

تحليل العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا

إعداد

شيرين على إبراهيم سالم

إشراف

د / رشا على إبراهيم الفقى
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
ووكيل الكلية لشئون الطلاب
كلية التجارة جامعة قناة السويس

أ.د / سامى معروف عبد الرحيم
أستاذ المحاسبة الخاصة المتفرغ
كلية التجارة جامعة قناة السويس

الملخص

يتناول البحث تداعيات جائحة كورونا وإنعكاساتها المختلفة على عناصر هيكل الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والتركيز على أهمية دورها في إدارة المخاطر في ظل الجائحة كما يهدف إلى دراسة العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لمواجهة تحديات الجائحة وتوصلت النتائج إلى أن المنشآت قد تعرضت أثناء الجائحة للعديد من المخاطر كما أثرت على مكونات إطار الرقابة الداخلية مما زاد من أهمية الدور الذى تقوم به المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، وإضافة قيمة للمنشأة، وقد أثبتت الدراسة الميدانية التى أجريت على عينة من المراجعين الداخليين والمستفيدين من التقارير المالية صحة النتائج النظرية وتم ثبوت فروض الدراسة.

الكلمات الإفتتاحية / جائحة كورونا – هيكل الرقابة الداخلية – المراجعة الداخلية – إدارة المخاطر

Abstract:

The current research addresses the consequences of Covid-19 Pandemic and its different reflections on the elements of internal control structure and internal auditing, and focuses on the importance of its role in risk management during the pandemic.

In addition, it studies the relationship between internal control structure and the role of internal auditing in risk management to encounter the challenges of the pandemic. The findings of research indicated that during the pandemic, companies faced several risks and the elements of internal control framework were affected, resulting in increasing the importance of the role played by internal auditing in risk management and adding value to the company. The field study carried out on a sample of internal auditors and financial reporting users proved the validity of theoretical findings and study hypotheses.

Keywords: Corona Pandemic , Internal Control Structure , Internal Auditing, risk management

أولاً / مشكلة البحث :

بدأت جائحة كورونا في مدينة وهان الصينية في أواخر نوفمبر عام ٢٠١٩ ، وانتقلت من خلالها إلى العالم بأسره ، وقد أثرت تلك الجائحة على كل القطاعات ، مع اختلاف درجة التأثير من قطاع لآخر حيث كانت قطاعات السياحة والترفيه والخطوط الجوية والقطاع المصرفي وقطاع التأمين هي أكثر القطاعات تضرراً بينما وجد قطاع الرعاية الصحية والأدوية في هذه الجائحة فرصة ذهبية لتعزيز إستثماراته خصوصاً في مجال البحوث والتطوير،وقادت تلك الجائحة جميع المنشآت بلا إستثناء إلى تقييم تداعياتها الحالية والمستقبلية ، وإنعكاساتها على التقارير المالية في ضوء الظروف والحقائق المحيطة بكل منشأة (محمود ، الطحان، ٢٠٢٠). هذا بالإضافة لل صعوبات والتحديات التي واجهت المراجعين في ممارسة أعمالهم في مثل هذه الظروف وأثرت بشكل كبير في بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية والداخلية وبالتالي فقد خلقت هذه الظروف تحديات واسعة على أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت نتيجة

العمل في بيئة غير آمنة ومحفوفة بالمخاطر ، وفي ظل الإغلاق الكامل لمواقع العمل مع القيود المفروضة على السفر والانتقال .

لذلك لا بد من تسليط الضوء على هذه التداعيات الاقتصادية وإنعكاساتها المختلفة مع ضرورة تحليل الآثار الجوهرية لجائحة كورونا على أنظمة الرقابة الداخلية ، وكذلك العناصر المكونة لهيكل الرقابة الداخلية مما يتيح للمتعاملين مع هذه المنشأة معرفة المخاطر التي قد تتعرض لها، وكيفية التعامل معها حتى يمكن تطوير هذا الهيكل لمواجهة هذه الإنعكاسات وتدور مشكلة البحث حول التساؤلات التالية :

١. ماهي العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا .

٢. هل هناك علاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر .

ثانياً / أهداف البحث :

١. تحديد العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا .

٢. دراسة العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في ظل جائحة كورونا

ثالثاً / أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث في تناوله للتداعيات المختلفة لجائحة كورونا كأحد الأزمات الطارئة التي واجهت المجتمع المصري وإنعكاساتها المختلفة على هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت وعلى المراجعة الداخلية وأهمية دورها في إدارة المخاطر في ظل الجائحة وكذلك العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في ظل الجائحة .

رابعاً / منهج البحث :

يعتبر هذا البحث من البحوث الإستكشافية الوصفية من حيث النوع والتي تختبر فروضاً سببية حيث يتم تحديد وصياغة أبعاد الظاهرة ووصف متغيراتها ومسبباتها وأخيراً قياس العلاقة بين السبب والنتيجة عن الظاهرة ومتغيراتها وحتى يمكن تحقيق أهداف البحث فقد اعتمدت الباحثة بشكل أساسي على المنهج الإستقرائي والإستنباطي.

خامساً / فروض البحث :

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومنهجه تسعى الباحثة إلى إختبار الفروض التالية :

١. لا توجد إختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا .

٢. لا توجد إختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر .

سادساً / حدود البحث :

إقتصرت الدراسة على إدارة وتقييم المخاطر من بين عناصر هيكل الرقابة الداخلية

سابعاً / هيكل البحث :

يتم تقسيم البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية جائحة كورونا

المبحث الثاني : أثر جائحة كورونا على المراجعة الداخلية

المبحث الثالث : عناصر هيكل الرقابة الداخلية في ظل جائحة كورونا

المبحث الرابع : العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة

المخاطر لمواجهة جائحة كورونا

المبحث الخامس : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : ماهية جائحة كورونا

ظهرت عدوى فيروس كورونا لأول مرة في أواخر عام ٢٠١٩ ، وتم تحديد مجموعة من الحالات التي تظهر عليها أعراض "التهاب رئوي مجهول السبب" في مدينة وهان ، عاصمة مقاطعة هوبي الصينية ، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ أبلغت الصين منظمة الصحة العالمية (WHO) بهذا الفيروس الجديد ، وفي ٣٠ يناير ٢٠٢٠ أعلنت لجنة الطوارئ الدولية التابعة لمنظمة الصحة العالمية أن إنتشار هذا الفيروس يعد "حالة طوارئ صحية عامة تثير قلقاً دولياً" وفي ١١ مارس ٢٠٢٠ أعلنت منظمة الصحة العالمية أن إنتشار فيروس كورونا يمكن وصفه بأنه جائحة (EY,2020) ، ويواجه العالم تطورات متسارعة تتعلق بتقشى جائحة كورونا ، وسعت دول العالم مجتمعة إلى إتخاذ إجراءات إحترازية ووقائية للحد من إنتشار الجائحة والتخفيف من آثارها، وإن مثل تلك الإجراءات وغيرها على أهميتها قد ألقت بتأثيرها على بيئة الأعمال فى جميع دول العالم ، بحيث لم يقتصر تأثير جائحة كورونا على البشر فحسب وإنما أثر أيضا على النظام الإقتصادي بالكامل ، الأمر الذى دعى العديد من المنظمات المهنية والشركات العالمية إلى قياس ودراسة الأثر المالى العالمى لهذه الجائحة على إقتصاديات تلك الدول ، لقد أثارت جائحة كورونا العديد من المخاوف من حدوث أزمة إقتصادية بسبب القيود الناتجة عن تلك الأزمة والمتمثلة فى القيود المفروضة على السفر ، والعزل المنزلى ، وإنخفاض القوى العاملة ، وكذلك إنخفاض عمليات الإنتاج والتصنيع للسلع ، وزيادة الحاجة للسلع الغذائية نتيجة حالة الذعر السائدة لإنتشار هذا الوباء (إبراهيم ، زايد ، ٢٠٢٠).

أدت القيود والتدابير الإحترازية فى ظل الجائحة لعدد من التأثيرات الإقتصادية الهامة مثل زيادة معدل البطالة نتيجة تسريح العمالة ، حدوث ركود إقتصادى لبعض القطاعات كالسياحة وال الطيران وغيرها ، زيادة الإنفاق الحكومى وإنخفاض الإيرادات وتذبذب العرض والطلب فى الأسواق (الجبلى ، ٢٠٢٠) ، كما أدى حدوث إنخفاض فى معدل الناتج المحلى الإجمالى ومعدلات التضخم والتأثير على ميزان المدفوعات . لقد أدت هذه الجائحة إلى تراجع نشاط القطاع الخاص ، ومن ثم تراجع المبيعات والإيرادات وصعوبة دفع القطاع الخاص لإلتزاماته من ضرائب وأجور ، وبالتالي

تراجع قدرته على القيام بدوره تجاه المجتمع في إطار المسؤولية الاجتماعية ، على الرغم من تزايد الحاجة لهذا الدور خلال جائحة كورونا (عبد اللطيف ، ٢٠٢٠).

وترى الباحثة أن إنتشار جائحة كورونا والإجراءات التي إتخذتها الدول للسيطرة عليه في وجود حالة من القلق لدى المستثمرين قد أثر بشكل كبير في إستقرار أسعار وعوائد الأسهم في البورصات العالمية ، كما كشف الإنتشار غير المتوقع للفيروس عن حساسية القرار الإستثماري في الأسواق المالية للأحداث غير المالية . وقد تناولت إحدى الدراسات أثر إنتشار جائحة كورونا على سلوك الأسواق المالية ، باستخدام أسعار الإغلاق اليومي للأسهم في الأسواق المالية لمجموعة مكونة من ٢١ دولة في الفترة من فبراير إلى مارس ٢٠٢٠ وقد أثبتت الدراسة أن إنتشار الجائحة أثر بشكل مباشر في أسواق الأسهم ، حيث إنخفضت أسعار الأسهم بشكل سريع وذلك بسبب عدم التأكد والنظرة التشاؤمية لدى المستثمرين بشأن العوائد المستقبلية (أبو يوسف ، سراج ، ٢٠٢١) ، ويمكن لفعالية القدرة الإدارية للمديرين التنفيذيين أن تؤدي دوراً واضحاً في ظل حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالعواقب الإقتصادية لجائحة كورونا من خلال إتخاذ القرارات المؤثرة في تخفيض احتمال حدوث تقلبات حادة في أسعار الأسهم أو إنهيارها في البورصة (غالي ، ٢٠٢٢) . وقد تأثرت عدة قطاعات بجائحة كورونا تتمثل في قطاع السياحة حيث يعتبر من أهم القطاعات المتضررة من إنتشار جائحة كورونا مع توقف حركة السياحة والطيران بشكل كامل منذ فبراير ٢٠٢٠ (عباس ، ٢٠٢١) ، وإنخفض أعداد السياح الوافدين إلى مصر نتيجة لهذه الجائحة مما كان لذلك أثره السلبي على الإيرادات من هذا القطاع حيث إنخفضت الإيرادات السياحية في النصف الأول من عام ٢٠٢٠ بنحو ٥٥% مقارنة بالفترة المناظرة لها في عام ٢٠١٩ (المركز المصري للدراسات الإقتصادية ، ٢٠٢٠).

قطاع النقل حيث إنخفضت الحركة الجوية بشكل كبير وهي مقتصرة بشكل أساسي على الشحن ونقل الأفراد وقد أدى تحويل الكثير من الأعمال إلى أعمال من المنزل ، وحظر التجول الجزئي إلى خفض الطلب على النقل البري ، بما في ذلك سيارات الأجرة وشركات النقل بالحافلات ومترو الأنفاق .

الفنادق حيث تم إلغاء ما بين ٧٠% و ٨٠% من الحجوزات المستقبلية مع حظر الرحلات الجوية الدولية عبر معظم دول العالم ، وإنخفضت مساهمة قطاع السياحة في الناتج المحلي الإجمالي (Breisinger.,et al ,2020) .

