتها ، فضلا عن ملائمة تكاليفها بالوحدات الحكومية. تقوم استراتيجيات التحول الرقمي علي أربعة أبعاد أساسية تتمثل في: استخدام التقنيات، التكنولوجيا لتحقيق الدور الاستراتيجي للمؤسسات الحكومية ودعم رؤيتها المستقبلية، والتغيرات في خلق القيمة، والتغيرات الهيكلية، وأخيرا الجوانب المالية اللازمة للتحول الرقمي. وأوصت الدراسة بـ يجب استيفاء كافة المكونات التقنية التي تدعم تطبيقات الحكومة الإلكترونية، مع تأمين متطلبات إعادة هيكلة وتصميم العمليات الأساسية، وإرساء الأطر والتشريعات القانونية التي تكفل التطبيق الجيد ، وتحد من حالات الخلل والفساد المالي والإداري. تأهيل جيل جديد من المحاسبين والإداريين علميًا وعمليا لمواكبة متطلبات تطبيق آليات التحول ارقمي وتعظيم الاستفادة منها. تنظيم المزيد من المؤتمرات المحلية والدولية التي تتناول مستحدثات الثورة الصناعية الرابعة وتطبيقاتها المختلفة، وانعكاساتها علي تطور الجانب الأكاديمي، والمهني لقطاع العلوم التجارية

Abstract

The aim of this research is to identify the nature of the relationship between the application of auditing based on risks and the reduction of financial deception in companies listed in the Kuwaiti stock market. A future capable of achieving excellence in digital work and achieving social welfare. The success of digital transformation as an information technology innovation is based on establishing and maintaining the infrastructure of digital communications, ensuring its management and rapid access, improving the quality of its service, as well as

matching its costs in government units. Digital transformation strategies are based on four basic dimensions: the use of technologies, technology to achieve the strategic role of government institutions and support their future vision, changes in value creation, structural changes, and finally the financial aspects of digital transformation. The study recommended that all technical components that support e-government applications must be met, while securing the requirements for restructuring and designing basic operations, and establishing legal frameworks and legislation that ensure good application, and reduce cases of imbalance and financial and administrative corruption. Qualifying a new generation of accountants and administrators, scientifically and practically, to keep pace with the requirements of implementing digital transformation mechanisms and maximizing their benefit. Organizing more local and international conferences dealing with the developments of the Fourth Industrial Revolution and its various applications, and its repercussions on the development of the academic and professional aspect of the commercial sciences sector.

أولًا: الإطار العام للدراسة

١- مقدمة:

شهدت الآونة الأخيرة تطورًا مذهلا في الأجهزة والآلات والأنظمة الذكية، التي قدمت حلولا ابتكارية لاختصار الوقت، وخفض التكلفة وتحقيق مرونة أكبر وكفاءة أكثر في العمليات الإنتاجية سوف تعمل علي اتساع نطاق التطوير والتغير وحدوث تحولات غير مسبوقة في الإقتصاد وسوق العمل والقطاع الصناعي، ويمثل التحول الرقمي أحد أهم دوافع ومحفزات النمو في كبري الشركات والدوائر الحكومية، مما يفرض عليها خوض سابقا حاسما لاستخدام استراتيجيات فعالة وتطوير حلول مبتكرة تضمن استماريتها في دائرة المنافسة، كما تساعد تقنيات الثورة التكنولوجية الرابعة علي انتقال القطاعات الحكومية أو المؤسسات بشكل عام إلي نموذج عمل يعتمد علي التقنيات الرقمية في ابتكار المنتجات وتقديم الخدمات من خلال الأجهزة المتصلة بإنترنت الأشياء حول العالم والتي تشهد نموا كبيرا وصل عددها اليوم إلي ما يقرب ٨,٤ جهاز، وقد كشفت توقعات مؤشر سيكسو للتواصل الشبكي المرئي أن أكثر من ٥٠٠ مليات جهاز وشيء سيكون متصلا بالإنترنت بحلول عام ٢٠٣٠م، الأمر الذي يؤكد أن المرحلة الحالية والمستمرة من التحول الرقمي تعد الأكبر أثرا وأكثر صعوبة من مراحل التحول التقني السابقة، كما أكد الخبراء والمهتمين بتحليل ونمذجة البيانات أن الاضطراب الرقمي الذي تشهده معظم قطاعات الأعمال والمؤسسات الحكومية حاليا سيكون المحرك في تحقيق تغيرات جذرية في الاقتصاديات والمدن والمجتمعات الذكية (Chanias et al., 2019)

وفي هذا السياق يفرض التحول الرقمي علي المؤسسات الحكومية والشركات الخاصة ضرورة الاستفادة من إنترنت الأشياء لتكون أكثر إدراكا وقدرة علي التنبؤ والمرونة في العمل والريادة في الأداء كسمات رئيسية تمكنها من الإبتكار بشكل أسرع لتحقيق النتائج المرجوة من أعمالها، الأمر الذي يستوجب من هذه المؤسسات تطبيق الإطار الرقمي بالإرتكاز علي المحاور الأربعة الرئيسية: التقنيات والبيانات والأشخاص والعمليات ، ولاشك أن هذا العدد الهائل من الأجهزة المتحركة وأدوات الاتصال بالإنترنت والخدمات الرقمية في القطاعين العام والخاص ستحتاج إلي شبكات ضخمة وبنية تحتية متطورة (Twizeyimana & Andresson, 2019)

تواجه المنظمات الآن العديد من التغيرات السريعة والتي تتمثل في التعقيدات الاقتصادية والمتطلبات التنظيمية المتوسعة والتقدم التكنولوجي ومخاطر الأعمال في السنوات

الأخيرة، والتي وفرت لوظيفة المراجعة الداخلية مجموعة من الفرص الكبيرة لدعم الإدارة، وتقديم الخدمات للوظائف التنظيمية الأخرى (عبد الرحمن، ٢٠١٥).

وقد كانت المراجعة الداخلية التقليدية مصممة لحماية أصول المنشأة وإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها لأغراض صنع القرار، ألا أن الانهيارات المالية التي صاحبت الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة World Com, Enron وفي أوروبا مثل شركة Parmalat Ahold وأجزاء أخرى من انحاء العالم قد أدت إلى فقدان الثقة في علمية المراجعة، ولقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة إليها، حيث تعتبر الآن جزء لا يتجزء من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين بالمنشأة، ومن الإدارة بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهه المنشأة. (محمد، ٢٠١٤)

وظهر منهج المراجعة على أساس المخاطر ليطور أداء المراجعة الداخلية وينقل تركيزها ويهدف ذلك المنهج بصفة أساسية إلى تقديم ضمانات عن أن المخاطر يتم إداراتها في حدود المستوى المقبول من قبل مجلس الإدارة، وأيضا من أن الاستجابات التي اتخذتها الإدارة تعمل بفاعلية على تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى المقبول، وجاءت المعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية لتؤكد على ضرورة إعداد خطة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر(بدر المطيري، ٢٠١٦).

كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بتقديم مستوى متميز من أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية مع تمتع إدارة المراجعة الداخلية بالخبرة والكفاءة والمرونة المطلوبة، الأمر الذي قد يتطلب في بعض الأحيان إلى الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية سواء بشكل كلي أو جزئي ومعرفة الأسباب التي تجعل المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفا للقيمة مما ينعكس على الحد من إدارة الأرباح .

٢- مشكلة البحث:

تواجه منشآت الأعمال في العصر الحديث ضغوطا وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة على استقرارها وربحيتها، حيث شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية، وظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما ترتب عليه إصدار معايير محاسبية تحتوي على الكثير من التفصيلات والتفسيرات حتى يمكن المحاسبة عن هذه المعاملات مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولا عاما يتيح للإدارة التلاعب مما يمكن الشركة من التلاعب بالتقارير المالية ويطلقه بالخداع المالي أو التقارير المالية المغشوشة أو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل إلا أن هذه المسميات المختلفة من التلاعب هي بمعنى واحد وجميعها تستخدم الثغرات في المبادئ المحاسبية من أجل إظهار التقارير المالية بالصورة التي تعبر عن الوضع المالي السليم مما يؤدي إلى خداع مستخدمي تلك التقارير وبالتالي فهي ممارسات تستند على مبررات غير أخلاقية مما يتطلب الأمر في النهاية من مراقب الحسابات أن يكون على دراية بهذه الممارسات حتى يمكنه إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية.

ولذلك نجد أن مهنة المراجعة تواجه خلال الآونة الأخيرة أزمة فقدان الثقة والمصداقية نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي والتي حظيت باهتمام العديد من الدوائر الاقتصادية والسياسية والقانونية والمالية بالدراسة والتحليل لمسببات حدوث تلك الأزمات المالية وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل والدوائر المستديرة والتي أشارت في معظمها إلى الأسباب التالية:

- حدوث مخالفات للتشريعات والقوانين واللوائح.
- حدوث تجاوزات للقواعد الرقابية المطبقة خاصة في المؤسسات المالية.

- قصور دور المراجعة وأداء مراقبي الحسابات.

تلجأ الإدارة إلى القيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال عدة مداخل والفهم الجيد لمثل هذه المداخل يساعد المراجعين الداخليين على معرفة أساليب إدارة الأرباح، وذلك يساعدهم على وضع أيديهم على المواضع التي تمارس فيها الإدارة هذه الممارسات وبالتالي تحديد الإجراءات اللازمة واتخاذ التصرفات المناسبة في حالة ثبوت هذه الممارسات.

وعلي الرغم من أن التحول الرقمي يساعد المؤسسات والوحدات الإدارية والشركات خاصة في التوسع والإنتشار علي نطاق واسع والوصول إلي شريحة أكبر من العملاء والجمهور محليا وإقليميا ودوليا من خلال تطبيقات القنوات التكنولوجية المختلفة، إلا أنه توجد العديد من العوائق التي تعرقل عملية التحول الرقمي داخل المؤسسات الحكومية والشركات أهمها: صعوبة تحديد الأولويات لتطبيق آليات التحول الرقمي، ونقص الميزانيات المرصودة لهذه البرامج فضلا عن التخوف من مخاطر أمن المعلومات كنتيجة لاستخدام الوسائل التكنولوجية، وكذلك نقص الكفاءات والقدرات المؤهلة علميا وعمليا لقيادة برامج التحول الرقمي والتغيير داخل المؤسسات، وغيرها من العوائق القانونية والسيادية التي تقف أمام نجاح تنفيذ برامج التحول الرقمي وتحقيق أهدافة المرجوة.

إن التحول الرقمي الذي نادي به كثير من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة خلال الفترة القصيرة الماضية جاء نتيجة الحاجة الملحة لمواكبة التطور التكنولوجي في مهنة المحاسبة والتدقيق، وضرورة توفر المهارات التكنولوجية اللازمة لنجاح مهنة المحاسبة والتدقيق، ومع الإختراق القوي للتكنولوجيا وتغلغلها في المهنة، وخاصة البراعة والمعرفة التكنولوجية والتي سوف تطلب من كل من يدخل المهنة. الأمر الذي يحقق بشكل إجابي النجاح في مزاولة وممارسة المهنة.

تكمن مشكلة البحث في حاجة وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة العمل الكويتية إلى تحويل تركيزها من المراجعة التقليدية والقائمة على أساس الرقابة إلى التركيز على المناطق والمجالات والأنشطة الأكثر تعرضا للمخاطر، وذلك حتى تواكب التطورات التي لحقت بوظيفة المراجعة الداخلية في البيئات العالمية، وحتى تتمشى مع مفهوم المراجعة الداخلية الحديث والذي أصدره معهد المراجعين الداخليين وضعف نظام الرقابة الداخلية لكشف الخداع المالي.

حيث أن زيادة مساحة المرونة الممنوحة لتحقيق الملاءمة وجودة القوائم المالية سيؤدي إلى زيادة مساحة الاختيار الممنوحة للإدارة واختيار السياسات المحاسبية التي تتناسب مع أهدافها مما يؤدي إلى زيادة فرص ممارسات الخداع المالي.

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة التساؤلات التالية:

١) **ما هي دوافع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية؟**

٢) **ما هي طبيعة محددات ومقومات المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية؟**

٣) **ما طبيعة العلاقة بين تطبيق المراجعة الداخلية على أساس المخاطر والحد من إدارة الأرباح في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية؟**

٤) **ما هي طبيعة وأهمية التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات؟ وما هي أهم مؤشرات قياسه بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية؟**

٥) **ما هي طبيعة التحديات التي تواجه تنفيذ آليات التحول الرقمي؟**

٦) **ما هي انعكاسات تطبيق آليات التحول الرقمي علي جودة عملية المراجعة؟**

٣- الدراسات سابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة لذلك قام الباحث بتقسيم الدراسات كالتالي:

١/٣- الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية على أساس المخاطر:

استهدفت دراسة (عز الدين، ٢٠١٦) إلى التعرف على أثر استخدام منهجية المراجعة على أساس المخاطر على تفعيل آليات الحوكمة في القطاع المصرفي الليبيوأظهرت النتائج تأثير منهجية المراجعة على أساس المخاطر على تفعيل آليات الحوكمة كما أظهرت النتائج أن آليات الحوكمة المتمثلة في لجان المراجعة مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية تزداد فاعليتها باستخدام منهج المراجعة على أساس المخاطر.

وهدفت دراسة بدر المطيري (٢٠١٦): التعرف على مستوى الالتزام بتنفيذ الأنشطة الرقابية في وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية وأثره على فاعلية الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد التزام بتنفيذ الأنشطة الرقابية من جهة نظر المدققين الداخليين ومدققي ديوان المحاسبة، إلا أنه هناك فروقات بين وجهات نظرهم حول مستوى الالتزام بالتنفيذ لكل نشاط على حدة. كما أن هناك تأثيراً لتنفيذ الأنشطة الرقابية على فاعلية الرقابة الداخلية.

