

مصفوفة أدوار ومجالات المراجعة الداخلية الحديثة
فى ظل جائحة كورونا

ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس لكلية التجارة-جامعة طنطا

بعنوان

أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومى -المقترحات والحلول

٥ ابريل ٢٠٢١

إعداد:

الأستاذ الدكتور

شحاته السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

١. مقدمة:

لا شك أن إدارات مختلف الشركات تحتاج وظيفة المراجعة الداخلية Internal Audit Function (IAF) حتى تساعدها على أداء وظائفها خاصة وظيفة الرقابة على أنشطة وعمليات وأقسام ووحدات الشركة، لاعتبارها أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، وقدرتها على إضافة قيمة وكونها متطلبًا ضروريًا لدعم وتحسين عملية إدارة المخاطر (سلطان، ٢٠٢٠؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ IIA, 2020).

وتلبية للحاجة الملحة لمواكبة التغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية المحيطة بعمل الشركة، أشار البعض (PWC, 2018؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠)، لمسايرة وظيفة المراجعة الداخلية للتغيرات في بيئة الأعمال الحالية، من خلال قدرتها على القيام بدورها الاستشاري (الذي يستهدف تقديم المشورة والنصح والارشاد لمجالس إدارات الشركات) والتوكيدي (الذي يستهدف تحسين جودة ومحتوى المعلومات المفصح عنها بالتقارير الداخلية لأغراض خدمة متخذى القرارات بصفة عامة، ومجلس الإدارة بصفة خاصة في ذلك الصدد). وذلك في ثلاثة مجالات رئيسية، وهى رقابة وإدارة مخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة.

ونتيجة لهيمنة ظروف عدم التأكد على مختلف الشركات العاملة في بيئة الأعمال الحالية، نظرًا لتفشي فيروس كورونا Coronavirus، منذ أواخر عام ٢٠١٩ وحتى وقتنا الحالى (محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠)، والذي يمكن اعتباره متغيرًا مفاجئًا يصاحبه حالة من حالات عدم اليقين البيئى، وينجم عنه مواجهة الشركات العديد من المخاطر غير المتوقعة، والتي يمكن النظر إليها أيضا كتحدى غير مسبوق يواجه مختلف إدارات الشركات (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ KPMG, 2020a). أصبحت إدارات الشركات القائمة في ظل فترة جائحة كورونا، مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة، مسؤولة بقوة عن إيجاد وظيفة مراجعة داخلية تتسم بالجودة، من خلال التزامها بالممارسات القياسية، عند القيام بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات رقابة وإدارة مخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة (KPMG, 2020b؛ Deloitte, 2020) وذلك مع ضرورة الأخذ في الاعتبار لاحتمالية تأثير التداعيات الاقتصادية والمحاسبية لجائحة كورونا على كيفية أداء وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة لدورها (KPMG, 2020a؛ IIA, 2020)، وهو ما يمكن أن يؤثر، أيضا، على المردود الإيجابي لتلك الوظيفة ومساهمتها في مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية.

ونحن نعتقد بوجود ندرة في الدراسات الأكاديمية والمهنية ذات الصلة بأثر جائحة كورونا على أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، لذا ظهرت الحاجة الملحة لتضييق الفجوة البحثية في ذلك الصدد. وعليه فإن السؤال المحورى، الأكثر منطقية، الآن أنه في ظل ظهور جائحة كورونا، كمتغير مفاجئ، يصاحبه ظروف لعدم التأكد البيئى المرتفع، والتزام الشركات بالاجراءات الاحترازية، اللازمة في ذلك الصدد، وتأثر بيئة عمل الشركة بالتداعيات الاقتصادية والمحاسبية للجائحة، فما هو مردود تلك التداعيات على أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة؟. هذا ما نستهدف الإجابة عليه في هذه الورقة من خلال منهجية تجمع بين التحليل النظرى والانتقادی معا.

وعليه تستهدف هذه الورقة دراسة وتحليل تداعيات جائحة كورونا على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة. وتحقيقاً لذلك الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي الانتقادي لأهم الإصدارات والدراسات السابقة ذات الصلة بماهية مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بدورها الاستشاري والتوكيدي بالشركات والتداعيات الاقتصادية والمحاسبية لجائحة كورونا في بيئة الاعمال الحالية، وذلك بغية بلورة أثر جائحة كورونا على أداء وظيفة المراجعة الحديثة لدورها الاستشاري والتوكيدي، والإشارة إلى فرص البحث المحاسبي الأكثر أهمية في ذلك الصدد مستقبلاً. ولذلك سوف تستكمل الورقة بأن تتناول ببعض التفصيل كلا من؛ ماهية مصفوفة أدوار ومجالات المراجعة الداخلية الحديثة، وأخيراً سوف تنتهي الورقة البحثية بملخص مع الإشارة إلى أهم مجالات البحث المحاسبي المستقبلية في مصر من وجهة نظرنا.

٢. مصفوفة أدوار ومجالات المراجعة الداخلية الحديثة:

نظراً لاعتبار وظيفة المراجعة الداخلية (IAF) بمثابة أحد الدعائم الرئيسية لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصالح، خاصة إدارة الشركات ومساهميها، من خلال قدرتها على توفير نظرة أكثر شمولاً عن كافة إدارات وأقسام الشركة والمخاطر التي تحيط بها وتحد من قدرتها على الاستمرار في العمل بشكل كفاء وفعال. فضلاً عن دورها التقييمي بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال تحديد مدى إنطواء ذلك الهيكل على أوجه ضعف جوهرية، والتي تتزامن مع تراكم أوجه القصور الهامة^(١)، ومتابعة عملية إتخاذ الإدارة لمختلف قراراتها (PWC, 2018؛ شحاته، ٢٠٢٠).

وبشأن بماهية وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة^(٢)، فيمكن تعريفها، وفقاً لتحليل الدراسات السابقة (على وشحاته، ٢٠١٨؛ Parker and Johnson, 2017؛ PWC, 2018؛ حامد،

^(١) وفقاً للبعض (COSO, 2018؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ على، ٢٠٢٠) يمكن تعريف أوجه الضعف الجوهرية **material Weakness** التي تنعكس بالتبعية على عدم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية وتختلف عن أوجه القصور الهامة، على أنها؛ وجود خلل (عيب) في تصميم وأو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، يحد من قدرة الموظفين، في السياق العادي لأداء وظائفهم، على منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بالوقت المناسب". بينما تعتبر أوجه القصور الهامة **Significant Deficiencies**، بمثابة تحذيرات مبدئية كافية للفت انتباه المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، لوجود تلك الأوجه في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتي يمكنها التأثير سلباً على الوظائف الأساسية للمحاسبة المالية بما يتماشى مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية.

