

دور المنظمات المحاسبية ذات الصلة في توجيه مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19

ثابت حسان ثابت¹، هاشم محمد صافي²

¹قسم هندسة الحاسوب والمعلوماتية كلية هندسة الإلكترونيات، جامعة نينوى، العراق

²قسم المحاسبة، جامعة جيهان-أربيل، كوردستان، العراق

المستخلص

يهدف البحث الى تحديد أهم التوجيهات الصادرة عن المنظمات المحاسبية ذات الصلة حول مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19 وتوضيح دور تلك التوجيهات في الحفاظ على كفاءة مهنة التدقيق خلال الجائحة، بالإضافة الى الإشارة الى أهم الآثار المترتبة عن تبني التوجيهات ومدى فاعليتها في الحد من تأثير الجائحة على جودة مهنة التدقيق، ويستند البحث من فرضية أساسية مفادها أن المنظمات المحاسبية ذات الصلة لعبت دوراً مؤثراً من خلال إصدار عدد من التوجيهات التي ساهمت في الحفاظ على كفاءة وجودة مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19، وإن هذه التوجيهات لعبت دوراً في الحد من التأثير السلبي للجائحة على تحقيق معايير التدقيق بشكل كفاء، وتوصل الباحثون الى عدد من الإستنتاجات أهمها أن حالة الإغلاق الكامل التي حصلت في جميع دول العالم هددت وبشكل مباشر مهنة التدقيق ومعايير جودتها مما حدا بالمنظمات المحاسبية ذات الصلة بإصدار عدد من التوجيهات التي عززت من مكانة مهنة التدقيق وساهمت في إستدامة تطورها ونشاطها خلال فترة جائحة COVID-19، كما يوصي الباحثون الى ضرورة إعتاد هذه التوجيهات من أجل تطوير معايير خاصة بمهنة التدقيق لأجل تطبيقها في الأزمات البيئية وكذلك من أجل تخفيض تكاليف التدقيق وزيادة جودة مهنة التدقيق.

مفاتيح الكلمات: مهنة التدقيق، جائحة COVID-19، المنظمات المحاسبية ذات الصلة، جودة التدقيق.

1. المقدمة

الى المعلومات التي توفرها المحاسبة للمستخدمين المختلفين وبيان مدى صدق وعدالة المعلومات وقد يكون لتغيير نهج التدقيق واستخدام إجراءات بديلة للتأثير على عمليات التدقيق التي تتطلب وقتاً إضافياً لإكمالها (Al-Delawi and Ramo, 2020)، لذلك دأبت المنظمات المهنية المحاسبية والتدقيقية المحلية منها والدولية على اصدار التعليمات والنشرات الخاصة بالمهنة، لكي يحصل المدقق على رؤية افضل في ظل وجود الأوبئة والازمات والتي تفرض ظروفاً جديدة وديناميكية على مهنة المدقق.

2. منهجية البحث

2.1 مشكلة البحث:

إن حالة الإغلاق الكامل التي حصلت في جميع دول العالم نتيجة جائحة COVID-19 أثرت بشكل سلبي على جودة مهنة التدقيق من حيث عدم إمكانية تحقيق معايير التدقيق بشكل كفاء، مما أدى الى إصدار عدد من التوجيهات من قبل المنظمات المحاسبية ذات الصلة بهذا الشأن، وعليه تكمن مشكلة البحث في التساؤل الآتي: ما هو تأثير توجيهات المنظمات المحاسبية ذات الصلة على جودة مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19؟.

منذ بداية جائحة COVID-19 في شهر آذار من العام 2020 وجميع الدول ركزت على إستدامة حياة الإنسان أكثر من تركيزها على إستمرارية الأعمال التجارية، حيث أوصت السلطات الصحية المحلية والدولية بالحد من التواصل المادي بين الناس والعمل بدون تلامس وتقليل التجمعات الى أقصى حد، وعلى الرغم من أهمية هذه الإجراءات في القضاء على الجائحة ولكن هنالك بعض المهن التي لا يمكن أن تتم بدون التواصل المادي مع الزبون أو الإجتاع به، وإن أحد هذه المهن هي مهنة التدقيق والتي إثرت عليها المخاطر البيولوجية بشكل مباشر وجوهري حيث أن إن مهنة التدقيق هي عملية منهجية للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها فيما يتعلق بالتأكدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكدات والمعايير المحددة وإيصال النتائج للمستخدمين المهتمين، وفي ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن تطورات جائحة COVID-19 وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات فكان لا بد للتدقيق أن يستجيب لهذه التطورات بما يناسب ويلآئم الحاجة الى أدلة إثبات وصولاً

2.2 أهمية البحث:

الرقمية نظراً لأن التقنيات الرقمية وتحليل البيانات أصبحت مركزية بشكل متزايد في عملية التدقيق مما سيتطلب تنوع أكثر للمهارات المدققين، فالمدقق بحاجة إضافة إلى خلفيته المهنية في التدقيق إلى إتقان بعض الأساليب التقنية من أجل الإلمام بنماذج أعمال الوحدات الاقتصادية (Baker et al., 2020).

