

محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف
الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة
ومتوسطة الحجم

ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الرابع لكلية التجارة-جامعة طنطا
بعنوان
تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية
الاقتصادية
٢٠٢٠

إعداد:

الأستاذ الدكتور

عبد الوهاب نصر على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم

١. مقدمة:

يعتبر هيكل الرقابة الداخلية (Internal Control Structure) بالوحدات الاقتصادية بصفة عامة، وبالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم (SMEs) بصفة خاصة، بمثابة خط الدفاع الأول لحماية أصحاب المصالح فيها، سواء أكانوا داخليين أو خارجيين، خاصة الإدارة والمستثمرين ومانحي الائتمان للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم (Herda et al., 2014؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦)، نظرًا لأن (ICS) هو الأداة الرئيسية لضمان إمكانية الاعتماد على ما توصله القوائم المالية من معلومات، ونتيجة لانحياز العديد من الوحدات الاقتصادية^(٢) بسبب ضعف هياكل الرقابة الداخلية بها، انعكس ذلك على اهتمام العديد من المنظمات، مثل؛ لجنة المنظمات الراعية (COSO)^(٣) ومجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية (PACOB)^(٤) والكونجرس الأمريكي (خاصة بصوره لقانون Sarbans Oxely, SEC 404. 2004)، بإصدار العديد من المعايير والإصدارات المهنية، التي اهتمت بضرورة ضمان فعالية هيكل الرقابة الداخلية تصميمًا وتشغيلًا، لاعتباره بمثابة انعكاس لعدم وجود أوجه الضعف الجوهرية Material Weakness بذلك الهيكل.

وبالنظر للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم فقد أشار البعض (Walt, 2018؛ Elford and Daub, 2019) لإتسامها بمجموعة من الخصائص التشغيلية، التي منها أهمها؛ محدودية الفصل بين الواجبات والمسئوليات، هيمنة الإدارة العليا بها على مختلف النواحي التشغيلية والتنظيمية، بساطة النظم المحاسبية، وافتقارها للمهارات المحاسبية المتخصصة، انخفاض درجة تعقد العمليات، سهولة المعاملات التجارية، انخفاض عدد العاملين والمستويات الإدارية، المرونة التنظيمية، الاستجابة السريعة للظروف التكنولوجية والسوقية المتغيرة، وزيادة معدلات الابتكارات.

كما أشار البعض (Al Sawalqa and Qtish, 2012؛ Doyle et al., 2013؛ صالح، ٢٠١٤؛ سعيد، ٢٠١٤؛ على وشحاته، ٢٠١٨)، أيضًا، إلى إمكانية انعكاس الخصائص المميزة لتلك الوحدات، خاصة صغر حجمها ومحدودية الفصل بين الواجبات والمسئوليات والسيطرة الكاملة من قبل

(١) يمكن الاعتماد على مصطلح الوحدة الاقتصادية أو الشركة أو المنشأة أو المشروع، كترادفات لمصطلح الوحدة الاقتصادية، ليعني بها ذلك التنظيم الاقتصادي الذي يستهدف تحقيق مستوى مرض من الأرباح في المقام الأول دون الإخلال بتحقيق الأهداف النوعية معًا. ولتحقيق الاتساق، سيستخدم الباحث لفظ الوحدة للدلالة على ذلك التنظيم.

(٢) في ذلك الصدد أشارت دراسة زكي (٢٠١٨)، إلى إفراز الأزمات والتغيرات الاقتصادية المعاصرة، التي مرت بها الكثير من دول العالم، العديد من القضايا والمشكلات. ومن بين تلك القضايا انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، والتي منها؛ شركة Enron الأمريكية عام (2001)، شركة HIH الأسترالية عام (2001)، شركة On tel الأسترالية عام (2001)، شركة World Com الأمريكية عام (2002)، شركة Adelphia الأمريكية عام (2002)، شركة Vivendi الفرنسية عام (2002).

(٣) تعتبر لجنة المنظمات الراعية Committee of Sponsoring Organization (COSO) أحد اللجان المنبثقة عن لجنة Tradeway التابعة لـ (AICPA)، والتي تتكون من خمس منظمات؛ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، جمعية المحاسبة الأمريكية AAA، معهد المراجعين الداخليين IIA، معهد المحاسبين الإداريين IMA، ومعهد المديرين الماليين التنفيذيين FEI،

(٤) يعتبر (PCAOB) أحد المنظمات غير الهادفة للربح التي أنشأها الكونجرس الأمريكي للإشراف على عملية مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة، وذلك لضمان حماية المستثمرين وتعزيز جودة المراجعة الخارجية (www.pcaobus.org).

مدرائها (غالبا ملاكها)، على انخفاض فاعلية هيكل الرقابة الداخلية كنتيجة لزيادة أوجه الضعف الجوهرية (MW) Martial Weakness، ومن ثم انخفاض إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية بتلك الوحدات.

ونتيجة للمسئولية المهنية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات، من خلال ضرورة التزامه بمتطلبات معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها GAAS والوفاء بمسئوليته وفقا للإصدارات المهنية، التي منها (ISA No. 300; ISA No. 315)، فيجب على مراقب الحسابات تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، في سياق أدائه لعملية المراجعة الخارجية المالية التقليدية السنوية. ونظرًا لإمكانية اعتبار عملية المراجعة الخارجية، وفقا لأحد تعريفاتها، بمثابة سلسلة من الأحكام المهنية Professional Judgments، التي يجب أن تتسم بالجودة، من منظور جودة المراجعة الخارجية، قياسا على (Arens et al., 2014؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦؛ خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨)، فيمكن القول أن من أهم مجالات الأحكام المهنية، هو الحكم على أوجه الضعف الجوهرية (MW) في هيكل الرقابة الداخلية (ICS)، نظرا لانعكاسه على تخطيط إجراءات المراجعة، وفقا لمدخل المراجعة الخارجية المهيكلة.

وعلى نفس النحو أشار البعض (صالح، ٢٠١٤؛ Perreaut et al., 2017؛ Gul et al., 2018؛ السيد، ٢٠١٨)، أيضا، لارتباط جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، بصفة عامة، باختلاف مجال ذلك الحكم، بمجموعة من المحددات يمكن تقسيمها، وفقا لثلاث مستويات؛ مستوى مراقب الحسابات ومنشأته، مستوى عميل المراجعة ذاته، ومستوى بيئة الممارسة المهنية. وعليه فإن السؤال الأكثر منطقية الآن يتمثل في؛ ما هي محددات جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية؟، ومدى اختلاف تلك المحددات بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، مقارنة بالوحدات كبيرة الحجم؟. هذا ما نستهدف الإجابة عليه في هذه الورقة وفق منهجية بحث تحليلية انتقادية.

وتحقيقاً لذلك الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي الانتقادي لأهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة بجودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية عامة، وبالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم خاصة، بغية بلورة نموذج لمحددات جودة حكم مراقب الحسابات في ذلك الشأن من جهة، والإشارة إلى مجالات البحث المحاسبي في هذا المجال مستقبلاً من جهة ثانية. ولذلك سوف تستكمل الورقة بأن تتناول بعض التفاصيل؛ ماهية هيكل الرقابة الداخلية في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم من منظور الاصدارات المهنية ذات الصلة؟، ماهية أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم من منظور مهني؟، جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم؟، محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم؟، وخلاصة الورقة واقتراح بعض مجالات البحث المحاسبي في المستقبل.