^(٢) وفقاً للبعض (على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) بدأ الاهتمام المهني المبني بوظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة الزمنية (١٩٠٠-١٩٤١) والتي تم فيها إنشاء قسم منفصل لوظيفة المراجعة الداخلية لتتبع مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، ثم تلى ذلك الاعتراف بالمراجعة الداخلية، كمهنة، من خلال إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors وتقديمه تعريفاً لها في عام (١٩٤٧) واعتبارها بمثابة أحد أدوات الرقابة التي تهتم بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات، وتستهدف قياس وتقييم فعالية غيرها من أدوات الرقابة، وتركز على مراجعة الأساليب الرقابية والمراجعة المستندية المالية. ونتيجة للتطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، قام (IIA) في عام (١٩٧١)، بتعديل تعريفه للمراجعة الداخلية واعتبارها بمثابة جزء من نظام الرقابة المالية يعمل على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى، ويهتم بتقييم عمليات الوحدة ككل. وأخيراً امتد نطاق المراجعة الداخلية ليشمل تحسين عمليات الوحدة وإضافة قيمة لها، في الفترة ما بعد عام (١٩٨٧) وحتى الآن، وقدم (IIA) تعريف المراجعة الداخلية الحديثة عام (١٩٩٩)، والذي اعتمدت عليه مختلف الدراسات السابقة ذات الصلة (حامد، ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠)، وجاء متسقاً مع أحدث إصدارات معهد المراجعين الداخليين في عام (٢٠١٧)، وكذلك لم يشر الإصدار (IIA, 2020)، أيضاً، لوجود أي اختلافات في تعريف المراجعة الداخلية الحديثة عما ورد بالإصدار (IIA 1992) وهو ما يؤيد استناد البحث الحالي عليه، أيضاً.

٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠)، بأنها؛ نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها، والمساعدة في تحقيق مختلف أهدافها من خلال تصميم ووضع منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بها. وذلك وفقا لتوصيف إصدار (IIA) في عام ٢٠١٧، والذي جاء متسقا مع الإصدار الصادر عام ١٩٩٩، الذي يعتبر بمثابة النواة الأساسية في ذلك الصدد.

وعلى نفس النحو أشار البعض (على وشحاته، ٢٠١٨؛ شحاته، ٢٠٢٠) لضرورة إستيفاء القائم بوظيفة المراجعة الداخلية لعدة معايير خاصة بالممارسة المهنية، والتي تتضمن مجموعة معايير الصفات Attribute Standards (التي منها؛ حفاظ القائم بوظيفة المراجعة الداخلية على استقلاله وموضوعيته مع بذله للعناية المهنية الواجبة وتنمية مهاراته حتى تواكب كافة التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال الحالية وبما يساهم في دعم تحقيق أهداف تلك الوظيفة)، ومجموعة معايير الأداء Performance Standards (التي منها؛ إدارة نشاط المراجعة الداخلية على نحو يلبي متطلبات أدائها لدورها الاستشاري والتوكيدي بمختلف مجالاتها، ومدى ملاءمة قرار قبول الإدارة العليا لمخاطر بيئة عمل الشركة وفي ضوء تحقيقها لأهدافها المستدامة)

وبالتركيز على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة؛ وبدءاً بدورها التوكيدي والاستشاري، ووفقا لتحليل بعض الدراسات السابقة (Arens et al., 2014؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ PWC, 2018؛ حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريف الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية، الذي يستهدف إضافة قيمة للشركة وزيادة المحتوى المعلوماتي للتقارير الداخلية، على أنه؛ خدمة مهنية داخلية مستقلة ثلاثية الأطراف بين موفري المعلومات داخل الشركة ومن يضيف الثقة والصدق على هذه المعلومات (القائم بوظيفة المراجعة الداخلية) ومتخذى القرارات (إدارة الشركة). بينما يمكن تعريف الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية، الذي يستهدف تقديم النصح والمشورة المهنية، على أنه؛ خدمة مهنية ثنائية الأطراف بين مقدم الخدمة (القائم بوظيفة المراجعة الداخلية) ومتلقى الخدمة (الإدارة) وذلك لإسداء النصح للإدارة^(١).

أما بالنسبة للدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال رقابة أنشطة وعمليات الشركة، فبدءاً بماهية هيكل الرقابة الداخلية (ICS)، والذي يعتبر بمثابة آلية فعالة لضمان

(١) كما أننا نعتقد بإمكانية تقسيم الخدمات الاستشارية وفقا للهدف المرجو منها إلى كل من؛ خدمات استشارية تستهدف حصر التحديات المحيطة بعمليات التشغيل وأسباب وجودها وتحديد السبل الملائمة لمواجهتها، وخدمات استشارية تستهدف مساعدة العاملين بالشركة على أداء وظائفهم بشكل كفاء وفعال، وخدمات استشارية تستهدف القيام بجلسات العصف الذهني وورش العمل للإلمام بمختلف المعلومات ذات الصلة بالإدارة المالية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وهو ما أيدته دراسة شحاته (٢٠٢٠).

إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية وزيادة محتواها المعلوماتي، ووفقاً لإصدار COSO في (٢٠١٨)^(١)، يمكن تعريفها على أنها؛ عملية متكاملة تتأثر بالعديد من الأطراف، مجلس الإدارة والإدارة والعاملين، وتتكون من سلسلة من الإجراءات والعمليات التي يتم تصميمها لتوفير توكيد معقول وليس مطلقاً، بشأن؛ إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية، ضمان كفاءة وفعالية كافة العمليات التشغيلية، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالشركة. وهو ما أيدته الإصدارات المهنية الأخرى والدراسات السابقة مثل (PCAOB, 2004; SAS No. 78; SAS No, 109; SAS No. 94; ISA No. 315؛ الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ على، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠).