تكمن أهمية البحث من كونه إستعراض لأهم التوجهات التي تم إصدارها من قبل المنظمات المحاسبية ذات الصلة حول مهنة التدقيق والحفاظ على كفاءتها وجودتها خلال جائحة COVID-19 ومدى تأثير تلك التوجهات على وظائف المدقق.

2.3 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأتي:

- توضيح دور توجيهات المنظمات المحاسبية ذات الصلة في الحفاظ على كفاءة مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19
- تحديد أهم التوجهات الصادرة عن المنظمات المحاسبية ذات الصلة حول مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19
- الإشارة إلى أهم الآثار المترتبة عن تبني توجيهات المنظمات المحاسبية ذات الصلة حول مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19

2.4 فرضية البحث

يستند البحث من فرضية أساسية مفادها: "أن المنظمات المحاسبية ذات الصلة لعبت دوراً مؤثراً من خلال إصدار عدد من التوجيهات التي ساهمت في الحفاظ على كفاءة وجود مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19"

3. تأثيرات جائحة COVID-19 على مهنة التدقيق**3.2 تداعيات الجائحة على جودة التدقيق:**

بشكل عام، تتكون عملية التدقيق من الفحص والتحقق والتقرير ولأن نتيجة التدقيق الممثلة في تقريره هي نتيجة عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة التدقيق، فقد أشار معيار التدقيق الدولي 500 إلى مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة قبل إصداره للتقرير ومسؤولية المدقق في تعديل هذه الإجراءات لمواجهة أي ظرف طارئ أو في حالة شكوك حول موثوقية هذه الأدلة (Albitar et al., 2020a).

وفي ظل جائحة COVID-19 والتي تتطلب تطبيق التباعد الاجتماعي وتشجع العمل عن بعد لإجراءات وقائية لمكافحة الوباء، فإن هذه الجائحة أثرت بشكل كبير على الأسلوب الذي تم به إجراء عملية التدقيق وأثرت على مراحل تنفيذ مهنة التدقيق، حيث تأثرت مرحلة الفحص والتي تتطلب من المدقق القيام بزيارات ميدانية (Demirguc-Kunt et al., 2020)، حيث حد وضع الإغلاق العام من قدرة المدقق على التنقل وتنفيذ إجراءات التدقيق للوصول إلى الأدلة الكافية والأشخاص الذين يحتاجهم لدعم رأيه المهني، كما قد واجه المدقق قيوداً زمنية في استكمال التدقيق وتحديات في الحصول وتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق كمحدودية الوصول موظفي الوحدة الاقتصادية وتأخر الإدارة في الرد على استفساراته وصعوبة الوصول والتواصل مع الأطراف الأخرى ومدققي الحسابات الآخرين (Dave and Mahanta, 2020).

لذلك فقد كان لزاماً على المدقق في ظل الظروف الراهنة تطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تسمح له في الأخير بالخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، وهنا يجب على المدقق تطبيق إجراءات بديلة لتوفير ما يكفي من الأدلة بشأن رأيه الفني واستخدام كافة التقنيات المتاحة لذلك (Borio, 2020)، حيث أن ضرورة جودة التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع بكفاءة، وبالتالي فإن المجتمع يتوقع أن يكون التدقيق متغير وفي تطور مستمر من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة للمجتمع وبيئة الأعمال (Al-Delawi et al., 2023: 89).

3.3 تطور النموذج متعدد التخصصات:

إن جائحة COVID-19 أدت إلى إجبار شركات التدقيق على تطوير الخصائص الشخصية لأعضاء فرق التدقيق لديها من خلال التأكد على النزاهة ورفع مستوى التشكيك المهني والخبرة المهنية بالإضافة إلى التأكد على المعرفة التقنية والقدرة على التأهيل المهني ضمن ظروف عدم التأكد وأمكانية الإدماج في البيئة الرقمية (Albitar, 2020b). إذ أصبحت إمكانية الوصول المباشر لمهنة التدقيق لفهم النموذج متعدد التخصصات لفرق التدقيق أهم أهم نقاط القوة الرئيسية في سوق الأعمال، فمن خلال النموذج متعدد التخصصات يمكن لمهنة التدقيق الربط ما بين مصادر المعرفة بدءاً من محاسبة النحوظ ولغاية التقييم والأمن السيبراني والإحتيال الإلكتروني والتبره الضريبي وغسيل الأموال ووصولاً إلى إستدامة مهنة التدقيق من أجل تقديم خدمات تدقيق عالية الجودة ضمن البيئة الرقمية وظروف عدم التأكد (HKICPA, 2020).

3.1 التحديات الحديثة التي تواجه مهنة التدقيق:

شهد الأسلوب الذي يعمل به المدققون مؤخراً أكبر وأسرع تغيير في التاريخ، فلقد أدت الآثار لجائحة COVID-19 إلى تسريع انتقال شركات التدقيق نحو طرق جديدة للعمل من أجل أن تصمد أمام الآثار المباشرة للجائحة (Çaliyurt, 2021). كما أضاف التحول المفاجئ في عمل المدقق من العمل التقليدي إلى العمل عن بعد بعداً جديداً للتحدي في تكييف التدقيق مع عالم الأعمال سريع التطور، بالإضافة إلى إزداد تعقيد نماذج أعمال الوحدات الاقتصادية في تحولها الرقمي وحوسبة أعمالها (Acharya and Steffen, 2020)، مما فرض مطالب جديدة على متخصصي التدقيق وعلى الرغم من الفوائد الجمة التي يمكن أن تتحقق نتيجة هذه التغيرات ولكن لا بد من معالجة التحديات بشكل فعال أولاً (Raewf et al., 2021).