٢. ماهية هيكل الرقابة الداخلية فى الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم من منظور الإصدارات المهنية ذات الصلة:

يعتبر وجود هيكل رقابة داخلية^(١) (ICS) فعال لدى الوحدات الاقتصادية عامة، والوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم خاصة، أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، فضلاً عن اعتباره آلية عملية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات التى توصلها القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية التى يصدرها أصحاب المصالح، لذا فقط زاد الاهتمام مهنيًا وتنظيميًا وأكاديميًا بالنواحي المختلفة له.

وبشأن ماهية الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم يتضح من تحليل الدراسات والإصدارات الفنية السابقة (الجهاز المركزى للتعبئة والإحصاء، ٢٠١٠؛ صالح، ٢٠١٤؛ OECD^(٢)، 2017؛ Zotorvie، 2017؛ المركز المصرى لدراسات السياسات العامة، ٢٠١٨؛ EFAA^(٣)، 2019) عدم وجود تعريف محدد للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، نظرا لاختلافه من دولة لأخرى، بل فى الدولة ذاتها وفقا للغرض منه، إلا أننا نرى إمكانية تعريفها على أنها تلك الوحدات التى تستوفى معيارين أو أكثر من المعايير النوعية Qualitative Criteria^(٤)، ولا يزيد عدد العاملين بها عن (٢٠٠)، وتبلغ قيمة مبيعاتها السنوية، بحد أقصى، عشرة مليون جنيه، ويصل رأسمالها، بحد أقصى، خمسة مليون جنيه.

أما فيما يتعلق بماهية هيكل الرقابة الداخلية فى الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم^(٥)، فيعتبر تقرير لجنة المنظمات الراعية COSO الصادر عام ١٩٩٢ بعنوان "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية"، هو الإطار الرائد فى ذلك المجال والتحول الجذري فى تطور مفهوم الرقابة الداخلية^(٦)، كما أن جهود لجنة (COSO) لم تتوقف، عند ذلك الحد، بل قامت بإصدار (COSO، 2004) للاهتمام بمفهوم إدارة المخاطر (RM)، ثم تلى ذلك إصدار (COSO، 2005) لتوفير إرشادات تطبيق إطار هيكل الرقابة الداخلية

^(١) أشار البعض (سعيد، ٢٠١٤؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦؛ على وشحاته، ٢٠١٨) إلى أنه فى بادئ الأمر، كان ينظر لعملية الرقابة الداخلية Internal Control، كنظام System، يستخدم كأداة للضبط الداخلى Internal Check، ونتيجة للتطورات فى بيئة الأعمال، اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA)، بتحديد تعريف لنظام الرقابة الداخلية، من خلال إصداره العديد من الإصدارات المهنية، وقد عرف AICPA نظام الرقابة الداخلية على أنه، "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التى تضعها إدارة الوحدة وتهدف إلى المحافظة على أصول الوحدة وضمان دقة وصحة المعلومات وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية التى وضعتها الإدارة". ووفقا لذلك التعريف يحقق نظام الرقابة الداخلية أربعة أهداف رئيسية ولا يقتصر على نظام الضبط الداخلى بل اتسع ليهتم، بكل من؛ الجوانب المحاسبية (النطاق الأساسى لتركيز مراقب الحسابات، لتأثيرها الجوهرى على مدى صدق وسلامة التقارير المالية، وما تحتويه من معلومات)، والجوانب الاقتصادية والإدارية معا. ونتيجة لأهمية نظام الرقابة الداخلية استبدل (AICPA) من خلال إصداره لـ (SAS No. 55) عام (1988)، والذى جاء متسقا مع معيار المراجعة الدولى (ISA No. 400)، مصطلح "نظام الرقابة الداخلية" بمصطلح "هيكل الرقابة الداخلية"، لاعتباره أشمل وأعم، وقد تم تعريف هيكل الرقابة الداخلية على أنه "السياسات والإجراءات التى يتم من خلالها تحقيق أهداف الوحدة"، وتتضمن ثلاثة عناصر رئيسية؛ بيئة الرقابة Control Environment، النظام المحاسبى Accounting System، وإجراءات الرقابة Control Procedures.

⁽²⁾ OECD: Organization for Economic Co-Operation and Development

⁽³⁾ EFAA: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs.

⁽⁴⁾ أشار (جهاز المركزى للتعبئة والإحصاء، ٢٠١٠؛ صالح، ٢٠١٤) إلى أن المعايير النوعية لتلك الوحدات تتضمن كل من؛ أن يكون مديرو تلك الوحدات هم الملاك أنفسهم، أن يتم توفير رأس المال بواسطة الملاك، أن يكون حجم الوحدة صغير نسبيا بالنسبة للقطاع الذى تنتمى له، أن يكون الملاك والعاملون بالوحدة من نفس المنطقة المحلية.

⁽⁵⁾ سيعتمد الباحث فى تعريفه لهيكل الرقابة الداخلية وعناصره على الفترة ما بعد إصدار تقرير لجنة المنظمات الراعية (COSO)، والتطورات التى طرأت عليها

⁽⁶⁾ يعرف هيكل الرقابة الداخلية (ICS) وفقا لـ (COSO، 1992) على أنه "العملية التى تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والعاملين، ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول Reasonable Assurance وليس مطلقا Absolute بشأن كل من؛ إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة".

بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم". وبتحليل تلك الإصدارات يتضح اتساقها مع (COSO, 1992) بشأن تعريف (ICS). ثم تلى ذلك مرحلة تطور أخرى بإصدار (COSO, 2013) ليحل محل الإصدارات السابقة، مع إمكانية تطبيقه على كافة الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن اتساقه مع (COSO, 1992) من حيث تعريف (ICS) وتوسيعه نطاق اهتمام (ICS) لضمان إمكانية الاعتماد على التقارير المالية^(١).

ونتيجة للتطورات في بيئة الأعمال، جاء الإصدار (COSO, 2014) الذي اهتم بربط هيكل الرقابة الداخلية بنموذج الأعمال لضمان نجاح الوحدة في الأجل الطويل. ثم تلى ذلك إصدار (COSO, 2015) الذي اعتمد على الربط بين (COSO, 2013) ونموذج خطوط الدفاع الثلاثة Three Lines of Defense (الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، المراجع الداخلي)، الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في يناير ٢٠١٣، لتوضيح دور مراقب الحسابات في تقييم هيكل الرقابة الداخلية تصميمياً وتشغيلياً، باعتباره خط الدفاع الرابع. وأخيراً قامت لجنة COSO بإصدار (COSO, 2017; COSO, 2018) اللذان اهتمتا بتعزيز قدرة الوحدة على خلق القيمة وتضمين إدارة المخاطر لتشمل المخاطر البيئية والاجتماعية والحوكومية، وهو ما يواكب الاهتمام بإستدامة الوحدات الاقتصادية. وبالنظر لتلك الإصدارات (COSO, 2018; COSO, 2017; COSO, 2015; COSO, 2014) فيتضح اتساقها مع الإصدار (COSO, 2013)، من حيث تعريف (ICS).