وعلى نفس النحو يتضح للباحث من تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة (COSO, 2013^(٢); PEMPAL and IACOP, 2020; SAS No. 78; SAS No. 94; SAS No, 109; ISA No. 315؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠؛ على، ٢٠٢٠) إتفاقهما بشأن إنطواء هيكل الرقابة الداخلية على خمسة مكونات رئيسية، قياساً على (COSO, 1992)، وهي؛ بيئة الرقابة^(٣) (البنية الأساسية لوضع هيكل رقابة داخلية قوي)، تقييم المخاطر (المسؤول عن تحديد وتحليل كافة المخاطر التي تعيق أو تحد من تحقيق الشركة لأهدافها، واحتمال حدوثها وطرق تفاديها والوصول بها إلى أدنى مستوى مقبول)، وأنشطة الرقابة^(٤) (مثل؛ أنشطة الفحص والتقييم من جانب الإدارة العليا، مؤشرات الأداء، أنشطة الرقابات المادية، وتجنب إزدواجية المهام والمسئوليات)، المعلومات والاتصال (المسؤول عن وجود وإتاحة قنوات الاتصال المفتوحة التي تسمح بتدفق المعلومات بين كافة مستويات الشركة)،

(١) يتضح للباحث من تحليل مختلف إصدارات لجنة المنظمات الراعية COSO ذات الصلة بهيكل الرقابة الداخلية (COSO, 2004; COSO, 2018; COSO, 2017; COSO, 2015; COSO, 2014; COSO, 2013; COSO, 2005; COSO, 2005) استناداً جميعاً على تعريف هيكل الرقابة الداخلية الوارد بالإصدار الأول للجنة في عام ١٩٩٢ (والذي يعتبر بمثابة نقطة الانطلاق الأولى للاهتمام الحقيقي بهيكل الرقابة الداخلية). لذا تم الاستناد على إصدار اللجنة في ٢٠١٨، والمتسق أيضاً مع (COSO 1992) في البحث الحالي باعتباره أحدث إصدارات اللجنة في ذلك الصدد.

(٢) قياساً على (شحاته، ٢٠٢٠؛ على، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) استند الباحث على الإصدار (COSO, 2013)، والذي جاء متسقاً مع الإصدار (COSO, 1992)، بشأن تناول مكونات هيكل الرقابة الداخلية. ومن الجدير بالإشارة يتضح من تحليل أحدث إصدارات لجنة المنظمات الراعية (COSO, 2018; COSO, 2017; COSO, 2014)، عدم اختلافها عن إصدار (COSO, 1992) في تناولها تلك المكونات ذلك مع إضافتها عدة بنوداً إضافية إستجابة لإدارة المخاطر.

(٣) أشارت دراسة على (٢٠٢٠) لتضمن بيئة الرقابة سبعة أبعاد وهي؛ مدى الحفاظ على نزاهة الإدارة وتنمية القيم الأخلاقية، التحديد التوزيع الكفاء والفعال للسلطة والمسئولية بمختلف إدارات الشركة، وضع سياسات للتعامل مع الموارد البشرية بالشركة بما يحقق العدالة التنظيمية، الدور الفعال لمجلس الإدارة و/أو لجنة المراجعة في المشاركة في اتخاذ مختلف القرارات ذات الصلة بالشركة، تبنى الإدارة فلسفة واضحة ومحددة تتضمن مختلف الانماط التي تمكن من التعامل مع العمليات التشغيلية بشكل كفاء وفعال، وجود هيكل تنظيمي محدد للمسئوليات والمهام على مختلف مستويات الشركة، وأخيراً مدى الالتزام بتحقيق الكفاءة في العمليات التشغيلية.

(٤) يمكن تعريف أنشطة الرقابة على أنها؛ الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر توكيداً مناسباً بشأن كل من؛ مدى تحقيق أهداف هيكل الرقابة الداخلية (ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية، ضمان كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح)، ومدى اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة مختلف المخاطر التي تواجه بيئة عمل الشركة (على، ٢٠٢٠)

وأخيرًا المتابعة^(١) (المسئولة عن التقييم الدورى والمستمر لمكونات الهيكل الأخرى للتحقق من مدى فعاليته وكفاءته).

أما فيما يتعلق بالدورين الاستشارى والتوكيدى لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة فى مجال رقابة أنشطة وعمليات الشركة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية مثل (IIA, 2004; IIA, 2009; Boyle *et al.*, 2015; Stevens, 2016; IIA, 2017; Mihret and grant, 2018) والعربية (السيد، 2017; COSO, 2017; COSO, 2018; Shahimi and Mahzan, 2018) على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشارى فى مجال رقابة أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز فى الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بإبداء النصح لمجلس الإدارة بصدد أفضل سبل تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية على النحو الذى يمكنه من تحقيق أهدافه، فى تقديم الإستشارة والنصح بالعديد من النواحي والتي من منها؛ إعداد المقترحات (التي تتعلق بكل من؛ الخريطة التنظيمية، اللائحة المالية والإدارية، مؤشرات الأداء، نماذج تقييم فاعلية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، نماذج تقييم المخاطر، نماذج متابعة وتفعيل مختلف عناصر هيكل الرقابة، آليات الرقابة المانعة، وكيفية تحقيق الاتصال الفعال بين مختلف المستويات التنظيمية وآليات التغذية العكسية)

فضلا عن إعداد قائمة بأهم أنشطة الرقابة الفعالة وأهم التغيرات الجوهرية التى طرأت على بيئة الرقابة كل على حده، ووضع تصور للتفاهم مع لجنة المراجعة. فضلا عن تقديم المشورة بشأن؛ كيفية تصميم ونوعية البرامج والدورات التدريبية اللازمة لزيادة وعى وإدراك العاملين باللوائح والقوانين التى يجب الالتزام بها، تطوير نظم الحوافز وتصميم نظم الإدارة البيئية والتحقق من الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، وتصميم نموذج تقرير المراجعة الداخلية فى ذلك الصدد.

كما يمكن، أيضا، بلورة الدور التوكيدى فى مجال رقابة أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز فى الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المعدة داخليا ذات الصلة بفاعلية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، فى تقديم المراجع الداخلى استنتاج بالعديد من النواحي والتي منها؛ التقرير عن مدى سلامة تصميم وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية، التقرير عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، التقرير عن الأساليب الرقابية الموضوعية لتقييم المخاطر، التقرير عن مدى كفاءة آليات المتابعة والتغذية العكسية ومدى الاستجابة للمعلومات الناجمة

(١) وفقا لـ (حامد، ٢٠١٩؛ على، ٢٠٢٠) تعتمد المتابعة، باعتبارها المكون الخامس والأخير لهيكل الرقابة الداخلية، على أنشطة كل من؛ أنشطة المتابعة المستمرة Ongoing Monitoring Activities (التي تتضمن؛ الأنشطة الإشرافية والإدارية المنتظمة، وتعتبر أكثر فاعلية نظرا لاستجابتها للسريعة للظروف المحيطة ببيئة عمل الشركة والعمل على التحديد الفعال والكفء لأوجه الضعف الجوهرية التى يعانى منها هيكل الرقابة الداخلية، إن وجدت)، والتقييمات المنفصلة Separate Evaluation (التي تشير لقيام إدارة المراجعة الداخلية بتقييم أحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية أو الهيكل ذاته من فترة لأخرى).