تجارة الجملة والتجزئة حيث أدى الإغلاق الجزئي للمؤسسات التجارية أثناء حظر التجول إلى تقليل إنتاجيتها ، واضطرت آلاف الشركات بما في ذلك المقاهي والمناقد التجارية إلى الإغلاق لتنعكس هذه القيود على حركة التجارة لتشهد إنخفاضاً بنسبة ١٥% .

الزراعة حيث كان لجائحة كورونا تأثير مباشر على معظم إنتاج المحاصيل الزراعية باستثناء القمح الذي نمت إنتاجه بسبب ارتفاع أسعار الشراء .

القطاع الصناعي حيث بدأ تضرر القطاع الصناعي في العالم بتعطل سلاسل الإمدادات المباشرة لمستلزمات الإنتاج ، وذلك بعد عملية الإغلاق في الصين ، وقد إنتشر عدوى التوقف والإختلال في سلاسل التوريد ، وبالتالي زادت صعوبة وتكلفة الحصول على مستلزمات الإنتاج الصناعي المستوردة في جميع دول العالم (على ، ٢٠٢٠) ، وعلى الجانب الآخر حدث تراجع في الطلب بسبب حالة الترقب والتأخير في الشراء التي سيطرت على المستهلكين والمستثمرين في نفس الوقت ، وقد شمل تراجع النشاط الصناعي في جميع دول العالم ، وتوقفت العديد من المصانع عن العمل ، وإشتغل البعض في ظل استخدام ٥٠% من الطاقة الإنتاجية ، كما تراجعت صناعة الملابس بنسبة تصل إلى ٤٤% من إجمالي إنتاج القطاع .

وترى الباحثة أنه على الرغم من وجود بعض القطاعات التي تضررت من الجائحة والسابق ذكرها ، فهناك قطاعات أخرى إستفادت منها فقد وجد قطاع الرعاية الصحية والأدوية من هذه الجائحة فرصة لتعزيز إستثماراته خاصة في مجال البحوث والتطوير ، أما في مجال قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات فقد أدى التعلم الإلكتروني والعمل عن بعد والتسوق عبر الإنترنت وغيرها من الأنشطة إلى زيادة حادة في استخدام الإنترنت والخدمات الأخرى ذات الصلة بقطاع المعلومات ، كما أثرت الجائحة على مجريات العمل المحاسبي لاسيما المحتوى المعلوماتي للتقارير

المالية بالإضافة إلى أن هناك العديد من الموضوعات الهامة والتي تتطلب إستجابة محاسبية لمعالجتها في ظل الجائحة .

المبحث الثاني / أثر جائحة كورونا على المراجعة الداخلية :

١ - أثر جائحة كورونا على الدور التأكيدى والإستشارى للمراجعة الداخلية :

يمكن أن تؤدى وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في ظل الجائحة من خلال الإستمرار في تقديم التأكيدات الهامة بالإضافة إلى النصح والمشورة للإدارة ومجلس الإدارة بشأن التغيرات في المخاطر والمساعدة في توقع وتحديد مجالات الخطر الناشئة في ظل احتمالية إستمرارية تلك الجائحة لفترة من الزمن (DeLoitte,2020)، ويمكن تحديد نطاق المراجعة الداخلية في ثلاث مجالات وهى إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة .

ظهرت العديد من المخاطر التى تأثرت بجائحة كورونا مثل : مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات ، مخاطر السمعة ، مخاطر سلسلة التوريد مما زاد من أهمية دور إدارة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة في هذه الأوقات الحرجة وفيما يتعلق بمهام المراجعة الداخلية ، ينبغى أن تتحول المنشآت إلى التركيز على وظائف المراجعة الداخلية للحصول على ضمان مستقل فهى بحاجة إلى تحديد المخاطر وتقييمها وإدارتها والتخفيف من حدتها بفاعلية فالجائحة تعتبر فرصة للتأكيد على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال النشاط والمرونة والإستجابة للمخاطر المتطورة فى بيئة متغيرة .

أ- دور المراجع الداخلى فى تحديد المخاطر (دور إستشارى) :

*التحديات : التركيز على زيادة الدور الإستشارى الخاص بإستمرارية الأعمال وإدارة الجائحة (KPMG,2020)

*الإستجابات :

▪ يمكن تقليل الإلتزام بخطة المراجعة أو الإجراءات الروتينية التى لا تضيف قيمة للمنشأة فى هذا الوضع الحرج .

- يجب تمثيل المراجع الداخلى فى أى فريق لإدارة الأزمات فقد تكون خبرة أدوات وآراء قسم المراجعة الداخلية لا تقدر بثمن عند وضع خطط إستمرارية الأعمال وإدارة الأزمات.

ب- دور المراجع الداخلى فى تقييم المخاطر (دور تأكيدى):

*التحديات :

- تقييم مخاطر الغش والإحتيال المتزايدة .
- تقييم مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات .
- التقييم المبكر (يمنح مجلس الإدارة وأصحاب المصلحة الثقة بأن موقف الأصول والبيانات والمعاملات آمن) .
- تقييم كيفية إستجابة المنظمة للأزمة .

*الإستجابات :

- فهم الأنشطة لإجراء المراقبة الإستباقية للرقابة على مخاطر الغش والإحتيال المتزايدة مثل (المدفوعات ، إدارة الموردين ، كشف المرتبات) .
- صقل مهارات فريق المراجعة الداخلية للتعامل مع التكنولوجيا الحديثة للتمكن من إجراء المراجعة عن بعد .
- يمكن لوظائف المراجعة الإلكترونية (الرقمية) أن تساعد من خلال التقنيات الحديثة مثل تحليلات البيانات وتصور البيانات فى تقييم المخاطر (PWC,2020).
- التركيز على ضوابط إدارة أمن المعلومات للحماية من عمليات القرصنة (KPMG,2020).

ج- إنعكاس جائحة كورونا على الدور التأكيدى للمراجعة الداخلية بشأن بيئة الرقابة الداخلية للمنشآت :

فى ظل الظروف المتغيرة والتي فرضتها جائحة كورونا على عمليات منظمات الأعمال يجب أن نشير إلى أن طريقة تنفيذ مهام وأنشطة المراجعة قد تغيرت عن ذى قبل وأحد هذه التغيرات المستحدثة هو أداء مهام المراجعة عن بعد ، كما أنه فى

الأغلب فإن العديد من مهام المراجعة المخططة مسبقاً قد تم تأجيلها أو إعطائها أهمية ثانوية من حيث التنفيذ أو إلغاء القيام بها خلال الفترة الحالية وإجراء تعديلات على خطة المراجعة لتشمل عدداً من الأولويات لتنفيذ بعض مهام المراجعة، والإجراءات الخاصة بتقييم بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة وكيفية تطبيق هذه الإجراءات فعلياً في ظل الإغلاق الكامل لمواقع العمل مع وجود قيود على إنتقال وسفر الأفراد لمواقع العمل (KPMG,2020).

وبالتالي يجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بإعادة دراسة وتقييم مواردها والإمكانيات المتاحة لديها للتعرف على مدى كفاية ما تملكه من الخبرة المعرفية والوسائل التكنولوجية والأدوات التي تمكنها من تنفيذ مهام المراجعة عن بعد ومدى كفاءة أفراد فريق المراجعة في الإستخدام الآمن لهذه الوسائل التكنولوجية ، وإمكانية إتخاذ التدابير اللازمة لأداء المراجعة عن بعد مثل إمكانية الوصول المباشر إلى البيانات الضرورية والتي يحتاجون إليها من خلال قواعد البيانات الخاصة بالمنشأة .

فضلاً عن ما سبق هناك إعتبرات هامة يجب دراستها تتمثل في القيود على المقابلات والتي تتم بين أعضاء فريق المراجعة وإنقطاع عملية التواصل وجهاً لوجه ومدى إمكانية الإعتماد على وسائل التواصل الحديثة في إجتماعات التخطيط الإفتراضية ، ومدى إمكانية الوصول إلى المستندات والسجلات وكيفية التحقق من صحة المستندات والوثائق محل المراجعة ، وهل الوثائق التكنولوجية تمكنهم من التحقق من صحة المستندات والوثائق محل المراجعة ، وهل الوسائل التكنولوجية تمكنهم من التحقق من صحة هذه المستندات .

وفي ظل ظروف عدم التأكد الحالية فإن إدارة المراجعة الداخلية تحتاج أن تكون نشطة في تجميع الأدلة بشأن فعالية تصميم وتشغيل بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية حتى في ظل غياب الإطلاع المادي على الوثائق المستندية والسجلات الورقية الخاصة بالشركة وتعذر الملاحظة المباشرة لكيفية تنفيذ الإجراءات وبالتالي يجب أن تعمل المراجعة الداخلية على القيام بدراسة كافة الوسائل البديلة التي يمكن أن تكون خطوات رئيسية بشأن الإمداد برأيها التأكيدى (Deloitte,2020)، هذا بالإضافة

إلى أنه من المحتمل أن يكون هناك العديد من مراحل الرقابة والتي يجب أن تظل ذات أولوية بواسطة العاملين الذين يحاولون أداء العمل داخل محيط العمل وتطبيق بروتوكولات الأمان والرقابة الداخلية للحفاظ على فعالية أداء العمل داخل المنشأة ، هذا بالإضافة إلى أن مخاطر الإحتيال يمكن أن تتغير نتيجة للفرص الجديدة التي تكون ممكنة لعدد من الأطراف الداخلية والخارجية حيث أن الدافع لإرتكاب الإحتيال مثل الإحتيال في إعداد التقارير أو إختلاس الأصول يمكن أن يتزايد ويتضاعف بصفة خاصة في حالة إنهاء خدمة أحد العاملين أو معاناة بعض العاملين من ضغوط مالية شديدة (Deloitte,2020).

ويجب على المراجعة الداخلية في هذه الظروف أن تقوم بتقييم موثوقية أدلة المراجعة والتي يتم إمدادها بها وكمية الوثائق المتاحة في ظل إنخفاض القدرة على طلب أدلة المراجعة من مواقع العمل وعدم تواجد بعض العناصر التي تكون عرضة للمراجعة ومدى إمكانية الإعتماد على هذه الأدلة في إصدار رأى وهو الأمر الذي يتطلب زيادة مجهودات العمل عن بعد والإستخدام الفعال للوسائل التكنولوجية الحديثة وذلك لتنفيذ إجتماعات المراجعة وفرق العمل.

يجب أن تأخذ المراجعة الداخلية في إعتبارها تفهم التغييرات المؤقتة في بيئة الرقابة الداخلية بالمنظمة وذلك من خلال إعادة النظر في إجراءات الرقابة المطبقة ورقابة التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة (تقديرات مخصصات الديون المشكوك فيها، مخصصات إنخفاض المخزون، إضمحلال الأصول الملموسة، غير الملموسة، تقديرات القيمة العادلة للأدوات المالية وغير المالية) والرقابة على المدفوعات وتشغيل الصفقات والعمليات عن بعد (Deloitte,2020).

وبشأن كيفية إستجابة المراجعة الداخلية في حالة طلب المساعدة لتقديم الدعم في تنفيذ بعض مهام وعمليات المنشأة والتي يمكن أن تؤثر على الوضع الخاص بإستقلالها فإنه من المعروف أن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية هو الإمداد بتأكيد مستقل وموضوعي وفي أوقات الأزمات فإن المراجعة الداخلية يجب أن تقرر على نحو صحيح مساعدة المنشأة في المجالات التي يمكن أن تكون لها خبرة ملائمة بها، وللتأكد

من عدم ضعف إستقلالية المراجعة الداخلية فإن المراجعة الداخلية يمكن أن تنظر إلى الجوانب التالية :

- أن تقييد نطاقها للإمداد بالنصح والإرشاد فقط للإدارة ولا تقوم بالمشاركة المباشرة في التنفيذ .
- إستخدام فرق منفصلة للمساعدة في تقديم الدعم للإدارة في تنفيذ بعض المهام التشغيلية في المنشأة وإستخدام فرق أخرى لأداء المراجعة.
- تأجيل المراجعة فيما بعد لوقت محدد .