أن جائحة COVID-19 أدت إلى تسريع وتيرة تطوير عمل مهنة التدقيق ضمن البيئة

يتم من خلال التدريب المستمر الافتراضي والحضورى وجذب الكفاءات من خلال تبني سياسة نموذج ترفيات هجين يمزج ما بين مهارات المدققين وكفاءتهم ومدة خدمتهم في الوحدة الاقتصادية مما سيساهم في تعميق أواصر العلاقات الوظيفية بين شركة التدقيق والمدقق وزيادة مسؤولية المدقق تجاه شركته والوحدة الاقتصادية الزبونة والمجتمع.

4. إصدارات المنظمات المحاسبية ذات الصلة المتعلقة بمهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19

لقد أعدت المنظمات المحاسبية ذات الصلة بمهنة التدقيق العديد من الإجراءات لغرض الدخول الى بيئة الأعمال الرقمية وتهئية مهنة التدقيق لتكون أكثر مرونة منذ نهاية القرن الماضي ولكن جائحة COVID-19 أدت الى تسارع وتيرة هذا التطور، حيث ان توظيف تقنيات المعلومات والاتصالات في إجراءات مهنة التدقيق يمكن أن توفر المزايا الأتية (Serag and Daoud, 2020):

- زيادة سرعة وكفاءة مهنة التدقيق من خلال توسيع نطاق مهنة التدقيق وزيادة تغطية فرق التدقيق.
- سهولة التعرف على نماذج البيانات والاتجاهات والعلاقات فيما بينها، وزيادة القدرة على مراقبة المخاطر.
- توفير الوقت والجهد وتقليل عدد المدققين اللازمين لتنفيذ برامج التدقيق.
- زيادة إنتاجية فريق التدقيق ورفع جودة الخدمات المقدمة.
- تطوير الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق والمحافظة على مركزها التنافسي وزيادة حصتها في السوق.

حيث عرف إطار الرقابة الداخلية COSO مخاطر الاعمال التجارية على أنها احتمال وقوع حدث من شأنه أن يؤثر سلباً على تحقيق بعض أهداف الوحدة الاقتصادية (Thabit et al., 2019c)، وعادة ما يتم تصنيف المخاطر وفقاً لإطار الرقابة الداخلية COSO الى ثلاثة أنواع كما يلي (Thabit et al., 2017):

- المخاطر التي تخضع للضوابط المركزية
 - مخاطر محددة في وحدات إقتصادية فردية
 - وحدات العمل منخفضة المخاطر
- وقد تم اعتبار جائحة COVID-19 وفق تصنيف إطار الرقابة الداخلية COSO ضمن النوع الأول من مخاطر الأعمال التجارية، حيث إن النهاية غير المؤكدة لهذه الجائحة باتت تهم المنظمات المحاسبية ذات الصلة بمهنة التدقيق ولهذا السبب فقد أعلنت تلك المنظمات عن معايير استغطي كافة عواقب الجائحة، وقامت منظمات مثل PCAOB و CAQ وشركات تدقيق بنشر توجيهات ومعايير لأعضائها لتحذير وإبلاغ المدققين بالتطورات الأخيرة خلال جائحة COVID-19 وغيرها من المخاطر المشابهة لها (COSO, 2013).

4.1 توجيهات مركز جودة التدقيق CAQ للمدققين خلال جائحة COVID-19:

إن مركز جودة التدقيق CAQ يعمل على تعزيز ثقة المستثمرين وثقة الجمهور في أسواق رأس المال العالمية، ولقد أعلن مركز جودة التدقيق أنه في الوقت الذي يعاني فيه بعض المرضى الذين يتعافون من COVID-19 من أعراض طويلة الأمد، أصبح

ويرى الباحثون أن مهنة التدقيق وعلى الرغم من الضغوط التي تعرضت لها خلال جائحة COVID-19 فإنها تعتبر المستفيد الرئيسي من جميع التحديات التي تواجهها لأنها أدت الى إستفاقة لهذه المهنة وكانت نقطة حاسمة في تحول إجراءات الروتينية الى إجراءات أكثر مرونة مع الإحتفاظ بمبادئها وفروضها الأساسية، وإن هذا التغير كان لا بد منه نظراً للتغيير المتسارع في بيئة الأعمال وتبني معظم الوحدات الإقتصادية للأساليب الرقمية والتقنية في أعمالها.

3.4 زيادة درجة مرونة مهنة التدقيق:

أصبحت سياسة المرونة أحد أهم مقومات مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19، إذ أصبح العمل عن بعد هو المعيار لكفاءة المدقق، وأصبح التكيف مع إستخدام تقنيات المعلومات والاتصالات أحد أهم نقاط القوة لفرق التدقيق، حيث أدى زيادة درجة المرونة في مهنة التدقيق الى زيادة في الموجودات غير الملموسة لشركات التدقيق ورفع قيمة رأس المال الفكري لديها بالإضافة الى زيادة تركيز شركات التدقيق على الأداء من حيث إنتاجية المدققين وبذلك فلقد ساعدت جائحة COVID-19 الى تسريع وتيرة التغيير في الثقافة التنظيمية لشركات التدقيق وجعلها أكثر إفتتاحاً على العمل ضمن بيئات مختلفة (Salehi et al., 2020).

وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا التغير المفاجئ أدى الى ظهور بعض العوائق والتي كان لزاماً على شركات التدقيق معالجتها من أجل الحفاظ على جودة التدقيق ومكانة مهنة التدقيق، ومن هذه العوائق اضطرار فرق التدقيق الى إجراء إجتماعات إفتراضية ومناقشات عبر الإنترنت وصعوبة إجراء محادثات حساسة عن بعد وضرورة تدريب المدققين غير المؤهلين تقنياً وتلبية توقعات الوحدات الإقتصادية الزبونة بشأن التدقيق الموقعي (Thabit, 2019).

ويرى الباحثون أن شركات التدقيق يمكنها معالجة هذه المعوقات من خلال الانتقال الى النموذج متعدد التخصصات وزيادة درجة المرونة في مهنة التدقيق وتلبية متطلبات جميع الأطراف من خلال توفير الدعم التقني للمدققين ووضع سياسة عادلة من أجل جمع أدلة التدقيق وبناء علاقات مهنية قائمة على الثقة المتبادلة.

3.5 تعزيز التنوع في مهنة التدقيق:

إن زيادة عمل المدقق عن بعد تتطلب زيادة أهمية بناء فرق تدقيق قوية، لا تحتاج الى أشخاص ذوي مهارات فنية وسات شخصية محددة فحسب، بل تحتاج أيضاً الى تضمين مجموعة أكثر تنوعاً من الخبرات ووجهات النظر (Serag and Daoud, 2021)، وهذا يعني توظيف مدققين ذوي خلفيات إجتماعية وثقافية متنوعة ومنحهم الفرص لتوسيع أفقهم الشخصية وتطوير ثقافتهم الدولية، لكن شركات التدقيق لن تنجح في تعزيز التنوع إلا إذا أوجدت أيضاً بيئة يشعر فيها جميع أفرادها بأنهم ينتمون إليها ويكون كل فرد فيها قادراً على المساهمة وإضافة القيمة (Thabit et al., 2019a).

إن تعزيز التنوع في مهنة التدقيق سينتطلب من فرق التدقيق الإستجابة لمتطلبات شركات التدقيق من خلال إنشاء مجموعة مسارات وظيفية أكثر تنوعاً ومرونة وشفافة لمخترفي التدقيق لاستيعاب الاهتمامات والتطلعات المختلفة لشركاتهم، ويجب التركيز كذلك على ترفيات المدققين وفقاً لمهاراتهم وليس وفقاً لمدة خدمتهم في الوحدة الإقتصادية وغيرها من الإجراءات التي يمكن أن تعزز من مرونة وتنوع مهنة التدقيق (Thabit et al., 2019b).

يرى الباحثان أن دعم القوة العاملة في شركات التدقيق من أجل تعزيز التنوع يجب أن

(IFAC, 2021):

- معيار التدقيق الدولي رقم 315 (المنقح): تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم الكيان وبيئته.
- معيار التدقيق الدولي رقم 330: ردود المدقق على المخاطر المقدرة.
- معيار التدقيق الدولي رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية و الإفصاحات ذات الصلة.
- معيار التدقيق الدولي رقم 560: الأحداث اللاحقة.
- معيار التدقيق الدولي رقم 570 (المنقح): الإستمرارية.
- معيار التدقيق الدولي رقم 600: الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة.
- معيار التدقيق الدولي رقم 700 (المنقح): تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية.
- معيار التدقيق الدولي رقم 701: الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل.
- معيار التدقيق الدولي رقم 720 (المنقح): مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

4.4 توجيهات مجلس التقارير المالية FRC للمدققين خلال جائحة COVID-19:

تهدف هذه التوجيهات إلى تقديم إرشادات للمدققين وإتمام مهام التدقيق التي تتأثر بجائحة COVID-19 من خلال عاملين (Al-Delawi, 2015), (FRC, 2020a), (FRC, 2020b):

- يجب على المدقق دائماً الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة من أجل أن يكون قادراً على إبداء رأي فني محايد لا يخضع لإخلاء المسؤولية أو التحفظ بسبب قيود الجائحة.
- يجب أن يكون إعداد تقارير التدقيق وفقاً لإحتياجات مستخدمي البيانات المالية المدققة حتى في أصعب الاوقات بشكل يتسم بتدقيق معلومات عالية الجودة ومضمونة بشكل مستقل لدعم عمل أسواق رأس المال.