حاولت دراسة (صبري، ٢٠١٦) تطوير دور المراجعة في تقييم إدارة المخاطر بالوحدات الحكومية، خلال دراسة وتحليل المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدات الحكومية وبيان ماهية وأهمية إدارة المخاطر في تلك الوحدات، ودراسة وتحليل التطورات الحديثة في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وتحديد دور المراجعة الداخلية توصلت الدراسة إلى أن حدود المراجعة الداخلية يساهم في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية، ووجود ارتباط طردي بين محور دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ومتطلبات دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، ووجود ارتباط معنوي إيجابي بين دور المراجعة الداخلية ودور المراجعة في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، وعدم وجود فروق دالة إحصائيا بين آراء مديري واعضاء المراجعين الداخليين ومدراء ومعاوني الإدارة العليا والمدراء والمعاونين الماليين في دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية وتحديد متطلبات المراجعة الداخلية.

استهدفت دراسة (سارة، ٢٠١٥) إجراء تحليل لتأثير التكامل بين حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والالتزام "GRC" على أداء المراجعة الداخلية.توصلت الدراسة إلى أن الجهود المبذولة لخلق التكامل بين المفاهيم الثلاث الحوكمة والمخاطر والالتزام ستكون تنظيمية أكثر من كونها دمج للعمليات والمعلومات الموجودة لدى الإدارات الثلاث تنبع فائدة إجراء التكامل بين الحوكمة والمخاطر والالتزام من الربط بين الأهداف الاستراتيجية والعمليات اليومية للعناصر الثلاث كما أنه يطور من أسلوب إدارة المخاطر ويخلق ميزات تنافسية فيها، للتشابه والتداخل بين إدارات (الحوكمة والمخاطر والالتزام) ظهر خلال الاعوام القليلة الماضية نموذج جديد وموحد لهذه الإدارات وهو "إدارة الحوكمة والمخاطر والالتزام، أو ما يعرف بال GRC، وأن لهذا التكامل الأثر الإيجابي على الشركات، والبنوك، وينسحب هذا الأثر على وظيفة المراجعة الداخلية.

هدفت دراسة (EsamaddinKhorwatt, 2015): وضع مجموعة من العوامل التي لها تأثير محتمل على تقديم مخاطر أعمال العميل ومخاطر الرقابة، ودرجة المخاطر المرتبطة هذه العوامل توصلت الدراسة إلى وأكدت الدراسة أن المراجعين يمكنهم تحديد أهم عوامل مخاطر الرقابة في حين يفشل المراجعين في ذلك بالنسبة لعوامل مخاطر الاعمال، وهذا يدل على أن معظم المراجعين الليبينليسو على دراية بمفهوم مخاطر الأعمال. كما عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء مراجعي الحسابات الليبية حول نظرة مراجعي الحسابات في الدول المتقدمة فيما يتعلق بموقفهم من مخاطر الأعمال العملاء.

قدمت دراسة (Wright, W. F 2016): دليل لمدى إمكانية تنفيذ المراجعين لمنهج مراجعة مخاطر الأعمال من خلال الربط ما بين استراتيجيات الأعمال، ونماذج الأعمال توصلت الدراسة إلى إمكانية

استخدام المراجعين للمعلومات غير المالية بشكل فاعل لتقدير مخاطر الأعمال على مستوى العمليات، وربطها بمخاطر التحريفات الجوهرية للإيرادات وقد ميزت الدراسة مخاطر الأعمال الهامة ما بين نوعين مختلفين من استراتيجيات الأعمال هما استراتيجية تمايز المنتج واستراتيجية التفوق التشغيلي.

تناولت دراسة (Aditya B et al.,٢٠١٨) وقد استهدفت الدراسة بشكل أساسي بيان دور تدقيق تكنولوجيا المعلومات في عصر التحول الرقمي، مع التأكيد على أن مستحدثات التحول الرقمي ستؤثر تلقائيا على دور تدقيق تكنولوجيا المعلومات، كما أن تدقيق تكنولوجيا المعلومات بشكل جيد سوف يضمن عدم تفاقم مخاطر الأعمال غير المقبولة نتيجة تنفيذ تكنولوجيا المعلومات. لذا يجب أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية التكنولوجيا المعلومات قد حازت على مكانة جيدة من خلال تقديم إرشادات علمية وممارسات عملية لتحديد دور تدقيق تكنولوجيا المعلومات في عصر التحول الرقمي. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: ضرورة توافر أربعة جوانب أساسية التفعيل مهام وأنشطة المراجعة الداخلية بشأن مستجدات تكنولوجيا في عصر الرقمنة، وقد تطرق الجانب الأول: إدارة تكنولوجيا المعلومات ، ومجموعة من الأشخاص المؤهلين، والسياسات، والإجراءات، والعمليات التي تحكم بيئة تكنولوجيا المعلومات مثل دورة حياة تطوير البرمجيات، ومراقبة النظام، وتخطيط تكنولوجيا المعلومات ، وإدارة التغيير، وإدارة مقدمي الخدمات، وإدارة مشاريع تكنولوجيا المعلومات، واستعادة البيانات بعد الكوارث، وإدارة الخدمات، وإدارة تكنولوجيا المعلومات بالمؤسسة. كما استعرض الجانب الثاني، البنية التحتية التقنية، التكنولوجيا الأساسية في دعم التطبيقات الرئيسية للمؤسسات مثل أنظمة التشغيل وأنظمة إدارة قواعد البيانات والشبكات ومراكز البيانات والبنى التحتية الأمنية. وكذلك ركز الجانب الثالث على التطبيقات وبرامج الكمبيوتر التي تؤدي مهام محددة تتعلق بالعمليات والأنشطة مثل تطبيقات المعاملات وتطبيقات الدعم. وأخيرا تناول الجانب الرابع الاتصالات الخارجية، شبكة خارجية متصلة بشبكة تشغيلية مثل الإنترنت والحوسبة السحابية والبرامج المستخدمة كمقدم للخدمة.

كما قدمت دراسة (PWC,٢٠١٩) والتي استهدفت بيان كيفية تحسين دور المراجعة الداخلية كوظيفة ملائمة رقمية في ظل مستجدات عصر الرقمنة، من خلال تقديم دراسة حالة عن مهنة المراجعة الداخلية لعام ٢٠١٩. واستعرضت الدراسة أهمية كل من: المهارات والكفاءات لتقديم المشورة الاستراتيجية لأصحاب المصلحة وتوفير الضمانات فيما يتعلق بمخاطر التحول الرقمي للمنظمة، وتغيير العمليات والخدمات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية لتصبح أكثر البيانات مدفوعة وممكنة رقمية بحيث يمكن للوظيفة أن تتماشى مع المخاطر الاستراتيجية للمنظمة وبالتالي توقع أحداث المخاطر والاستجابة لها بالسرعة والنطاق اللذين يتطلبهما التحول الرقمي للمؤسسات. وقد كشفت الدراسة من خلال المسح الميداني الذي أجري على ٢٠٠٠ مدير تنفيذي، أنه يتأخر مستوى التدقيق الداخلي لوظيفة المراجعة الداخلية - في بعض المجالات - عن مستوى نظرائها من الوظائف الإدارة المخاطر والامتثال، إلا أن بعض وظائف المراجعة الداخلية تحقق تقدما كبيرا وتشهد مؤسساتها مزايا كبيرة من خلال تفعيل مبادراتها الرقمية، وتشمل هذه المزايا إدارة أكثر فعالية لمخاطر التحول الرقمي ومردود أكبر من المتوقع مقابل النتائج المخطط لها مثل تحسين الخدمات المقدمة للعملاء وتدعيم مستوى الشفافية. كما قامت الدراسة بتقييم المستجيبين لمسح التدقيق الداخلي بناء على درجات اللياقة الرقمية (البراعة والكفاءة المهنية الخاصة بهم تجاه فحص التحول الرقمي، وقد جاءت المجموعة الأكثر ملاءمة رقمية بنسبة ١٩٪ من إجمالي المستجيبين ويطلق عليهم Dynamics، والمجموعة التالية الأكثر ملاءمة رقميا لممارسة وظائف المراجعة الداخلية تسمى Actives والتي مثلت ٢٧٪ من عينة المسح، في حين جاءت الفئة الثالثة في الكوادر التي اتخذت العديد من الخطوات اللازمة لتصبح أكثر لياقة رقمية مع تحقيق التوازن في وظائف المراجعة الداخلية والتي بلغت نسبة ٥٤٪ من المسح وقد تم إطلاق عليهم مصطلح المبتدئين، حيث مازالوا يقومون بالتخطيط لإجراء بعض الأنشطة التي تتعلق بمستجدات التحول الرقمي والتي تعتبر مرحلة مبكرة جدا من رحلة حياتهم الرقمية.

وقد ناقش تقرير معهد المراجعين الداخليين (IIA,٢٠١٩) أثر الرقمنة على نشاط المراجعة الداخلية من خلال التأكيد على وجود العديد من التحديات التي تفرض على وظيفة المراجعة الداخلية ضرورة تغيير نمطها وإجراءاتها وتحديث أنشطتها لمواكبة التطورات التكنولوجية والتقنية المقترنة بتنفيذ استراتيجيات التحول الرقمي - فالتحرك ببطء شديد أو بسرعة كبيرة ينطوي على مخاطر تقديم تأكيدات خاطئة أو فقدان المصداقية مع أصحاب المصلحة، فضلا عن أن هذه التحديات الرقمية لن تؤثر فقط على مهام التدقيق الداخلي وطريقة تقديم الضمانات ولكن أيضا على المهارات المطلوبة ومنهجية المراجعة نفسها. وقد خلص هذا التقرير إلى مجموعة من المحاور الرئيسية التي تجسد المدونة الفنية والمنهجية لدور المراجعة الداخلية في ظل تطبيقات الرقمنة وهي: اعتبارات خطة المراجعة الداخلية بشأن التحول الرقمي، ضمان العصر الرقمي، فحص مهارات المراجعة المطلوبة، وتكييف منهجيات المراجعة بشأن هذه المستجدات والتقنيات المستحدثة.

وأخيرا تناولت دراسة (Master K., ٢٠١٩) بيان أثر الرقمنة على مستقبل وظيفة المراجعة الداخلية الرقمية، من خلال التركيز على مجموعة العناصر التي يؤثر فيها التحول الرقمي مثل الكوادر البشرية والعمليات والبيانات وتكنولوجيا التحول من حيث البرامج والتطبيقات. ولا شك أن هذه التغييرات الرئيسية تمثل تهديدا في بيئة التحكم العامة والتي قد تتأثر سلبية إذا لم يتم تحديد مخاطر التحول وإدارتها بشكل استباقي. وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الخاصة والعامة تحتاج إلى التكيف مع التغيير من أجل البقاء على قيد الحياة وتحسين جودة السلع والخدمات المقدمة للمستفيدين مع وجود دور حيوي وفعال لأنشطة وعمليات المراجعة الداخلية بشأن التحول الرقمي والذي يعمل على تقديم سبل لاحتواء الاضطرابات الرقمية وتداعياتها السلبية دون المساس باستقلالية وظيفة المراجعة، فضلا عن أن هناك حاجة ملحة للمشاركة عن كثب مع بقية الأعمال من أجل الانتقال من رد الفعل للمخاطر القائمة إلى المخاطر التنبؤية المرتبطة بمستجدات عصر الرقمنة. وأخيرا أكدت الدراسة على أن وجود الادارة المرنة والرقمية تساعد المراجعة الداخلية على البقاء في الصدارة بمشهد الأعمال التحويلية، من خلال تعزيز مجموعة من المخرجات الرئيسية وهي: تحسين مستويات الدقة، والقضاء على الخطأ البشري، زيادة الضمان وإدارة المخاطر من خلال تغطية مراجعة محتملة بنسبة ١٠٠٪، والكشف المبكر عن الاستثناءات من خلال المراقبة المستمرة على أساس أسبوعي أو شهري أو ربع سنوي، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

٢/٣ - الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح:

دراسة (أحمد، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى التعرف عن دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير جوهري للجان المراجعة في الحد من إدارة الأرباح.

دراسة (أيمن السروجي، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالأداء المهني في جودة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا تؤثر المعرفة والخبرة المهنية للمراجع في إدارة الأرباح كما لا يؤثر استخدام مراقب الحسابات لمقاييس جودة الأرباح في جودة الأرباح كما لا يؤثر تحليل التدفقات النقدية في جودة الأرباح ولا يؤثر تحليل النسب المالية في جودة الأرباح كما تم قبول الفرض الأصلي ورفض الفرض البديل.

دراسة (أمير نصحي، ٢٠١٥): هدفت الدراسة إلى اختبار أثر استخدام خطط مكافآت الإدارة النقدية على قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح ومدى فاعلية تلك الخطط في الحد من تلك الممارسات، وقد خلص الباحث إلى أنه لا توجد علاقة بين قيمة المكافآت التي تحصل عليها الإدارة وبين قيامها بممارسات إدارة الأرباح حيث لا تؤثر قيمة مكافآت الإدارة على قيامها بممارسات إدارة الأرباح في أية صورة من الصور ولا تتأثر بها.

دراسة (يوسف بأسودان، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى بحث مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وعمليات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين حجم المراجعة وعمليات إدارة الأرباح، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود علاقة بين الرقابة النوعية لمكتب المراجعة وعمليات إدارة الأرباح، وقد يعود ذلك إلى عدم وجود علاقة بين الرقابة النوعية لمكتب المراجعة وعمليات إدارة الأرباح، وقد يعود ذلك إلى اهتمام جميع المكاتب بمختلف أحجامها بتطبيق عناصر الرقابة النوعية للوصول إلى عمليات مراجعة ذات جودة عالية.

