

تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي –دراسة تحليلية-
The Implications of Corona Pandemic on External Audit –An Analytical Study-

* أ- نوال كفوس

جامعة فرحات عباس – سطيف 1، الجزائر

Email: nkeffous@yahoo.com

تاريخ النشر: 2020/10/01

تاريخ القبول: 2020/09/11

تاريخ الاستلام: 2020/07/25

ملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على تداعيات جائحة كورونا على عملية التدقيق، ومعرفة كيفية تفاعل واستجابة المدقق لها. إضافة إلى تحديد بعض الاعتبارات الرئيسية التي يجب الاهتمام بها من قبل المدقق، وهذا بالرجوع إلى معايير التدقيق الدولية ذات الصلة. بينت النتائج أن الوفاء لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها إجراء عملية التدقيق، ما يعني ضرورة القيام بتعديل خطة التدقيق وتطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة التدقيق. وأن مثل هذه الظروف تستوجب على المدقق بذل العناية اللازمة والحذر المهني في تقييم الاستمرارية والأحداث اللاحقة.

الكلمات المفتاحية: جائحة كورونا؛ التدقيق، الاستمرارية، الأحداث اللاحقة

تصنيف JEL: M41; M42.

Abstract:

This paper aimed to shed light on the implications of corona pandemic on audit process, and know how the auditor interacts and responds to current conditions. in addition to determine some of the key considerations for the auditor by referring to relevant International Auditing Standards.

The results showed that corona epidemic has the potential to significantly influence the audit process, which means the need to adjust the audit plan, and develop alternative procedures to collect audit evidence. Also that, in such circumstances, the auditor should due care and professional skepticism in evaluating going concern and subsequent events.

Keywords: Corona Pandemic; Audit; Going Concern; Subsequent Events.

Jel Classification Codes: M41; M42.

المؤلف المرسل: أ- نوال كفوس

I. تمهيد:

يواجه العالم حاليا تطورات متسارعة تتعلق بتفشي فيروس كورونا المستجد، حيث تسببت جائحة كورونا بأضرار اقتصادية كبيرة تجاوزت الآثار الصحية للفيروس. فتأثر الاقتصاد العالمي بشكل كبير بهذه الجائحة، ولعل هذا التأثير يكون أشد حدة مما شهده العالم أثناء الأزمة المالية، ذلك أنه لم يسبق للاقتصاديات أن أوقفت نشاطها دون سابق إنذار.

وبالنظر إلى تعقد الأزمة الراهنة فقد قامت معظم الدول ومن ضمنها الجزائر باتخاذ مجموعة من التدابير الاحترازية والوقائية العاجلة للحد من مخاطر انتشار الوباء من خلال حزمة من الإجراءات تراوحت بين الإغلاق الكلي أو الجزئي، إضافة إلى غلق القطاعات الاقتصادية الإنتاجية منها والخدمية. إن هذه الإجراءات على أهميتها قد ألقت بظلالها على بيئة الأعمال، وتركت تأثيرات متفاوتة في الشركات. وفي ظل تطورات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات، فإن مهنة المحاسبة والتدقيق ليست بمعزل عن تأثيرات أزمة كورونا.

إشكالية الدراسة:

في الوقت الذي تواصل فيه جائحة كورونا انتشارها على المستوى العالمي، ومع تزايد المخاطر والتداعيات الاقتصادية والاجتماعية المالية كمخاطر الإفلاس والاحتلال، فإن حاجة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة إلى معلومات مالية عالية الجودة تزداد أكثر من أي وقت مضى. وهنا يتجلى دور مدقق الحسابات الخارجي في الفحص والتدقيق لتعزيز الثقة في مخرجات النظام المحاسبي. وفي ظل تأثيرات أزمة كورونا على مختلف القطاعات فإنه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لبحثنا في التساؤل التالي:

ما هي تأثيرات جائحة كورونا وإجراءات الحد منها على مهنة التدقيق الخارجي؟

ويتفرع من هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل هناك امتداد لتأثيرات جائحة كورونا على قواعد إعداد وعرض القوائم المالية للدورة 2019؟
- 2- هل تتأثر منهجية التدقيق المحددة مسبقا بأزمة فيروس كورونا؟
- 3- ما هي الإجراءات والتدابير الخاصة الواجب على المدقق الخارجي الاستعانة بها خلال الجائحة لإتمام مهمة التدقيق؟

فرضية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسية مفادها أن الإجراءات الوقائية المتخذة للحد من انتشار فيروس كورونا والتي تقيد حركة التنقل وتمنع الاختلاط والتجمعات البشرية بما في ذلك في أماكن العمل، من شأنها أن تحد من قدرة وإمكانية المدقق في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة للتعبير عن رأيه المهني حول القوائم المالية، ما يعني أن الأزمة الحالية ستؤثر بشكل كبير على إنجاز عملية التدقيق.

أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- بيان تداعيات أزمة كورونا على إعداد القوائم المالية؛

- تحديد الآثار المحتملة للجائحة على خطة ومنهجية التدقيق؛
 - تسليط الضوء على التحديات العملية التي يواجهها المدقق في ظل أزمة كوفيد-19؛
 - التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية في ظل تأثير جائحة كورونا.
- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تناقشه، والذي يعتبر موضوع الساعة، وهذا في ظل الانتشار الكبير لفيروس كورونا في العالم بأسره، حيث تركز هذه الدراسة على تداعيات جائحة كورونا والإجراءات المتخذة للحد منها على مهنة التدقيق.

المحور الأول: كورونا والأثر على القوائم المالية أولاً: ما هو فيروس كورونا:

فيروسات كورونا هي سلالة واسعة من الفيروسات التي قد تسبب المرض للحيوان والإنسان، عدد من هذه الفيروسات يسبب لدى البشر أمراض تنفسية تتراوح حدتها من نزلات البرد الشائعة إلى الأمراض الأشد خطورة مثل متلازمة الشرق الأوسط التنفسية (ميرس) والمتلازمة التنفسية الحادة الوخيمة (سارس). (منظمة الصحة العالمية، 2020)

يسبب فيروس كورونا المكتشف مؤخراً مرض كوفيد-19، والذي كانت بداية تفشيه من مدينة ووهان الصينية في ديسمبر 2019، وفي تاريخ 30 جانفي 2020 أعلنت منظمة الصحة العالمية حالة طوارئ صحية عالمية، ليتحول فيما بعد إلى جائحة تؤثر على العديد من دول العالم وفي تاريخ 11 مارس 2020 أعلنت منظمة الصحة العالمية فيروس كورونا المستجد المسبب لمرض كوفيد-19 "وباء عالمياً".

ثانياً: الآثار المحتملة لفيروس كورونا على القوائم المالية:

المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأول خدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات تتميز بالمصداقية بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وتعد القوائم المالية واحدة من أهم مصادر المعلومات لمختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى تقييم جودة المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات. (العبد الله والحسناوي، 2006، ص 29)

وفي ظل تطورات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات، فكان لا بد للمحاسبة أن تستجيب لهذه التطورات بما يناسب ويلائم الحاجة إلى القياس والإفصاح المحاسبي وصولاً إلى المعلومات التي توفرها المحاسبة للمستخدمين المختلفين. (عبد الله ومحمد، 2020، ص 1) فالمحاسبة من المهن التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها بشكل كبير.

وقد حظرت الجمعيات المحاسبية ومكاتب التدقيق العالمية من أن للأزمة الحالية تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على الشركات، وأن القوائم المالية سوف تتأثر بذلك تبعاً. وفي مثل هذه الظروف وما ترتب عنها من

حالات الشك وعدم التأكد تتعدد الأسئلة حول الآثار المحتملة لهذه الجائحة على القوائم المالية. والشكل الموالي يوضح تاريخ القوائم المالية والظروف الموجودة في ذلك التاريخ أو التي نشأت بعده.

شكل 1: تاريخ القوائم المالية في ظل وباء كورونا



Source: IAASB, Subsequent Events in the Current Evolving Environment- Audit Considerations for the Impact of Covid-19, May 2020, p2, http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-staff-alert-subsequent-events-in-the-current-evolving-environment-audit-considerations-for-the-impact-of-covid-19_0.pdf.

WHO*: منظمة الصحة العالمية

يوضح الشكل السابق بأن تاريخ إعداد القوائم المالية يقع بعد تاريخ إعلان أولى الحالات المكتشفة في مدينة ووهان الصينية وقبل إعلان منظمة الصحة العالمية لحالة الطوارئ الصحية العالمية وإعلانها لانتشار الوباء. ما يفرض على الإدارة باعتبارها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية بذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة الشك وعدم التأكد التي تثيرها ظروف فيروس كورونا المستجد، وتقديم الإفصاح اللازم لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مبنية على معلومات ذات جودة عالية. وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية" الأحداث اللاحقة بأنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ إقرار إصدار القوائم المالية، وهناك نوعين من الأحداث اللاحقة: (أبو نصار وحميدات، 2008، ص 155)

- أحداث معدلة: وهي تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية، ويتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية.
- أحداث غير معدلة: هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت بعد تاريخ الميزانية، إلا أنها لا تتطلب تعديل الميزانية.