5. نتائج الجهود الدولية في الحد من التأثير السلبي لجائحة COVID-19 على مهنة التدقيق

لقد أدت جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المتعلقة بمهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19 الى وضع إجراءات مناسبة للحد من الأثر السلبي للجائحة على جودة تدقيق البيانات المالية للوحدات الاقتصادية وبالتالي تعزيز دور مهنة التدقيق في إبلاغ مالي مناسب خلال الازمات التي يمكن أن تعصف ببيئة الأعمال، ومن هذه النتائج الأتي:

5.1 تدقيق التقديرات المحاسبية:

إن معيار التدقيق الدولي رقم 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة) يتطلب من المدققين الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول التقديرات

من الواضح أن الأمر نفسه سيكون بالنسبة للاقتصاد العالمي وسوف تتسارع وتيرة التغيير في الأعمال التجارية ويستمر حجم المعلومات المتاحة للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين في النظام البيئي للتقارير المالية في النمو، وسيستخدم المستثمرون وغيرهم كلاً من البيانات المالية المدققة والمعلومات المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية غير المدققة لاتخاذ القرارات (CAQ, 2020)

قدم مركز جودة التدقيق CAQ توجيه بخصوص فهم الأمن السيبراني والتدقيق الخارجي في بيئة COVID-19، حيث يقصد بهذا التوجيه أن يكون بمثابة معلومات عامة لا ينبغي الإعتماد عليها بشكل أساسي كعيار أو كبديل لقواعد مهنة التدقيق العامة أو قواعد PCAOB و SEC ولكن تم تقديمه من أجل توضيح نظرة عامة عالية المستوى عن تأثير جائحة COVID-19 على الأمن السيبراني فيما يتعلق الإبلاغ المالي، بما في ذلك تدقيق البيانات المالية والرقابة الداخلية على التقارير المالية ICFR (Thabit et al., 2020)، وبموجب هذا التوجيه يمكن لشركة التدقيق ان تقرر انه من الضروري الكشف عن مخاطر الأمن السيبراني من خلال نموذج خاص بها يدعى K-10 حيث تعتمد مسؤوليات المدقق على ما إذا كان الإفصاح عن تلك المخاطر مدرجاً في البيانات المالية المدققة او في أي تقرير أخر مرفق، فإذا كان الإفصاح عن المخاطر مدرجاً في البيانات المالية المدققة، فإن المدقق يقوم بتنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت البيانات المالية المأخوذة ككل معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية ويشتمل تقييم المدقق على إجراءات خاصة بإفصاحات البيانات المالية، بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات التدقيق المتعلقة بمقبولية الالتزام، أما إذا كان الإفصاح عن المخاطر مدرج ضمن تقرير أخر مرفق فيجب على المدقق إتباع الإرشادات الواردة في الفقرتين 4, 5 من معيار التدقيق رقم 2710 الصادر عن PCAOB (Thabit, 2021b).

4.2 توجيهات مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة PCAOB للمدققين خلال جائحة COVID-19:

أنشئ مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة PCAOB موقعاً إلكترونياً جديداً من أجل تمهيد عقبات جائحة COVID-19 ودعم مهنة التدقيق، حيث أعلن المجلس منذ بداية الجائحة التوجيهات الأتية (PCAOB, 2020a), (PCAOB, 2020b):

- ملاحظات وتوجيهات للموظفين أثناء تفشي جائحة COVID-19:
- التحديث الأول لمجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة حول العمليات في ضوء جائحة COVID-19
- التحديث الثاني لمجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة حول العمليات في ضوء جائحة COVID-19

- توجيهات لشركات التدقيق بعدم القيام بالتفتيش الموقفي

- ملاحظات حول عمليات التدقيق التي توشك على الإنهاء أثناء تفشي جائحة COVID-19

4.3 توجيهات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC للممارسي مهنة التدقيق خلال جائحة COVID-19:

أعلن الإتحاد الدولي للمحاسبين عن مجموعة يمكن أن تسلط الضوء على بعض المجالات الأكثر أهمية التي قد تحتاج إلى مزيد من الدراسة عند تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة والإبلاغ وفقاً لذلك، وهذه التوجيهات هي

إن معيار التدقيق الدولي رقم 540 (الأحداث اللاحقة) يتطلب من المدققين الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بين تاريخ الإبلاغ المالي وتاريخ تقرير المدقق يتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها، بالإضافة إلى الاستجابة بشكل مناسب للمعلومات المتاحة بعد تاريخ تقرير المدقق الذي يتعلق بالمسائل المعروفة للمدقق في وقت تقرير التدقيق ولا سيما إذا كانت قد تسببت في تعديل المدقق لتقرير التدقيق (Manita et al., 2020)، حيث أشارت وثيقة جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ACCA حول تأثير جائحة COVID-19 على تقارير الشركات إلى أن هناك المزيد من الشكوك حول ما إذا كانت تواريخ التقارير لشهر كانون الثاني أو شباط فإن عواقب جائحة COVID-19 هي تعديل أو عدم تعديل الأحداث، وستعتمد النتيجة على الظروف الخاصة التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية ومتى حدثت التأثيرات الرئيسية في أجزاء مختلفة من العالم، أما بالنسبة لتواريخ التقارير لشهر آذار وما بعده فسيتم تعديلها بشكل عام، حيث إنه في البلدان التي لا تزال تجري فيها عمليات تدقيق البيانات المالية مع نهاية العام في 2019، سيحتاج المدققون إلى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإفصاحات التي قدمتها الإدارة وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق على افتراض أن جائحة COVID-19 قد تم التعامل معه على أنها حدثاً لاحقاً نشأ بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية، وفي حالة عمليات تدقيق البيانات المالية مع نهاية العام في عام 2020، سيحتاج المدققون إلى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالتعديلات الضرورية التي أجرتها الإدارة وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق (IAASB, 2020).