عنها وتحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين اتخاذها، التقرير عن مدى الاستخدام الكفاء والفعال للموارد المتاحة، التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن إستدامة الشركة (بما في ذلك؛ تقريرى المسؤولية الاجتماعية والبيئية)، وأخيرا التقارير المعدة من قبل مدير مختلف الإدارات (التي منها؛ تقرير مدير إدارة الموارد البشرية عن أداء الإدارة، تقرير مدير إدارة المبيعات عن الأداء السوقى، وتقرير المدير العام عن الرقابة على الإنتاج).

وفيما يتعلق بالدورين الاستشارى والتوكيدى لوظيفة المراجعة الداخلية فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة، بدءا بماهية عملية إدارة المخاطر (ERM)، وفقا للبعض (COSO, 2018؛ شحاته، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريفها على أنها؛ عملية يتم تنفيذها بواسطة مجلس الإدارة، والإدارة، والموظفين الآخرين، وتطبيقها فى استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وتكون مصممة لتحديد الأحداث المحتملة، التي تواجه الوحدة وتؤثر عليها، وذلك لتدنية أثارها لمستوى مقبول، ومن ثم توفير توكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية^(١).

وبشأن الدورين الاستشارى والتوكيدى لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية والتي منها (IIA, 2004; IIA, 2009; Boyle *et al.*, 2015; Stevens, 2016; IIA, 2017; Mihret & grant, 2018; COSO, 2017; COSO, 2018; Shahimi & Mahzan, 2018) والعربية (السيد، ٢٠١٥؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشارى فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز فى الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم النصح لمجلس الإدارة بصدد تحديد وتوصيف وقياس المخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة وكيفية مواجهتها وتفادى أثارها على تحقيق الشركة لأهدافها المرجوة، فى تقديم الإستشارة والنصح بالعديد من النواحي والتي من منها؛ القيام بالتحديث والمتابعة الدورية لمختلف المخاطر المحيطة بالبيئة الداخلية والخارجية للشركة،

فضلا عن وضع وتطوير الإطار المستند عليه فى عملية إدارة المخاطر، مساعدة إدارة الشركة فى وضع توصيات للإدارة بشأن كل من الحد الأدنى المقبول لمستوى المخاطر وكيفية تحسين عمليات إدارة المخاطر، والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر وتفادىها والاستجابة السريعة لها. ذلك بالإضافة إلى

^(١) وفقا لإصدار معهد المراجعين الداخليين (2009) IIA يمكن تعريف عملية إدارة المخاطر على أنها؛ عملية منظمة ومتناسقة ومتكاملة تطبق على مستوى الوحدة الاقتصادية لتحديد كيفية الاستجابة والتقرير عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. كما يتضح للباحث من تحليل مختلف إصدارات لجنة المنظمات الراعية (COSO) وكذلك إصدارات معهد المراجعين الداخليين (IIA)، إمكانية الاستناد على تعريف عملية إدارة المخاطر بالتعريف الوارد بالإصدار (COSO 2018) لاعتباره أكثر شمولية.

تقديم المشورة بشأن؛ تحديد إدارة الشركة أفضل طرق تحقيق أهدافها في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة والمساعدة على تحديد احتمال تحقق تلك المخاطر، تحديد وتنظيم الدورات اللازمة للتعامل الكفاء مع المخاطر، وأخيراً كيفية تطوير وتنمية الاستراتيجيات المتبعة لإدارة المخاطر.

كما يمكن، أيضاً، بلورة الدور التوكيدي في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى صدق التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن إدارة المخاطر بالشركة، في توفير المراجع الداخلي استنتاج بالعديد من النواحي والتي منها؛ التقرير عن مدى فاعلية تصميم وتشغيل عملية إدارة المخاطر، التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن عملية إدارة المخاطر (التي تتضمن؛ التقرير عن كيفية تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية ومدى إدارتها، التقرير عن كيفية تحديد وتقييم مخاطر الأعمال الرئيسية ومدى إدارتها)، التقرير عن مدى تنفيذ الاستراتيجيات الموضوعة لإدارة المخاطر التي حدثت بالفعل، وأخيراً التقرير عن تحديد وتقييم مخاطر عدم وفاء الشركة بمتطلبات الالتزامات التعاقدية.

وأخيراً فيما يتعلق الدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الشركة، بدءاً بماهية حوكمة الشركات، التي تعتبر بمثابة أحد الآليات الفعالة التي يمكن من خلالها تحديد وتحقيق ومتابعة أهداف الشركة، وفقاً للبعض (IIA, 2017)؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ على، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠) يمكن تعريفها على أنها؛ مجموعة من العمليات التي تتم من خلال إجراءات تستخدم من قبل ممثلي أصحاب المصالح، وذلك لإدارة المخاطر، والرقابة عليها، والتأكد من كفاية أساليب الرقابة لتفاديها بما يساهم في تحقيق أهداف وخطط الشركة". كما أشارت دراسة على (٢٠٢٠) لاستناد حوكمة الشركات على عدة آليات تنقسم إلى؛ الآليات تختص بالشركة (كمدى جودة إدارة المراجعة الداخلية ومدى الالتزام بتطبيق المعايير)، وآليات تختص بمراقب الحسابات (كمدى الالتزام بسياسة التدوير ودرجة استقلاله).

وبشأن بالدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الشركة فيتضح من تحليل الإصدارات والدراسات السابقة الأجنبية والتي منها (IIA, 2004; IIA, 2009; Boyle *et al.*, 2015; Stevens, 2016; IIA, 2017; Mihret & grant, 2017; COSO, 2017; COSO, 2018; Shahimi & Mahzan, 2018) العربية (السيد، ٢٠١٥؛ دليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ سلطان، ٢٠٢٠) إمكانية بلورة الدور الاستشاري في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بإسداء النصح لمجلس الإدارة بصدد كيفية تفعيل آليات الحوكمة ووضع آليات محددة للمساءلة والعمل على نشر المبادئ والقيم الأخلاقية، في تقديم الإستشارة والنصح

بالعديد من النواحي والتي من منها؛ إعداد المقترحات (التي تتعلق بكل من؛ كيفية تصميم نظام لإدارة الحوكمة، تحديد أهم الآليات المتعلقة بكل من التقييم الذاتي للالتزام الحوكمي وتحقيق الشفافية والوفاء بالمساءلة الإدارية والالتزام بالمعايير المحلية والدولية ومتابعة قرارات إجتماعات الجمعية العمومية.