والجدول الموالي يوضح أنواع الأحداث اللاحقة، تعريفها وأثرها

جدول 1: الأحداث اللاحقة: التعريف والأثر

النوع	التعريف	الأثر
أحداث معدلة	الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة في نهاية فترة التقرير (أي في تاريخ إعداد القوائم المالية).	تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية
أحداث غير معدلة	الأحداث التي تدل على الظروف التي نشأت بعد فترة التقرير (أي بعد تاريخ إعداد القوائم المالية)	الإفصاح عن طبيعة الحدث، وتقدير تأثيره المالي، أو بيان أنه لا يمكن إجراء مثل هذا التقدير.

Source: IAASB, Op.cit, p2.

مما سبق يمكن القول إن انتشار فيروس كورونا بدأ في السنة الموالية لإعداد القوائم المالية ولم يكن هناك تأكيد من انتشاره في فترة إعداد القوائم المالية (الوتار، 2020، ص30). وبذلك فإنه بموجب معايير المحاسبة الدولية تعتبر جائحة كورونا حدثاً لاحقاً نشأ بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية لسنة 2019، ما يعني أن الإدارة غير مطالبة بتعديل القوائم المالية للدورة 2019، إلا أنها تتحمل مسؤولية الإفصاح عن تداعيات الجائحة. فبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية" يتوجب على الشركة الإفصاح على الأحداث اللاحقة لفترة إعداد القوائم المالية ذات التأثير الجوهرى في قائمة الملاحق.

ثالثاً: فرض استمرارية الاستغلال في ظل أزمة كورونا:

تعتبر الاستمرارية أحد الفروض الأساسية في إعداد القوائم المالية، وهو يعني أن الشركة مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها نية لتصفية أو تقليص حجم أعمالها. (الأمين، 2016، ص54) وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" فإن إعداد القوائم المالية يتم وفقاً لفرض استمرارية الاستغلال، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى الإدارة، مثل تلك التي تسببها ظروف فيروس كورونا المستجد، تفيد بعدم قدرة الشركة على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية الشركة أو التوقف عن النشاط أو أية ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فهنا يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت إلى هذه الحالة، كما يتوجب الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار الشركة مستمرة. على أن تقوم الإدارة عند تقديرها لفرض الاستمرارية، الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهراً. (أبو نصار وحמידات، 2008، ص25)

وفي مثل حالة التأثيرات المحتملة لفيروس كورونا فإن على الإدارة الأخذ بالمعلومات المستقبلية لـ 12 شهراً لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية كزيادة الدعم الذي تقدمه الدولة للشركات المتضررة من وباء كورونا.

المحور الثاني: تداعيات جائحة كورونا على المدقق الخارجي:

أولاً: تعريف التدقيق

التدقيق هو فحص أو بحث عن أدلة وتقييم لهذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بهدف زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها. (الذنيبات، 2009، ص3)

كما يعرف التدقيق على أنه عملية تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات لتحديد درجة الملاءمة بين هذه المعلومات والمعايير المحددة ومن ثم التقرير عن ذلك، على أن يقوم بهذه العملية شخص مستقل ومؤهل. (Arens et al, 2008, p4)

من التعريفين السابقين يمكن استنتاج أن عملية التدقيق تشمل ثلاثة مراحل رئيسية؛ الفحص، والتحقيق، والتقرير.

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
- التقرير: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

فعملية التدقيق هي عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة وتقييمها، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدقق وتأهيله العلمي، تساعد المدقق في الأخير على الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول وليس مطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

ثانيا: التدقيق الخارجي في ظل جائحة كورونا:

- 1- المخاطر المتوقعة التي تعيق تنفيذ خطة التدقيق: يمكن تلخيصها في ما يلي:
 - حدوث حالات تأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لاستكمال أعمال التدقيق؛
 - عدم إمكانية إجراء عمليات التدقيق الميداني بسبب عدم استئناف كافة الموظفين لعملهم في الشركات، مما يعيق إكمال عمليات التدقيق في الوقت المناسب؛
 - احتمال إصابة مدقق الحسابات الخارجي بالفيروس؛
 - الافتقار إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق وضعف متطلبات تشغيل النظم الالكترونية والبرمجيات المخصصة للتواصل عن بعد لضمان إنجاز التدقيق بالسرعة المطلوبة؛
 - عدم الالتزام بالتوجيهات والتعليمات في ظل تنفيذ الإجراءات الوقائية والاستثنائية لمواجهة جائحة كورونا.