كما يتضح من تحليل الإصدارات المهنية الأخرى ذات الصلة (PCAOB, 2004; SAS No. 109; SAS No. 94; SAS No. 78; ISA No. 315؛ الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦) اتساقها، أيضاً، مع تعريف هيكل الرقابة الداخلية، وفقاً للإصدار (COSO, 1992). وعليه فيمكن تعريف هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، قياساً على (COSO, 2013)، والذي جاء متسقاً مع الإصدار الأساسي (COSO, 1992) مع توسيع نطاق أهداف (ICS). على أنه "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 التقارير المالية، كفاءة وفعالية كافة العمليات التشغيلية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالوحدة"^(٢).

(١) وفقاً لتحليل الإصدارات المحاسبية (معيار المحاسبة المصري رقم ١؛ ISA No. 720) يتضح اعتبار التقارير المالية، هي الاطار الأكثر شمولية من القوائم المالية، التي تعرف على أنها؛ تلك القوائم التي يتم إعدادها لتلبية احتياجات المستخدم، الذي لا يكون في موقف يسمح له بطلب تقارير تعد بصورة خاصة لمقابلة متطلباته، وتتضمن؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل عن الفترة، قائمة الدخل الشامل عن الفترة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتممة نظراً لأنطواء تلك التقارير على مرفقات للقوائم المالية والتي منها؛ تقريرى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، الأدوات الأخرى المساعدة للإفصاح عن المعلومات كالهوامش والجدول، والمعلومات الأخرى Other Information كالنسب المالية والمعلومات عن العمليات التشغيلية والمسئولية البيئية.

(٢) وفقاً لذلك يسعى هيكل الرقابة الداخلية لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية، وسوف يركز الباحث على هدف ضمان إمكانية الاعتماد على التقارير المالية، فى سياق عملية المراجعة الخارجية المالية التقليدية السنوية، للقوائم المالية السنوية التقليدية، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث الهدفان الأخران لهيكل الرقابة الداخلية ومختلف مكونات التقارير المالية الأخرى.

أما فيما يتعلق بمكونات هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، فيتضح للباحث من تحليل مختلف الإصدارات المهنية ذات الصلة (COSO, 2004; COSO, 2005; COSO, 2013; SAS No. 78; SAS No. 94; SAS No, 109; ISA No. 315) مع الإصدار (COSO, 1992)، بشأن مكونات هيكل الرقابة الداخلية^(١).

وبالنظر لمكونات ذلك الهيكل فإنها تتضمن خمس مكونات أساسية؛ حيث يعبر المكون الأول عن بيئة الرقابة Control Environmental التي تعتبر بمثابة حجر الأساس لبناء مختلف المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية (وتشتمل على سبعة أبعاد؛ نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالكفاءة، دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، الهيكل التنظيمي، تحديد وتوزيع السلطة والمسئولية، سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية). بينما يتمثل المكون الثاني في تقييم المخاطر Risk Assessment التي تشير لتحديد وتحليل المخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية بمختلف مستوياتها، والتعرف على احتمال حدوث كل منها، ومحاولة تخفيضه إلى أدنى مستوى مقبول.

كما يتمثل المكون الثالث في أنشطة الرقابة Control Activities التي تعبر عن الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر توكيداً مناسباً بشأن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الوحدة (كأنشطة الفحص من جانب الإدارة العليا، الإدارة المباشرة للوظائف أو الأنشطة، مؤشرات الأداء، معالجة المعلومات، الرقابات المادية، والفصل بين المهام) ويعبر المكون الرابع عن المعلومات والاتصال Information and Communication التي تشير لتوصيل المعلومات اللازمة لأداء مختلف العمليات لكافة مستويات الوحدة من خلال وجود قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات. وأخيراً يتمثل المكون الخامس في المتابعة Monitoring التي تشير للتقييم الدوري والمستمر لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من مدى فعالية وكفاءة ذلك الهيكل، وذلك بالاعتماد على أنشطة المتابعة المستمرة Ongoing Monitoring Activities والتقييمات المنفصلة Separate Evaluations^(٢).

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث بعدم اختلاف مكونات هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، مقارنة بالوحدات كبيرة الحجم، من الناحية الشكلية، خاصة في ظل إشارة الإصدار (COSO, 2013) لإمكانية تطبيقه على مختلف الوحدات الاقتصادية، بغض النظر عن حجمها. إلا

(١) يتضح من تحليل مختلف إصدارات لجنة COSO، إضافة (COSO, 2014) وتبعه في ذلك (COSO, 2018; COSO, 2017)، إستجابة للاهتمام بإدارة المخاطر، ثلاثة مكونات إضافية لهيكل الرقابة الداخلية إلى جانب مكوناته وفقاً للإصدار (COSO, 2013)، المتسق مع الإصدار (COSO, 1992)، وهي؛ وضع الأهداف Objective Setting، تحديد الحدث Event Identification، رد فعل الإدارة تجاه المخاطر (الاستجابة للمخاطر) Risk Response. والتي يعتقد الباحث بأنها عناصر رئيسية لعملية تقييم المخاطر (أحد المكونات الرئيسية لهيكل الرقابة الداخلية). كما سيعتمد الباحث على الإصدار (COSO, 2013) في استعراضه لتلك المكونات، نظراً لتماشيه مع طبيعة الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. ويتضح للباحث أيضاً تقنين الإصدار (COSO, 2013) لسبعة عشر مبدأ لدعم المكونات الرئيسية لهيكل الرقابة الداخلية للعمل بصورة متكاملة ومدعمة لبعضها البعض. وقد تطورت تلك المبادئ حتى وصلت لعشرين مبدأ وفقاً للإصدار (COSO, 2017)

(٢) أشارت دراسة سعيد (٢٠١٤) إلى أن أنشطة المتابعة المستمرة تعبر عن الأنشطة الإشرافية والإدارية المنتظمة التي يقوم بها العاملون في السياق العادي لأداء أعمالهم، بينما تعبر التقييمات المنفصلة عن قيام الوحدة بتقييم مستقل لهيكل الرقابة الداخلية أو أحد مكوناته من فترة لأخرى. كما تعتبر أنشطة المتابعة المستمرة أكثر فاعلية من التقييمات المنفصلة نظراً لاستجابتها للظروف المتغيرة وتحديدها للمشاكل التي تواجه هيكل الرقابة الداخلية بشكل أسرع، ذلك بالإضافة لضرورة الدمج بين أنشطة المتابعة المستمرة والتقييمات المنفصلة لضمان الحفاظ على فاعلية هيكل الرقابة الداخلية.