فضلا عن تحديد أفضل الممارسات بشأن لتصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر)، وضع تصور لآليات الالتزام الحوكمي، المساعدة في وضع ومراجعة الميثاق العام لأخلاقيات وسلوكيات العاملين بالشركة. فضلا عن تقديم المشورة بشأن؛ كيفية تصميم نموذج الالتزام الحوكمي، ووضع الخطط الاستراتيجية للبعدين البيئي والاجتماعي، وأخيرا كيفية تصميم وسائل الإفصاح الالكتروني.

كما يمكن، أيضا، بلورة الدور التوكيدي في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الشركة، والذي يركز في الأساس على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير باستنتاج بشأن مدى شفافية ومصداقية التقارير المرفوعة للإدارة بشأن مدى الالتزام بالممارسات القياسية للحوكمة، في تقديم المراجع الداخلي استنتاج بالعديد من النواحي والتي منها؛ التقرير عن مدى الالتزام الحوكمي، والتقارير المعدة بشأن مدى سلامة نظم الحوكمة وفعالية آلياتها والإفصاح عن أنشطتها ومستوى الشفافية، تقرير لجنة المراجعة المفصوح، التقرير عن مدى قدرة الشركة على وضع وتنفيذ الخطط والوفاء بمسئوليتها، التقرير عن مدى تفعيل مبادئ حقوق الانسان، التقرير عن مدى الاتساق بين المعلومات المفصوح عنها بالتقارير والمفصوح عنها الكترونيا، وأخيرا التقرير عن مدى الالتزام بالمعايير واللوائح ذات الصلة بأنشطة الشركة.

٢. أثر جائحة كورونا على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة:

ينتاب العالم الآن حالة من الهلع الكبير من فيروس كورونا المستجد، لاعتباره جائحة^(١) يختلف نمط انتشارها عن سابقتها من الفيروسات التي تصيب الجهاز التنفسي (المالكي، ٢٠٢٠). وبدءاً بماهية جائحة كورونا، فقد اتفقت العديد من الكتابات (مكاوي، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ Yan *et al.*, 2020; Joshi, 2020)، مع توصيف منظمة الصحة

^(١) أشارت دراسة المالكي (٢٠٢٠) لإمكانية تعريف الجائحة **Pandemic** على أنها وباء عام ينتشر سريعا في مناطق جغرافية متعددة ومتفرقة بمختلف قارات العالم ويزداد انتشارا حتى يصيب كافة أرجاء العالم، كما يختلف مفهوم الجائحة عن مفهومي؛ الفاشية **Outbreak** (التي تشير لزيادة عدد المصابين بمرض معين في منطقة جغرافية محددة أو مجتمع معين عن الحد المتوقع لتفاقم المرض وسرعة انتشاره)، والوباء **Epidemic** (الذي يشير لحدوث زيادة مفاجئة وسريعة في عدد حالات انتشار المرض على نحو أعلى من المتوقع في مجتمع معين ولكنه يمتد لمنطقة جغرافية أوسع). وعلى نفس النحو أشار البعض (المالكي، ٢٠٢٠؛ <http://ar.wikipedia.org>) إلى أنه من أشهر الجوائح الحديثة عبر التاريخ؛ الطاعون الأسود عام ١٣٢٠، الإنفلونزا الإسبانية ١٩١٨، فيروس نقص المناعة المكتسبة ١٩٨١، فيروس كورونا (SARS-COV-2) ٢٠٠٢، فيروس الإنفلونزا أ المعروف بأنفلونزا الطيور (H1N1) ٢٠٠٩، وأخيرا فيروس كورونا المستجد (COVID-19) ٢٠١٩ والذي مازال مستمرا حتى وقتنا الحالي.

العالمية فى عام ٢٠٢١، لفيروس كورونا المستجد على أنه؛ "سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التى لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراض تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوى الحاد الوخيم (SARS-COV)". وتتبع الوضع الحالى فى جمهورية مصر العربية، فهو يشير إلى سرعة انتشار فيروس كوفيد-١٩ واعتباره من أسوء الأزمات الصحية التى يواجهها العالم فى وقتنا الحالى، وإمكانية توصيفه بالجائحة، وهو ما أيدته دراسة المالكي، (٢٠٢٠).

وللحد من انتشار كوفيد-١٩، خاصة فى وقت ذروته، أشارت الدراسات السابقة التى منها (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠؛ PEMPAL and IACOP, 2020) لقيام كافة حكومات العالم عامة، بما فى ذلك الحكومة المصرية، بتنظيم ووضع مجموعة من الإجراءات الاحترازية، التى يجب إتباعها خلال فترة الجائحة، للعمل على تلبية احتمالية تفشيها من دولة لأخرى أو حتى داخل الدولة الواحدة، تماشياً مع الإجراءات الصادرة عن منظمة الصحة العالمية، والتى من أهمها؛ ضرورة الالتزام بالحجر والعزل الصحى، تخفيف عدد العاملين بمختلف قطاعات الدولة، إرجاء الدراسة إلى فترة لحين انحسار المرض، إلغاء كافة رحلات الطيران لتجنب عملية انتقال المرض من دولة لأخرى، تلبية معدلات الانتقالات داخل الدولة الواحدة، والإغلاق التام لمختلف مؤسسات الدولة.

ذلك بالإضافة لإشارة دراسة إبراهيم ومحمد (٢٠٢٠) إلى إتخاذ الحكومة المصرية، أيضاً، بإتخاذ مجموعة من القرارات ووضع عدة إجراءات الاحترازية خلال فترة الجائحة، إلى جانب ما تم الإشارة إليه سلفاً بالاتساق مع إجراءات منظمة الصحة العالمية، والتى تضمنت؛ تخفيض البنك المركزى لمعدل الفائدة بنسبة ٣%، إلغاء أقساط قروض المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم SME، وضع خطط عاجلة لزيادة الحدود الائتمانية من البنوك الخارجية، إعفاء الأجانب من ضرائب الأرباح الرأسمالية وتأجيلها للمقيمين حتى بداية ٢٠٢٢، وتخفيض الضريبة على توزيعات الأرباح إلى ٥% على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وبالنظر للتداعيات الاقتصادية لفترة جائحة كورونا فقد أشار البعض (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Yan et al., 2020؛ PEMPAL and IACOP, 2020) إلى إنطواء تلك التداعيات على العديد من الآثار، والتى من أهمها؛ انخفاض قيمة الناتج المحلى الإجمالى، تأكل أسواق رأس المال وإنهيار البعض منها، إنهيار أسعار أسهم معظم الشركات المقيدة بالبورصات المحلية والعالمية، تدهور مستوى

التصنيف الائتماني، إغلاق معظم خطوط الإنتاج، التوقف الجزئي أو الكامل لبعض الأنشطة، ارتفاع مستوى البطالة بشكل ملحوظ، انخفاض مستوى الانفاق الاستهلاكي مقارنة بالوضع ما قبل الجائحة، انخفاض مستويات الإنتاج، زيادة معدلات قيام معظم الشركات بتسريح العاملين بها، زيادة القيام بعمليات إعادة الهيكلة بمختلف أنواعها، تقييد وتعليق أغلب العمليات التجارية.