2- آثار كوفيد-19 على مراحل وخطوات التدقيق:

تتكون عملية التدقيق كما رأينا سابقا من الفحص والتحقيق والتقرير، ولأن نتيجة التدقيق المتمثلة في التقرير هي نتاج عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، فقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 500 "أدلة التدقيق" إلى مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة قبل إصداره للتقرير، وإلى مسؤولية المدقق في تعديل هذه الإجراءات لمواجهة أي ظرف طارئ أو في حالة شكوك حول موثوقية هذه الأدلة.

ففي ظل بيئة العمل الحالية التي تتطلب تطبيق إستراتيجية التباعد الاجتماعي وتشجيع العمل عن بعد كإجراءات وقائية لمكافحة وباء كورونا، فإن وباء كوفيد-19 لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها إجراء عملية التدقيق، والتأثير بذلك على مراحل تنفيذ مهمة التدقيق. حيث من المتوقع أن تتأثر مرحلة

الفحص التي تتطلب من المدقق القيام بزيارات ميدانية، فالمشكلة الأساسية التي تواجه المدقق تكمن في العمل الميداني. إذ قد يحد وضع الإغلاق الحالي بسبب كورونا من قدرة المدقق على التنقل وتنفيذ إجراءات التدقيق للوصول إلى الأدلة الكافية والأشخاص الذين يحتاجهم لدعم رأيه المهني. كما قد يواجه المدقق قيوداً زمنية في استكمال التدقيق وتحديات في الحصول وتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق بما في ذلك: (The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, 2020, p11)

- محدودية وجود أو الوصول إلى موظفي الشركة؛
- تأخر الإدارة في الرد على استفسارات المدقق؛
- تحديات في التواصل مع المكلفين بالحوكمة؛
- تحديات الوصول أو التواصل مع الأطراف الأخرى، ومدققي الحسابات الآخرين.

لذلك قد يحتاج المدقق في ظل الظروف الراهنة إلى تطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تسمح له في الأخير بالخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية. وتلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً هاماً في مثل هذه الظروف فهي تساعد على تطبيق استراتيجيات التباعد الجسدي والعمل عن بعد ما يحد من انتشار الفيروس.

ومن الأمثلة التي يمكن إعطاؤها في هذا السياق هو حضور جرد المخزون، فقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 501 "أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة" أنه إذا كان المخزون مهم مادياً بالنسبة للقوائم المالية، فعلى المدقق أن يحصل على أدلة كافية ومناسبة تتعلق بوجود المخزون وحالته من خلال حضور الجرد الفعلي لعناصره إلا إذا كان ذلك غير عملي. (الذنيبات، 2008، ص426)

ويمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس كورونا على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً لما يشكله من خطر على سلامة المدقق. وهنا يجب على المدقق تطبيق إجراءات بديلة لتوفير ما يكفي من الأدلة بشأن وجود المخزون وحالته، ومنها استخدام تقنية الفيديو التي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لعناصر المخزون، وقد يكون من المناسب إشراك المدقق الداخلي في عملية الجرد عن بعد. وفي حالة تعذر الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة حول المخزون عن طريق تنفيذ الإجراءات البديلة، فيجب تعديل رأي المدقق في التقرير نتيجة تقييد النطاق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق رقم 705.

3- تأثير كوفيد-19 على تقييم المدقق للرقابة الداخلية:

في إطار قيام المدقق بعملية التدقيق، فإنه يعتبر مسؤول على القيام بإجراءات لدراسة وفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية في مرحلة التمهيد للتخطيط ومرحلة التخطيط.

لكن في ظل الظروف الراهنة، فقد تؤثر أزمة كوفيد-19 بشكل كبير على هيكل الرقابة الداخلية في الشركة، ومن ثم على قدرة المدقق في الاعتماد على تلك الضوابط في عملية التدقيق. حيث تحتاج الشركات إلى التفاعل والتكيف مع التغيرات التي أحدثها فيروس كورونا على سير الأعمال والموظفين، فغالبيتهم يعملون من

المنزل، وهذا من خلال إدخال تعديلات أو استبدال الضوابط الحالية مؤقتا، ويتعين على المدقق الخارجي في هذه الحالة التكيف مع هذه المستجدات.