وعند القيام بإعداد تقرير المراجعة الداخلية في حالة إلتزام المنشأة بمقابلة المتطلبات القانونية من جانب الجهات التنظيمية والتي تتمثل في مطالبة الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية بإصدار تقرير سنوى يتضمن رأى تأكيدى بشأن فعالية تصميم وتشغيل بيئة الرقابة الداخلية داخل الشركة ففي مثل هذه الظروف التي تم فيها تخفيض نطاق وإجراءات المراجعة الداخلية سوف يكون من الضرورى أن يكون هناك وضوح بشأن الأمور والتي تم أخذها في الإعتبار والأمور التي لم يتم أخذها في الإعتبار في خطة المراجعة وما إن كان هناك قيود تم تبنيها على نطاق خطة المراجعة (Deloitte,2020).

وعندما يكون من الضرورى إلغاء أو تأجيل بعض مهام المراجعة ، فإنه يجب مناقشة ذلك مع مجلس الإدارة والحصول على موافقة رسمية من لجنة المراجعة ، وفي حالة إذا كان من الممكن إعادة توزيع موارد المراجعة الداخلية لدعم الأنشطة الهامة بالمنظمة ، أو الإعتقاد عليها في دعم الخطوط الدفاعية الأولى والثانية بالمنظمة كإستجابة إلى جائحة كورونا نتيجة لمجموعة من المهارات المتاحة لفريق المراجعة الداخلية مثل إدارة المشروع والخبرة المالية والمعرفة بنظم المنشأة وعملياتها.

وتتفق الباحثة مع إحدى الدراسات (Chartered Institute of Interna Auditors2020) فى أنه لا بد من الإعتقاد على دور المراجعة الداخلية فى التأكيد على وجود إطار قوى لإدارة مخاطر المنظمة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية والذى يعتمد على وضع موارد وإمكانيات المراجعة الداخلية فى وضع الإستعداد لمواجهة

الأزمة لتوفير تأكيد معقول بأن المخاطر التي تهدد المنظمة تم إدارتها على نحو فعال والتأكيد على نجاح وإستمرارية المنظمات في أداء عملها على المدى الطويل.

٢- دور بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لمواجهة جائحة كورونا.
في ظل ظروف كورونا وحيث فرضت الدول التدابير الصارمة لإحتواء الجائحة والتي أثرت تأثيراً كبيراً على أسواق الأسهم العالمية وسلاسل الإمداد ورحلات العمل والرحلات الشخصية (Litzenberg,2020)، ويجب العمل على إعادة ترتيب الأولويات وتحديث خطة المراجعة الداخلية لتناسب مع الظروف المستجدة ، ولضمان تنفيذ خطة مراجعة فعالة يجب القيام بالآتي :

*تقييم المخاطر : يعتبر بعض مديري المراجعة الداخلية جائحة كورونا خطراً قائماً بذاته في حين إعتبره البعض الآخر خطراً غير قائماً بذاته بل يصاحبه مخاطر أخرى موجودة مسبقاً في سجل مخاطر المراجعين الداخليين ، وللاستجابة للتحديات المتعلقة بتقييم المخاطر يجب حصر كافة المخاطر المترتبة على الجائحة وتقييمها وأن يتعاون فريق المراجعة مع المتخصصين لفهم المخاطر الطارئة وتعديلات المخاطر المنتظمة ، مع تقييم البيئة الرقابية للعمل عن بعد ، وفهم مستوى التوثيق الإلكتروني، وطلب الأدلة المتاح تقديمها عن بعد ، وتقليل مخاطر توقف الأعمال، كما يجب توجيه أعمال المراجعة الداخلية للمجالات الرئيسية للخطر وتحديد المخاطر الطارئة والجديدة ومتابعة إستجابة الإدارة للمجالات الرئيسية المتأثرة بالجائحة ، وتتمثل تلك المجالات في سلسلة التوريد والتمويل والوفاء بالمدفوعات الضريبية والموارد البشرية وأمن نظم المعلومات ومنع الإحتيال وإستمرارية الأعمال والإلتزام بمتطلبات الأمان ومتطلبات الرعاية الصحية ، كما يجب القيام بالإختبارات اللازمة للمخاطر الجوهرية وتقييم مدى كفاءة الرقابة الداخلية (Institute of internal Chartered Auditors,2020).

هذا بالإضافة أنه يجب أيضاً أن يكون هناك تعاون مع كل من لجنة المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين لمساعدة المراجعين الداخليين على فهم أى عمل هام مطلوب ، وما إن كان هناك أى جديد أو إرتفاع بالمخاطر يجب دمجها في خطة المراجعة الداخلية السنوية ، كما يجب الإتفاق على المجالات الأشد خطورة التي يجب

التركيز عليها، كما يواجه القائمون على المراجعة الداخلية صعوبة في الحصول على أدلة مراجعة موثوقة وذات مصداقية ، وإفتقار المراجعين الداخليين للملاحظة المباشرة وللتغلب على هذا التحدي يجب النظر في كم الوثائق التي يمكن الإستناد إليها لأغراض المراجعة الداخلية ومدى موثوقية تلك الأدلة ، كما يجب تحديد المخاطر المادية المرتبطة بكل حساب وتقييم أدلة المراجعة المرتبطة بتقدير الأخطار (Delliot,2020).

***تقييم الموارد:** يحتاج فريق المراجعة الداخلية إلى إعادة تقييم الموارد والقدرات عند إعادة ترتيب الأولويات ، وتحديث خطة المراجعة الداخلية وينبغي تحديد ما إذا كان لديهم الأدوات والتكنولوجيا اللازمة لأداء أعمال المراجعة الداخلية عن بعد وبأمان ، وما إن كان لديهم ما يكفي من المعرفة والدراسة الكافية بالتكنولوجيا لأداء عمليات المراجعة عن بعد ، والقدرة على حماية المعلومات ، والمرونة في تنفيذ الأعمال وإدارة السيولة .

ونظراً لظروف الجائحة والقيود المفروضة على السفر وإحتمالية إنخفاض عدد المراجعين الداخليين يمكن لمنشآت الأعمال أن تنظر في إمكانية المشاركة في الإستعانة بمصادر خارجية إذا واجهت نقصاً في الخبرات للقيام بذلك .

***التدريب وضمان الجودة إستعراض الأعمال التحضيرية :** وعلى النقيض في بعض المجالات تنشأ الفرصة للتركيز على تدريب الموظفين عبر الإنترنت وإستعدادات (تحضيرات) مراجعة ضمان الجودة QAR .

***تخطيط المراجعة والتقييم المسبق وتحديد نطاق المشاركة :** فرضت جائحة كورونا مجموعة من القيود على مرحلة تخطيط المراجعة الداخلية وينبغي إعادة النظر في نطاق عمليات المراجعة كما ينبغي توافر خطط بديلة ونماذج تخطيط للطوارئ في ظل ظروف الجائحة ومدى تأثيرها على النظام المالي وغير المالي في المنشأة (KPMG,2020),(Niles,et al,2020).

يجب أن يؤخذ تأثير الجائحة على العمليات التجارية في الإعتبار عند تحديد نطاق المشاركة كما ينبغي أن يؤخذ في الإعتبار القيود القانونية المفروضة على إمكانية الوصول إلى البيانات ونقلها .

***العمل الميداني :** في ظل ظروف الجائحة هناك حاجة إلى دراسة متأنية لتحديد ما إذا كان يمكن تنفيذ جميع جوانب مرحلة العمل الميداني بشكل كاف عن بعد ، وينبغي إتخاذ التدابير اللازمة التي تمكن المراجعين الداخليين من ذلك والوصول المباشر إلى البيانات اللازمة والحصول على التكنولوجيا المناسبة التي تمكنهم من التحقق من صحة الوثائق وإجراء المقابلات والاجتماعات مع الأطراف المعنية عن بعد ، ويحتاج المراجعون الداخليون إلى التأكد من أن لديهم التزاماً كافياً مع رؤسائهم ، قد يكون الرد على أسئلة محددة في الوقت المناسب تحدياً ويمكن حلها عن طريق ضمان ترتيبات احتياطية كافية فيما يتعلق بالرؤساء، ويتمثل أحد الأنشطة الرئيسية للمراجعين الداخليين في التواصل مع الجهة الخاضعة للمراجعة ، ومناقشة النتائج عند ظهورها أثناء العمل عن بعد ، والتأكد من جدولة الاجتماعات من خلال منصات مثل Skype أو Teams أو Zoom للاحتفاظ بمستوى التفاعل مع المراجعين أو حتى زيادته خاصة في هذه الأوقات .

***التقرير:** يعد الإتصال ضروريا خلال مرحلة التقرير في المراجعة الداخلية ، كما يلزم إعادة النظر في البروتوكولات فيما يتعلق بطريقة تقديم فريق المراجعة للتقارير إلى الإدارة العليا أو لجنة المراجعة ، بإعتبار أن التفاعل الكافي أمر ضروري هذا بالإضافة إلى احتمالية وجود ضعف في قدرات الإدارة لمعالجة هذه الأمور في مدة قصيرة .

***التقييم والمتابعة :** ينبغي الإهتمام بالتحديات الخاصة بالعمل عن بعد عند تقييم أداء فريق المراجعة الداخلية ، كما يجب على المراجعين الداخليين ترتيب الأولويات والمتابعة المستمرة من أجل زيادة التركيز على الأمور الأكثر إلحاحاً والتي تهدد العمليات التجارية (Niles,et al,2020),(KPMG,2020) .

***فريق المراجعة :** يجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تأخذ في إعتبارها رضا أعضاء فريقها عند إجرائها مجموعة التغييرات الواجبة لتمكينهم من العمل عن بعد بكفاءة وفعالية ، ومراعاة رضاهم عن الطريقة التي يتعاملون بها الآن سيكون له التأثير الواضح على

رضاهم ورفاهيتهم وبالتالي على ولائهم وإنتاجيتهم ، كما يجب على فريق المراجعة الداخلية التواصل بشكل فعال ومنتظم مع أصحاب المصلحة الرئيسيين (الإدارة العليا ولجان المراجعة) ، وكذلك أصحاب المصلحة الخارجيين (العملاء والمساهمين) ، كما تحتاج إدارة فريق المراجعة الداخلية إلى تقييم قدراتها على الإتصال الرقمي وكيفية الإستفادة منها للتواصل مع فريقها ومع الإدارة العليا أيضاً .

***العملاء :** يجب أن تستمر إدارة المراجعة الداخلية في تقديم خدماتها لعملائها (الإدارة العليا ولجان المراجعة) بنفس الكفاءة والجودة على وجه التحديد في حالة نقص أعضاء فريقها وتلبية الإحتياجات المطلوبة من قبل الإدارة العليا ولجان المراجعة .

***السيولة :** يجب على منشآت الأعمال وإدارة المراجعة الداخلية أن يكونوا على دراية كاملة بموارد رأس المال والسيولة المتاحة لديهم ، كما يجب الأخذ في الإعتبار أى تغييرات فى البيئات التنظيمية تؤثر على السيولة ورأس المال .

***شبكات الطرف الثالث :** يجب التأكد من أن شبكات الطرف الثالث تتميز بالمرونة فى مثل هذه الظروف المتغيرة ، كما يجب تقييم ومراقبة الطرف الثالث بإنتظام بشأن إستمرارية الأعمال وأمن المعلومات ومجالات المخاطر الأخرى ، كما يجب توفير وسائل الحماية الكافية فيما يتعلق بالعمليات التجارية الحيوية .