دراسة (Shi, et al., 2015) هدفت الدراسة إلى دراسة أنواع ممارسات إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية الأمريكي عن الفترة بين ١٩٩٤-٢٠١١، توصلت الدراسة إلى أعتماد الشركات الأمريكية على إدارة الأنشطة الحقيقية أكثر من إدارة الاستحقاق.

دراسة (Alzoubi, 2016) هدفت الدراسة إلى دراسة اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق عمان المالي باستخدام نموذج جونز المعدل، وقد وجدت الدراسة أن هناك علاقة عكسية معنوية بين حجم مكتب المراجعة وإدارة الأرباح.

دراسة (Khaleghi et al., 2015) هدفت الدراسة إلى دراسة لاختبار أثر جودة المراجعة على إدارة الأرباح، مقاسة بالاستحقاقات الاختيارية، وذلك للشركات المدرجة في سوق طهران المالي، وتم قياس جودة المراجعة بحجم مكتب المراجعة وبالفترة التي قضاها المراجع في سوق طهران المالي وتم قياس جودة المراجعة وأيضا أشارت النتائج إلى أن هناك علاقة معنوية بين كل من نوع مكتب المراجعة والفترة التي قضاها المراجع في مراجعة الشركة من جهة وإدارة الأرباح من جهة أخرى.

دراسة (Anagnostopoulou, et al., 2015) : هدفت الدراسة إلى دراسة إدارة الأرباح من زاوية إتجاه الشركات للاندماج، وتوصلت الدراسة إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح في الفترة المالية السابقة لعملية الاندماج، خاصة في ظل رغبة الشركة في تحسين الصورة الذهنية لها قبل الاندماج لدى أصحاب المصالح وخاصة الطرف الأخر في عملية الاندماج.

٣/٣- دراسات تناولت استراتيجيات وآليات التحول الرقمي:

تناولت دراسة (Osman et al., ٢٠١٩) بهدف عرض وتحليل طبيعة الخدمات الحكومية الإلكترونية والتي تتضمن تقديم المعلومات والخدمات إلى أصحاب المصلحة عبر الإنترنت، وإنترنت الأشياء، وغيرها من الأساليب المستحدثة. وكشفت الدراسة أنه على الرغم من القيمة المضافة التي تقدمها الحكومات الالكترونية إلا أنه يظل المستوى العام للاستخدام منخفضة نسبيا مقارنة بالوسائل التقليدية، كما أنه يصعب تقييمها بسبب الجوانب السلوكية والاقتصادية والسياسية والتقنية. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: افتقار الأدبيات إلى توفير إطار منهجي لتوجيه تطبيق التحول الرقمي الحكومي لتحسين كل من العمليات الداخلية للخدمات الإلكترونية والتحول المؤسسي لتعزيز العلاقات مع أصحاب المصلحة، كما أنه يمكن استخدام إطار إدارة التحليلات المعرفية (CAM) لتنفيذ مثل هذه التحولات الرقمية وتقييمها، فضلا عن أن الحكومات تسعى جاهدة إلى زيادة معدل قبول المستخدمين ورضاهم وخلق قيم مشتركة مستدامة من خلال توفير خدمات إلكترونية محسنة، وأخيرا إمكانية إنشاء رؤى تحليلية للتحسينات باستخدام تحليل تغليف البيانات (DEA).

كما استهدفت دراسة (Scholta et al.,٢٠١٩) بيان أهمية تحول الحكومات الالكترونية من متجر واحد إلى متجر متطور (بلا توقف)، وذلك في سياق التداعيات السلبية الناتجة عن تقديم الخدمات الحكومية الحالية، حيث أنه على الرغم من الجهود المبذولة لتحسين تصميم النماذج وإنشاء نقاط اتصال واحدة في المتاجر الحكومية الشاملة، إلا أنه ما زال المواطنون ينظرون إلى الأشكال الالكترونية النمطية على أنها مرهقة، فضلا عن أن المواطنون يتوقعون أن تتصرف الحكومات بشكل استباقي من خلال إطلاق الخدمات الحكومية المناسبة بنفسها بدلا من الاعتماد على طلبات الحصول على الخدمات من المواطنين ، حيث لا يتعين

على المواطن القيام بأي إجراء أو ملئ أي نماذج لتلقي الخدمات الحكومية. وقد خلصت الدراسة إلى تقديم نموذج يسهم في تطوير المتاجر الالكترونية الحكومية من خلال ثلاثة أبعاد لإحداث تطوير مستمر على أساسها وهي: تكامل جمع البيانات، وتكامل تخزين البيانات، والغرض من استخدام البيانات، وقد تم الاختبار الأولي لصحة هذا النموذج من خلال دراسة وتحليل حالات ثلاث: ممارسات الحكومة الإلكترونية في النمسا وإستونيا وحكومة ولاية أستراليا.

في حين تعرضت دراسة (Andersson & Twizeyimana, ٢٠١٩) إلى عرض وتحليل القيمة العامة للحكومة الإلكترونية من أجل تقييم الوضع الحالي والقيمة التي يفترض أن تحققها الحكومة الإلكترونية. وقد توصلت الدراسة إلى ستة قيم متداخلة معا تسهم في قياس وتقييم الخدمات الحكومية الالكترونية وهي: تحسين الخدمات العامة، تحسين الكفاءة الإدارية، قدرات الحكومة المفتوحة (OG)، تحسين السلوك الأخلاقي والكفاءة المهنية، تحسين الثقة والمصداقية في الحكومة، وتحسين القيمة الاجتماعية والرفاهية. كما أنه يمكن تجميع أبعاد القيمة العامة الستة في ثلاثة أبعاد شاملة وهي: أبعاد القيمة العامة لتحسين الخدمات العامة، وتحسين الإدارة، وتحسين القيمة الاجتماعية. فضلا عن أنه يؤثر بعد الخدمات العامة المحسن على الأبعاد الأخرى. وفيما يتعلق بالحالة الراهنة للأبحاث المتعلقة بالقيمة العامة، وجدت هذه الدراسة نقص في البحوث المتعلقة بالقيمة العامة للحكومة الإلكترونية، لا سيما في سياق البلدان المتقدمة والغياب التام لهذه الأبحاث في الدول النامية.

وأخيرا تناولت دراسة ٢٠١٨ (Al-rawahna et al) معوقات الوصول إلى الحكومات الإلكترونية وكيف يمكن أن تؤثر هذه المعوقات في استياء المستخدمين كمقياس للوصول إلى الحكومات الإلكترونية. وقد كشف النموذج الذي تبنته الدراسة عن علاقات أكثر شمولا لمقومات نجاح نظام المعلومات في سياق سلبي حيث يشتمل نموذج جودة الحكومة الإلكترونية على جودة المعلومات، وجودة النظام، وجودة الخدمة، واستعداد البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، والتي تعتبر محددات تعكس أسبقية رضا المستخدمين كمقياس لنجاح الحكومة الإلكترونية. وقد تم اختبار نموذج البحث بشكل تجريبي باستخدام ٩٣ من مديري تكنولوجيا المعلومات، ومتخصصي تكنولوجيا المعلومات في الوكالات الحكومية الأردنية، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن الخدمات المقدمة أقل من توقعات أصحاب المصلحة، كما أن قلة استعداد البنى التحتية لتكنولوجيا المعلومات هي أقوى عامل التأثير في أداء الحكومة الإلكترونية بشكل سلبي وأهم عامل لإثارة استياء المستخدمين.

التعليق على الدراسات السابقة:

- تناولت بعض الدراسات إلى أن الخطوات العملية لتطبيق منهج المراجعة الداخلية على أساس المخاطر تتمثل في تقييم مستوى نضج إدارة المخاطر بالمنظمة وتطوير استراتيجية عامة للمراجعة الداخلية وخطة المراجعة الداخلية وتنفيذ المراجعة الداخلية.
- لم تتناول الدراسات أهمية التدقيق المبني على المخاطر حيث يركز المراجعين على تحديد أهم عوامل مخاطر الرقابة وأن نظام الرقابة يعتمد على تنفيذ على الأنشطة الرقابية لتأثيرها على فاعلية الرقابة كما ركزت الدراسات على أن المخاطر الناجمة عن التنسيق والتعاون هي مخاطر غير ملموسة قد تكون لتخوف المدققين من بعض المؤثرات الخاصة التي قد تؤثر على الحيادية والنزاهة.
- كما ركزت بعض الدراسات السابقة على تأثير دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر من خلال تحديد وفحص الأخطار ووضع خطة استراتيجية وكذلك التحديد الجيد للمخاطر والعمليات المرتبطة بها في كل عملية مراجعة وتوفير الإدارة المطلوبة والدعم الفني من قبل الإدارة.
- كما إن اتباع المراجع الداخلي المبنية على المخاطر يؤدي إلى قدرته على تقييم فاعلية إدارة المخاطر بالمنشأة والتأكد من قدرة المنشأة على مواجهة المخاطر التي قد تؤدي إلى إنهيارها وعدم قدرتها

على الاستمرار وتساعد المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر على انتقال المراجع الداخلي إلى مستوى استراتيجي مضيف للقيمة.

- كما تناولت معظم الدراسات السابقة قصور نظام الرقابة لمهنة المراجعة الداخلية وعدم وجود إطار محدد لممارسات الاحتيالية في المحاسبة. وهناك العديد من الدوافع التي تدفع إدارة المنشأة إلى ممارسة أساليب الخداع المالي ولعل أهمها استمرارها في بيئة منظمة الأعمال وتحقيق أعلى معدلات أرباح.
- بينما لم تتناول الدراسات السابقة بيئة المجتمع الكويتي كمجال للتطبيق حيث اقتصر التطبيق على المصارف والشركات الأوربية والعربية ولم تتناول المجتمع الكويتي كمجال للتطبيق. لذا يركز الباحث على تناول أثر تطبيق المراجعة على أساس المخاطر في الحد من الخداع المالي في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية.

٤- أهداف البحث:

١/٤- التعرف على طبيعة محددات ومقومات المراجعة على أساس المخاطر في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية.

٢/٤- التعرف دوافع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية.

٣/٤- التعرف على طبيعة العلاقة بين تطبيق المراجعة على أساس المخاطر والحد من إدارة الأرباح في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية.

٤/٤- التعرف على طبيعة وأهمية التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات، وبيان أهم مؤشرات قياسه **بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية**.

٥/٤- تحديد طبيعة التحديات التي تواجه تنفيذ آليات التحول الرقمي.

٦/٤- استخلاص انعكاسات تطبيق آليات التحول الرقمي علي جودة عملية المراجعة.

٥- أهمية البحث:

١/٥- الأهمية العملية:

١- مساهمة مدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر في قدراتها على تقييم وكفاءة المراجعة الداخلية والتأكد من قدرة المنشأة على مواجهة الأماكن الأكثر مخاطر.

٢- تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار ووضع خطة استراتيجية للادارة والتحديد الجيد للمخاطر.

٣- تساهم المراجعة على أساس المخاطر في التحديد الجيد لممارسات أساليب الخداع المالي من خلال تفعيل دور الرقابة الداخلية وجودة أنشطة الرقابة.

٤- قد تسهم نتائج هذه الدراسة في تقديم بعض المؤشرات والتنبؤات والتي يمكن عن طريقها مساعدة المختصين في القطاع العام والخاص للتعرف علي التحول وأثره علي ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

٥- تزايد الدور الفعال للتحول ارقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات في ربط القطاعات الحكومية أو الخاصة ببعضها البعض، بما يدعم تنفيذ الأعمال المشتركة بمرونة وتناغم حقيقي ينعكس علي جودة المنتجات والخدمات المقدمة للمستفيدين.

٢/٥- الأهمية العلمية:

١- انهيار العديد من المنظمات العالمية مثل منظمتي Enron &Woldcom وفقد المستثمرين الثقة في التقارير المالية لمنظمات الأعمال أدى إلى توجيه أصابع الاتهام إلى مهنة المراجعة خاصة

(الخارجية) لعدم قدرتها على اكتشاف ممارسات الخداع المالي، وهو ما دفع بالعديد من أدبيات الفكر المحاسبي لتفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر للحد من ممارسات الخداع المالي.

٦- يساهم البحث في تأصيل مفهوم ممارسات الخداع المالي من خلال التعرف على دوافع هذه الممارسات وأهم المداخل المستخدمة فيها والنماذج المستخدمة في قياسها ودور جودة أنشطة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في اكتشافها لتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية وزيادة جودة التقارير المالية في البيئة الكويتية.

٧- المساهمة في تسليط الضوء علي التحول الرقمي وانعكاساته علي ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق ودوره الكبير الذي يلعبه في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل التطورات المتلاحقة في البيئة التكنولوجية.