أنا نعتقد بإمكانية انعكاس الخصائص المميزة لتلك الوحدات، (خاصة؛ محدودية الفصل بين المسؤوليات، هيمنة الإدارة العليا (الملاك) على مختلف النواحي التشغيلية والتنظيمية، بساطة النظم المحاسبية، افتقار المهارات المحاسبية المتخصصة، وانخفاض درجة تعقد العمليات، وانخفاض كم ونوع ومستوى المخاطر)، بالتبعية على محدودية أنشطة الرقابة المستخدمة وسهولة تدفق المعلومات وسرعة الاتصال وتحسين عمليات المتابعة ومحدودية مجالات تقييم المخاطر، ذلك بالإضافة لإمكانية التأثير الإيجابي أو السلبي على قوة بيئة الرقابة، والتي تعتمد بصفة أساسية على مدى نزاهة وأخلاقيات مديري تلك الوحدات، وتؤثر بالتبعية على مختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

٣. ماهية أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم من منظور مهني:

لكي يحقق هيكل الرقابة الداخلية أهدافه، خاصة ضمان إمكانية اعتماد أصحاب المصالح على القوائم المالية، يجب أن يكون هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، فعالاً. وفي ذلك السياق أشار (سعيد، ٢٠١٤؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦؛ COSO, 2018؛ على وشحاته، ٢٠١٨) إلى اعتبار هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، فعالاً، متى تم تصميمه وتشغيله بما يمنع، أو يكتشف ويصحح، في الوقت المناسب أي خطأ أو غش قد ينتج عنه تحريفات جوهرية في القوائم المالية^(١).

وعلى نفس النحو أشار (سعيد، ٢٠١٤؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦؛ COSO, 2018) لاستناد مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على مدى وجود أوجه ضعف جوهرية في ذلك الهيكل، والتي تتزامن مع تراكم أوجه القصور الهامة^(٢) Significant Deficiencies. ويمكن تعريفها على أنها وجود خلل (عيب) في تصميم و/أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، يحد من قدرة الموظفين، في السياق العادي

^(١) وفقاً لذلك تركز فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عنصرين أساسيين وهما؛ مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية (التي تشير لقدرة الإدارة، باعتبارها المسئول الأول، على تصميم ذلك الهيكل بما يجعله قادر على منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في الوقت المناسب) ومدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية (التي تشير لتشغيل مختلف مكونات ذلك الهيكل، كما هو مصمم بالفعل لتحقيق أهدافه). كما يتضح من تحليل الدراسات السابقة (سعيد، ٢٠١٤؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦) إمكانية قياس مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بعدة طرق، وهي؛ إجراء تحليل محتوى لتقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية، خاصة في ظل كونه، مصحوباً بتقرير مراقب الحسابات للتوكيد عليه (استناداً لمتطلبات قانون (Sarban Oxely SEC (404)، الاعتماد على قائمة مرجعية Check List تتضمن الأبعاد المختلفة لمكونات هيكل الرقابة الداخلية، وأخيراً الاعتماد على البرامج الجاهزة في ذلك الصدد، المعتمدة على Software. كما يخرج عن نطاق البحث تقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية، سواء أكان مصحوباً أو غير مصحوب، بتقرير مراقب الحسابات للتوكيد على تقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية، حيث يركز البحث على حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في سياق أدائه لعملية المراجعة الخارجية التقليدية السنوية.

^(٢) أشار (سعيد، ٢٠١٤؛ COSO, 2018) لوجود اختلاف بين مصطلحي أوجه الضعف الجوهرية وأوجه القصور الهامة، حيث تعتبر أوجه القصور الهامة، أقل شدة، من نظيرتها ولا تستخدم لتحديد ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية فعالاً أم لا، ولكنها مهمة بما يكفي للفت انتباه المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، لوجود أوجه قصور هامة في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية قد تؤثر سلباً في قدرة الوحدة على تسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية، اتساقاً مع تأكيدات الإدارة Management Assertions في القوائم المالية. اعتمد الباحث على الإصدار (COSO, 2018) لاعتباره بمثابة أحدث الإصدارات ذات الصلة بهيكل الرقابة الداخلية، والتي جاءت متسقة، في تلك النواحي، مع الإصدار (COSO, 2013)، الذي يتسق هو الآخر مع الإصدار الأساسي (COSO, 1992).

لأداء وظائفهم، على منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بالوقت المناسب"، والتي تنعكس بالتبعية على عدم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية.

كما يمكن القول بأن وجود أوجه القصور الهامة في تصميم هيكل الرقابة الداخلية (كغياب الفصل بين المسؤوليات، التطبيق غير الملائم للمبادئ المحاسبية، وغيرها من أوجه القصور الهامة ذات الصلة بالتصميم) ينجم عنه وجود أوجه ضعف جوهرية في تصميم هيكل الرقابة الداخلية، تنعكس بالتبعية على عدم فعالية تصميمه. كما أن وجود أوجه القصور الهامة في تشغيل هيكل الرقابة الداخلية (كالفشل في تنفيذ وتشغيل بعض أو كل إجراءات هيكل الرقابة الداخلية المصممة، بافتراض تصميمها كما ينبغي) ينجم عنها، هي الأخرى، وجود أوجه ضعف جوهرية في تشغيل هيكل الرقابة الداخلية تنعكس بالتبعية على عدم فعالية تشغيله. وفي حالة وجود أوجه ضعف جوهرية في تصميم و/أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، يمكن اعتبار ذلك الهيكل، غير فعال، سواء من حيث تصميمه و/أو تشغيله، في تحقيقه لأهدافه المحددة^(١).

ويشير البعض (Mirrill *et al.*, 2012; Al Sawalqa and Qtish, 2012; Choi *et al.*, 2013; Doyle *et al.*, 2013; Mukhlasin and سعيد، ٢٠١٤؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ Anissa, 2018) إلى إمكانية انخفاض أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، في ظل فعالية لجنة المراجعة، توافر البيئة الأخلاقية الملائمة، وجود موظفين ذوي خبرة وكفاءة في إدارة المراجعة الداخلية، وجود موارد مالية كافية موجهة نحو الاهتمام بالرقابة المحاسبية (كوجود محاسبين مؤهلين، الفصل الملائم بين المهام)، وزيادة عمر الوحدة الاقتصادية وكبر حجمها واستقرارها المالي.

ويرى الباحث بأنه على الرغم من عدم اختلاف ماهية أوجه الضعف الجوهرية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، عن الوحدات كبيرة الحجم، إلا أن الخصائص المميزة لتلك الوحدات، خاصة صغر حجمها ومحدودية مواردها المالية، قد ينعكس بالتبعية على زيادة احتمالية وجود أوجه ضعف جوهرية بهيكل الرقابة الداخلية بها، وهو ما يشير لاحتمال انخفاض مستوى فعالية ذلك الهيكل ويحد من قدرته على تحقيق أهدافه، خاصة قدرته على ضمان إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وهو الأمر الذي ينعكس سلباً على القرارات الاقتصادية، خاصة قرار الاستثمار ومنح الائتمان.