وترى الباحثة أنه يجب أن تستمر المراجعة الداخلية فى التقييم والمساهمة فى تحسين حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة باستخدام منهج منظم ومنضبط وقائم على المخاطر والسعى إلى تقديم تقييماتهم برؤى جديدة مع أخذ التأثيرات الحالية والمستقبلية فى الإعتبار مع إعادة النظر فى بعض الأنشطة من قبل الرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية والتي تتمثل فى : ضمان تحديث وتنفيذ خطط إستمرارية العمل فى الوضع الحالى ، التأكد من أن يتم تعريف وتوثيق البيانات الهامة طوال عملية المراجعة ، التأكد من أى إختصارات مستخدمة أثناء الأزمات وأى تجاوزات للضوابط المعمول بها فى العمليات لابد من توثيقها وعرضها بشفاافية عالية

، تجاوز الضوابط الرقابية بغرض زيادة الاستعداد وضمان مواجهة المخاطر بمستوى رقابي ملائم .

٣- أثر جائحة كورونا على تقرير المراجعة الداخلية :

مع إنتشار جائحة كورونا فإن هناك العديد من التحديات التي واجهت المراجعين الداخليين والمتعلقة بتقرير المراجعة الداخلية فالتأخير في تقديم التقرير في الوقت المناسب يعد من أحد التحديات التي تواجه المراجعين الداخليين عند إعداد تقرير المراجعة ، بسبب تأجيل العمل أو إلغائه لأي سبب من الأسباب والقيود على السفر والإنتقال ومما ينتج عنه من تأخير تقديم التقرير .

يمكن التغلب على ذلك التحدي المتعلق بتوقيت تقديم تقرير المراجعة الداخلية بمد فترة التقرير ، حيث أوضحت إحدى الدراسات (Chartered Institute of Interna Auditors2020) أن مديري المراجعة بالمملكة المتحدة وإيرلندا لم يواجهوا أى تحديات تتعلق بالمتطلبات القانونية بالرغم من الجائحة بسبب أن المتطلبات القانونية كانت أكثر مرونة ومبنية على الواقع بشأن الوضع الحالى وسمحت بمد فترة التقرير ، كما أن تأثير جائحة كورونا على تقرير المراجعة الداخلية ، كان نتيجة حتمية لضرورة تحديث وتعديل خطة المراجعة الداخلية لملاءمة الموقف الراهن ، ذلك الموقف الذى لا يتيح تنفيذ الخطة كما هو مستهدف بسبب التغييرات المتلاحقة والأحداث الغير المتوقعة فى بيئة الأعمال ، تلك التغييرات التى تطلبت من المراجعين إعادة تقييم المخاطر ، وجعلتهم غير قادرين على إجراء الإختبارات اللازمة لعدم توافر البيانات الكافية عبر الإنترنت مما أدى إلى محدودية التأكيدات والضمانات بتقرير المراجعة الداخلية (Churchill,2020).

ونظراً لأن جائحة كورونا جعلت المنشآت تواجه تحديات عديدة تتعلق بمدى إستمرارية المنشآت والرعاية الصحية ومخاطر سلاسل الإمداد ، بالإضافة إلى أنه نتيجة للأزمة تم تعديل خطط المراجعة الداخلية وتحديثها وتغيرت طبيعة العمل وتم الإتجاه نحو العمل عن بعد وتم إغلاق مكاتب العمل ، وللاستجابة لتلك التحديات يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الأحداث التالية للجائحة وتحليل الدروس المستفادة ، وما

إن كان هناك أحداث جوهرية تؤثر عكسياً على إستمرارية المنظمة ، كما يجب أن يشمل تقييم لدور المراجعة الداخلية أثناء الجائحة (Chartered Institute of Interna Auditors,2020).

بالإضافة لما سبق ذكره فإن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية قد تتعرض لإنهاء صلاحية الإعتماد عليها نتيجة عدم تقديم التقرير في أسرع وقت لذا يجب أن تحقق آليات المراجعة الداخلية هذا الأمر، وفي ظل هذه الظروف والتي قد تؤدي إلى تأجيل العمل أو إعادة الهيكلة لعمل المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى صعوبة في وفاء المراجعة الداخلية بمتطلباتها التنظيمية والقانونية وقدرة مديري المراجعة الداخلية على إبداء الرأي فإنه يتطلب من مديري المراجعة الداخلية ضرورة توضيح ما تم مراعاته وما لم يتم مراعاته على مدار العام عند تقديم التقرير، ويجب أن يعرض تقرير المراجعة الداخلية نطاق وحدود عملية المراجعة ، الموضوعات الرئيسية والهامة (Delliot,2020).

وترى الباحثة أنه لمواجهة ذلك التحدي في الفترة القادمة يجب على المراجعين الداخليين مواصلة إبتكار وإختبار وتنفيذ ضوابط رقابية بديلة وأن يحصلوا على أدلة مراجعة ذات مصداقية وأن تقوم لجان المراجعة بتعديل نطاق المراجعة ويتم توضيح نطاق المراجعة الداخلية المعدل في الصيغة النهائية للتقرير .

المبحث الثالث / عناصر هيكل الرقابة الداخلية في ظل جائحة كورونا

ناقشت إحدى الدراسات (KPMG,2020) كيف أنه من الممكن أن تتأثر مكونات إطار الرقابة الداخلية COSO نتيجة لإنتشار جائحة كورونا ، وقد أشارت إلى أن هذه التأثيرات تمثلت في أنه سيحتاج مجلس الإدارة وكذلك الإدارة إلى النظر في التأثير العام للتغيرات على بيئة الرقابة ، كما يجب مراجعة تقييم المخاطر في ضوء التغيرات في البيئة الخارجية ، وقد يلزم تصميم أنشطة رقابة جديدة أو تعزيزها وتنفيذها لمعالجة المخاطر الجديدة أو المتزايدة كما قد تتغير تقييمات الأهمية النسبية ، مما يؤثر على قرارات تقييم المخاطر الشاملة والإعتبرات ذات الصلة بدقة أنشطة الرقابة ، كما يجب إعادة تقييم ملاءمة وموثوقية المعلومات المستخدمة لدعم تشغيل الضوابط ،

لاسيما فيما يتعلق بالضوابط الجديدة أو التي يتم تعزيزها ، كما يجب تصميم الإتصالات الداخلية والخارجية لتلبية متطلبات المشهد الحالى ، ومتابعة الرقابة الداخلية بشكل فعال لتحديد ما إن كانت الضوابط تعمل كما تم تصميمها أم لا ، لأن بيئة العمل عن بعد تمثل مجموعة جديدة من التحديات .

***البيئة الرقابية :** للبيئة الرقابية تأثير واسع الإنتشار على نظام الرقابة الداخلية حيث أن قوتها النسبية تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة الرقابة التي لها تأثير مباشر على تأكيدات البيانات المالية ، تعمل المبادئ الخمسة لمكون البيئة الرقابية فى COSO تحت إشراف مجلس الإدارة لضمان أنه لدى الكيان عدداً كافياً من الموارد المدربة والمختصة والتي تفهم أدوارها ومسئولياتها وتسلسلها الإدارى فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للتقارير المالية ، وأن الأشخاص يخضعون للمساءلة عن مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم نظراً للتأثير الكبير لبيئة الرقابة على نظام الرقابة الداخلية .

وقد أوضحت إحدى النشرات (Audit Insights,2020) تأثير جائحة كورونا على بيئة الرقابة وأشارت أن جميع المنشآت تقريباً قد غيرت من الطريقة التي تعمل بها مما يؤثر على عمليات الرقابة وإجراءات الرقابة وقد تؤدي هذه التغيرات إلى مخاطر إضافية مثل مخاطر الأخطاء المالية أو الإحتيال وقد يكون لأى نقاط ضعف فى بيئة الرقابة عواقب أكثر أهمية وخطورة كما تشمل الأسئلة التي قد تطرحها وتناقشها لجان المراجعة مع الإدارة أسئلة تخص الرسائل الرئيسية من الإدارة إلى العاملين حول الضوابط المالية وعن الدعم الذى يتم وضعه لكى يساعد فى أسلوب العمل عن بعد ، وكيفية قيام الإدارة بقياس مشاركة العاملين ومدى تكيفهم مع بيئة العمل الجديدة مثل القدرة على التعامل مع التغيرات التكنولوجية ومدى إقتناع الإدارة لفعالية بيئة العمل الجديدة فى منع وإكتشاف أعطال وأخطاء الرقابة .

وترى الباحثة أنه خلال هذه الأوقات غير المسبوقة فمن الضروري للمنشآت ألا تفقد التركيز على بيئة الرقابة والضوابط الداخلية وبشكل إستباقي بما يضمن أن يكون الإطار مرناً ومستداماً بما يكفى لتحمل أى أحداث غير متوقعة فى نهاية العام .

***تقييم المخاطر:** يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال أن تقوم الإدارة بتحديد المخاطر وتحليل أسباب حدوثها وتقييم درجة خطورتها ومدى تأثيرها على البيانات المالية ، كما أن القدرة على تقييم المخاطر وإدارتها يساعد الإدارة على تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية وطبقاً لنموذج لجنة رعاية المؤسسات (COSO) يعد تحديد أهداف المنظمة وتحديد المخاطر والفرص والسياسات والتخطيط لمقاييس لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة (الربيدي ، خبة ، ٢٠٢٠)، وهناك أربعة مبادئ لتقييم المخاطر والتي تحتاج إلى إعادة النظر فيها نتيجة لإنتشار جائحة كورونا .

(١) تحدد المنشأة الأهداف بوضوح كافٍ لتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف

[المبدأ ٦]

قد يؤدي إنتشار جائحة كورونا إلى إعادة تقييم الأهمية النسبية ، فقد يكون المبلغ الذي تم تحديده على أنه مهم لمستخدمي البيانات المالية في وقت مبكر من السنة المالية قد تغير مما يؤدي إلى تغييرات في الأهمية النسبية وتحديد عوامل مخاطر الإحتيال الجديدة ومخاطر مستوى التأكد الجديد أو المرتفع بمعنى أنه يتم تحديد الأهمية النسبية في وقت مبكر من السنة المالية ، ثم يتم متابعتها من خلال المنشأة بحيث يمكن تحقيق تصميم مناسب لتحديد نطاق الرقابة الداخلية للتقارير المالية والتحكم فيه ، وبينما يتم تحديد الأهمية النسبية سنوياً ، ويجب إعادة تقييمها إذا كانت هناك تغييرات في العوامل الخارجية أو الداخلية .