٨- يمكن أن تكون الدراسة الحالية نواة لدراسات وأبحاث مستقبلية حول دور التحول الرقمي علي ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

٦- فروض البحث:

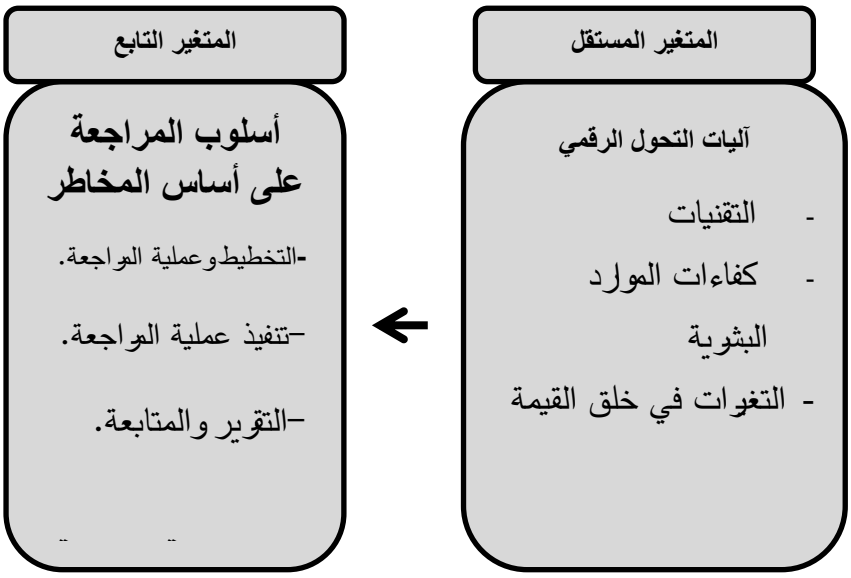
في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفروض التالية:

١/٦- الفرض الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين أراء المستقصى منهم حول طبيعة ومحددات ومقومات المراجعة على أساس المخاطر في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية

٢/٦- الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين أراء المستقصى منهم حول دوافع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الكويتية.

٣/٦- الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المراجعة على أساس المخاطر والحد من إدارة الأرباح في ضوء آليات التحول الرقمي باللشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية

٧- نموذج البحث:



٨- منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، حيث اعتمد على المنهج الاستقرائي في استقراء الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث والتعرف على نقاط الاختلاف والاتفاق فيما بينها، واعتمد على المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث واستخلاص وتعميم النتائج من خلال اعداد قائمة استقصاء توزع على عينة الدراسة.

٩- مجتمع وعينة البحث:

مجتمع البحث:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتية (قطاع الخدمات المالية) ويبلغ عددهم (١٠)

م	اسم الشركة	القطاع
٤١-	الشركة الكويتية للاستثمار	خدمات مالية
٤٢-	شركة التسهيلات التجارية	خدمات مالية
٤٣-	شركة الاستشارات المالية الدولية	خدمات مالية
٤٤-	شركة الاستثمارات الوطنية	خدمات مالية
٤٥-	شركة مشاريع الكويت القابضة	خدمات مالية
٤٦-	شركة الساحل للتنمية والاستثمار	خدمات مالية
٤٧-	شركة بيت الأوراق المالية	خدمات مالية
٤٨-	مجموعة أرزان المالية للتمويل والاستثمار	خدمات مالية
٤٩-	المركز المالي الكويتي	خدمات مالية
٥٠-	شركة الكويت والشرق الأوسط للاستثمار المالي	خدمات مالية

عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في الشركات المقيدة بالبورصة قطاع الخدمات المالية وعددهم (٥ شركات).

م	اسم الشركة	المستثمرين	مراجعين داخليين	محللين ماليين
١٦-	شركة التسهيلات التجارية	٢٥	٣	٢
١٧-	شركة الاستشارات المالية الدولية	٣٠	٢	٣
١٨-	شركة الاستثمارات الوطنية	٢٨	٤	٣
١٩-	شركة الساحل للتنمية والاستثمار	٣٥	٢	٢
٢٠-	شركة بيت الأوراق المالية	٣٨	٢	٣

المصدر: الموقع الرسمي للبورصة الكويتية، تقرير الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، ٢٠١٨

مبررات اختيار العينة:

- **كبر رأس مال شركات الخدمات المالية.**
- **زياد عدد المستثمرين في شركات الخدمات المالية.**
- **من القطاعات الحيوية التي تخدم عدد كبير من المجتمع الكويتي.**

ثانيًا: الإطار النظري للبحث

مفهوم التحول الرقمي:

عمل تسارع تطور تكنولوجيا الاتصال واقتصاد المعرفة علي تطوير مفاهيم جديدة لإحداث التنمية الرقمية والتي يعد من أهمها التحول الرقمي، وهذا من خلال البحث والتطوير ومعالجة وبث المعلومات المفيدة والحساسة لمختلف الفاعلين في العملية الرقمية، ويعد موضوع التحول الرقمي من أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي ظهرت خلال السنوات القليلة الماضية نظرًا للإهتمام المتزايد بالمعلومات ، وتعاظم دور المعرفة في اقتصاديات الدول، حيث اقترن التحول الرقمي بظهور اقتصاد المعرفة والتطور الهائل لتكنولوجيا المعلومات والاتصال (Chaniasa, 2019)

في ضوء تناول الباحثين لمفهوم التحول الرقمي تعرف الباحثة هذا المفهوم بأنه عملية انتقال المنظمات إلي نموذج عمل يعتمد علي التقنيات الرقمية في ابتكار المنتجات والخدمات، وتوفير قنوات جديدة من العائدات وفرص تزيد من قيمة منتجها.

التحول الرقمي بشكل عام هو التحول الكامل أو الجزئي إلي العمليات الإلكترونية تنفيذيا مع أتمته الاجراءات وحكومتها ، وهناك عدد من التعريفات التي قيلت في التحول الرقمي وذلك علي النحو الأتي:

١- التحول الرقمي هو: عملية تحليل نموذج أعمال المؤسسات الحكومية أو مؤسسات القطاع الخاص إلي نموذج يعتمد علي التقنيات الرقمية في تقديم الخدمات وتصنيع المنتجات وتسير الموارد البشرية (الباز، ٢٠١٨)

٢- كما يعرف التحول الرقمي بأنه: إحداث تغييرات في كيفية إدراك وتفكير وتصرفات الأفراد في العمل ، والسعي إلي تحسين بيئة العمل من خلال التركيز علي استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (رضوان، ٢٠١٦)

٣- كما يعرف بأنه: عملية انتقال المؤسسات إلي نموذج عمل يعتمد علي التقنيات الرقمية في ابتكار المنتجات والخدمات، وتوفير قنوات جديدة من العائدات وفرص تزيد من قيمة منتجها (يس، ٢٠١٥)

٤- كما يمكن أن يعبر التحول الرقمي عن صيغة تنفيذ المهام والأعمال المتشابهة للمنظمة الفعلية باستخدام تكنولوجيا الاتصالات الإلكترونية التي يشاع استخدامها من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة بأنشطة المنظمة ، ويساند فاعلية استخدام الوسائل التكنولوجية مجموعة البرمجيات والمعدات الإلكترونية ، بالإضافة إلي وسائل الاتصال بالشبكات المحلية والعالمية، وما يتفرع عنها من وسائل دون ارتباط العمليات التنظيمية بمكان أو زمان محددين

٥- يعرف التحول الرقمي بأنه: التغير المرتبط بتطبيق التكنولوجيا الرقمية في جميع الجوانب الاجتماعية

٦- هو إطار يعيد تشكيل الطريقة التي يعيش بها الناس ويعلمون ويفكرون ويتواصلون اعتمادا علي التقنيات المتاحة مع التخطيط المستمر والسعي الدائم لإعادة صياغة الخبرات العملية

٧- يعرف التحول الرقمي بأنه ذلك التحول الذي يتطلب نموذج عمل وقدرات تقنية ورقمية يتم جمعها لابتكار منتجات وخدمات ابداعية مقارنة بالطرق التقليدية في تقديم الخدمات ،وكذا تحسين الكفاءات التشغيلية وتخفيض التكلفة والاستحواذ علي شريحة أكبر من العملاء والجمهور من أجل التفوق علي المنافسين

٨- ويعرف التحول الرقمي بأنه عملية انتقال المؤسسات إلي نموذج عمل يعتمد علي التقنيات الرقمية في ابتكار المنتجات والخدمات، وتوفير قنوات جديدة من العائدات وفرص تزيد من قيمة منتجتها.

فوائد التحول الرقمي:

١- تحديث نماذج العمل لمواكبة التطورات التكنولوجية
٢- تحسين الكفاءة اتشغيلية وتنظيمها ، وتحسين جودتها وتبسيط الاجراءات للحصول علي الخدمات المقدمة للجمهور وتخفيض نسبة الأخطاء
٣- التحول الرقمي سيساعد المؤسسات علي تحسين مسارها الصناعي واستخدام مواردها بكفاءة أعلي وأمثل
٤- التحول الرقمي سيفتح فرصا أكبر بعد فتح الحوار بين القطاعين العام والخاص والشراكة بينهما بالتعاون مع كل الوزارات
٥- التحول ارقمي يسمح للعملاء المحتملين بالتعرف علي النشاط التجاري الذي تقوم به إجراء عمليات البيع والشراء في أي وقت ومكان
٦- تسهيل كيفية مراقبة المسئولين لسير العمل
٧- تعزيز أيرادات الاستثمارات
٨- تعزيز رضا الموظفين والعملاء علي حد سواء
٩- خلق فرص لتقديم خدمات مبتكرة وإبداعية بعيدا عن الطرق التقليدية في تقديم الخدمات، لخلق حالة من الرضا والقبول لدي الجمهور تجاه خدمات المؤسسة أو الشركة كتطبيقات المحول
١٠- سرعة أداء الإجراءات الرقمية تفوق الإجراءات بالطرق التقليدية، وبالتالي سوف تكون هذه الإجراءات سهلة وسريعة علي المستفيدين
١١- عندما تقوم بالتحول الرقمي الكامل لنشاطك التجاري والعمل علي تحويله بشكل متقن وجيد سوف يساهم ذلك بتحسين ورفع مستوي الأرباح الاجمالية لنشاطك التجاري
١٢- كذلك يعتبر من أهم ايجابيات التحول الرقمي هو امكانية تتبع ومراقبة وتحليل المقاييس والبيانات التي سوف تحصل عليها من خلال التسويق الرقمي لنشاطك وسوف يمكنك من استخدام هذه البيانات في تحسين وتطوير جودة العمل للحصول علي نتائج أفضل
١٣- يساهم التحول الرقمي أيضا في سرعة الإنتشار والتوسع للمؤسسات والمؤسسات ووصولهم إلي أعداد كبيرة من الجمهور
١٤- يوفر التحول الرقمي التكلفة والجهد بشكل كبير
١٥- يوفر التحول الرقمي فرصا ضخمة للمؤسسات الحكومية والمؤسسات الخاصة، من أهمها تحقيق أهداف المؤسسات والوصول بها لرؤيتها الاستراتيجية بإمكانيات أقل من المهردة في الوقت الحالي و ما قبل التحول الرقمي

الوعي بحتمية هذه النقلة والعمل بصفة جماعية يساهم في نمو هذه القطاعات مما ينعكس إيجابا علي تقدم الدول لتكون أكثر إدراكا ومرونة في العمل وقدرة علي التنبؤ والتخطيط للمستقبل

متطلبات تحقيق التحول الرقمي:

في ضوء تعدد مفاهيم التحول الرقمي نجد التحول الرقمي يتطلب ما يلي:

١. استمرار الدعم القيادي والإداري لجهود التحول، من خلال تركيز القيادات علي الممارسات الإدارية المرتبطة بالتكنولوجيا وتوفير الموارد البشرية والمالية، والتشريعات اللازمة
٢. السعي لإيجاد هياكل تنظيمية مرنة، والتركيز علي فرق العمل الفعالة
٣. الراجعة المستمرة لخطة التحول الرقمي.
٤. تحديد الرؤية تحديدا دقيقا، وهي ضرورة توضيح ما تزيد أن نكون عليه في المستقبل
٥. تطوير الهياكل التنظيمية القائمة من خلال البعد عن الهياكل المعقدة

٦. تنمية مهارات وقدرات كافة الشباب من خلال برامج التدريب والتنمية الذاتية
٧. توفير الأجهزة الحديثة والبرامج المتنوعة لتجديد البنية التحتية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات
٨. ضرورة تحليل السوق واحتياجاته، وتحليل نقاط القوة والضعف ، ومسح الفرص والتهديدات بالبيئة الخارجية؟
٩. نجاح عملية التحول الرقمي يتطلب قدرات ومهارات وخصائص شخصية للقيادات وكافة أعضاء المجتمع تعكس مدي إيمانهم والتزامهم بعملية التحول الرقمي ومراحلها
١٠. نشر ثقافة استخدام التكنولوجيا والإنترنت ، يتطلب ذلك تغيير إدارة الثقافة كميزة تنافسية
١١. ينبغي تطوير استراتيجيات بناء قدرات القيادات والأفراد بهدف دعم التغيير وتأييده في ضوء مفاهيم دمج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في كافة مجالات وأنشطة المجتمع

معوقات التحول الرقمي:

توجد العديد من المعوقات التي تعرقل عملية التحول الرقمي داخل المؤسسات والمؤسسات، والتي تقع حجر عثرة في وجه التحول الرقمي نذكر منها:

١. التخوف من مخاطر أمن المعلومات كنتيجة لاستخدام الوسائل التكنولوجيا يعتبر أحد كبر العوائق خصوصا إذا كانت الأصول ذات قيمة عالية.
٢. صعوبة تغيير عقليات العديد عقليات العديد من الموظفين الذين ألفوا الوضع السائد
٣. عدم جاهزية المؤسسات والمؤسسات من حيث الموارد والتدريب والمعرفة الضرورية
٤. نقص الكفاءات والقدرات المتمكنة داخل المؤسسة والقادرة علي قيادة برامج التحول الرقمي والتغيير داخل المؤسسة
٥. نقص المواهب المتخصصة في سوق العمل، والتي تمكن من تحقيق التحول الرقمي المنشود.
٦. نقص الميزانيات المرصودة لهذه البرامج تحد من نموها.