وهو ما انعكس، بصورة مباشرة، على ظهور العديد من التداعيات المحاسبية، حيث أشار البعض (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Deloitte, 2020؛ ACCA, 2020) لتأثير جائحة كورونا، سلباً، على العديد من المجالات والتي منها؛ مدى مصداقية القوائم المالية في ظل مدخل القيمة العادلة (باعتبارها أحد أسس القياس)، مشاكل القياس اللاحق للأصول غير الملموسة بما في ذلك الشهرة، الشك في قدرة الشركة على الاستمرار والوفاء بالتزاماتها في مواعيد استحقاقها (نتيجة لارتفاع حالة عدم التأكد المصاحبة لفترة جائحة كورونا)، تدهور مستويات الأداء المالي للشركات ونسب السوقية الخاصة بها، ومشاكل تتعلق بالاعتراف بالخسائر الطارئة الناتجة عن التوقف الجزئي و/أو التام لمعظم الأنشطة. والتي يمكن اعتبارها بمثابة مجالات تزيد من مستوى التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركات.

وبناء على ماسبق، يمكن القول بحتمية انعكاس التداعيات، الاقتصادية والمحاسبية، خلال فترة الجائحة مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة، على احتمالية عدم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، خاصة فيما يتعلق بضمان إمكانية الاعتماد على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. فضلاً عن زيادة مستويات المخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة، سواء أكان ذلك على المستوى الداخلي و/أو الخارجي، ومواجهة إدارة الشركات تحديات ومخاطر، غير مسبقة، خاصة في ظل ظروف عدم التأكد (التي قد تنجرّف، وفقاً للظروف الحالية في بيئة الأعمال، نحو العمل في ظل ظروف المخاطرة) السائدة في الوقت الحالي.

الأمر الذي ينعكس، سلباً وبصورة مباشرة، في نهاية المطاف على الحد من تحقيق الشركة لأهدافها وعدم قدرتها على الاستمرار والوفاء بالتزاماتها التعاقدية. وهو يبرز أهمية وظيفة المراجعة الداخلية، بمختلف الشركات، أكثر من أي وقت مضى، ويشير لضرورة انعكاس التداعيات، الاقتصادية والمحاسبية وغيرها من التداعيات الأخرى، الملازمة لفترة الجائحة على أدوار ومجالات وظيفية المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بتأثير جائحة كورونا على مصفوفة أدوار ومجالات المراجعة الداخلية الحديثة، فيتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة (PEMPAL and IACOP, 2020; KPMG, 2020a; KPMG, 2020b; Deloitte,2020; IIA, 2020) وجود العديد من

التحديات التي يواجهها مديرو إدارة المراجعة الداخلية، عند العمل في ظل فترة الجائحة مقارنة بالعمل في ظل فترة ما قبل الجائحة، والتي قد تعيق أهداف وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها بمثابة خط الدفاع الثالث والمحدد الرئيسي لنجاح عملية إدارة المخاطر بالشركات^(١)، والتي منها؛ ضرورة وضع خطط واستراتيجيات لعمليات المراجعة تتسم بالمرونة وسرعة الاستجابة للتغيرات المتسارعة التي طرأت أو قد تطرأ على بيئة عمل الشركات، ضرورة الحفاظ على جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية^(٢)، وتحديد مسؤوليات ومهام العاملين بمختلف إدارات الشركة.

فضلا عن ترسيخ القوانين واللوائح المنظمة للعمل بمختلف إدارات الشركة والسعى نحو ضرورة الالتزام بها، زيادة الاهتمام بعملية إدارة المخاطر (خاصة في ظل مواجهة الشركات لمخاطر غير مسبوقة في ظل فترة الجائحة، كمخاطر الأمن السيبراني Cyber Security Risks وذلك إلى جانب مخاطر أمن وسلامة تكنولوجيا المعلومات ومخاطر اختراق الأنظمة المستند عليها وتعرضها للعديد من الهجمات الإلكترونية Attacker) ووضع الخطط البديلة لمواجهة المخاطر وتقاديها وتدنيها تداعياتها السلبية مع الأخذ في الاعتبار لاحتمالية ظهور مخاطر مستحدثة مستقبلا في ذلك الصدد.

ذلك بالإضافة للحاجة لتنمية وتطوير البنية التحتية التكنولوجية للشركة حتى يمكن أداء عملية المراجعة إلكترونيا، بشكل كفاء وفعال ومواكبة طرق العمل عن بعد، العمل على إعادة توجيه الموارد المتاحة لدى الشركة نحو الأنشطة التي تعكس التغيرات التي طرأت نتيجة للمخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة وتغيير أولويات تحقيق أهدافها، ضرورة قيام مديرو إدارة المراجعة الداخلية بإعادة ترتيب أولويات الاهتمام بمجالات وأدوار مصفوفة المراجعة الداخلية الحديثة، وأخيرا إعادة النظر في مدى جوهرية أنشطة المراجعة الداخلية التي تم إسنادها من عدمه^(٣).

وبناء على ما سبق ووفقا لتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة (PEMPAL and IACOP, 2020; KPMG , 2020a; KPMG, 2020b; Deloitte,2020; IIA, 2020)

(١) إلى جانب قيام وظيفة المراجعة الداخلية، بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة، أشار البعض (حامد، ٢٠١٩؛ شحاته، ٢٠٢٠) إلى ضرورة قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بدورين، في ذلك الصدد، وهما؛ الأدوار الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية Core Internal Audit Roles (كمراجعة إدارة المخاطر وتوفير توكيد عن مدى صحة عملية تقييم المخاطر وإدارتها) والأدوار المسموح بأدائها من قبل وظيفة المراجعة الداخلية Legitimate Internal Audit Roles (كالحفاظ على تطوير عملية إدارة المخاطر وتدريب الإدارة على كيفية الاستجابة للمخاطر).