(٢) تنظر المنشأة في إمكانية الإحتيال عند تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق

الأهداف [المبدأ ٨]

يتطلب تحديد مخاطر الإحتيال أن تحدد المنشأة الإجراءات المحتملة التي قد تؤدي إلى تحريف متعمد في البيانات المالية ، تستمد عوامل خطر الإحتيال من الحوافز والضغوط والفرص و المواقف والتبريرات هذه العوامل ليست ثابتة ، وقد تتطور بمرور الوقت ، ويجب على المنشآت النظر فيما إذا كان تأثير إنتشار جائحة كورونا يخلق عوامل خطر إحتيال جديدة ، فقد وضعت هذه الأحداث ضغوطاً مالية غير مسبوقة على المنشآت والعاملين بها ، مثل مواجهة الإدارة ضغوطاً متزايدة لتحقيق

أهداف الأداء المالي ، وقد يواجه العاملون صعوبات مالية مما يؤدي إلى زيادة الضغط أو الحافز أو الدافع لإرتكاب الإحتيال ، هذا بالإضافة إلى أنه قد تزداد فرص الإحتيال في بيئة العمل عن بعد حيث قد يكون توفير الإشراف والمراجعة أكثر صعوبة كما قد تؤدي عوامل مخاطر الإحتيال إلى مخاطر إحتيال جديدة ، بما في ذلك مخاطر التحيز الجديدة وتجاوز الإدارة للضوابط ، قد يلزم تصميم ضوابط جديدة أو تعزيزها وتنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

(٣) تقوم المنشأة بتحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية [المبدأ ٩]

تقوم المنشآت بتصميم وتنفيذ ضوابط لتحديد التغييرات في البيئة الخارجية بشكل كامل ودقيق وفي الوقت المناسب ، ويشير إطار عمل COSO إلى "أنظمة الإنذار المبكر" لتوقع التغييرات المهمة والتخطيط لها، فتأثير جائحة كورونا على البيئة الخارجية واسع النطاق ويؤثر على العديد من جوانب عمليات المنشأة ، بما في ذلك سلسلة التوريد وقدرات التصنيع وتوافر القوى العاملة والوصول إلى العملاء ، تؤثر كل هذه التغييرات على مشهد المخاطر ، ويلزم وجود رقابة مناسبة لتحديد وتقييم المخاطر من أجل تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية لتوفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، حيث قد يكون لجائحة كورونا تأثير على المخاطر التي قد تتطلب ضوابط جديدة .

وترى الباحثة أن إجراء تقييم مفصل للمخاطر أمر في غاية الأهمية لأن قرارات تقييم المخاطر تؤثر في النهاية على تصميم الضوابط وطبيعة ومدى المراقبة اللازمة . وقد أشارت إحدى النشرات (Audit Insights,2020) أن هناك مجموعة متنوعة من عوامل الخطر والأسئلة المختلفة والتي يجب مناقشتها عند التفكير في إدارة المخاطر ومنها مناقشات تخص التغييرات الهامة في العمل أو إدخال خدمات أو مخططات جديدة مثل :

- هل تم إجراء تقييم شامل للمخاطر التي تواجه الكيان (بما في ذلك التأثير على العمليات المعتادة وأي مجالات عمل جديدة مثل مخططات المنح الجديدة)؟

- هل تم إجراء تقييم للمخاطر على كفاية الأنظمة والإجراءات والقدرة (بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات والاتصالات) على الاستجابة للتغيرات في الأعمال التجارية أو الطلبات الجديدة أو العمليات المعتادة؟
- عندما يعتمد الكيان على مقدمي الخدمات للعناصر الرئيسية لأعماله ، هل تم النظر في المخاطر المتعلقة باستمرارية التوريد أو التغييرات في ضوابطهم؟
أو مناقشات تخص الأمور التي تشكل ضغوطاً كبيرة على الإدارة وتمثل في :
- هل هناك حالات تم فيها تجاوز الضوابط الرئيسية من أجل الحفاظ على سير العمل كالمعتاد؟
- هل هناك مجالات قد تكون فيها الإدارة أقل يقظة في إشرافها ورصد إجراءات العمل اليومية بسبب الضغوط؟
أو المناقشات التي تتعلق بعدم الامتثال للقوانين والمتطلبات الأخرى مثل :
- هل تم تقييم مخاطر عدم الامتثال للمتطلبات القانونية ومتطلبات الخدمة العامة الأخرى؟
- هل كانت هناك أي ضغوط يمكن أن تؤثر سلباً على الامتثال للمشتريات؟
أو المناقشات التي تتعلق بزيادة التقاضي والدعاوى القضائية مثل :
- هل كان هناك تقييم لاحتمال زيادة التقاضي أو الدعاوى؟
- هل تم تقييم الخدمات الجديدة بحثاً عن مخاطر قانونية محتملة مثل إنشاء التزامات أو التزامات غير مقصودة؟
وكذلك المناقشات التي تتعلق بمخاطر التمويل والتقارير المالية وتمثل في :
- هل كان هناك تقييم للأثر على التوقعات والميزانيات والتدفقات النقدية لفترة زمنية مناسبة؟
- هل تم إجراء تقييم لإستمرارية العمل وفقاً للمتطلبات المعمول بها ؟
- هل تم توفير الإهتمام الكافي لإدارة التكاليف والقيمة مقابل المال في ضوء التغييرات في الخدمات أو العمليات؟

- هل هناك جوانب من التقارير المالية قد تشكل مخاطر أعلى مثل البنود التي تنطوي على التقدير والحكم والتي يمكن أن تخضع لدرجات أكبر من عدم التأكد (مثل معدلات الخصم ، وقيم السوق ، وإسترداد الديون)؟
- هل هناك أي جوانب من التقارير المالية السنوية قد يكون من الصعب إستكمالها (مثل إشراك خبراء التقييم ، وإستكمال عمليات الجرد)؟
- هل تم النظر في كيفية الإبلاغ عن الأمور الهامة الناشئة في بيان الحوكمة وبيان الرقابة الداخلية والبيانات المالية؟

وكذلك المناقشات المتعلقة بزيادة مخاطر الإحتيال مثل :

- إقتصادية تخفيض تصنيف قواعد الشراء وإجراءات مكافحة الإحتيال أو تجاوزها إستجابة للضغوط أو الأولويات الأخرى .
- قد لا تكون الضوابط على مستوى المؤسسة لمنع وإكتشاف الإحتيال والإختراقات الإجرائية مصممة للعمل في البيئات البعيدة أو الإفتراضية .
- مخاطر الأمن السيبراني حيث قد يؤدي الإنتشار السريع للتكنولوجيا الجديدة إلى تعريض أمن الشبكات لهجوم إلكتروني أو خسارة مالية .
- ضعف إمتثال الموظفين للسياسات والقواعد ومتطلبات الرقابة ، فمن خلال عمل الموظفين عن بعد تتعرض أفعالهم إلى مراجعة ومراقبة أقل ، وبالمثل ، فإن الضغط على الإدارة قد يقلل من المستوى المطلوب من الرقابة .
- *أنشطة الرقابة تتمثل الأنشطة الرقابية فى السياسات والإجراءات التى تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة وإتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع أو تقليل المخاطر التى يمكن أن تعوق إنجاز أهداف المنشأة ، وتتمثل فى التفويض الواضح للسلطة والصلاحيات ، والفصل بين المهام ، وحصر حق الوصول إلى قواعد البيانات التكنولوجية للمرخص لهم فقط بما يتناسب مع مسئولياتهم الوظيفية وحماية أصول المنشأة ونشر السياسات والإجراءات الرقابية التى تدعم توجهات الإدارة التى تضع السياسات موضع التنفيذ وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة (Mahadeen,2016) بمجرد تحديد مخاطر التقارير المالية ذات الصلة ، تقوم

الإدارة بتقييم ما إذا كانت أنشطة الرقابة المناسبة (بشكل فردي أو بالاشتراك مع أخرى) تخفف المخاطر بشكل مناسب إلى مستويات مقبولة ، ونظراً لأن جائحة كورونا من المحتمل أن تكون قد أدخلت مخاطر جديدة أو متزايدة في عمليات المنشأة مما يتطلب تصميم وتنفيذ ضوابط أو مراجعات جديدة للضوابط الحالية .

(٤) تختار المنشأة وتطور أنشطة الرقابة التي تساهم في تخفيف المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة [المبدأ ١٠]

تشمل الجهود المطلوبة تحديد الضوابط اليدوية أو الآلية لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء أو الإحتيال التي تؤدي إلى أكثر من فرصة لوجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية ، سيكون تحديد إستجابات التحكم المناسبة للمخاطر الجديدة أو المتزايدة تحدياً بشكل خاص في الظروف الحالية نظراً لقيود القوى العاملة مثل ترتيبات العمل عن بُعد ، وعلاوة على ذلك ، قد تكون أنشطة الرقابة وقائية أو إستكشافية ، وعادة ما تستخدم المنشآت مزيجاً منهما ، وفي هذه الظروف إذا تم إعتبار الضوابط الجديدة أو المعززة ضرورية ، فقد تفكر الكيانات في تنفيذ ضوابط إستقصائية ، وبينما قد تتطلب الضوابط التحريرية حكماً إدارياً ، فقد يكون من الممكن تصميمها وتنفيذها في الوقت المناسب أكثر من الضوابط الوقائية ، علاوة على ذلك ، قد يكون تشغيل أدوات التحكم الاستقصائية من مكان بعيد أكثر عملية ، تحتاج المنشآت التي تستخدم مؤسسات الخدمة ذات الصلة بالرقابة الداخلية إلى العمل مع تلك المنظمات لفهم التغييرات أو الضوابط المطبقة حديثاً من قبل تلك المؤسسة الخدمية لمعالجة المخاطر الجديدة أو المتزايدة ، بالإضافة إلى التغييرات في تشغيل الضوابط الحالية التي يمكن أن تؤثر على تصميم أو تنفيذ أو فعالية تشغيل الضوابط الخاصة بالمنشأة .

وترى الباحثة أن إنتشار جائحة كورونا سوف يتحدى قدرات المنشأة ليس فقط في تصميم وتنفيذ الضوابط ، ولكن لتشغيلها ومراقبتها أيضاً .

(٥) تختار المنشأة وتطور أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف [المبدأ ١١]

إذا نفذت المنشآت ضوابط آلية جديدة إستجابةً للمخاطر المحسنة أو الإضافية التي أدخلتها جائحة كورونا ، فيجب النظر في ما إذا كان يلزم تنفيذ ضوابط عامة جديدة أو

محسنة لتكنولوجيا المعلومات ، أو ما إذا كانت ضوابط تكنولوجيا المعلومات العامة الحالية تدعم أنشطة التحكم الآلي الجديدة ، ويجب على الكيانات أيضاً النظر فيما إذا كانت بحاجة إلى تعزيز أو إستبدال ضوابط تكنولوجيا المعلومات العامة الحالية ، نظراً للمخاطر التي قد تنشأ من العاملين الذين يعملون في المواقع البعيدة ، مثل ضرورة إعادة النظر في عناصر التحكم في الوصول إلى النظام التي تمنع وصول المستخدم غير المصرح به إلى أنظمة تكنولوجيا المعلومات ، والتي قد تحتاج إلى تعديل الإستجابة لبيئات العمل عن بُعد.

***المعلومات والإتصال** الإتصال هو عملية مستمرة ومتكررة لتوفير المعلومات الضرورية ومشاركتها والحصول عليها داخلياً وخارجياً، يوفر الإتصال المناسب المعلومات اللازمة لتنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية اليومية وفهم الدور الذي يلعبه الأفراد في الرقابة الداخلية ، وأضافت دراسة الحسيني والسعبري (الحسيني ، السعبري ، ٢٠١٧) أنه إذا لم يكن هناك في الوحدة الإقتصادية نظام يقوم بتوفير معلومات كافية وملائمة إلى الأشخاص المعنيين في الوحدة فإن نظام الرقابة الداخلية يصبح قليل الفاعلية ، ووفقاً لإطار لجنة COSO يتم قياس المعلومات والإتصال من خلال عدة مؤشرات منها إختيار المعلومات ذات الصلة ، والإتصال الخارجي والإتصال الداخلي .

(٦) تحصل المنشأة على معلومات ذات صلة عالية الجودة أو تنشئها وتستخدمها لدعم عمل الرقابة الداخلية [المبدأ ١٣]

قد تكون المعلومات المستخدمة في تشغيل الرقابة الداخلية داخلية أو خارجية (مثل بيانات المورد أو الصناعة) ، ونتيجة لإنتشار جائحة كورونا ، قد تكون هناك حاجة إلى متطلبات معلومات إضافية لتشغيل الضوابط التي تهدف إلى معالجة المخاطر الجديدة أو المتزايدة ، ويعد تحديد مصادر المعلومات المناسبة ، والضوابط التي يتم تصميمها وتنفيذها على هذه المعلومات ، أمراً بالغ الأهمية لدعم ملاءمة المعلومات وموثوقيتها .