مراحل التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات:

بالنظر إلي الطبيعة متعددة التخصصات والتغطية الواسعة لأبحاث التحول الرقمي ، قامت دراسة (tarafdar & Davison, 2018) بمراجعة الأدبيات المختلفة لفهم ماهية وطبيعة التحول الرقمي للمؤسسات والمؤسسات العامة، ولفهم التحول الرقمي بشكل أفضل يجب دراسة وجهات نظر الحقول المعرفية المختلفة بدلا من الاعتماد علي حقل معرفي واحد كما يساعد تبادل المعرفة علي فهم الضرورات الاستراتيجية للتحول الرقمي بشكل أفضل، حيث يشمل مجالات وظيفية متعددة بما في ذلك التسويق ، ونظم حيث يشمل مجالات وظيفية متعددة بما في ذلك التسويق ، ونظم المعلومات ، والابتكارات ، والإدارة الاستراتيجية، وإدارة العمليات ، وبالإضافة إلي ذلك، تحديد جميع التخصصات مراحل التغير الرقمي، حيث تتراوح من تغييرات بسيطة نسبيا إلي تغييرات أكثر انتشارا ، وبناء علي مراجعة النطاق حددت أغلب الدراسات (Verhoef et al., 2019) ثلاثة مراحل للتحول الرقمي، والتي تشمل : الرقمنة (النمذجة) Digitization ، والرقمنة (التمثيل المرئي) Digitalization، والتحول الرقمي Digital transformation، وتحديد استراتيجيات النمو للمؤسسات الرقمية وكذلك الأصول والقدرات المطلوبة من أجل التحول الرقمي بنجاح، ونتناول المراحل الثلاث فيما يلي:

أ- الرقمنة (النمذجة) Digitization:

تمثل الرقمنة (النمذجة) المرحلة الأولي والتي تشير إلي تشفير المعلومات التناظرية إلي تنسيق رقمي (أي إلي أصفار) بحيث يمكن لأجهزة الحاسب الألي تخزين المعالجة ونقل هذه المعلومات، وتشير الرقمنة إلي التغيير في المهام التناظرية إلي مهام رقمية، أو تصورها علي أنها دمج تكنولوجيا المعلومات مع المهام الحالية، وعلي نطاق أوسع، باعتبارها تطوير أو تمكين لتكوينات الموارد الفعالة من حيث التكلفة باستخدام تكنولوجيا المعلومات، وبناء علي ما تقدم، تعرف الرقمنة لوصف الإجراء الخاص بتحويل المعلومات المتمثلة إلي معلومات رقمية، تتعلق الأمثلة باستخدام

النماذج الرقمية الداخلية، وعادة تعمل الرقمنة بشكل رئيسي علي رقمنة عمليات الوثائق الداخلية والخارجية، ولكنها لا تغير أنشطة - خلق القيمة.

ب- الرقمنة (التمثيل المرئي) Digitalization

تشير المرحلة الثانية للتحول الرقمي إلي مرحلة الرقمنة (التمثيل المرئي) والتي تعكس كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات أو التقنيات الرقمية لتغيير العمليات التجارية الحالية مثل، إنشاء قنوات اتصال جديدة عبر الإنترنت أو الهاتف المحمول التي تتيح لجميع العملاء الاتصال بسهولة مع المؤسسات ، والتي تغير التفاعلات التقليدية بين المؤسسة والعملاء وغالبا ما يشتمل هذا التغيير علي تنظيم هياكل اجتماعية تكنولوجية جديدة مع مصنوعات رقمية، والتي لم تكن ممكنة بدون التقنيات الرقمية، وفي ظل مجال التكنولوجيا الرقمية تعمل تقنية المعلومات كعامل مساعد رئيسي للاستفادة من إمكانيات العمل الجديدة من خلال تغيير العمليات التجارية الحالية، مثل الاتصالات والتوزيع ـــ أو إدارة العلاقات التجارية، ومن خلال الرقمنة ، تطبق المؤسسات التقنيات الرقمية لتحسين العمليات التجارية الحالية عن طريق السماح بتنسيق أكثر فعالية بين العمليات أو عن طريق خلق قيمة إضافية للعملاء من خلال تعزيز تجارب المستخدم – العميل ، وبالتالي لا تركز الرقمنة علي وفورات التكاليف.

ج- التحول الرقمي Digital Transformation:

هي المرحلة الأكثر انتشارا والتي تصف التغيير علي مستوي الشركة والذي يؤدي إلي تطوير نماذج أعمال جديدة والتي قد تكون جديدة للمؤسسات الرائدة أو الصناعة بشكل عام كما تتنافس المؤسسات فيما بينها من أجل تحقيق ميزة تنافسية من خلال نماذج أعمالها، وكذلك من خلال الكيفية التي من خلالها يتم إنشاء المؤسسة وتقديم قيمة للعملاء ، قم تحويل العوائد المستلمة جراء استخدام العمليات الرقمية إلي ارباح ويقدم التحول الرقمي نموذج عمل جديد عن طريق تطبيق منطق عمل جديد لإنشاء القيمة والحفاظ عليها، ويؤثر التحول الرقمي علي الؤسسة بأكملها وطرق ممارستها للأعمال، ويتجاوز الرقمنة (التمثيل المرئي) تغيير العمليات والمهام التنظيمية البسيطة ، حيث يعيد ترتيب العمليات لتغيير منطق عمل الشركة أو عملية خلق حيث يعيد ترتيب العمليات لتغيير منطق عمل المؤسسة أو عملية خلق القيمة علي سبيل المثال، يتجلي التحول الرقمي في قطاع الرعاية والصحة من خلال الاستخدام الواسع والعميق لتكنولوجيا المعلومات والذي يغير بشكل أساسي توفير خدمات الرعاية الصحية، كما يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات تحويليا ويؤدي إلي تغييرات اساسية في العمليات التجارية الحالية والاجراءات والقدرات ويسمح لمقدمي الرعاية الصحية بدخول الأسواق الحالية الجديدة أو الخروج منها.

أبعاد استراتيجيات تنفيذ التحول الرقمي:

في السنوات الأخيرة قامت المؤسسة في جميع الصناعات تقريبا بعدد من المبادرات لاستكشاف التقنيات الرقمية الحديثة واستغلال فوائدها ويشمل ذلك في كثير من الأحيان تحويلات العمليات التجارية الرئيسية وتأثيرها علي المنتجات والعمليات، وكذلك الهياكل التنظيمية ومفاهيم الإدارة، كما تحتاج المؤسسات إلي إنشاء ممارسات إدارية تحكم هذه التحولات المعقدة ، ويتمثل أحد تلك الأساليب المهمة في صياغة استراتيجية للتحول الرقمي تعمل مفهوم مركزي لدمج التنسيق الكامل وتحديد الأولويات وتنفيذ التحويلات الرقمية داخل الشركة.

وهناك مجموعة من الأبعاد الاستراتيجيات التحول الرقمي بغض النظر عن الصناعة أو المؤسسة التي يتم في ظلها اعتناق استراتيجيات التحول الرقمي، فإن استراتيجيات التحول الرقمي ليدها عناصر معينة مشتركة ، يمكن أن تعزي هذه العناصر إلي اثنان أبعاد اساسية تتناولها فيما يأتي:

أ- **استخدام التقنيات / التمنولوجيا**

يعالج موقف المؤسسة من التكنولوجيا الجديدة وكذلك قدرتها علي استغلال هذه التقنيات ، لذلك يحتوي علي الدور الاستراتيجي لتكنولوجيا المعلومات للمؤسسة وطموحها التكنولوجي في المستقبل

ب- **التغييرات في خلق القيمة:**

ويتعلق الأمر هنا بتأثير استراتيجيات التحول الرقمي علي سلاسل القيمة للمؤسسات وإلي أي مدي تنحرف الأنشطة الرقمية الجديدة عن الأعمال الأساسية الكلاسيكية (التي لا تزال تناظرية في كثير من الأحيان) حيث توفر المزيد من الإنحرافات فرصا لتوسيع وإثراء مجموعة المنتجات والخدمات الحالية، لكنها غالبا ما تكون مصحوبة باحتياجات أقوي بالجدارات التكنولوجية والمتعلقة بالمنتجات ومخاطر أعلي بسبب الخبرة الأقل في المجال الجديد.

أهمية التحول الرقمي:

إن كل الفاعلين الرقميين في مدعوون لإنتهاج مدخل التحول الرقمي، وعليه فمن الضروري إيجاد نوع من التفاعل المتبادل فيما بينهم ، يضاف إلي ذلك تأثير الدولة علي الصعيد الدولي ومدي مقدرتها علي الحصول علي صفقات اقتصادية مع دول أخري وذلك ضمان لديمومة استثمارات مختلف مشروعاتها (كمال، ٢٠١٠)

وفي ظل اشتداد حدة المنافسة وسرعة التطور التكنولوجي ، أشار (Chaniasa, 2019) إلي أن التحول الرقمي وخاصة مع ما يصيب الاقتصاد العالمي اليوم من جراء الأزمة المالية العالمية التي رفعت من مستوي التضخم في أهم دول العالم، وهذا ما ألزم المنظمات في تلك الدول علي البحث عن فرص في الدول الأخري خاصة منها النامية التي لم يتأثر بالأزمة المالية بسبب تخلفها الرقمي، وهنا تبرز أهمية التحول الرقمي، حيث أنه يوفر الحماية للمنظمة من التهديدات الخارجية، ويمكنها من الاستفادةمن الفرص قبل منافسيها ، وكذا التكيف مع القواعد الجديدة للأسواق الداخلية والخارجية.

التحول الرقمي ضرورة في تحسين كفاءة المنظمات:

أصبح التحول الرقمي من الضروريات بالنسبة لكافة المنظمات والهيئات التي تسعي إلي التطوير وتحسين خدماتها وتسهيل وصولها للمستفيدين، والتحول الرقمي لا يعني فقط تطبيق التكنولوجيا داخل المنظمة بل هو برنامج شامل كامل يمس المنظمات ويمس طريقة وأسلوب عملها داخليا وأيضا كيفية تقديم الخدمات للجمهور المستهدف لجعل الخدمات تتم بشكل أسهل وأسرع. (شاهين، ٢٠١٣)

ويهتم التحول الرقمي بكيفية استخدام التكنولوجيا داخل المنظمات سواء الحكومية أو الخاصة علي حد سواء فهو يساعد علي تحسين الكفاءة التشغيلية وتحسين الخدمات التي تقدمها للعملاء والجمهور المستهدف من تلك الخدمات ، ويقوم علي توظيف التكنولوجيا بالشكل الأمثل مما يخدم سير العمل داخل المنظمة في كافة أقسامها ، وأيضا في تعاملها مع العملاء لتحسين الخدمات وتسهيل الحصول عليها مما يضمن توفير الوقت والجهد في آن واحد. (Frida, 2020)

وقد أصبحت الضرورة ملحة لتحول المنظمات رقميا، ويعود ذلك إلي التطوير المتسارع في استخدام وسائل وأدوات التحول الرقمي في مختلف مناحي الحياة سواء كانت متعلقة بالمعاملات مع المنظمات الحكومية أو الخاصة، لذلك ضغط واضح من كافة شرائح المجتمع علي المنظمات والهيئات والمنظمات لتحسين خدماتها واتاحتها علي كافة القنوات الرقمية. (سليم، ٢٠١٤)

مفهوم إدارة الأرباح:

على الرغم من خضوع التقارير والقوائم المالية عند إعدادها للمعايير المحاسبية إلا أن ذلك لا يمنع إدارات الشركات من السعي لإظهار البيانات المالية وخاصة الأرباح المحاسبية بالشكل الذي يحقق مصالحها الشخصية على حساب مصالح الأطراف الآخرين، وذلك من خلال ممارسات إدارة الأرباح **(يونس،**

٢٠١٩)، حيث تعرف إدارة الأرباح Earnings Management بأنها السماح للإدارة من خلال المبادئ والممارسات المحاسبية في تطبيق تقييمهم وحكمهم الشخصي عند إعداد التقارير المالية **(Moeinadin et al., 2013)**، كما يمكن تعريفها بأنها تعني التدخل المتعمد من قبل إدارة الشركة للتحكم أو للتأثير على الأرباح المحاسبية من خلال الممارسات المحاسبية أثناء إعداد التقارير المالية في نهاية السنة المالية و/أو هيكلة الأنشطة الحقيقية للشركة التي تتم خلال السنة المالية، وذلك بهدف تضليل بعض الأطراف أصحاب المصالح عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة **(محمد، ٢٠١٧)**.

وعرفها آخرون بأنها تعني تدخل الإدارة الممنهج مستغلة في ذلك المرونة المتاحة في بعض السياسات المحاسبية والمبالغة بالتقديرات الشخصية للتأثير على رقم الربح المعلن بالقوائم المالية وعرضه بطريقة مغايرة عما هو عليه بالواقع لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من قبل الإدارة **(عطوة، عبد، ٢٠١٩)**.

ركزت بعض التعريفات التي تناولت إدارة الأرباح على أنها : تدخل متعمد من قبل إدارة الشركات باستخدامهم الحكم الشخصي في عملية إعداد التقارير المالية وهيكلة العمليات، بهدف تعديل محتوى التقارير المالية عن طريق الاستفادة من البدائل الممكنة والتقديرات المحاسبية التي تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وذلك إما لتضليل بعض أصحاب المصالح عن الأداء الاقتصادي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلنة.

ويري **Salehi & Gholami (2016)** أن إدارة الأرباح تتمثل في استخدام المديرين للسلطة الممنوحة لهم فيما يتعلق بالاختيارات بين السياسات المحاسبية أو هيكلة العمليات.

وأخيراً يرى **(Alquatamin et al, 2017, Abolverdi & Kheradmand, 2017)** أن إدارة الأرباح تعني تلاعب المديرين في أرباح الشركة من خلال الخيارات المحاسبية والاستحقاقات التقديرية.

ويمكن القول إن هذه التعريفات تحمل وجهات نظر مكملة لبعضها البعض، وأن اختلاف الدراسات في تناولها لتعريف إدارة الأرباح يرجع لاختلاف الغرض الذي تتم من أجله تلك الممارسات، وكذلك اختلاف الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإدارة أرباح الشركة.