5.3 الإستمرارية:

إن الاستمرارية هو أكثر المجالات تحدياً لكل من الإدارة والمدققين بسبب حالة عدم اليقين التي تسببها جائحة COVID-19، إذ تقع على عاتق الإدارة مسؤولية تقييم ما إذا كان أساس الاستمرارية للمحاسبة مناسباً، وأن يحصل المدققون على أدلة تدقيق كافية ومناسبة واستنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية في إعداد البيانات المالية (ICAP, 2020).

لقد خلقت جائحة COVID-19 حالة من عدم اليقين كبيرة بشأن مستقبل العديد من الوحدات الاقتصادية، ونظراً لحالة عدم اليقين والتقلب الحاصل نتيجة الجائحة فإن العديد من الوحدات الاقتصادية والمدققين بحاجة إلى المزيد من التفكير في الإبلاغ عن حالات عدم اليقين الجوهرية، حيث يؤكد مجلس التقارير المالية FRC على أهمية قيام المدققين بالإبلاغ عن الحقائق والظروف المتاحة وعدم الإبلاغ بشكل عام عن حالات عدم اليقين الجوهرية، وتم تحديد أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدققون بنظر الاعتبار بالآتي (Al-Jabali, 2020):

- سيولة الوحدة الاقتصادية على مدار فترة جائحة COVID-19 وما بعدها
- أي خرق لشروط التمويل
- أي تأجيل لسداد التمويل
- استخدام الدعم الحكومي المتاح وأنواع الدعم الأخرى

- مدى تأثير جائحة COVID-19 في مجمل عمليات الوحدة الاقتصادية ويرى الباحثون بأنه يجب تنبيه المدققين حول إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية المحاسبي في إعداد البيانات المالية بناءً على حكمهم غير مناسب، فيجب عليهم مراعاة الآثار المترتبة على تقرير المدقق من خلال الأخذ بنظر الاعتبار لجميع

الحسابية ومعقولة الإفصاح عنها، وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق، حيث يخلق عدم اليقين في ضوء جائحة COVID-19 تحديات للإدارة، ويتم تذكير المدققين بضرورة أن يظلوا متشككين عند تقييم أحكامهم الإدارية، ولقد تضمنت بعض مجالات الاهتمام التي لاحظها أعضاء المنتدى العالمي لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) ما يلي (Wu and Olson, 2020):

- انخفاض قيمة الأصول
- خسائر الائتمان المتوقعة
- المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار
- إثبات الإيرادات نظراً لمخاوف التحصيل
- المحاسبة عن المساعدات الحكومية
- التقديرات الاكتوارية لتأمين الأعمال وأداء الاستثمار.
- الأصول المحتفظ بها لغرض البيع لمدة 12 شهراً
- قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة

أما في حالة الخسائر الائتمانية المتوقعة ECL، فإن مدققي القوائم المالية يتبعون المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم (9) في تحديد مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة (IFRS, 2020)، ولقد تطلبت الوثيقة الأخيرة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB والصادرة لدعم تنفيذ المعيار المذكور في ضوء حالة عدم اليقين الحالية الناتجة من هذه الجائحة تطوير التقديرات بناءً على أفضل المعلومات المتاحة حول الأحداث الماضية والظروف الحالية وتوقعات الظروف الاقتصادية، وعند تقييم ظروف التنبؤ ينبغي النظر في تأثيرات جائحة Covid-19 وتدبير الدعم الحكومية الهامة التي يتم اتخاذها ومع ذلك ونظراً لحالة عدم اليقين الناجمة عن الجائحة فإذا كانت تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة تستند إلى معلومات معقولة وداعمة يمكن أن يوفر المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم (9) والإفصاحات المرتبطة به الشفافية المطلوبة بشدة لمستخدمي البيانات المالية (Drehmann et al., 2020).

كما أن إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمسودة وثيقة بشأن إمتيازات الإيجار في ضوء حالة عدم اليقين الحالية الناتجة من جائحة COVID-19 إلى دعم تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم (16) وهدفت المسودة إلى توضيح ما إذا كانت المعالجة المحاسبية لتعديلات الإيجار تنطبق وكيف يتم ذلك كما وفرت تبسيطاً للمعالجة المحاسبية خلال هذه الجائحة واقترحت إعفاء المستأجرين من الاضطرار إلى النظر فيما إذا كانت امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة COVID-19 هي تعديلات على عقد الإيجار والسماح لهم بحساب هذه التغييرات كما لو لم تكن تعديلات على الإيجار (Al-Essawi and Al-Tahan, 2020).

ويرى الباحثون بأن تدقيق التقديرات المحاسبية محفوفة بالمخاطر بطبيعتها بسبب كل من التعقيد والأحكام ذات الصلة، ولذلك يجب أن يظل المدققون في حالة تأهب لأي زيادة في مخاطر التحريف الجوهري بسبب أي تأثير إضافي على التعقيد في التقديرات كما في حالة الخسائر الائتمانية المتوقعة في ضوء حالة عدم اليقين الحالية الناتجة من جائحة COVID-19، كما أنه من الأهمية بمكان أن يظل المدققون على اطلاع دائم بالتحديثات المختلفة الصادرة عن المنظمات المحاسبية ذات الصلة مع الاعتراف بأن بعض التحديثات قد تكون مؤقتة.