٤. جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم:

وفقاً لمفهوم وهدف المراجعة الخارجية، كخدمة توكيدية تصديقية تقليدية، يمكن القول بأنها عملية مهنية تمر بسلسلة متواصلة من القرارات والأحكام المهنية^(٢)، التي يصدرها مراقب الحسابات، بدءاً

^(١) أشارت دراسة سعيد (٢٠١٤) إلى وجود مؤشرات لأوجه الضعف الجوهرية والتي منها؛ وجود غش - جوهرى أو غير جوهرى- فى جزء من الإدارة التنفيذية (الموظفين التنفيذيين أو المالىين الرئيسيين Principal Officers Executive and Financial)، إعادة اصدار القوائم المالية، توصل مراقب الحسابات لتحريفات جوهرية فى القوائم المالية للفترة الحالية، وعدم فعالية الدور الإشرافى للجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية وعلى هيكل الرقابة الداخلية.

^(٢) أشارت دراسة خليل (٢٠١٧) إلى استخدام مصطلح "الحكم" لأول مرة يرجع لبداية القرن الثالث عشر، ليعبر عن عدة نواحي، وهى؛ الرأى الذى يعتمد على التفكير المنطقى، التصرف أو العملية اللازمة لاتخاذ قرار بعد التفكير المنطقى، التصرف الذى يتعلق بالحكم على شخص أو شىء محدد، والقدرة على اتخاذ قرار جيد بشأن ما يجب القيام به. كما تطلق كلمة "مهني" على العمل الذى يتطلب تدريباً وتعليماً ومهارات خاصة، ويتم أدائه بواسطة شخص ينتمى لمهنة معينة، بما يتوافق مع قواعد آدابها وسلوكياتها.

بمرحلة قبول التكليف، مروراً بمرحلتى تخطيط وأداء إجراءات المراجعة جمع وتقييم الأدلة، وإنهاء
بمرحلة صياغة الرأي وإعداد التقرير (Morrill et al., 2012؛ KPMG, 2014؛ Arens et al.,
2014؛ السيد، ٢٠١٨).

وبشأن ماهية جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ومقاييسها. يتضح من تحليل بعض الدراسات
والإصدارات السابقة (Herrani, 2016؛ Setianwan and Iswari, 2016؛ خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨) عدم وجود تعريف محدد متفق
عليه للحكم المهني^(١)، إلا أننا يمكننا تعريفه، في سياق عملية المراجعة الخارجية التقليدية، على أنه
"عملية تقييم موضوعي، من جانب مراقب حسابات، لديه القدر الكافي من المهارات والقدرات والمعرفة،
التي تؤهله لاتخاذ قراره المناسب، في ظل وجود إجراءات بديلة، وذلك بما يتلاءم مع الظروف المحيطة
بأعمال التكليف، وفي ضوء ما حددته المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والمعايير الأخلاقية"^(٢).

كما يتضح، أيضاً، من تتبع الدراسات والإصدارات السابقة (CICPA, 2015؛ ISA No. 200)؛
السيد، ٢٠١٨) عدم الاتفاق على تعريف محدد لجودة الحكم المهني، نتيجة لاعتبارها مفهوماً نسبياً قد
يختلف باختلاف وجهات نظر أصحاب المصالح، إلا أننا نعتقد بإمكانية تعريف جودة الحكم المهني،
قياساً على تعريف جودة المراجعة^(٤)، وفقاً لدراسة زكي (٢٠١٨)، على أنها، "قدرة مراقب الحسابات
على التقييم الموضوعي للبدائل المتاحة، واتخاذها للبدائل الملائم للظروف المحيطة بمجال حكمه المهني،
وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة".

ونتيجة لعدم وجود تعريف محدد لجودة الحكم المهني، فقد انعكس ذلك بالتبعية على عدم إمكانية
وجود مقياس محدد، ومنتفق عليه لها، وعليه فإنه يمكن الاستناد على مجموعة من المؤشرات الدالة
على توافر الجودة. وفي ذلك الصدد أوضح كلا من (خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨) إمكانية الاعتماد
على مجموعتين من المقاييس؛ مجموعة المقاييس الكمية^(٥) Quantitative Measures، (التي

مجمع المحاسبين القانونيين الصينيين (CICPA): The Chinese Institute of Certified Public Accountants (١)
(٢) أشارت دراسة خليل (٢٠١٧) لإمكانية تعريف الحكم المهني، بصفة عامة، على أنه "عملية تقييم أو تكوين للرأي بما يتفق مع
المعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، من خلال تطبيق التأهيل والخبرة والمعرفة والمهارات واستخدام التفكير المنطقي لاتخاذ قرار
بشأن ما يجب القيام به"، كما تستهدف الأحكام المهنية تقييم مجموعة من البدائل المتاحة للوصول لحكم مهني سليم.
(٣) يعتقد الباحث بأنه من الضروري التفرقة بين عدة مصطلحات، وهي؛ القرار Decision، الحكم Judgment، وعملية اتخاذ القرار
Decision Making، وفي ذلك السياق أشار البعض (KPMG, 2014؛ خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨) إلى أن عملية اتخاذ القرار
تتضمن مجموعة من الخطوات؛ تحديد المشكلة وجمع المعلومات، تحديد البدائل المتاحة، تقييم البدائل، الوصول لأفضل بديل،
اختيار وتطبيق البديل الأمثل، متابعة تنفيذه. بينما يمكن النظر للقرار على أنه "إجراء أو تصرف يتم اتخاذه لأداء مهمة معينة أو
حل مشكلة ما وينطوي على عملية اختيار بين بديلين على الأقل"، وعليه فإنه يمثل مخرجات عملية اتخاذ القرار. وأخيراً يمكن
اعتبار الحكم على أنه عملية التقييم الموضوعي التي تسبق الإجراء أو التصرف المحدد، في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ
القرار.

(٤) تعرف جودة المراجعة Audit Quality، وفقاً لدراسة زكي (٢٠١٨) على أنها "قدرة مراقب الحسابات على الكشف، والتقرير
عن، التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة".
(٥) يعتقد الباحث بإمكانية استناد المقاييس الكمية لجودة الحكم المهني، على مقاييس جودة المراجعة، والتي منها، وفقاً لدراسة زكي
(٢٠١٨)، التخصص الصناعي وأتعاب عملية المراجعة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وفشل عملية المراجعة. كما استند
الباحث في تعريفه لجودة الحكم المهني ومقاييسه على نفس النهج المتبع بتعريف ومقاييس جودة المراجعة، نظراً للعلاقة
الوثيقة فيما بينها، وانعكاس جودة حكم مراقب الحسابات في نهاية الأمر بالتبعية إيجاباً على فاعلية وكفاءة عملية المراجعة
ومن ثم تحسين مستوى جودة المراجعة، خاصة المستوى الحقيقي لها Actual Audit Quality.

منها؛ برامج الفحص الداخلى والخارجى من قبل مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية PCAOB، إعادة إصدار القوائم المالية، القضايا المرفوعة على مراقب الحسابات)، ومجموعة المقاييس النوعية Qualitative Measures (التي منها؛ دقة Accuracy الحكم المهني، درجة الإجماع Consensus بين مراقبى الحسابات على الحكم المهني المتعلق بمجال التكليف، اتساق Consistency الحكم المهني لمراقب الحسابات فى مجالات التكليف المتشابهة، ثبات Stability حكم مراقب الحسابات بمرور الزمن).