وقد عرفها **(Salehi & Gholami, 2016)** بأنها: التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية لتحقيق مكاسب خاصة. كما يرى **(Gaston et al. 2014)** إن إدارة الأرباح هي التدخل الهادف في إعداد التقارير المالية، من خلال الممارسات المحاسبية المتنوعة للوصل إلى هدف معين من تحسين الأرباح، وهو إجراء ليس بالضرورة ينتهك القواعد العامة والمعايير المحاسبية، حيث يمكن الاستفادة من إمكان الاختيار بين السياسات المحاسبية، وقد يؤدي هذا الإجراء إلى تضليل الجهات المهتمة بالقوائم المالية للشركة.

وعلى الرغم من تعدد مفاهيم إدارة الأرباح إلا أن هناك اتفاقاً على أنها " تؤدي إلى تحريف أداء المنشأة الحقيقي من خلال تدخل متعمد من قبل الإدارة في إعداد القوائم والتقارير المالية، بهدف تحقيق منافع حالية أو مستقبلية وذلك بسبب المرونة في اختيار الإدارة للتقديرات والسياسات المحاسبية المتعددة.

وبناءاً على ما سبق، يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها " التدخل المتعمد، أو غير المتعمد من قبل الإدارة للتأثير على أرباح الشركة، في إطار المبادئ المحاسبية، واستخدام البدائل والتقديرات الناتجة عن مرونة المعايير المحاسبية، لتضليل الأطراف ذوي العلاقة حول الأداء الاقتصادي للشركة، وتوجيه المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، لتحقيق أهدافهم الخاصة، أو لتحسين أداء الشركة".

ويلاحظ من التعاريف السابقة أنه لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه لإدارة الأرباح، إلا أنهم يتفقون على أن إدارة الأرباح ما هي إلا سلوك متعمد من جانب الإدارة للتأثير على رقم الربح المعلن في القوائم المالية، وأن هناك مجموعة من الأهداف التي تمثل دوافع لدى إدارة الشركة للقيام بإدارة الأرباح، كما

أن هناك مجموعة من الأساليب التي تتاح أمام الإدارة لاستخدامها في ممارسات إدارة الأرباح، **ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:**

أساليب إدارة الأرباح:

تقوم إدارة الشركة بممارسة إدارة الأرباح من خلال مجموعة من الطرق والأساليب، لعل من أهمها ما يلي: (سامي، ٢٠١١)

١) طبيعة التقديرات المحاسبية:

تستطيع إدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح بإتباع تقديرات مختلفة عن تلك التقديرات السابق تطبيقها في الفترات السابقة، أو تطبيق تقديرات متحيزة لتحقيق أهداف الإدارة، مما ينعكس في النهاية على صافي الربح بالزيادة أو النقصان ويصبح صافي الربح المعلن مختلف عن صافي الربح الحقيقي، ومن أمثلة تلك العناصر التي يتم عمل تقديرات لها وفقاً للمعايير المحاسبية تقدير المخزون في نهاية الفترة، تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية، تقدير الديون المشكوك فيها وباقي المخصصات الأخرى " المعيار المحاسبي المصري رقم (٥)، المعدل ٢٠١٥ بعنوان: السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

٢) الاستناد إلى مرونة المبادئ المحاسبية:

تستطيع إدارة الشركة القيام بممارسات إدارة الأرباح بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فعلى سبيل المثال:

١/٢- اختيار أو تغيير طريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة، حيث تسمح معايير المحاسبة لإدارة المنظمة باختيار طريقة الإهلاك التي تراها مناسبة من بين الطرق المتاحة (معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، ٢٠١٥).

٢/٢- اختيار أو تغيير طريقة تسعير المخزون، حيث تتعدد الطرق المقبولة لتسعير المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم (٢)، ٢٠١٥).

٣) تغيير نمط الإفصاح المتبع بالتقارير والقوائم المالية:

تمارس إدارة الشركة عملية إدارة الأرباح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فمثلاً: إعادة تصنيف محتويات قائمة التدفقات النقدية، حيث تلجأ الإدارة إلى التركيز على بنود أنشطة التشغيل من خلال تصنيف بعض البنود التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها مرتبطة بأنشطة التشغيل، والهدف من ذلك توليد إنطباع غير حقيقي عن المقدرة الكسبية للمنشأة التي تعكسها أنشطة التشغيل الفعلية. ومن أمثلة ذلك القيام برسملة عوائد الاقتراض وتكاليف البحوث والتطوير على أنها أنشطة استثمار بدلاً من أنشطة التشغيل، مما يؤدي إلى زيادة صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وبالتالي إعطاء إنطباعاً جيداً عن المقدرة الكسبية للمنشأة من أنشطتها الرئيسية.

٤) هيكلة العمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية غير المرنة:

تمارس إدارة الشركة إدارة الأرباح من خلال هيكلة العمليات، حيث تقوم بتعديل العقود والاتفاقيات أو إعادة صياغتها وفي نفس الوقت تتجنب مخالفة المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية، فمثلاً تستطيع الإدارة صياغة بنود العقد بالصورة التي تحقق لها الربح المستهدف، فإذا كانت الشركة ترغب في رسملة عقد الإيجار كعقد تأجير تمويلي، فإنها تقوم بصياغة العقد بصورة تتفق مع المعيار، وفي حالة رغبتها أن تجعل الإيجار كمصروف جاري فإنها تقوم بصياغة العقد بصورة تخالف الشروط الواردة في هذا المعيار، وبالتالي يصبح العقد كأنه عقد إيجار تشغيلي (معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠)، ٢٠١٥).

المراجعة الداخلية على أساس المخاطر:

ينظر للمخاطر على أنها: حالة يكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة أو المأمولة (نصر، ٢٠١١)

ويربط البعض تعريف المخاطر بطبيعة البيئة التي تعمل بها منظمات الأعمال، فقد أشار (Cabedo and Triado,2004) بأن المخاطر هي البيئة المتغيرة التي يصعب معها التوقع بسلوك المنظمة في المستقبل بذلك فإن طبيعة هذه المخاطر تثير اهتمام إدارة المنظمة إلى إعادة التخطيط والهيكلة ومتابعة عمليات الرقابة واتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لإدارة هذه المخاطر والسيطرة عليها خاصة مع حدوث الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨م، وانتشارها على نطاق واسع، مما يمكن معه وصفها بأنها أزمة الأزمات وخصوصاً أنها بدأت من قطب العالم الأول وهو الولايات المتحدة الأمريكية وبدأ العالم بكل أقطاره بالتأثر بها وبشكل متسارع مسبوق، مما يدفع للقول بأنها تمثل انهيار للنظام المالي برمته مصحوباً بفشل عدد كبير من المؤسسات المالية وغير المالية مع انكماش حاد في النشاط الاقتصادي الكلي.

مع تعدد وتشابك أسباب هذه الأزمة وحدوث الكثير من الانهيارات كما ذكرت دراسة (الراشد، ٢٠١٠)، مما أدى إلى تعدد وتنوع المخاطر التي تواجه منظمات الأعمال.

لذا أوضح كل من (Allegerini and Onza, 2003) بأن المخاطر التي تواجه منظمات الأعمال تتمثل في ثلاثة أنواع يمكن عرضها في الآتي:

١- المخاطر المالية: وتعبر عن الخسائر المحتملة والناتجة عن الهيكل المالي للمنظمة.
٢- مخاطر الأعمال: وتعبر عن الخسائر المحتملة والناتجة عن الجوانب التشغيلية المختلفة بما فيها المشاكل التسويقية وتكاليف المدخلات داخل منظمات الأعمال.
٣- المخاطر المنظمة (الممنهجة) Systematic Risk: وتعبر عن الخسائر المحتملة الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية ذات التأثير العام على أكبر عدد من منظمات الأعمال.

وقد أضافت دراسة (الجندي، ٢٠٠٨)، نوعين آخرين من المخاطر وهما:

١- **المخاطر الإستراتيجية**: وهي المخاطر المتعلقة بالتغيرات في البيئة التنافسية والصناعة التي تعمل في مجالها منظمة الأعمال، بجانب المخاطر الخارجة عن سيطرتها كالقوانين واللوائح والقيود السياسية والاقتصادية.
٢- **المخاطر المعنوية:** والتي تنشأ عن عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية بمنظمة الأعمال والمستثمرين الخارجين، ويظهر هذا النوع من المخاطر في حالة تعارض المصالح بين الأطراف المتعاقدة (الداخلية والخارجية) والتي ينتج عنها ارتفاع تكاليف الوكالة.

ويرجع هذا التنوع في المخاطر من وجهة نظر الباحث إلى تعدد المتغيرات الداخلية والخارجية التي تواجه منظمات الأعمال، ومع زيادة الاهتمام بالتعرف على نوعية المخاطر، فقد فرقت دراسة (عبيد، ٢٠٠٧) بين مخاطر الأعمال ومخاطر التشغيل، حيث ترى أن الأولى ترجع إلى عدم قدرة المنظمة على الاحتفاظ بالميزة التنافسية وإضافة قيمة للمساهمين مما يهدد قدرتها على الاستمرار في المدى الطويل، بينما تشير الثانية إلى أنواع المخاطر الأخرى بخلاف ذلك بما فيها اتخاذ قرارات خاطئة من قبل إدارة المنظمة في مجال الإنتاج أو التسويق أو الاستثمار، كما أشارت الدراسة إلى أن المخاطر المالية تتضمن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة والمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية والمخاطر المحاسبية.

وتأكيداً على نوع المخاطر التي تواجه منظمات الأعمال، فقد أوضحت دراسة (Karagiorgos, et al, 2011) إلى أن نسبة ٨٠٪ من إدارات منظمات الأعمال تواجه مخاطر متنوعة تؤثر على تحقيق أهدافها.

وكل ذلك يتطلب من وجه نظر الباحث ضرورة قيام منظمات الأعمال بتشكيل لجنة مخصصة لهذا الغرض تسمى " لجنة إدارة المخاطر" تقوم بتحديد المخاطر المتوقعة والتعرف عليها وتحديد أساليب وإجراءات تجنبها أو السيطرة عليها ومواجهتها وذلك للوقاية من الآثار السلبية التي قد تنتج عنها، علاوة

على اتخاذ القرارات المختلفة بشأنها ووضع الخطط الإستراتيجية لمعالجتها، خاصة وأن عملية إدارة المخاطر- كما أشار (Krogstad, et al,2007) قد تكون عملية وقائية لتجنب الأحداث غير المرغوبة فيها قبل حدوثها، أو تكون عملية استكشافية بهدف التعرف على الأحداث غير المرغوب فيها عند حدوثها أو تكون عملية علاجية بغرض اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأحداث السلبية والتأكد من عدم حدوثها مرة ثانية.

ويجب مراعاة أن تشكيل لجنة إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال من مسئولية مجلس إدارة المنظمة، وتتولي هذه اللجنة جميع الأمور المتعلقة بالمخاطر المختلفة التي تواجه المنظمة، ومن هذه الأمور والتي يراها الباحث ما يلي:

- التنسيق مع مجلس الإدارة في وضع الأهداف ورسم السياسات الخاصة بعملية إدارة المخاطر.
- صياغة الإجراءات الفنية للتنبؤ بالمخاطر وللتعرف عليها وتحديد أساليب مواجهتها في ضوء الأهداف والسياسات الموضوعة.
- إعداد تقرير بطبيعة المخاطر التي تواجه منظمة الأعمال وكذلك المخاطر المحتملة وما تم اتخاذه بشأنها والنتائج التي تم التوصل إليها.
- التعاون مع إدارة المراجعة الداخلية وأعضاء لجنة المراجعة وغيرها من اللجان، والمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة لزيادة تفعيل عملية إدارة المخاطر.

بالإضافة إلى ما سبق يجب على "أعضاء لجنة إدارة المخاطر" دراسة عناصر عملية إدارة المخاطر، والتي حددتها لجنة (COSO, 2004) وهي: البيئة الداخلية، وضع الأهداف، تحديد الأحداث، تحديد وتقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، وضع الأنشطة الرقابية، توفير المعلومات والاتصال، رصد ومتابعة عملية إدارة المخاطر، ويجب مراعاة أن عملية الاستجابة للمخاطر كما أوضحها دراسة (Miller,2007) قد تكون واحدة أو أكثر من البدائل التالية: التجنب، القبول، التخفيض، التحويل.

بجانب ذلك يأتي الدور الهام لإدارة المراجعة الداخلية للمساهمة في مواجهة هذه المخاطر والأزمات المالية أو الحد منها، فقد أشارت دراسة (Whitley, 2005) إلى أن الدور الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات يأتي من خلال تحسين دورها في إدارة المخاطر، وقد أكدت على ذلك الكثير من الدراسات مثل (Sarens, et al, 2012, Chambers, 2009) بالإضافة إلى ذلك فقد أشارت دراسة (Goodwin and Kent,2006) إلى أن هناك ارتباط قوي بين وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى الالتزام بإدارة المخاطر، كما أوضحت دراسة (IIA,2009) بأن وجود الأزمة المالية العالمية أدى إلى تغيير أنشطة المراجعة الداخلية وممارسة أنشطة بأن وجود الأزمة المالية العالمية أدى إلى تغيير أنشطة المراجعة الداخلية وممارسة أنشطة متطورة تساعد في تقييم فعالية إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال وتحد من تأثير الأزمة المالية عليها هذا وقد فسر المعيار رقم (٢١١٠) من معايير أداء المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بأمريكا (IIA, 2003) علاقة كل من خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية بالمخاطر التي تواجهها منظمات الأعمال.