5.2 الأحداث اللاحقة:

- Al-Delawi, Amjad S. (2015). Activating Accounting Information System in Light of Electronic Trade in Iraq, *Al-Anbar University Journal of Economic and Administration Sciences*, 7(3), 431-462.
- Al-Delawi, Amjad S., and Ramo, Waheed M. (2020). The Impact of Accounting Information System on Performance Management, *Polish Journal of Management Studies*, 21(2), 36-48.
- Al-Delawi, Amjad S., Harjan, Sinan A., Raewf, Manaf B., Thabit, Thabit H., and Jameel, Alaa S. (2023). Independent Directors, Corporate Ownership and Cost of Debt: Do Politically Connected Independent Directors Matter? Evidence from China, *International Journal of Management and Sustainability*, Conscientia Beam, 12(2), 84-104.
- Al-Essawi, Mahmoud A., and Al-Tahan, Ibrahim M. (2020). The Implications of the COVID-19 Pandemic on the Environment and Activities of the External Audit with an Exploratory Study of the Reality of the Egyptian Professional Practice Environment, *Alexandria Journal of Accounting Research*, Faculty of Commerce - Alexandria University, 4(2), 448-535.
- Al-Jabali, Walid Samir Abdel-Azim 2020. The impact of the spread of the Coronavirus COVID-19 pandemic on preparing and reviewing financial statements - a field study. *The Scientific Journal of Accounting Studies*, Issue 1, 1145-1205
- Baker, S., Bloom, N., Davis, S., and Terry, S. (2020). COVID-Induced Economic Uncertainty, National Bureau of Economic Research. Stanford Institute for Economic Policy Research, Working Paper No. 20-014, 1-17.
- Borio, C. (2020). The prudential response to the COVID-19 crisis, Bank of International Settlements.
- Çaliyurt, Kiyem T. (2021). Announcements by Related Institutions (CAQ, PCAOB, FRC, IFAC) on Auditing in COVID Times, In: *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, Volume III, (Ed.) Çaliyurt, Kiyem T., Springer Nature Singapore Pte Ltd, pp. 3-20.
- CAQ Center for Audit Quality (2020) Understanding cybersecurity and the external audit in the COVID-19 environment
- COSO (2013) Components of internal control, internal control – integrated framework, executive summary.
- Dave, Sachin, and Mahanta, Vinod (2020). Auditors Feel Companies May Have to State Coronavirus Impact in Accounts, available online at: www.economicstimes.com.
- Demircuc-Kunt, A., Pedraza, A., and Ruiz-Ortega, C. (2020). Banking Sector Performance During the COVID-19 Crisis, Available online at www.ssrn.com.
- Drehmann, M., Farag, M., Tarashev, N., and Tsatsaronis, K. (2020). Buffering COVID-19 Losses: The Role of Prudential Policy, Bank of International Settlements.
- FRC (2020a) Gathering Evidence through Remote Means updated guidance.
- FRC (2020b) COVID-19 bulletin March 2020 bulletin: guidance for auditors and matters to consider where engagements are affected by coronavirus (COVID-19)
- HKICPA (2020). Auditing and COVID-19, a Quick Guide, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants.
- IAASB (2020). Subsequent Events in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the Impact of COVID-19, International Auditing and Assurance Standards Board, May.
- ICAP (2020). The Impact of COVID-19 on Audit: a Guidance for Auditors, the Institute of Chartered Accountants of Pakistan, April.
- IFAC (2021) Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19.
- IFRS. (2020). IFRS 9 and COVID-19: Accounting for Expected Credit Losses Applying IFRS 9 Financial Instruments in the Light of Current Uncertainty Resulting from the COVID-19 Pandemic, IFRS.

الإعتبارات السابقة وان هذه الإعتبارات ستكون غير ملزمة في حالة إنتهاء الأزمة وزوال آثار الجائحة.

6. الإستنتاجات:

وفقاً لما تقدم من إستعراض للأدبيات المحاسبية ذات الصلة فلقد توصل الباحثون الى العديد من الإستنتاجات أهمها:

- إن جائحة COVID-19 عصفت بالإقتصاد العالمي وأثرت على جميع مرافق الحياة الإقتصادية وكان لها تأثير مباشر على مهنة التدقيق بالخصوص لما لها من علاقة بالإبلاغ المالي للوحدات الإقتصادية وأثر بالغ على سوق الأعمال.
- إن مهنة التدقيق إستطاعت أن تتوافق مع حالة عدم التأكد الناجمة عن جائحة COVID-19 بسبب الجهود الدولية السابقة لرقمنة إجراءات مهنة التدقيق نتيجة التطور الهائل في تقنيات المعلومات والإتصالات خلال العقود الأخيرة.
- إن جائحة COVID-19 أدت الى تسريع وتيرة تطوير إجراءات التدقيق وبالتالي تعزيز إستخدام تقنيات المعلومات والإتصالات بسبب حالات الغلق التام الذي حصل في جميع دول العالم وضرورة إستخدام الإنترنت من أجل حضور الإجتماعات وإجراء المناقشات بين أعضاء فريق التدقيق.
- نجحت المنظمات المحاسبية ذات الصلة بالحد نوعاً ما بالآثار السلبية لجائحة COVID-19 على مهنة التدقيق من خلال إصدار العديد من التوجيهات غير الملزمة للمدققين وبالتالي إستطاعت الحفاظ على جودة التدقيق ومكانته في بيئة الأعمال.
- لقد إعتبرت المنظمات المحاسبية ذات الصلة جائحة COVID-19 حدثاً لاحقاً نشأ بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية، مما يجعل تعديل البيانات المالية للسنة المالية المنتهية في 2019/12/31 غير مطلوب ولكن هناك ضرورة للإفصاح عن المخاطر المحتملة للجائحة على مستقبل الوحدات الاقتصادية.
- إن مهنة التدقيق وعلى الرغم من الضغوط التي تعرضت لها خلال جائحة COVID-19 تعتبر المستفيد الرئيسي من جميع التحديات التي تواجهها حيث أدت الى إستفاقة لهذه المهنة وكانت نقطة حاسمة في تحول إجراءات الروتينية الى إجراءات أكثر مرونة مع الإحتفاظ بمبادئها وفروضها الأساسية.
- أثبتت هذه الجائحة إنه من الاهمية بمكان أن يظل المدققون على اطلاع دائم بالتحديثات المختلفة الصادرة عن المنظمات المحاسبية ذات الصلة وخصوصاً خلال فترات الأزمات مع الاعتراف بأن بعض التحديثات قد تكون مؤقتة

المصادر:

- Acharya, V., and Steffen, S. (2020). The Risk of Being a Fallen Angel and the Corporate Dash for Cash in the Midst of COVID, *The Review of Corporate Finance Studies*, 9(3), 430-471.
- Albitar, K., Hussainey, K., Kolade, N., and Gerged, A. (2020b). ESG disclosure and firm performance before and after IR: The moderating role of governance mechanisms. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28 (3): 429-444.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., and Hussainey, K. (2020a) Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *Int J Account Inform Manag* 29(1).

- International Scientific Conference, The World Islamic Sciences and Education University, Amman, Jordan.
- Thabit, Thabit H. (2021a). The Extent of Applying ISO 14001 Requirements in the Environmental Auditing Practices of Iraq, *Journal of Techniques*, 3(3), 76-82.
- Thabit, Thabit H. (2021b). The Impact of Implementing COBIT 2019 Framework on Reducing the Risks of e-Audit, *Buhuth Mustaqbaliya Scientific Periodical Journal*, 49, 1-23.
- Thabit, Thabit H., Solaimanzadah, Alan, and Al-abood, Muath T. (2017). The Effectiveness of COSO Framework to Evaluate Internal Control System: The Case of Kurdistan Companies. *Cihan International Journal of Social Science*, 1(1), pp. 44-54.
- Thabit, Thabit H., Aldabbagh, Lukman M., and Ibrahim, Laith K. (2019a). The Auditing of Sustainable Development Practices in Developing Countries: Case of Iraq, *Revista AUS*, 26(3), 12-19.
- Thabit, Thabit H., Ishhadat, Heba S., and Abdulrahman, Omar T. (2020). Data Governance Based on COBIT2019 Framework to achieve Sustainable Development Goals, *Journal of Techniques*, 2(3), 9-18.
- Thabit, Thabit H., Solaimanzadah, Alan, and Mohammed, Mohammed A. (2019c). Determining the Effectiveness of Internal Controls in Enterprise Risk Management based on COSO Recommendations, the 2nd International Conference on Accounting, Business, Economics and Politics, *Ishik University, Erbil, Iraq*
- Wu, Desheng D., and Olson, David L. (2020). Pandemic Risk Management in Operations and Finance: Modeling the Impact of COVID-19, *Springer Nature Switzerland AG*.
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., and Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and its Impact on Corporate Governance, *Technological Forecasting and Social Change*, 150, 119751.
- PCAOB (2020a) SPOTLIGHT Staff Observations and Reminders during the COVID-19 Pandemic.
- PCAOB (2020b) Update on operations in light of COVID-19.
- Raewf, Manaf B., and Thabit, Thabit H., and Jasim, Yaser A. (2021). The Relationship between the Elements of Marketing Mix and Consumer Behavior during Environmental Uncertainty: The Case of the COVID-19 Pandemic, *Cihan University-Erbil Journal of Humanities and Social Sciences*, 5(1), 50-55.
- Salehi, M., Mahmoudi, M. R. F., & Gah, A. D. (2020). A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. Vol. 9 No. 2, pp: 287-312.
- Serag AAE, Daoud MM (2021) Using modern audit methods to overcome the challenges facing the audit profession in the COVID-19 pandemic.
- Serag, Asmaa A., and Daoud, Mona M. (2020). Remote Auditing : An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic, *Alfikir Almuhasabi*, 25(2), 228-259.
- Thabit, Th. H., Ibraheem, L. K., and Majed, A. W. (2019b). Proposed Framework for Auditing Sustainable Development Practices in Iraq, 8th International Scientific Conference, *Baghdad College of Economic Sciences University, Baghdad, Iraq*.
- Thabit, Thabit H. (2019). The Influence of Mobile Information Technologies in Enhancing the Electronic Audit, *The 3rd*