(٢) أشارت دراسة سلطان (٢٠٢٠) لإمكانية تعريف جودة وظيفة المراجعة الداخلية، على أنها؛ قدرة المراجع الداخلي على الالتزام بالممارسات القياسية، لدورى وظيفة المراجعة الداخلية التوكيدي والاستشاري، لتحسين عمليات الشركة وإيجاد منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية ، عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكمة، وذلك في ضوء التزامه بمعايير الممارسة المهنية وقواعد آداب وسلوكيات مهنة المراجعة الداخلية.

(٣) وفقا لدراسة شحاته (٢٠٢٠) يمكن تعريف عملية الإسناد، على أنها؛ قرار إداري للإستعانة بطرف خارجي متخصص لأداء الأنشطة (التي يجب أدائها أصلا بمعرفة الوحدة)، التي من غير المُجدى أدائها بكفاءة وفاعلية داخل الشركة، وذلك للحصول على مزايا تنافسية عبر أدائها بشكل أفضل وأكثر جودة وأقل تكلفة، وذلك كله بناء على تحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة ذات الصلة.

عدم إشارة تلك الدراسات، صراحةً أو ضمناً، لتأثير فترة جائحة كورونا، بصفة عامة، على وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة، وهو ما يشير لعدم إجراء أية تعديلات على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية، إلا أنه يمكن القول بحتمية إعادة تغيير أولويات إهتمام مديري إدارة المراجعة الداخلية بتلك الأدوار والمجالات.

كما يعتقد الباحث في ضوء تحليله للدراسات والإصدارات السابقة مثل (PEMPAL and IACOP, 2020; IIA, 2020)، إمكانية القول بتأثير العمل في ظل فترة جائحة كورونا، مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة، على توجيه مديري إدارة المراجعة الداخلية بالشركات، اهتمامهم الأولي نحو الدور الاستشاري لوظيفة المراجعة الداخلية، بصفة عامة، وفي مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة بصفة خاصة، باعتباره أحد مجالات وظيفة المراجعة الداخلية الأكثر تأثراً في ظل فترة الجائحة وتداعياتها. كما يلي ذلك، وفقاً لترتيب أولويات إهتمام مديري إدارة المراجعة الداخلية الدور الاستشاري في مجال رقابة وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة. كما يجب توجيه مديري إدارة المراجعة الداخلية الإهتمام نحو الدور التوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية، والذي يحتل المرتبة الثانية من حيث مدى أولوية الإهتمام بأدوار تلك الوظيفة في فترة جائحة كورونا، في مجالات إدارة مخاطر ورقابة وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة، والمرتبة أيضاً من حيث أهميتها النسبية.

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث بانعكاس جائحة كورونا، بصورة مباشرة، على زيادة الحاجة الملحة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة وضرورة التزامها بالممارسات القياسية لدورها الاستشاري، باعتباره الدور الأكثر جوهرية في ظل فترة الجائحة، في مجالاتها الثلاث، خاصة مجال إدارة المخاطر. ذلك بالإضافة لضرورة التزام، أيضاً، بالممارسات القياسية لدورها التوكيدي في مختلف مجالاتها. الأمر الذي يبرز ويؤكد ضرورة تفعيل دور مديري وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات والمردود الإيجابي المتوقع لأداء وظيفة المراجعة الداخلية، خاصة إذا كانت تتسم بالجودة الحقيقية، وقدرتها على المساهمة الفعالة في إمكانية الحد من التداعيات الاقتصادية والمحاسبية السلبية الملازمة لفترة جائحة كورونا.

٣. خلاصة الورقة ومجالات البحث المحاسبي الملحة:

استهدفت الورقة دراسة وتحليل تداعيات جائحة كورونا على مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، وذلك من خلال تحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة ذات الصلة بكل من؛ الدورين الاستشاري والتوكيدي لوظيفة المراجعة الداخلية في مجالات الرقابة وإدارة

المخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة بصفة عامة، وأثر فترة جائحة كورونا على دورى وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة ومجالاتها الثلاث بصفة خاصة.

وفى ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، على أنها؛ نشاط توكيدى واستشارى مستقل وموضوعى مصمم لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها، والمساعدة فى تحقيق مختلف أهدافها من خلال تصميم ووضع منهج منظم وقوى لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر ومجالات الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة بها. فضلا عن قدرتها على القيام بدورين توكيدى وآخر استشارى فى ثلاث مجالات، وهم؛ رقابة وإدارة مخاطر وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة.

كما خلصنا لإمكانية تعريف فيروس كورونا، على أنه؛ "سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التى لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراض تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوى الحاد الوخيم (SARS-COV)". ذلك بالإضافة لانعكاس جائحة كورونا سلبا على العديد من المجالات الاقتصادية والمحاسبية، والتى انعكست على احتمالية عدم فعالية هيكل الرقابة الداخلية وزيادة مستويات عدم التأكد البيئى والمخاطر المحيطة ببيئة عمل الشركة، وهو ما أبرز أهمية ضرورة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة.

كما توصلنا، أيضا، لمواجهة مديرى إدارة المراجعة الداخلية فى ظل العمل بفترة جائحة كورونا، العديد من التحديات، **والتي منها؛** ضرورة وضع خطط واستراتيجيات لعمليات المراجعة تتسم بالمرونة وسرعة الاستجابة للتغيرات المتسارعة التى طرأت أو قد تطرأ على بيئة عمل الشركات، ضرورة الحفاظ على جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، زيادة الاهتمام بعملية إدارة المخاطر، الحاجة لتنمية وتطوير البنية التحتية التكنولوجية للشركة، وضرورة قيام مديرى إدارة المراجعة الداخلية بإعادة ترتيب أولويات الاهتمام بمجالات وأدوار مصفوفة المراجعة الداخلية. كما انعكست تلك التحديات على إعادة ترتيب أولويات اهتمام مديرى إدارة المراجعة الداخلية بأدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، ليصبح الدور الاستشارى فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركات، أكثر أبعاد مصفوفة أدوار ومجالات وظيفة المراجعة الداخلية أهمية مقارنة بمختلف أبعاد المصفوفة الأخرى.