وبالنظر لجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، ذات الصلة بمرحلة تخطيط أعمال التكليف، يتضح من تحليل أهم الدراسات والإصدارات السابقة (ISA No. 300; ISA No. 122; SAS No. 78; SAS No. 450; Arens et al., 2014; ISA No. 320; ISA No. 315; No. 315; سعيد، ٢٠١٤؛ صالح، ٢٠١٤؛ على وآخرون، ٢٠١٧؛ خليل، ٢٠١٧؛ على وشحاته، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٨) أنه فى ضوء التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS، خاصة معيارى العمل الميدانى الأول والثانى^(١)، والوفاء بمتطلبات تلك المعايير، يجب عليه؛ الفهم الكافى لهيكل الرقابة الداخلية للوقوف على مدى فاعليته، من خلال؛ أداء إجراءات التتبع لعمليات معينة، الاستفسار من موظفى الوحدة، الاطلاع على الوثائق والمستندات "كالثاثة الداخلية وملفات الحاسب الألى"، الاعتماد على خرائط التدفق Flowcharts وقوائم الاستقصاء Questionnaires.

ذلك بالإضافة إلى تحديد مستوى الأهمية النسبية سواء على مستوى القوائم المالية أو على مستوى الأرصدة، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، تصميمًا وتشغيلًا (من خلال أداء اختبارات الرقابة، التى تتضمن؛ اختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام، التى تمكنه من تحديد مستوى خطر الرقابة Control Risk (مع الأخذ فى الاعتبار لمستوى الخطر المتلازم Inherent Risk) ويتم تحديد مستوى خطر التحريفات الجوهرية، وفقا لتطبيقه لنموذج خطر المراجعة)، وذلك للتحقق من مدى قدرة إجراءات الرقابة الداخلية على منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية.

^(١) فى ذلك الصدد يتضح من تتبع الدراسات التى منها (Arens et al., 2014؛ على وآخرون، ٢٠١٧) أنه فى ظل معيار العمل الميدانى الأول، الخاص بتخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين، فإن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يتطلب مراعاة العديد من المتطلبات الفنية، والتى منها؛ معرفة أعمال العميل (من خلال الحصول على فهم ومعرفة واعية بأعمال العميل بما فى ذلك العوامل الاقتصادية وظروف الصناعة المؤثرة جوهريا على أعماله)، فهم نظم المحاسبة وهيكل الرقابة الداخلية، تحديد خطر المراجعة ومستوى الأهمية النسبية، تحديد طبيعة وتوقيت ومدى وإجراءات المراجعة (الذى يعتمد على مستوى خطر الرقابة والخطر المتلازم المحدد سلفا). أما فيما يتعلق بمعيار العمل الميدانى الثانى، الخاص بفهم مراقب الحسابات لبيئة عمل الشركة بما فيها هيكل الرقابة الداخلية، فيتطلب ذلك التزامه بالعديد من المتطلبات، التى تتضمن؛ حكم مراقب الحسابات مهنيًا على هيكل الرقابة الداخلية، مراعاة التوافق بين إجراءات الرقابة الداخلية وتأكيدات (مزاعم) الإدارة، فهم نظم المحاسبة وهيكل الرقابة الداخلية، أداء اختبارات الرقابة، إدراك أوجه القصور الذاتية فى هيكل الرقابة الداخلية، توثيق فهم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية لدى الوحدة.

وعليه فيمكن القول بأنه، كنتيجة لارتباط مدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية، بمدى وجود أوجه الضعف الجوهرية بذلك الهيكل، وقياسا على الدراسات السابقة والتي منها دراسة السيد (٢٠١٨)، فإن مجالات الحكم المهني لمراقب الحسابات، تتمثل في كل من؛ تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية تصميميا وتشغيليا^(١)، تحديد مستوى خطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية، تحديد مستويات الأهمية النسبية سواء على مستوى القوائم المالية أو مستوى الأرصدة.

كما يعتبر حكم مراقب الحسابات على مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، نقطة البداية لسلسلة من الأحكام المهنية، في ذلك الصدد، حيث يقوم مراقب الحسابات بترجمة ذلك الحكم، إلى مستوى مقدر من خطر الرقابة، وبالدمج بين حكمه بشأن خطر الرقابة والحكم بشأن المستوى المقدر للخطر المتلازم، فيستطيع تخطيط المستوى المقبول المقدر من خطر الاكتشاف Detection Risk، والذي يستند عليه لتحديد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للوصول به إلى أدنى مستوى، وذلك في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة.

ويعتقد الباحث بعدم اختلاف مجالات حكم مراقب الحسابات عن أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، مقارنة بالوحدات كبيرة الحجم، إلا أنه يمكن القول من تتبع الدراسات والإصدارات السابقة (الإرشاد المصري رقم ١٠٠٥؛ صالح، ٢٠١٤؛ شحاته وآخرون، ٢٠١٦)، بإمكانية انعكاس الخصائص المميزة للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، على صعوبة فهم مراقب الحسابات لبيئة عمل الوحدة ونظامها المحاسبي وإمكانية الاعتماد عليه لإعداد قوائم مالية، وهو ما ينعكس على إجراءاته للمزيد من اختبارات الرقابة ويزيد من شكه المهني بشأن احتمال وجود المزيد من أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية لتلك الوحدات، ويؤثر بالتبعية على مستوى جودة حكمه المهني، في ذلك الصدد.

ونظرا لأن وصول الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، لاستنتاج يشير لزياتها، ينعكس على استنتاجاته بشأن الأحكام الأخرى، ذات الصلة، والتي تتمثل في كل من؛ انخفاض القدرة على إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية وبالتبعية انخفاض فاعلية هيكل الرقابة الداخلية، زيادة تقديره لمستوى يخطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية، إجراءاته للمزيد من إجراءات المراجعة وزيادة حجم العينة، وهو ما يؤثر على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، سلبا، خاصة في ظل انخفاض جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات عن أوجه الضعف الجوهرية.

^(١)ووفقا لتحليل الدراسات السابقة والتي منها (على وشحاته، ٢٠١٨؛ Arens et al., 2014) يمكن القول بأن أهمية تقييم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية ICS تكمن في الأسباب التالية؛ أنه ملزم بتقييم ICS التزاما بمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها GAAS، أنه يقوم بعملية المراجعة على أساس اختبائي، أن تقديره لخطر الرقابة، جنبا إلى جنب تقديره للخطر المتلازم، أمر حتمي لتخطيط المستوى المقبول من خطر الاكتشاف في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة، ذلك بالإضافة لإعتماده على تقييم ICS لتحديد مدى وتوقيت وطبيعة إجراءات المراجعة.