(٧) تنقل المنشأة المعلومات داخلياً ، بما في ذلك أهداف ومسئوليات الرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية [المبدأ ١٤]

قد تم إجبار العديد من المنشآت على التحول إلى بيئة عمل عن بُعد ، ونتيجة لذلك تحتاج المنشآت إلى تقييم فعالية إتصالاتها بحيث تكون الأهداف والمسئوليات واضحة وفي الوقت المناسب ، وتكرار الاتصالات كافٍ والجماهير المستهدفة مناسبة ، مع تطور تقييم المخاطر وتنفيذ ضوابط جديدة أو تعزيزها ، يحتاج العاملون في الضوابط الداخلية إلى فهم واضح لمسئولياتهم لتحقيق أهداف التقارير المالية المقصودة .

(٨) تتواصل المنشأة مع الأطراف الخارجية بشأن الأمور التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية [المبدأ ١٥]

قد تتأثر قنوات الإتصال مع الأطراف خارج المنشأة بجائحة كورونا ، ومن المهم أن يتم تصميم وتنفيذ ضوابط وإجراءات الإفصاح الخاصة بجهة إصدار الأوراق المالية والبورصات مراقبة آثار إنتشار جائحة كورونا ويضمن ذلك أن المعلومات المطلوبة للإبلاغ يتم الإبلاغ عنها بشكل كامل ودقيق في الوقت المناسب ، بالإضافة إلى ذلك ، أو قد يتطلب الأمر إستخدام أنظمة تكنولوجيا معلومات مختلفة مع تغييرات في معالجة المعاملات .

***أنشطة المراقبة** ويشمل الفحص الدورى والمستمر لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لتحديد إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة ومصممة بشكل كاف ويتم تنفيذها بشكل صحيح وفعال ، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب وتحديد مواضع الضعف فى النظام الرقابى (الريدى ، خبة ، ٢٠٢٠).

(٩) تختار المنشأة وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل [المبدأ ١٦]

قد تنظر المنشآت في إعادة تقييم أنشطة المتابعة الخاصة بها لتحديد ما إذا كانت الضوابط قد أصبحت أقل فاعلية أو لم تعد تعمل بالطريقة التي تم تصميمها وتنفيذها من أجلها، قد تحتاج أنشطة المراقبة الحالية إلى تعديل لتعمل بفعالية في بيئة العمل عن بعد، كما ترغب المنشآت في تنفيذ أنشطة مراقبة محددة على الضوابط المصممة أو المنفذة حديثاً للتأكد من أن هذه الضوابط تحقق النتائج المرجوة، كما يجب أن تتناسب

طبيعية ومدى أنشطة المراقبة مع المخاطر المرتبطة بالضوابط الجديدة ، و الإفصاح عن أي تغييرات في الضوابط الداخلية .

ويتضح مما سبق أن إطار COSO يشتمل على خمسة مكونات للرقابة الداخلية وهي بيئة الرقابة ، وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والاتصالات ، وأنشطة المراقبة هذا بالإضافة إلى ١٧ مبدأ يجب أن تكون حاضرة وتعمل بطريقة متكاملة لتقديم تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

وفي ظل الجائحة يجب مراجعة تقييم المخاطر في ضوء التغيرات في البيئة الخارجية وقد يلزم تصميم أنشطة رقابة جديدة أو تعزيزها وتنفيذها لمعالجة المخاطر الجديدة أو المتزايدة كما قد تتغير تقييمات الأهمية النسبية، مما يؤثر على قرارات تقييم المخاطر.

المبحث الرابع / العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لمواجهة جائحة كورونا :

تطورت وظيفة المراجعة الداخلية وتزايدت أهميتها في الآونة الأخيرة لتلعب دوراً هاماً في ضبط الأداء نتيجة تزايد الحاجة إلى تحسين الثقة في التقرير المالي والحد من تحريفات القوائم المالية لذا أوصى إتحاد المحاسبين الأوروبيين بضرورة إستمرار التطوير في وظائف المراجعة الداخلية مع التركيز على تقييم مفاهيم أوسع للرقابة الداخلية ترتبط بإدارة المخاطر المتعلقة بالمنشأة ، ويوفر التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر بالمنشأة تأكيداً معقولاً عن مدى تحقيق أهداف المنشأة بالتعامل مع المخاطر المتعلقة بهذه الأهداف لجعل هذه المخاطر في الحدود التي تقبلها المنشأة لتحمل هذه المخاطر وتجنب أي خسائر مالية تنتج عن حدوث هذه المخاطر دون التعامل معها وبالتالي تساعد في إستمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها ، كما يحسن من إدراك وفهم مخاطر المنشأة وتقليل تعرض المنشأة للمفاجآت ، مساعدة الإدارة في التركيز على القضايا التي تحتاج للإنتباه ، والتركيز داخلياً على ممارسة الأعمال بالطرق الصحيحة وزيادة المنشأة على قبول خطر أكبر والمساعدة في إتخاذ القرارات (ESMA,2020) ، (Eelhosiny,2020).

أصبحت إدارة المخاطر في الآونة الأخيرة موضع إهتمام كبير ، حيث يطلب واضعوا المعايير بشكل متزايد من المنشآت الإفصاح عن هذه المعلومات ، كما يزيد الإفصاح عن إدارة المخاطر من الشفافية ، تحسين الإلتزام بالمتطلبات التشريعية ، زيادة ثقة العملاء والموردين ، زيادة دعم المجتمع للشركات وتحسين أدائها. وفي المقابل يوجد تصور لدى الشركات بأن الإفصاح يمكن أن يظهر إنطباعات سلبية بين أصحاب المصالح حول مستقبل الشركة (Davies,2020).

تعتبر المراجعة الداخلية أهم ركائز تفعيل هيكل الرقابة الداخلية التي تنهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ، ورفع الكفاءة التشغيلية ، وهذا ما يجعل دورها مهم وفعال في ضبط أداء المؤسسات لذا فعندما يتم تدعيمها بالأفراد والموارد فإنها يمكن أن تلعب دوراً أساسياً في ضبط الأداء نتيجة لتزايد الحاجة إلى تحسين الثقة في التقارير والقوائم المالية وخاصة بعد التطور الحادث في مفهوم المراجعة الداخلية والمعايير والإرشادات المهنية المتعلقة بها .

وتظهر أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها وتحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة وفحص الإلتزام بنظم الرقابة على المستوى الوظيفي ، وتقييم جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات ، وتوفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر ، وتسهيل عملية فهم وتطوير نظم الرقابة من خلال الرقابة والتنظيم الذاتي ومن هنا يتعاضد دور المراجعة الداخلية ، والذي يتمثل بشكل رئيسي في فحص بيئة رقابة الشركة لضمان التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو إكتشاف الأحداث التي تسبب أضرار محتملة ، وأن الآليات الكافية للتغذية العكسية تعمل بفعالية بحيث يتم إعلام المستويات الإدارية الملائمة بشكل فوري عن التهديدات المحتملة لتحقيق أهداف الشركة ، وأن التصرف العلاجي قد تم إتخاذة في التوقيت الملائم .

وتؤدى المراجعة الداخلية دوراً هاماً فى الإستمرار فى تقديم ضمانات هامة ، والمساعدة فى تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة كما يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا مستعدين للتكيف مع هذه الفترة بطريقة مستدامة ، كما يجب مواكبة الإرشادات الحكومية والتنظيمية ، وإتباع الإستجابات التنظيمية المنسقة مركزياً عند تصميم عمل محدد للمراجعة الداخلية (Chen,et al,2019),(KPMG,2020),(AICPA,2020).

ويجب أن تأخذ المراجعة الداخلية فى الإعتبار المخاطر المحتملة ، وأن يكون الهدف الأساسى من المراجعة الداخلية ، التركيز على الأشياء الهامة وتوفير مستوى مرتفع من التأكيد وتقديم التوصيات نظراً لتغير المخاطر ومن الضرورى أن يتعاون المراجع الداخلى مع أصحاب المصلحة الرئيسيين لفهم أى مخاطر جديدة أو إرتفاع فى مستوى المخاطر ، ولتقييم أفضل السبل لتقديم الدعم ، ويشمل ذلك لجنة المراجعة ، المراجع الخارجى والإدارة .

لقد إزدادت مهام نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبح على المراجع الداخلى تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل : تقييم موثوقية الشبكات ، عمليات الحاسب ،آلية تخزين البيانات ومدى إمكانية إتخاذ القرار بناء على هذه المعلومات بالإضافة إلى حاجة الإدارة للحصول على الكثير من المعلومات التى تساعدها فى إتخاذ القرارات فى ظل أزمة كورونا والتقليل من العمالة الموجودة ، والعمل على نظام محاسبى إلكترونى حديث وسرعة إستخراج تقارير سريعة فى الوقت المناسب ويعد نظام الرقابة الداخلية أكثر الجوانب تفاعلاً مع الأطراف داخل الشركة وحاجتها المتغيرة ، ولكى يلبى النظام هذه المتطلبات فإنه يشكل قاعدة معلومات لجهات عديدة (Weiss,et al,2020).

يتمثل دور المراجعة الداخلية فى دعم الرقابة على العمليات الإلكترونية بالمنشآت فى تقييم مدى دقة تقرير إدارة المخاطر قبل إتخاذ أى إجراء من قبل الإدارة التنفيذية بالمنظمة وتقييم أداء إدارة المخاطر بناء على معايير ملائمة يتم وضعها وفقاً للخبرات السابقة ، كما توفر المراجعة الداخلية رأياً موضوعياً وضماناً فى الوقت الفعلى للفرق

التي تحتاج إلى إتخاذ قرارات بسرعة ومساعدة المنشأة في التطلع إلى الأمام ، من خلال تحديد مجالات المخاطر المحتملة الناشئة عن التأثير المباشر للأعمال ، كما تشارك المراجعة الداخلية أصحاب المصلحة الآخرين المهتمين مثل المنظمين ولجان المراجعة لتوضيح أفضل طريقة يمكن للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة ، وما إن كانت هناك مخاطر جديدة أو مرتفعة تحتاج إلى دمجها في خطة المراجعة الداخلية السنوية (Delalio,2020),(weiner,et al,2020),(Davies,2020).

يؤدي تطوير بيئة وأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر للحد من تحديات كورونا بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية إلى تحديد ما إذا كانت البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات لديها القدرة على دعم الإحتياجات التكنولوجية ، هناك زيادة في التعرض للمخاطر مثل الإحتيال والتهديدات الإلكترونية ، وهل يؤثر طبيعة أو فورية طلب العميل في ظل جائحة كورونا على قدرة الشركة على دعم عملائها الحاليين أو التعامل مع التحديات الجديدة التي قد تؤثر على الشركة ، وما إذا كان من العملى تلبية الإحتياجات الفورية ، وتوفير الموارد والإشراف في ضوء القيود الحالية المفروضة على السفر وعلى المنظمات المهنية للوفاء بمتطلبات الإفصاح الجديدة ، ومدى كفاية الموارد للإستجابة للتغيرات المفاجئة والشكوك الناشئة عن جائحة كورونا (شئن، ٢٠٢٠).

ومما سبق ترى الباحثة أن المراجعة الداخلية تواجه العديد من التحديات المتعلقة بدرجة عدم التأكد المرتبطة بالأحداث المستقبلية مما يؤثر على عدم دقة التنبؤات لذلك يجب القيام بإختبارات عديدة للمخاطر ، مراجعة تفصيلية للمخاطر الهامة بحيث يشمل تقرير المراجعة الداخلية على تحليل الأحداث التالية لجائحة كورونا والمناطق الأكثر تضرراً بها ، ويجب أن تطور المراجعة الداخلية من إختباراتها للمخاطر وتعتمد على مدخل يناسب التعامل مع الأزمات بأسرع وأبسط الطرق ، وتقترح الباحثة إستخدام مدخل المراجعة ضد الخطر للتعامل مع جائحة كورونا .