وختاما فإننا نعتقد بأهمية اتجاه البحوث المحاسبية فى مصر مستقبلا نحو المجالات التالية؛ أثر الإفصاح عن اسناد وظيفة المراجعة الداخلية فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات الشركة على قرار منح الائتمان فى ظل فترة جائحة كورونا- دراسة تجريبية، الأثر المعدل لجائحة كورونا على العلاقة بين اسناد الدورين التوكيدى والاستشارى لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة فى مجال رقابة وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة على قرار الاستثمار فى ظل جائحة كورونا- دراسة تجريبية، إطار مقترح لإسناد الدورين التوكيدى والاستشارى لوظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم واختبار فى فترة جائحة كورونا مدى قبول المراجعين الداخليين والإدارة له- دراسة تجريبية مقارنة.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- السيد، محمد فوزى. ٢٠١٥. أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة فى ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دوريتها كوظيفة- دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. الدليل المصرى لحوكمة الشركات. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦. متاح على: www.asa.gov.eg.
- إبراهيم، محمد زيدان، محمد عبدالمنعم زايد. ٢٠٢٠. الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID-19) - رؤية تحليلية من منظور محاسبى. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢(٤): ٢٨-١.
- دار الخدمات النقابية والعمالية. ٢٠٢٠. أوضاع العمال/ات المصريين فى ظل التداعيات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة فيروس كورونا" بطالة تتزايد ووظائف مفقودة. متاح على: www.ctuws.com.
- حامد، سحر سعيد. ٢٠١٩. أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفى للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجى بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة دمنهور.
- على، عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته. ٢٠١٨. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (مدخل الإستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش). دار التعليم الجامعى- الإسكندرية.
- _____ . ٢٠٢٠. محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمى الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية الاقتصادية (المجلد الأول) ٨٩- ١٠٨.
- سلطان، ميادة محمود. ٢٠٢٠. أثر إفصاح الشركات عن التزامها القياسى بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق الملكية- دراسة ميدانية وتجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة دمنهور.
- شحاته، شحاته السيد. ٢٠٢٠. إطار مقترح لإسناد وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشارى والتوكيدى فى مجال إدارة المخاطر فى الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمى الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية الاقتصادية (المجلد الأول) ٨٩- ١٠٨.
- محمود، عبدالحميد العيسوى، إبراهيم محمد الطحان. ٢٠٢٠. إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢(٤): ١-٨٨.
- ملكاوى، حنان عيسى. ٢٠٢٠. جائحة كورونا كوفيد COVID-19 وتداعياتها على أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠. نشرة الألكسو العلمية، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم.

- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2020. The Impact of Covid-19 on Audit and Assurance- Challenges and Considerations. Available at: www.accame.me.
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th Edition**. Upper Saddle River, NJ: Prentice- Hall.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1995. **Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55**. Statements on Auditing Standards No. 94 Available at: www.aicpa.org.
- _____ . 2001. **The Effect Of Information Technology On The Auditors Consideration of Internal Control In a Financial Statement Audit**. Statements on Auditing Standards No. 78 Available at: www.aicpa.org.
- _____ .2006. **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement**. Statements on Auditing Standards No. 109 AU Section 314 Available at: www.aicpa.org.
- Boyle, D. M. F. T. Dezoort, and D. R. Hermanson. 2015. The effects of Internal audit report type and reporting relationship on internal auditors risk judgment. *Accounting Horizons* 29(3):695-718.
- Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission (COSO). 1992. **Internal Control- Integrated Framework**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2004. **Enterprise Risk Management Integrated Framework**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2005. **Internal Control- Integrated Framework: Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2013. **Internal Control – Integrated frame Work**, Executive Summary. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2014. **Improving Organizational Performance and Governance**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2015. **Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- _____ . 2017. **Enterprise Risk Management Integrating With Strategy and Performance**. New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.

- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). 2018. **Enterprise Risk Management Applying enterprise risk management to environmental, Social and Governance related Risks.** New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org.
- Deloitte. 2020. Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019. Available at: www.deloitte.com.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)..2009. **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment.** International Standard on Auditing No. 315. Available at:<http://ifac.org>.
- Joshi, P. L. 2020. COVID- 19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges. *International Journal of Auditing and Accounting Studies* 2(1): 1-9.
- KPMG. 2020a. COVID-19 Role of Internal Audit Leaders. Available at: www.hpmsg.com
- _____. 2020b. COVID-19: The Impact on Internal Audit. Available at: www.hpmsg.com
- Mihret, D. G., and B. Grant. 2017. The role of Internal Auditing on Corporate Governance: A foucauldian Analysis. **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 30(3): 699-719.
- Parker, S., and L. A. Johnson. 2017. The development of Internal Auditing as a profession in the US during the twentieth Century. *Accounting Historians Journal* 44(2): 47-67.
- PCAOB. 2004. **An Audit of Internal control over financial reporting performed in Conjunction with an audit of financial statements.** Available at: www.pcaob.org.
- Public Expenditure Management peer Assisted Learning (PEMPAL), and The Internal Audit Community of Practice (IACOP). 2020. The Impact of COVID-19 on the Role and Activities on Internal Audit. Available at: www.pempal.org.
- PWC. 2018. **Internal Audit.** Available at: www.pwc.org.
- Shahimi , S., and N. Mahzan. 2018. Building a research model and hypotheses development and findings of Exploratory Interviews. *International Journal of Management Excellence* 10(2): 1257-1283.
- Stevens, E. 2016. Consideration for Implementation of a Continuous Audit program in Health Care Internal Audit: How Data Analytics can provide further value to Internal Audit Functions in Health Care. Available at: www.ssrn.com.
- The Institute on Internal Auditors (IIA). 1999. **New Internal Audit Definition.** Available at: www.na.theiia.org.
- _____. 2003. **Internal Auditing: History. Evolution and prospects.** Available at: www.na.theiia.org.
- The Institute on Internal Auditors (IIA). 2004. **International Standards for the Professional Practices.** Available at: www.na.theiia.org

- The Institute on Internal Auditors (IIA). 2009. **IIA position Paper: the role of internal Auditing in enterprise-wide risk Management.** Available at: www.na.theiia.org.
- _____ . 2013. **Corporate Governance- Strategies for internal Audit.** Available at: www.na.theiia.org
- _____ . 2017. **International Professional Practices Framework.** Available at: www.na.theiia.org.
- _____ . 2018. **Staffing/ Resourcing Consideration for internal Audit Activity.** Available at: www.na.theiia.org.
- _____ . 2020. **Internal Audit in the COVID-19 ERA- a Global Glance at responses to the pandemic.** Available at: www.na.theiia.org
- Yan, H., A. Tu, L. Stuart, and Q. Zhang. 2020, Analysis of the Effect of COVID-19 on the Stock Market and Potential Investing Strategies. Available at: <http://ssrn.com>