٥. محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم:

يتضح من تحليل الدراسات السابقة (Nurim and Harjanto, 2015؛ Plumlee *et al.*, 2015؛ Cahan and Sun, 2015؛ CICPA, 2015؛ Setianwan and Iswari, 2016؛ خليل، ٢٠١٧؛ Perraut *et al.*, 2017؛ Gul *et al.*, 2018؛ السيد، ٢٠١٨) إمكانية تقسيم محددات جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، في سياق المراجعة التقليدية السنوية، بصفة عامة، إلى ثلاث مجموعات؛ حيث تعبر المجموعة الأولى عن المحددات ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته، والتي منها؛ خبرة مراقب الحسابات، التشغيل الذهني والقدرات العقلية لمراقب الحسابات وفريق عمله، وصول مراقب الحسابات لحكمه المهني ضمن فريق عمله، التزام مراقب الحسابات بسلوكيات وأخلاقيات المهنة والتي تستند على مدى الالتزام الأخلاقي داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات و/ أو منشأته، مدة ارتباط مراقب الحسابات و/أو منشأته مع عميل المراجعة كبر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، مدى وجود نظم رقابة فعالة للجودة المهنية.

بينما تتمثل المجموعة الثانية في المحددات ذات الصلة بعمل المراجعة، والتي منها؛ طبيعة صناعة العميل وما يرتبط بها من مخاطر، مدى تفعيل آليات حوكمة الشركات، مدى فاعلية لجنة المراجعة، مدى تعقيد عمليات العميل، حجم الوحدة محل المراجعة، نمط القيادة السائدة بالوحدة محل المراجعة، مدى الالتزام الأخلاقي السائد داخل الوحدة الاقتصادية ونزاهة مدراءها، الخصائص التشغيلية للوحدة الاقتصادية (كمستوى الاستقرار المالي ونسبة الرفع المالي ونسب الربحية). وأخيرا تتمثل المجموعة الثالثة في المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية، والتي منها؛ وجود جهات مهنية رقابية وإشرافية للتفتيش الخارجي، مدى قوة البيئة التشريعية، مدى التدخل الحكومي في التنظيم المهني، التحول من المعايير المحاسبية على أساس القواعد للمعايير على أساس المبادئ^(١).

ويعتقد الباحث، استنادا على دراسة صالح (٢٠١٤)، بعدم اختلاف محددات الحكم المهني لمراقب الحسابات، في سياق أدائه عملية المراجعة الخارجية، سواء أكانت بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم أو الوحدات كبيرة الحجم، نظرا لعدم اختلاف أداء مراحل عملية المراجعة بتلك الوحدات، من الناحية الشكلية، وانعكاس خصائصها فقط على تبسيط أداء مرحلة تخطيط المراجعة وسهولة أداء مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة.

^(١) أشارت دراسة زكي (٢٠١٨) لإمكانية تعريف المعايير المبنية على أساس المبادئ Principles Based Accounting Standards (معبرا عنها بالمعايير الدولية) على أنها "المعايير التي تتيح استخدام الحكم الشخصي وتعتمد على إطار من المفاهيم والتعريفات، وذلك على خلاف المعايير المحاسبية المبنية على أساس القواعد Rules Based Accounting Standards (معبرا عنها بالإصدارات الأمريكية) التي تعتمد على مجموعة من الإجراءات والقواعد والإرشادات التي تحد من ممارسة الحكم الشخصي.

أما فيما يتعلق بمحددات جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، فيتضح من تحليل أهم الدراسات السابقة (صالح، ٢٠١٤؛ Perreaut et al., 2017؛ Gul et al., 2018؛ السيد، ٢٠١٨) ارتباط جودة الحكم المهني بشأن أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية، بمحددات جودة الحكم المهني ذات الصلة بعمل المراجعة، نظرا لانعكاس تلك المحددات على مدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية ومن ثم مدى وجود أوجه ضعف جوهرية بذلك الهيكل.

ذلك بالإضافة لانعكاس الخصائص المميزة للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، خاصة في ظل كل من؛ صغر حجمها وهيمنة الإدارة العليا (الملاك) على مختلف النواحي التشغيلية والتنظيمية واحتمالية انخفاض مستوى الالتزام الأخلاقي لدى الإدارة (الذي ينعكس على زيادة احتمال التحايل على الآليات الرقابية)، على وصول الحكم المهني لمراقب الحسابات، لاستنتاج بشأن عدم إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية بتلك الوحدات، وبالتالي يعتمد مستوى جودة ذلك الحكم، بصفة أساسية، على الخصائص المميزة للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم ومدى فهم مراقب الحسابات لطبيعة تلك الوحدات.

٦. خلاصة الورقة واقتراح بعض مجالات البحث في المستقبل:

استهدفت الورقة بلورة محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، في سياق المراجعة الخارجية التقليدية للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة، في هذا المجال بصفة عامة، وفي الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، بصفة خاصة.

وفي ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم على أنه "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 التقارير المالية، كفاءة وفعالية كافة العمليات التشغيلية، الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالوحدة". فضلاً عن عدم اختلاف مكوناته الأساسية (التي تتضمن؛ بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة) بتلك الوحدات وانعكاس خصائصها على

محدودية أنشطة الرقابة وسهولة تدفق المعلومات وسرعة الاتصال وتحسين عمليات المتابعة وإمكانية التأثير سلبا أو إيجابا على قوة بيئة الرقابة.

كما خلاصنا، أيضا، إلى إمكانية تعريف أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، على أنها؛ وجود خلل (عيب) في تصميم و/أو 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"، والتي تنعكس بالتبعية على عدم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية. ذلك بالإضافة لانعكاس الخصائص المميزة لتلك الوحدات على زيادة احتمالية وجود أوجه ضعف جوهرية بهيكل الرقابة الداخلية بها، وهو ما يشير لاحتمال انخفاض مستوى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بها ويحد من قدرته على تحقيق أهدافه.

وأخيرا خلصت الورقة إلى إمكانية تعريف جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، على أنها؛ "قدرة مراقب الحسابات على التقييم الموضوعي للبدائل المتاحة، واتخاذها للبدائل الملائم للظروف المحيطة بمجال حكمه المهني (أوجه الضعف الجوهرية)، وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة".

ذلك بالإضافة لانطوائها على مجالات عدة للحكم وهي؛ تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية تصميميا وتشغيليا، تحديد مستوى خطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية، تحديد مستويات الأهمية النسبية سواء على مستوى القوائم المالية أو على مستوى الأرصدة. وارتباط مستوى جودة الحكم المهني، في ذلك الصدد، بالمحددات ذات الصلة بعميل المراجعة كمدى فاعلية لجنة المراجعة وتفعيل آليات حوكمة الشركات وحجم الوحدة، بصفة عامة، وارتباطه بالخصائص المميزة لتلك الوحدات، بصفة خاصة.