المبحث الخامس : الدراسة الميدانية

أجريت الدراسة الميدانية على عينة عشوائية عددها (١١٠) من المراجعين الداخليين و (١٢٠) من المستفيدين من التقارير المالية في المنشآت الصناعية المتضررة من جائحة كورونا وتم استخدام قائمة الإستقصاء في تجميع البيانات

(١) اختبار الفرض الرئيسي الأول:

"لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا" وباستخدام تحليل مان ويتني (Mann-Whitney) لقياس الاختلاف بين آراء كلاً من المراجعين الداخليين، والمستفيدين من التقرير عن القوائم المالية حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا (X1) والتي يلخصها الجدول التالي رقم (١).

جدول رقم (١)

مدي اتفاق عينة الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا (X1) باستخدام تحليل مان ويتني

المعنوية	P-Value	Mann-whitney	البيان
غير معنوية	٠.٤٨٢	٢٥٠٠.٥٠٠	١- أثرت الجائحة على البيئة الرقابية وتغيير طرق وأساليب العمل بالمنشآت (X1.1).
غير معنوية	٠.٧٣٠	٢٥٥٥.٥٠٠	٢- انعكست الجائحة على مشاركة العاملين وتكيفهم مع بيئة العمل الجديدة (X1.2).
غير معنوية	٠.٣٦٤	٢٤٥٢.٠٠٠	٣- أثرت على تقييم المخاطر وإعادة تقييم الأهمية النسبية (X1.3).
غير معنوية	٠.٩٦٠	٢٦١٢.٥٠٠	٤- خلقت عوامل خطر جديدة للاحتيال كما نتج عنها ظهور مخاطر جديدة (X1.4).
معنوية	٠.٠٠٠	٥٤٤.٥٠٠	٥- أثرت على الأنشطة الرقابية والتفويض الواضح للسلطات (X1.5).
غير معنوية	٠.٤٧٦	٢٤٩٠.٠٠٠	٦- زاد التركيز على عمليات الفصل في المهام والترخيص بمن له حق الوصول لقواعد البيانات (X1.6).

تحليل العلاقة بين هيكل الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في ظل جائحة كورونا

شيرين على إبراهيم سالم

غير معنوية	٠.٥٥٩	٢٥١٦.٠٠٠	٧- تزايدت الحاجة إلى معلومات إضافية لتشغيل الضوابط التي تهدف إلى معالجة المخاطر المتزايدة (X1.7).
غير معنوية	٠.٣٦٥	٢٣٩٤.٠٠٠	٨- أثرت على قنوات الاتصال مع الأطراف خارج المنشأة (X1.8).
غير معنوية	٠.٦٠٨	٢٥٢٨.٠٠	٩- تزايدت الحاجة إلى إعادة تقييم أنشطة المتابعة والفحص الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع طبيعة العمل عن بعد (X1.9).
غير معنوية	٠.٦٤٥	٢٥٣٦.٥٠٠	١٠- تطلب الأمر أن تتناسب طبيعة أنشطة المتابعة وطبيعتها ومداهما مع المخاطر المرتبطة بالضوابط الجديدة في ظل الجائحة (X1.10).
غير معنوية	٠.٣٦٧	٢٤٥٥.٥٠٠	١١- أثرت الجائحة على الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في تحديد المخاطر (X1.11).
غير معنوية	٠.٤٦٩	٢٤٩٠.٠٠٠	١٢- أثرت جائحة كورونا على الدور التأكيدي للمراجع الداخلي في تقييم المخاطر (X1.12).
غير معنوية	٠.٩١٠	٢٦٠٢.٠٠	١٣- انعكست الجائحة على الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية بشأن بيئة الرقابة الداخلية (X1.13).
غير معنوية	٠.٥٠١	٢٤٩٨.٥٠٠	١٤- التأخير في تقديم التقرير يعتبر من أهم التحديات التي واجهت المراجعين الداخليين في ظل الجائحة (X1.14).

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي .

- يتضح من الجدول السابق اختلاف فئتي الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا (X1) التالي:
- أثرت على الأنشطة الرقابية والتفويض الواضح للسلطات (X1.5).
 - ومع هذا الاختلاف كان هناك اتفاق بين فئتي الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا (X1) التالية:
 - أثرت الجائحة على البيئة الرقابية وتغيير طرق وأساليب العمل بالمنشآت (X1.1).
 - انعكست الجائحة على مشاركة العاملين وتكيفهم مع بيئة العمل الجديدة (X1.2).
 - أثرت على تقييم المخاطر وإعادة تقييم الأهمية النسبية (X1.3).
 - خلقت عوامل خطر جديدة للاحتيال كما نتج عنها ظهور مخاطر جديدة (X1.4).
 - زاد التركيز على عمليات الفصل في المهام والترخيص بمن له حق الوصول لقواعد البيانات (X1.6).

- تزايدت الحاجة إلى معلومات إضافية لتشغيل الضوابط التي تهدف إلى معالجة المخاطر المتزايدة (X1.7).
 - أثرت على قنوات الاتصال مع الأطراف خارج المنشأة (X1.8).
 - تزايدت الحاجة إلى إعادة تقييم أنشطة المتابعة والفحص الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع طبيعة العمل عن بعد (X1.9).
 - تطلب الأمر أن تتناسب طبيعة أنشطة المتابعة وطبيعتها ومداهها مع المخاطر المرتبطة بالضوابط الجديدة في ظل الجائحة (X1.10).
 - أثرت الجائحة على الدور الاستشاري للمراجع الداخلي في تحديد المخاطر (X1.11).
 - أثرت جائحة كورونا على الدور التأكيدي للمراجع الداخلي في تقييم المخاطر (X1.12).
 - انعكست الجائحة على الدور التأكيدي للمراجعة الداخلية بشأن بيئة الرقابة الداخلية (X1.13).
 - التأخير في تقديم التقرير يعتبر من أهم التحديات التي واجهت المراجعين الداخليين في ظل الجائحة (X1.14).
- ومن هنا ترى الباحثة أن هناك اتفاق بين فئتي الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا (X1) مع وجود بعض الاختلافات البسيطة بين فئتي الدراسة حول المتغير الخامس (أثرت على الأنشطة الرقابية والتفويض الواضح للسلطات (X1.5))، وبناءً على ما سبق فإنه يتم قبول فرض العدم وهو:
- " لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول العناصر الدالة على قصور هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت المتضررة من جائحة كورونا "

(٢) اختبار الفرض الرئيسي الثاني:

"لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر" وباستخدام تحليل مان ويتني (Mann-Whitney) لقياس الاختلاف بين آراء كلاً من المراجعين الداخليين، والمستفيدين من التقرير عن القوائم المالية حول أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر (X2) والتي يلخصها الجدول التالي رقم (٢).

جدول رقم (٢)

مدي اتفاق عينة الدراسة حول العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر (X2) باستخدام تحليل مان ويتني

المعنوية	P-Value	Mann-whitney	البيان
غير معنوية	٠.٨٩٣	٢٦١٤.٠٠٠	١- مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها (X2.1).
غير معنوية	٠.٦٦٧	٢٥٦٠.٥٠٠	٢- تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة وتقييم جودة الأداء في تنفيذ المسنوبات (X2.2).
غير معنوية	٠.٥٦٠	٢٥٠٩.٠٠٠	٣- توفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر (X2.3).
غير معنوية	٠.٦١٦	٢٥٣٤.٠٠٠	٤- فحص بيئة الرقابة لضمان التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بفاعلية لمنع أو اكتشاف الأحداث التي تسبب أضراراً محتملة (X2.4).
غير معنوية	٠.٨٠٠	٢٥٧٤.٥٠٠	٥- تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في المساعدة في تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة (X2.5).
غير معنوية	٠.٦١٣	٢٥٢٤.٠٠٠	٦- تأخذ المراجعة الداخلية في الاعتبار المخاطر المحتملة والتركيز على الأشياء الهامة (X2.6).
غير معنوية	٠.٢٣٠	٢٣٩٥.٠٠٠	٧- توفر المراجعة الداخلية مستوى مرتفع من التأكيد وتقديم التوصيات (X2.7).
معنوية	٠.٠١٠	٢٢٢٨.٠٠٠	٨- توفير معلومات عن مدى كفاءة وفعالية أسلوب تكاليف تدفق القيمة (X2.8).
غير معنوية	٠.٣٦٣	٢٤٥٩.٠٠٠	٩- ازدادت مهام الرقابة الداخلية وأصبح على المراجع الداخلي تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل (X2.9).
غير معنوية	٠.٩٠٦	٢٦٠٧.٠٠٠	١٠- يتمثل دور المراجعة الداخلية في دعم الرقابة على العمليات الإلكترونية بالمنتجات (X2.10).

غير معنوية	٠.٤٧٠	٢٤٨٣.٠٠٠	١١- تعمل المراجعة الداخلية على تقييم أداء إدارة المخاطر وفقاً إلى معايير ملائمة يتم وضعها طبقاً للخبرات السابقة (X2.11).
غير معنوية	٠.٠٧٦	٢٣٢٨.٥٠٠	١٢- تهتم المراجعة الداخلية بتقييم مدى دقة تقرير إدارة المخاطر قبل اتخاذ أي إجراء من قبل الإدارة التنفيذية بالمنشأة (X2.12).
غير معنوية	٠.٤٧٩	٢٤٩٣.٥٠٠	١٣- تحديد مجالات الخطر الناشئة عن التأثير المباشر للأعمال بما في ذلك المخاطر المالية وسلوكيات العمل المختلفة والاتجاه نحو الرقمنة (X2.13).

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

- يتضح من الجدول السابق اختلاف فنتي الدراسة حول أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر (X2) في العنصر التالي :
- توفير معلومات عن مدى كفاءة وفعالية أسلوب تدفق القيمة (X2.8) ومع هذا الاختلاف كان هناك إتفاق بين فنتي الدراسة حول أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر (X2) للعناصر التالية :
 - مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها (X2.1).
 - تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة وتقييم جودة الأداء في تنفيذ المسئوليات (X2.2).
 - توفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر (X2.3).
 - فحص بيئة الرقابة لضمان التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بفاعلية لمنع أو اكتشاف الأحداث التي تسبب أضراراً محتملة (X2.4).
 - تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في المساعدة في تقديم المشورة للإدارة ومجلس الإدارة (X2.5).
 - تأخذ المراجعة الداخلية في الاعتبار المخاطر المحتملة والتركيز على الأشياء الهامة (X2.6).
 - توفر المراجعة الداخلية مستوى مرتفع من التأكيد وتقديم التوصيات (X2.7).
 - ازدادت مهام الرقابة الداخلية وأصبح على المراجع الداخلي تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل (X2.9).