وفي ضوء ما سبق يشير الباحث إلى ما يلي:

١- تعد وتنوع المخاطر والأزمات المالية والاقتصادية التي تواجهه منظمات الأعمال وتهدد قدرتها على المنافسة والاستمرار والنمو في المستقبل وعلى المدى الطويل.

٢- مع حدوث الأزمة المالية العالمية الراهنة، أصبحت المخاطر المحيطة بمنظمات الأعمال المختلفة أمراً حتمياً ويتطلب تظاهر كافة الجهود لمواجهتها والحد من آثارها السلبية المتنوعة والمتعددة.

٣- أجمعت العديد من الدراسات على ضرورة تشكيل لجنة مستقلة بالمنظمة تهتم بدراسة وتحديد ومواجهة المخاطر والأزمات المختلفة وهي " لجنة إدارة المخاطر" في حالة عدم وجودها – وتكون تحت الأشراف المباشر للإدارة العليا بالمنظمة وهذا ما أكدت عليه دراسة (Mark and

Beasley, 2006) حيث هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير تطبيق إدارة مخاطر المنشأة على أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية.

واستخدمت هذه الدراسة أسلوب الانحدار متعدد المتغيرات لاستكشاف العوامل المرتبطة بأثر إدارة مخاطر المؤسسة على وظيفة المراجعة الداخلية، كما اختبرت الدراسة العلاقة بين الخصائص التنظيمية المختلفة وأثر إدارة مخاطر المؤسسة على وظيفة المراجعة الداخلية لعينة من المنظمات في جميع أنحاء العالم. وتم عمل استقصاء لأراء العديد من الرؤساء التنفيذيين للمراجعة.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة ومخاطر المؤسسة تؤثر على وظيفة المراجعة الداخلية ويكون التأثير أكبر عندما تكون المنظمة لديها إطار كامل لإدارة مخاطر المؤسسة، والتطبيق الكامل لإدارة مخاطر المؤسسة جوهري ويمكن أن يقدم العديد من الفرص للمشاركة في المراجعة الداخلية.

كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن مشاركة المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المؤسسة يرتبط بمشاركة الرئيس التنفيذي للمراجعة ولجنة المراجعة، كما أن وظائف المراجعة الداخلية في القطاعات المصرفية والتعليمية تكون أكثر تأثراً بإدارة مخاطر المؤسسة بالإضافة إلى أن أثر إدارة مخاطر المنشأة على المراجعة الداخلية يتأثر بمرحلة تطور إدارة مخاطر المنشأة، مدى مشاركة الرئيس التنفيذي للمراجعة، طبيعة الصناعة، المجهودات القيادية لإدارة مخاطر المؤسسة المتعلقة بالمراجعة الداخلية.

٤- الاتفاق على وجود دور حيوي وهام لوظيفة المراجعة الداخلية يساهم بشكل مباشر وفعال، وفي تحسين وتطوير إدارة المخاطر وبالتالي يساهم في مواجهة المخاطر والأزمات المالية التي تواجه منظمات الأعمال حيث تعرضت دراسة (Florea, 2010) إلى تقديم أسلوب حديث لوظيفة المراجعة الداخلية يستند إلى تحديد وتقييم المخاطر. وتتألف هذه المسألة من ثلاثة أجزاء: عرض عام لمهنة المراجعة الداخلية، إطار (COSO) منهجية تحديد وتقييم المخاطر.

وقد أشارت الدراسة إلى أن الوقت الحالي، يجب أن تكون معرفة وفهم المخاطر الداخلية والخارجية والتي يمكن أن تؤثر على المنشأة والتأكد من أن هذه المخاطر يمكن إداراتها للمستوى الأمثل هو الشغل الشاغل لأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وهذا هو ما يسمى بإدارة المخاطر على مستوى المنشأة. ويساعد هذا النظام في التأكد من فعالية التقرير ومدى التطابق مع القوانين والتشريعات كما أنه يساعد في منع الخسائر سواء في شكل إيرادات أو سمعة. وهذه الطريقة يمكن تطبيقها على أي منظمة بغض النظر عن طبيعة الصناعة أو نوع القطاع.

كما إن إطار (COSO, 2010) لإدارة المخاطر على مستوى المنشأة هو إطار متكامل يحدد المكونات الأساسية والإرشادات اللازمة لإدارة المخاطر على مستوى المنشأة. وتتطلب إدارة المخاطر على مستوى المنشأة أن يكون لدى المنشأة نظرة عامة عن المخاطر من خلال فحص كافة المستويات بدءا من إدارة المنشأة إلى الأقسام والفروع وحتى مستوى العمليات.

وفي إطار رؤية ورسالة المنشأة، يجب أن تقوم الإدارة بوضع الأهداف الإستراتيجية، وتحديد الاستراتيجيات، وتحديد أهداف لكل المستويات كما يلي:

إستراتيجية: الأهداف عالية المستوى وتساعد في دعم مهمة المنشأة.

العمليات: الاستخدام الكفء والفعال للموارد.

التقرير: إمكانية الاعتماد على التقارير.

التوافق: التوافق مع القوانين والتشريعات.

كما أشار إطار (COSO, 2009) إلى أن إدارة المخاطر ليست مسئولية المراجع الداخلي ولكن قد تطلب الإدارة من المراجع الداخلي إن يؤدي تلك الوظيفة ولكن هذا يعني أن المراجع الداخلي سيشارك في تسيير الأعمال التشغيلية اليومية مما يمكن أن يؤثر على موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي، لذلك فإن

العديد من المنظمات قامت بفصل وظيفة إدارة المخاطر عن قسم المراجعة الداخلية، لكن يمكن إن يساعد المراجع الداخلي في وظيفة إدارة المخاطر من خلال:

تقديم تأكيد موضوعي عن مدى كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وإطار الرقابة الداخلية، المساعدة في تطوير العمليات التي من خلالها يتم تحديد وإدارة المخاطر، المساعدة في تحسين إدارة المخاطر وإطار الرقابة الداخلية، كما أن المراجع الداخلي يمكن أن يقدم نصائح بخصوص تصميم وتنفيذ وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية.

يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بمواجهة المخاطر والأزمات المالية التي تتعرض لها منظمات الأعمال، في إعطاء التأكيد الموضوعي عن مدى كفاءة وفعالية عملية تقييم المخاطر وكفاءة وفعالية إداراتها والرقابة عليها مع استمرار تقديم الاستشارات والنصائح لتحسين وتطوير ذلك، هذا بخلاف الأدوار الأخرى التي تقوم بها بالتعاون مع مجلس الإدارة، خاصة وأن وضع إستراتيجية للرقابة على المخاطر هي مسئولية كاملة لمجلس الإدارة والمستويات الإدارية الأخرى ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي.

ومما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية الفعالة تضيف قيمة للشركة بطرق عديدة، حيث إنها تساعد الشركة على تحقيق أهدافها، وتحسين إدارة المخاطر، وتقوية ضوابط الرقابة الداخلية، وتعزيز حوكمة الشركات الكلية. وينبغي على أي شركة اتخاذ الخطوات التالية لإنشاء إدارة أو قسم المراجعة الداخلية: (Pforsich, et al, 2008)

- إيجاد وتعيين رئيس تنفيذي للمراجعة الداخلية على مستوى عال من التأهيل المهني.
- تعريف مهمة ورسالة قسم المراجعة الداخلية.
- تطوير لائحة للمراجعة الداخلية.
- تزويد القسم بهيئة المراجعين الداخليين.
- تطوير إستراتيجية شاملة للمراجعة.
- تقدير أو تقييم فعالية الإدارة.

وتقترح منشأة المراجعة الدولية (Pricewaterhouse Coopers, 2007) إطار عمل من ستة خطوات وذلك لمساعدة المنظمات في تحقيق التوازن بين المطالب والأولويات وموارد وظيفة المراجعة الداخلية وذلك لتوجيه جهودها نحو توقعات المساهمين ويتضمن هذا الإطار مجموعة خطوات تتمثل في إعادة تقويم تقدير المخاطر، التأييد والتصديق المسبق لتوقعات الأطراف أصحاب المصلحة، تنظيم خطة المراجعة الداخلية، تنظيم الموارد والموازنة ومهارات هيئة المراجعين، إعادة بيان وتوصيل لائحة المراجعة الداخلية، قياس النتائج.

حيث تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في مساعدة الإدارة وتسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء وفي قياس نجاحها في الحفاظ على أصول المنشأة وتحقيق الأهداف الموضوعة، حيث تمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعدها في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى، (عيسى، ٢٠٠٨)

ويؤكد البعض على ذلك من خلال ضرورة تطوير دور وظيفة المراجعة الداخلية واتساعها لتشمل قضايا وممارسات جديدة لم تكن موجودة من قبل مراجعة تصنيف المخاطر وإعطاء ضمانات بشأن إدارة المخاطر والتقرير عنها (سمرة، ٢٠١١) ويرى الباحث أن هذه المتطلبات من شأنها تأكيد دور وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز مسئوليات الإدارة نحو حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتفعيل نظم الرقابة وتحسين أداء الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يحسن من عمليات الإفصاح والممارسات المحاسبية

والإدارية، وعليه يمكن تحديد دور المراجع الداخلي في مجال تحسين الإفصاح بشكل عام، وترشيد مستوى الإفصاح الاختياري، إذا لزم، على وجه الخصوص.

ويتطلب توسيع دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية الاعتماد على منهجية واضحة تحدد خطواتها وإجراءاتها لتقييم هذه المخاطر، وفي ظل هذه التوجيهات ظهر مفهوم المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر كمنهجية تساعد المراجع الداخلي على أن يقدم تؤكداً موضوعياً على فعالية إدارة المخاطر من خلال الدعم الكافي من قبل مجلس الإدارة ولجان المراجعة لهذه المنهجية.

وتعتمد هذه المنهجية على المراحل الآتية (Tabara and Ungureanu, 2012)

المرحلة الأولى: توصف وتحديد الإدارة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة في كافة الفروع والأقسام داخل المنشأة في ضوء أهداف العمل الإستراتيجية باستخدام المقابلات وقوائم الاستقصاء ومجموعات عمل مديري المخاطر (تسجيل الإدارة للمخاطر الرئيسية) وتعد هذه الخطوة حجر الزاوية للمراجعة الداخلية حيث يتمكن فريق المراجعة الداخلية من تحديد المخاطر التي يجب مراجعتها بشكل سليم من خلال تصنيف المخاطر إلى مخاطر ائتمان ومخاطر سوقية ومخاطر تشغيلية وغيرها.

وتتحدد كيفية التعامل مع هذه المخاطر على الاتجاهين الآتيين:

الاتجاه الأول: وجود إدارة المخاطر يتم من خلالها تحديد ورقابة المخاطر بصورة جيدة، وبالتالي يتطلب تخطيط المراجعة تسجيل كامل بالمخاطر، كما تتطلب الثقة في إدارة هذه المخاطر استخدام العديد من تقنيات المراجعة للتوكيد على فعالية إدارة المخاطر.

الاتجاه الثاني: عدم وجود إدارة للمخاطر، وبالتالي على تحديد بعض المديرين للمخاطر التي تواجههم، وتلعب المراجعة الداخلية دور استشاري في تسهيل تحديد المخاطر الرئيسية في المنظمة بتدريب الإدارة ومجموعات عمل المخاطر على كيفية تحديد هذه المخاطر، أو تعمل على تحديد هذه المخاطر من خلال المقابلات ومجموعات العمل، وتنتهي بتوجيه النصح للإدارة بكيفية التصرف ورقابة هذه المخاطر.

وفي ظل هذين الاتجاهين، وفي حدود مستويات المخاطر المقبولة من قبل مجلس الإدارة تتحدد المخاطر التي يتم مراجعتها، ولا تتضمن عملية المراجعة المخاطر التالية:

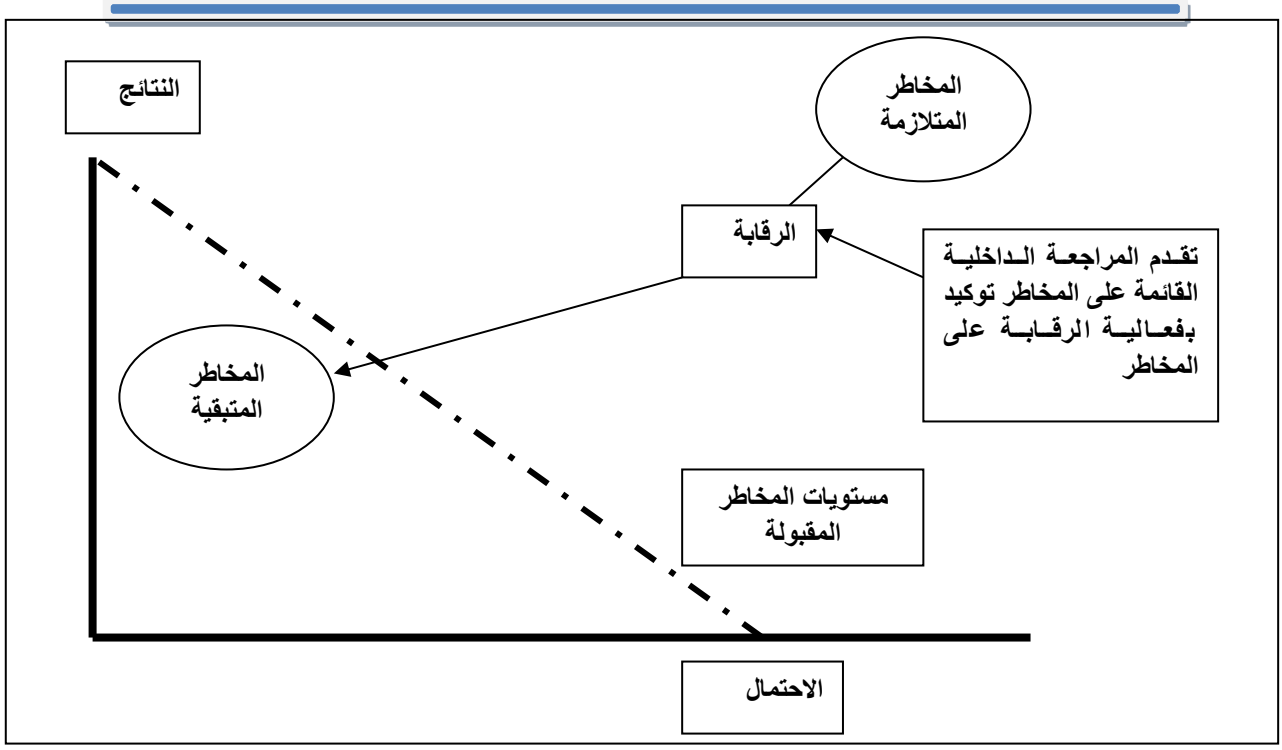
١- المخاطر الواقعة خلال المستويات المقبولة للمخاطر، ولا تتطلب إجراءات رقابية لتخفيضها.