وختاماً فإننا نعتقد بأهمية اتجاه البحث المحاسبي في مصر مستقبلاً نحو المجالات التالية؛ أثر إفصاح الإدارة عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية وتوكيد مراقب الحسابات على هذا الإفصاح قرار منح الائتمان بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم - دراسة تجريبية، أثر فاعلية هيكل الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية للوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم - دراسة تطبيقية، محددات جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم - دراسة تجريبية، أثر جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم على تخطيط أعمال الفحص المحدود.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- الجهاز المركزي للتعبئة والإحصاء. ٢٠١٠. دراسة المؤسسات غير المصرفية الحكومية ودورها في تمويل المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر في مصر. متاح على: www.capmas.gov.eg
- السيد، محمود محمد. ٢٠١٨. أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- المركز المصري لدراسات السياسات العامة. ٢٠١٨. دليل قطاع المشروعات الصغرى والصغيرة في مصر- المشكلات والإصلاحات اللازمة لبيئة أعمال جيدة في مصر. متاح على: www.ecpps.org
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. الدليل المصري لحوكمة الشركات. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦. متاح على: www.asa.gov.eg.
- خليل، هبة الله محمود. ٢٠١٧. أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية وحكم فاحص الرقابة على جودة التكليف- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- رئيس الجمهورية. ٢٠٠٤. قانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ فى شأن تنمية المنشآت الصغيرة. الجريدة الرسمية، العدد رقم (٢٤). متاح على: www.eeaa.gov.eg.
- زكى، نهى محمد. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازى للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- سعيد، شيماء الشحاته محمد. ٢٠١٤. أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية على مستوى التحفظ المحاسبى المشروط بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- شحاته، السيد شحاته، محمد فوزى محمد وتامر إبراهيم السواح. ٢٠١٦. مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية والأمريكية. قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- صالح، صفاء احمد محمود محمد. ٢٠١٤. أثر اختلاف مستوى التوكيد المهني لمراقب الحسابات على قرارات منح الائتمان للمنشآت الصغيرة والمتوسطة- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- على، عبد الوهاب نصر، محمد فوزى وهانى خليل. ٢٠١٧. أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- وشحاته السيد شحاته. ٢٠١٨. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (مدخل الاستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش). دار التعليم الجامعى- الإسكندرية.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. الإرشاد المصرى للاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة. معايير مراجعة مصرية رقم (١٠٠٥). متاح على: www.asa.gov.eg.
- ٢٠١٥. عرض القوائم المالية. معيار المحاسبة المصرى رقم (١) المعدل، قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠). متاح على: www.asa.gov.eg.

المراجع الأجنبية:

- Alshlihat, N., A. J. Matarneh, U. Abdel Moneim, H. Alali, and N. Al-Rawashdeh. 2018. The Impact of Internal control System components of the COSO Model in Reducing the risk of Cloud computing: the case of public shareholding companies. Available at: www.ssrn.com.
- Al Sawalqa, F., and A. Qtish. 2012. Internal Control and Audit program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research* 5(9): 128-137.
- 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.
- . 2012. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards**. Statements on Auditing Standards No. 122 AU Section 200 Available at: www.aicpa.org
- Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2009. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards**. Australian Auditing Standards No. 200 Available at: www.legislation.gov.au.
- Audenaert, M., A. Vanderstraeten, and D. Byens. 2017. When Innovation Requirements Empower Individual Innovation: the role of Job Complexity. *Personnel Review* 46(3):608-623.
- Bardhan, I., S. Lin, and S. L. Wu. 2015. The Quality of internal control over financial reporting in Family firms. *Accounting Horizons* 29(1): 41-60.
- Cahan, S. F., and J. Sun. 2015. The Effect of audit Experience an audit Fee and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 30(1):78-100.
- 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.
- Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission (COSO). 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.
- . 2018. **Enterprise Risk Management Applying enterprise risk management to environmental, Social and Governance related Risks.** New Jersey, COSO. Available at: www.coso.org
- Doyle, J., W. Ge, and S. Mcvay. 2013. Determinants of Weaknesses in Internal control over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44: 193-223.
- Elford, A. C., and C. H. Daub. 2019. Solutions for SMEs Challenged by CSR: A multiple Cases Approach in the Food Industry within the DACH-Region. *Sustainability* 11(4758):1-31
- European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA). 2019. **Evidence on the Value of Audit for SMEs in Europe.** Available at: www.efaa.com.
- Gul, F. A., M. Khedmati, E. K. Y. Lim, and F. Navissi. 2018. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review* 88(1): 29-51.
- Hag, C., C. S. Jong, and C. He. 2013. The Effect of Human Resource Investment in Internal Control on the Disclosure of Internal Control Weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32(4): 169–199
- He, X., J. A. Pittman, O. M. Rui, and D. Wu. 2017. Do Social Ties between External Auditors and Audit Committee Members Affect Audit Quality?. *The Accounting Review* 92(5):61-87.
- Herda, D. N., M. A. Notbohn, and T. D. Dowdell. 2014. The effect of external audits of internal control over financial reporting on financial reporting for clients of Big 4, second- tier and small audit firms. *Research in Accounting Regulation* 26 :98-103.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2009. **Planning an Audit of Financial Statements.** International Standard on Auditing No. 300. Available at: www.ifac.org.
- .2009. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of An Audit in Accordance with International Standards on Auditing.** International Standard on Auditing No. 200. Available at: www.ifac.org
- .2009. **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment.** International Standard on Auditing No. 315. Available at: www.ifac.org.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).2009. **Materiality in Planning and Performing an Audit.** International Standard on Auditing No. 320. Available at: www.ifac.org
- 2009. **Evaluation of Misstatements Identified During the Audit.** International Standard on Auditing No. 450. Available at: www.ifac.org
- 2015. **The Auditor's Responsibilities Relating to other Information.** International Standard on Auditing No. 720 revised Available at: www.ifac.org.
- KPMG. 2014. **Elevating Professional Judgment in auditing and accounting: the KPMG Professional Judgment framework.** Available at: www.kpmg.org.

- Morrill, J. B., C. K. J. Morrill, and L. S. Kopp. 2012. Internal control Assessment and Interference effects. *Behavioral Research in Accounting* 24(1):73-90.
- Mukhlisin, and N. Anissa. 2018. Internal Control Disclosure, Ethics Disclosure and Earnings Management as Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting. *International Journal of Management, Accounting and Economics* 5(6): 448-460.
- Nurim, Y., and N. Harjanto. 2015. The Comparability of outcome feedback towards Experience on internal control learning. *Review of Integrative Business and Economics Research* 4(2):61-80.
- Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD). 2017. Enhancing the Contributions of SMEs in a Global and Digitalized Economy. Available at: www.oecd.org.
- PCAOB. 2004. **An Audit of Internal control over financial reporting performed in Conjunction with an audit of financial statements.** Available at: www.pcaob.org.
- Plumlee, R. D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. 2015. Training Auditors to perform analytical procedures using metacognitive skills. *The Accounting Review* 90(1):351-369.
- Setiawan, W. Y., and T. Iswari. 2016. The Effect of Job Cognition and Personality Type on auditor judgment. *Journal Siasat Bisnis* 20(1):14-23.
- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA). 2015. **Guidance on Professional Judgment.** Available at: www.cicpa.org.
- Walt, C. V. D. 2018. **Sustainability Reporting Practices in Small- to- Medium Sized Enterprises.** Published a Thesis in Fulfillment of the Requirement for the Degree of Masterin Business, University of Tampere, school of Management
- Zotorvie, J. S. T. 2017. A study of financial accounting practices of Small and Medium Scale Enterprises (SMEs) in Ho Municipality Ghana. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences* 7(7): 29-39.