- يتمثل دور المراجعة الداخلية في دعم الرقابة على العمليات الإلكترونية بالمنشآت (X2.10).
 - تعمل المراجعة الداخلية على تقييم أداء إدارة المخاطر وفقاً إلى معايير ملائمة يتم وضعها طبقاً للخبرات السابقة (X2.11).
 - تهتم المراجعة الداخلية بتقييم مدى دقة تقرير إدارة المخاطر قبل اتخاذ أي إجراء من قبل الإدارة التنفيذية بالمنشأة (X2.12).
 - تحديد مجالات الخطر الناشئة عن التأثير المباشر للأعمال بما في ذلك المخاطر المالية وسلوكيات العمل المختلفة والاتجاه نحو الرقمنة (X2.13).
- ومن هنا ترى الباحثة أن هناك اتفاق بين فئتي الدراسة حول أهمية دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر (X2) مع وجود بعض الاختلافات البسيطة بين فئتي الدراسة حول المتغير الثامن (توفير معلومات عن مدى كفاءة وفعالية أسلوب تكاليف تدفق القيمة (X2.8)) وبناءً على ما سبق فإنه يتم قبول فرض العدم وهو:

" لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر "

النتائج :

١. تعرضت المنشآت أثناء جائحة كورونا للعديد من المخاطر مما زاد من أهمية الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، وإضافة قيمة للمنشأة في هذه الأوقات الحرجة حيث أن المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر تركز على التحليل الإستراتيجي وتقييم إجراءات العمل وتقييم الأهداف والمخاطر والضوابط والتي تتحد من أجل نجاح المنشأة من خلال تحديد وتقييم ومراقبة المخاطر .
٢. تتأثر مكونات إطار الرقابة الداخلية COSO نتيجة لإنتشار جائحة كورونا ،مما ترتب عليه ضرورة تقييم المخاطر في ضوء التغيرات في البيئة الخارجية ، كما قد تتغير تقييمات الأهمية النسبية ، مما يؤثر على قرارات تقييم المخاطر الشاملة والإعتبرات ذات الصلة بدقة أنشطة الرقابة ، كما يجب إعادة تقييم ملائمة

وموثوقية المعلومات المستخدمة لدعم تشغيل الضوابط ، وتصميم الاتصالات الداخلية والخارجية لتلبية متطلبات المشهد الحالى ، ومتابعة الرقابة الداخلية بشكل فعال لتحديد ما إن كانت الضوابط تعمل كما تم تصميمها أم لا ، لأن بيئة العمل عن بعد تمثل مجموعة جديدة من التحديات .

٣. يجب أن تأخذ المراجعة الداخلية فى الإعتبار المخاطر المحتملة ، وأن يكون الهدف الأساسى من المراجعة الداخلية ، التركيز على الأشياء الهامة وتوفير مستوى مرتفع من التأكيد وتقديم التوصيات نظراً لتغير المخاطر ومن الضرورى أن يتعاون المراجع الداخلى مع أصحاب المصلحة الرئيسيين لفهم أى مخاطر جديدة أو إرتفاع فى مستوى المخاطر ، ولتقييم أفضل السبل لتقديم الدعم ، ويشمل ذلك لجنة المراجعة ، المراجع الخارجى والإدارة .

٤. إزدادت مهام نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبح على المراجع الداخلى تقييم أمور جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل : تقييم موثوقية الشبكات ، عمليات الحاسب ،آلية تخزين البيانات ومدى إمكانية إتخاذ القرار بناء على هذه المعلومات بالإضافة إلى حاجة الإدارة للحصول على الكثير من المعلومات التى تساعدها فى إتخاذ القرارات فى ظل أزمة كورونا والتقليل من العمالة الموجودة ، والعمل على نظام محاسبى إلكترونى حديث وسرعة إستخراج تقارير سريعة فى الوقت المناسب ويعد نظام الرقابة الداخلية أكثر الجوانب تفاعلاً مع الأطراف داخل الشركة وحاجتها المتغيرة ، ولكى يلبي النظام هذه المتطلبات فإنه يشكل قاعدة معلومات لجهات عديدة .

التوصيات :

١. وضع الخطط والإستراتيجيات لعمليات المراجعة تتسم بالمرونة وسرعة الإستجابة للتغيرات المتسارعة والطارئة على بيئة عمل المنشآت.
٢. إعادة ترتيب أولويات الإهتمام بمجالات وأدوار وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة ليصبح الدور الإستشارى فى مجال إدارة مخاطر أنشطة وعمليات المنشآت أكثر الأدوار أهمية مقارنة بغيرها.
٣. إعطاء الأولوية لمجالات الخطر الناشئة مثل مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات نتيجة زيادة العمل عن بعد مع مراعاة أن يكون لدى الممشأة التكنولوجية الكافية لأداء إجراءات المراجعة عن بعد وأن يكون المراجعين الداخليين على دراية كافية لإجرا المراجعة عن بعد .
٤. التأكد من توافر الكفاءة المهنية اللازمة لفريق المراجعة الداخلية ، والتأهيل العلمى والعملى بما يمكنهم من أداء الدور المنوط بتقييم المخاطر، وتدريب العاملين الجدد وتطوير أقسام المراجعة الداخلية لدى المنشآت فى ضوء التغيرات الحديثة ومتطلبات المراجعة فى ظل البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لإنتشار جائحة كورونا أو ما يستجد من أزمات أخرى فى المستقبل.
٥. تفهم إدارة المخاطر من قبل مزاوى مهنة المراجعة فى كافة مراحل عملية المراجعة (التخطيط ، التنفيذ ، التقرير) ، فضلاً عن ضرورة الإهتمام بالبحوث التى تناولت المراجعة على أساس المخاطر ووضعها موضع تنفيذ ، وذلك من أجل زيادة وكفاءة وفعالية المهنة بالبيئة المصرية .
٦. الإستفادة من تجارب الشركات الناجحة فى التعامل مع الأزمات وإدراج الإعتمادات المالية الملائمة والكافية لتطوير هيكل الرقابة الداخلية من برنامج إعداد الموازنة التخطيطية للمنشأة .

المراجع العربية

١. إبراهيم، محمد زيدان ، زايد ،محمد عبد المنعم ، (٢٠٢٠)، " الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا COVID_19 – رؤية تحليلية من منظور محاسبي " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الرابع ، ص ص ٢٨-١.
٢. أبو يوسف، نيفين عزت ، سراج ، أسماء عبد المنعم ،(٢٠٢١) ، " استخدام مدخل منفعة المعلومات في قياس إنعكاسات أزمة كورونا على جودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية على قطاع السياحة في مصر" ، المؤتمر العلمي الخامس – أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي : المقترحات والحلول ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ص ص ٣٧-٣٨.
٣. الجبلى ، وليد سمير عبد العظيم ، (٢٠٢٠) ، " أثر إنتشار جائحة كورونا COVID_19 على إعداد القوائم المالية ومراجعتها : دراسة ميدانية "،المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، العدد الأول ، المجلد الثاني ، ص ص ١٢٢٩-١١٤٥.
٤. الحسينى ، مرتضى محمد شانى ، السعيرى ، إبراهيم عبد موسى ، (٢٠١٧) ، " توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجى بحث تطبيقى فى عينة المصارف العراقية الخاصة "، مجلة جامعة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية ، المجلد ٢٥ ، العدد ٤ ، ص ص ١٥٢٤-١٥٥٣ متاح على <https://www.iasj.net/iasj/article/130934>
٥. الريدى ، محمد على ، خبة ، عبد الإله أحمد ،(٢٠٢٠) ، " أثر تطبيق معايير صفات التدقيق الداخلى فى فاعلية نظام الرقابة الداخلة – دراسة ميدانية فى البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية " ، مجلة الدراسات الإجتماعية ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، المجلد السادس والعشرين ، العدد ٤ ، ص ص ١١١-١٣٣.
٦. المركز المصرى للدراسات الإقتصادية ، (٢٠٢٠) ، "متابعة آثار كوفيد على الإقتصاد المصرى قطاع السياحة" ، العدد ٢٥ ، ص ٥ ، متاح على الموقع <http://www.eces.org.eg/>
٧. عباس ،جيهان عبد السلام ، (٢٠٢١) ، "أثر وباء كورونا على أداء الإقتصاد المصرى (التداعيات وسياسات المواجهة)"، المؤتمر العلمي الخامس (أثر أزمة كورونا على الإقتصاد القومى – المقترحات والحلول) ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص ٩.

٨. عبد اللطيف ، حنان رجائي ، (٢٠٢٠) ، " المسؤولية المجتمعية للقطاع الخاص في مواجهة أزمة كورونا " ، معهد التخطيط القومي ، سلسلة أوراق الأزمة مصر وعالم كورونا ، وما بعد كورونا ، الإصدار (١٠) ، ص ٥ .
٩. على ، مغاوري شلبي ، (٢٠٢٠) ، "تأثير جائحة كورونا على واقع ومستقبل القطاع الصناعي في مصر" ، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط ، مج ٢٨ ، عدد خاص ، ص ٢٤٢ .
١٠. غالى ، أشرف أحمد محمد ، (٢٠٢٢) ، "قياس فعالية القدرة الإدارية للمديرين التنفيذيين على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وخطر الإنهيار المستقبلي لأسعار الأسهم خلال جائحة COVID-19 : دليل تطبيقي من البورصة المصرية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، مج ١٣ ، ٤٤ ، ص ص ١-٧٩ .
١١. محمود ، عبد الحميد العيسوي ، الطحان ، إبراهيم محمود ، (٢٠٢٠) ، "انعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة إستكشافية من واقع بيئة الممارسات المهنية المصرية" ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مج ٤ ، ٢٤ ، ص ص ١-٨٨ .

المراجع الأجنبية :

1. Audit Insights,(2020)," OCAG insights: The impact of Covid-19 on your control environment" ,pp1-11, <https://www.audit.gov.ie/>.
2. Breisinger,c.,et al ,(2020)," Impact of COVID-19 on the Egyptian economy: Economic sectors,jobs,and households", INTERNATIONAL FOOD POLICY RESEARCH INSTITUTE <https://ebrary.ifpri.org/utills/getfile/collection/p15738coll2/id/133764/filename/133975.pdf>.
3. Chartered Institute of internal Auditors, (2020)," Internal Audit in Lockdown :The impact of the coronavirus pandemic on internal audit teams in the UK and Ireland", <https://www.iaa.org.uk/policy-and-research/research-reports/internal-audit-in-lockdown/>,P.1.
4. Churchill,W., (2020), " The Impact of COVID-19 on The Role and Activates of Internal Audit", Available at: www.PFMAL.org..p.16.
5. Deloitte,(2020),"Internal Audit Considerations in Response to Covid-19"Availableat:<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/p.1-2>.
6. Ernst & Young (EY), (2020), "Applying IFRS disclosure of Covid-19 impact", pp. 1-66, Available at: <http://www.ey.com>.

7. KPMG,(2020), “ COVID-19: The impact on internal audit. Responding to disruption and uncertainty”
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2020/04/the-impact-of-covid-19-on-internal-audit.pdf>, pp1-2.
8. KPMG,(2020)," Hot Topic: Coronavirus Impacts on entities' execution of the COSOInternalControlFramework",PP1-7,
<https://www.scribd.com/document/497469612/hot-topic-coronavirus-coso-icfr-frmwk>
9. KPMG,(2020)," Impact of the COVID-19 crisis on Internal Audit Functions of financial institutions",p.4,
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cy/pdf/2020/04/impact-of-the-covid-19-crisis-on-internal-audit-functions-of-financial-institutions.pdf>
10. Litzenberg, R., (2020), "EHS Planning for COVID-19 and Beyond: Internal audit's role in crisis preparation and response", pp1-11
<https://fdocuments.in/document/ehs-planning-for-covid-19-and-beyond-documentsehs-covid-19-as-newspapers.html> .
11. Liu,H.,et al,(2020)," The COVID-19 Outbreak and Affected Countries Stock Markets Response", **International Journal of Environmental Research and Public Health**, 17,p.p, 1-19.
12. Mahadeen,B.,et al,(2016)," Examining the Effect of the Organization's Internal Control System on Organizational Effectiveness: A Jordanian Empirical Study", **International Journal of Business Administration** , Vol. 7, No. 6, p.p.22-41.
13. Niles,D.,et al,(2020)," Impact of the COVID-19 on Internal Audit plans",DHG Financial Services",pp7-10,<https://www.dhg.com/article/impacts-from-covid-19-on-the-2020-internal-audit-plan>.
14. PWC.(2020),"Coronavirus (COVID-19) Internal Audit response",pp.1-12, Available at: <https://www.pwc.com>.