٢- بعض المخاطر التي يتم تقييمها من قبل أطراف خارجية بناء على طلب لجنة المراجعة، وذلك لتجنب الازدواجية في الجهود المبذولة لمراجعتها.

٣- بعض المخاطر ذات طبيعة معينة، لا تستدعي الحاجة تقييمها وفقاً لمعيار (المنفعة- التكلفة) وتضمينها داخل خطة المراجعة

المرحلة الثانية: في هذه المرحلة يتحدد دور المراجعة، ويتم وضع خطة المراجعة بتحديد إجراءات المراجعة المتعلقة بتوقيت وكيفية مراجعة هذه المخاطر، من خلال تحديد مدير المراجعة الداخلية لمجموعات العمل سواء وفقاً: لخطوط الأعمال، أو العمليات، أو وفقاً لأهداف المراجعة، ويتم تقدير اللازم لإجراء عملية المراجعة وفقاً لخبرة فريق المراجعة الداخليين وعددهم، وساعات العمل اليومية المقدرة.

المرحلة الثالثة: تنفيذ خطة المراجعة بتقييم فعالية الرقابات الداخلية وأنشطة ضبط الإدارة للمخاطر التي يتم مراجعتها داخل الخطة، ويتحدد تقييم المخاطر من خلال تحديد كلاً من المخاطر المتلازمة والمخاطر المتبقية وإجراءات الرقابة اللازمة لتخفيف حدتها وإدراجها داخل المستويات المقبولة، وتتحدد فعالية المراجعة الداخلية من خلال تقييم إجراءات الرقابة المتبعة والواقعة بين المخاطر المتلازمة والمخاطر المتبقية كما في الشكل الآتي:



دور المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر

المصدر: إعداد الباحث:

وبعد تنفيذ خطة المراجعة، تتم عملية التغذية العكسية بنتائج المراجعة وتحديث تقييم مستويات المخاطر التي تخطت المستويات المقبولة

وأخيراً رفع التقارير لمجلس الإدارة ولجان المراجعة بالتوكيد على فعالية الإدارة في تقييم المخاطر، وتقديم التوصيات بمقترحات فريق المراجعة الداخلية بشأن المخاطر بإصدار تقرير مراجعة كتابي لكل مهمة على حدة (تقرير وظيفي) يتضمن هدف المراجعة ونطاقها والمهام التي تمت لتقييم المخاطر التشغيلية والنتائج والتوصيات المقترحة، ويتابع قسم المراجعة توصياته للتأكد من تطبيقها وفقاً لإطار الحوكمة.

ثالثًا: النتائج والتوصيات

أ) النتائج

١. يتطلب نجاح التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات، تغيير نظام التعليم والتعلم لتوفير مهارات جديدة وكوادر بشرية مستقبلية قادرة علي تحقيق التميز في العمل الرقمي وتحقيق الرفاهية الإجتماعية.

٢. يرتكز نجاح التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا الملعومات علي إنشاء وصيانة البنية التحتية للإتصالات الرقمية وضمان إدارتها وإمكانية الوصول السريع إليها، وتحسين جودة خدمتها ، فضلا عن ملائمة تكاليفها بالوحدات الحكومية.

٣. تقوم استراتيجيات التحول الرقمي علي أربعة أبعاد أساسية تتمثل في: استخدام التقنيات، التكنولوجيا لتحقيق الدور الاستراتيجي للمؤسسات الحكومية ودعم رؤيتها المستقبلية، والتغيرات في خلق القيمة، والتغيرات الهيكلية، وأخيرا الجوانب المالية اللازمة للتحول الرقمي.

ب) التوصيات:

١. يجب استيفاء كافة المكونات التقنية التي تدعم تطبيقات الحكومة الإلكترونية، مع تأمين متطلبات إعادة هيكلة وتصميم العمليات الأساسية، وإرساء الأطر والتشريعات القانونية التي تكفل التطبيق الجيد ، وتحد من حالات الخلل والفساد المالي والإداري.

٢. تأهيل جيل جديد من المحاسبين والإداريين علميًا وعمليا لمواكبة متطلبات تطبيق آليات التحول ارقمي وتعظيم الاستفادة منها.

٣. تنظيم المزيد من المؤتمرات المحلية والدولية التي تتناول مستحدثات الثورة الصناعية الرابعة وتطبيقاتها المختلفة، وانعكاساتها علي تطور الجانب الأكاديمي، والمهني لقطاع العلوم التجارية

المراجع

المراجع العربية:

١- أحمد على صقر (٢٠١٦): أثر الممارسات الاحتيالية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، مج ٤٠، ع ٢، ص ٤٥١-٤٨٥.

٢- بدر لافي المطيري (٢٠١٦): أثر الالتزام بتنفيذ أنشطة الرقابة على فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.

٣- الجندي، نهال أحمد (٢٠٠٨)، تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث.

٤- الراشد، وائل إبراهيم (٢٠١٠)، أنماط إدارة الأزمة المالية العالمية ومتلازمة الأسواق وتطوير التشريعات المحاسبية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة، يتم المحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض.

٥- سارة حسنى الخولي (٢٠١٥): التكامل بين الحوكمة وإدارة المخاطر والالتزام وأثره على أداء المراجعة الداخلية، دراسة ميدانية على البنوك، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٣.

٦- سامي محمد أحمد غنيمي (٢٠١١)، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال، دراسة اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول.

٧- صبري عبد الحميد السجيني (٢٠١٦): دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في العراق، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد ٣٨، العدد ٢.

٨- عبد الرحمن عمر أحمد (٢٠١٥): دور الجمعيات المهنية في تقليل من فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة تطبيقية، مجلة الثقافة والتنمية، السنة ١٦ العدد ٩٦.

٩- عبيد، إبراهيم السيد (٢٠٠٧)، الإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركة في التقارير المالية المنشورة، إطار مقترح ودراسة ميدانية، المؤتمر العلمي السنوي السابع بعنوان: أسواق المال العربية: الواقع والتحديات والتطلعات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

١٠- عز الدين عبد القادر، غيث، (٢٠١٦): أثر استخدام منهجية المراجعة على أساس المخاطر على تفعيل آليات الحوكمة دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة.

١١- عطوة، روان حكم، عبد سوزان رسمي (٢٠١٩)، دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٥، العدد الأول.

١٢- عيسى، سمير كامل (٢٠٠٨)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (١)، المجلد رقم (٤٥).

١٣- محمد المعتز المجتبي، (٢٠١٦): أثر فجوة التوقعات على مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين، دراسة استطلاعية على عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع العام بالسويد، مجلة الدراسات العليا- كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد ٧، العدد ٢٥.

١٤- محمد سامي راضي (٢٠١٤): دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد ٢.

١٥- نصر، عبد الوهاب (٢٠١١)، المراجعة الداخلية وإدارة الخطر، مدخل عملي لمواجهة أزمة مجموعة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى، الدار الجامعية.

١٦- يونس، نجاه محمد مرعى (٢٠١٩)، تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر على إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في بورصة الأوراق المالية المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

١٧- أيمن سعيد السروجي (٢٠١٦): دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارية الأرباح وتحسين جودة الأرباح: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للاقتصاد والتجارة، مصر، ع ٤.

١٨- أمير عاطف نصحي (٢٠١٥): اثر استخدام خطط مكافات الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، ع ٢.

١٩- يوسف عبد الله بأسودان (٢٠١٦): دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح: دراسة مسداينة على الشركات المساهمة السعودية ، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة، جامعة طنطا)، مصر، ع ٤.

المراجع الأجنبية:

20- Anagnostopoulou, S.C. and Tsekrekos, A.E. (2015): Earnings management in firms seeking to be acquired. The British Accounting Review, 47 (4).

21- Alzoubi, E, (2016): Audit Quality and Earmings Management : Evidence from Jordan, Journal of Applied Accounting rEsearch, Vol. 17. No. 2: 170-189. .

22- Khaleghi, V., Jafar, M., and Baghani A. (2015): The Relationship Between Audit Quality and Ernings Management in Listed Compnies in Tehran Slock Exchange, Iranian Jrounal of Business and Econmics, Vol. 2. No. 4.

23- Shi, G., Sun, J. and Luo, R. (2015): Theories and determinants of voluntary disclosure. Accounting and Finance Research, Vol. 3, No. 1.

24- Abolverdi, Z., & Kheradmand, A. (2017). A Survey of the Relatio- nship between Earnings Management and Qualified Auditor Opini- on in Tehran Stock Exchange. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2).

25- Cabedo, J.D. and Tirado, J.M., (2004) The Disclosure of Risk in Financial Statements Accounting Forum, Vol.28, Iss.2

26- Chambers, R. (2009) 10 Key Recommendations for Internal Auditing in the Financial Crisis, Sarbanes- Oxley.

27- Gaston. S, Jarne J., & Wroblewski, D. (2014). The Development of Earnings Management Research a Review of Literature from Three Different Perspectives, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci, tom 79(135).

28- Goodwin, J., (2006), the Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function Evidence from Australia and New Zealand, International Journal of Auditing, Vol.7

29- Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Giovanis, N., (2011) Evaluation of the Effectieness of Internal Audit in Greek Hotel Business, International Journal of Economic Sciences and Applied Research, Vol.4, No.1

30- Khorwatt, Esamaddin, (2015): Assessment of Business Risk and Control Risk in the Libyan Context, Open, Journal of Accounting, Vol4, No. 1.

31- Krogstad, J., A., J. Ridley and L. E. Rittenberg. (2007) Where We're Going, Internal Auditor, October.

32- Mark, S. and Beasley, A., (2006) The Impact of Enterprise Risk Management on Internal Audit Function, Available From: www.proquest.com

33- Miller, K, (2007), Risk and Rationality in Entrepreneurial Processes Strategic Entrepreneurship Journal, Vol. 1, ISSUE, 1

34- Moeinadin, Mahmoud, Heirany, Foroungh & Moazen, Hamid (2013), Investigating the Relationship between Auditor Tenure and the Size of the Audit Firm with Earnings Management in Pharmaceutical Companies Listed in Tehran Stock Exchange, Journal of Natural and Social Sciences, Vol. 2 ,No.3

35- Pforsich, H. Kramer, B. K. and G. R. Just (2008). Establishing an Internal Audit Department: the Case of the Schwan Food Company, Global Perspectives on Accounting Education, Vol.5

36- Pricewaterhouse Coopers. (2007) Pricewaterhouse Coopers 2007 State of the Internal Audit Profession Study: Pressures Build for Continual Focus on Risk. Available at: www.theiia,Org.us

37- Salehi, M. & Gholami, F. (2016). the Relationship between Income Smoothing and Investment Efficiency with Companies Value. l(11).

38- Sarens, G. Abdolmohammadi, M. and Lenz R. (2012), Factors Associated With the Internal Audit Functions Role in Corporate Governance, Journal of Applied Accounting Research, Vol.13, No.2

39- Tabara, Neculai and Ungureanu, M. (2012), Internal Audit and Its Role in Improving Corporate Governance Systems, Annales Univeraitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol.14, No.1

40- Wright, W. F, (2016): Client business models, process business risks and the risk of material misstatement of revenue, Accounting, Organizations and Sociely, Vol. 48.

41- Aditya B R, Hartanto R and Nugroho L E.(2018). The Role of IT Audit in the Era of Digital Transformation. IOP Conf. Series: Materials Science and Engineering 407.

42- PricewaterhouseCoopers Risk (PWC). Davydova Anna & Gorodova Anna, Services State of the Internal Audit Profession Study.(2019). Elevating internal audit's role: The digitally fit function.

43- Master Kalpesh & Bansal Saurabh. (2019).Impact of Digital on the future of internal audit. ExlService Holdings, Inc. All Rights Reserved. For more information, see www.exlservice.com/legal-disclaimer.

44- Osman, I. H., Anouze, A. L., Irani, Z., Lee, H., Medeni, T. D., & Weerakkody, V. (2019). A cognitive analytics management framework for the transformation of electronic government services from users' perspective to create sustainable shared values. European Journal of Operational Research, 278(2), P.P 514-532.

45- Scholta, H., Mertens, W., Kowalkiewicz, M., & Becker, J. (2019). From one-stop shop to no-stop shop: An e-government stage model. Government Information Quarterly, 36(1), 11-26.

46- Al-rawahna, A. S. M., Chen, S. C., & Hung, C. W. (2018). The barriers of e-government success: An empirical study from Jordan. International Journal of Managing Public Sector Information and Communication Technologies, 9 (2). P.P 1-18.