كما يمكن أن يكون للتعديلات الناتجة عن كوفيد-19 أو عدم وجود ضوابط داخلية في الشركات تأثير على تقييم المدقق للمخاطر، وعلى منهجية وإجراءات التدقيق المخطط لها وعلى نتيجة التدقيق، كما يلي: (The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, 2020, p6)

1- مراجعة تقييم المخاطر والاستجابة المقترحة لهذه المخاطر: يجب على المدقق الاستفسار عن أي تغييرات في نظام الرقابة الداخلية منذ بداية تنفيذ العمل التمهيدي، كما يجب على المدقق حتى في حالة العمل عن بعد الحصول على أدلة التدقيق التي تشير بأن ضوابط الرقابة مصممة لمنع وكشف وتصحيح الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب.

2- مراعاة التأثير على منهجية التدقيق المخطط لها: إن تعطل الأعمال وعدم وجود موظفي الشركة الرئيسيين، وعدم اكتمال أو تعذر الوصول إلى البيانات، كلها أسباب تفرض على المدقق ضرورة مراجعة منهجية وطبيعة ونطاق وكذا توقيت إجراءات التدقيق، ودراسة احتمالية اتخاذ إجراءات بديلة للتدقيق، على أن يلتزم المدقق بالشك المهني ومراعاة ما يلي:

- تعيين موظفين أكثر خبرة وذوي مهارات خاصة أو الاستعانة بخبراء؛
- إضافة عناصر أخرى من عدم القدرة على التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية؛
- إجراء تغييرات على طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق.

3- مراعاة التأثير على تقرير التدقيق: في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة وكافية للقيام بعملية تقييم المخاطر، فقد يكون هناك محدودية النطاق.

ثالثا: المدقق الخارجي وتقييم الاستمرارية في ظل الجائحة:

1- مسؤولية المدقق:

في ظل الظروف الحالية المتمثلة في الآثار الكبيرة لجائحة كورونا والتي قد تكون في حد ذاتها مصدرا رئيسيا لعدم التأكد الجوهرى بشأن قدرة الشركة على الاستمرار، فإنه تزداد ضرورة اهتمام المدقق بمتطلبات المعيار الدولي رقم 570 "الاستمرارية"، فعلى المدقق تقييم إجراءات الإدارة في استخدام فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية وتحديد أي مخاطر من شأنها التأثير على استمرارية المؤسسة ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، معتمدا في ذلك على تطبيق الشك المهني. وتتلخص مسؤولية المدقق حول الاستمرارية في: (IAASB, 2020, P2)

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، واستنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

- استنتاج بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة المؤسسة الاستمرار كمؤسسة مستمرة.

- التقرير عن الآثار المحتملة للمحددات والقيود المتلازمة على قدرة المدقق على كشف التحريفات أو الظروف التي قد تسبب توقف المؤسسة عن مزاولة نشاطها، إلا أن غياب أي مؤشر عن عدم تأكيد جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في تقرير التدقيق لا يعد ضمان أن المؤسسة مستمرة.

2- إجراءات التدقيق الإضافية:

في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة على الاستمرار يجب على المدقق القيام بما يلي: (الأمين، 2016، ص ص 57-58)

- فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار؛
- الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

3- تقرير التدقيق:

بناء على الحكم المبني للمدقق في ضوء الحقائق والظروف وأدلة التدقيق التي تم جمعها المرتبطة بالاستمرارية، فإن الآثار المحتملة على تقرير المدقق يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول 2 : الآثار المترتبة على تقرير المدقق

المرجع: معيار التدقيق الدولي رقم المعدل 570	الأثر على التقرير	استنتاج المدقق
الفقرة 22	- إبداء رأي غير معدل؛ - إضافة فقرة توضيحية تحت عنوان "عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية" للفت الانتباه للإفصاح المناسب في القوائم المالية.	- إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية؛ - وجود عدم تأكد جوهري؛ - الإفصاح بشكل كاف ومناسب
الفقرة 23	- إبداء رأي معدل أو معارض وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 705 معدل؛ - إدراج في "قاعدة الرأي المعدل/المعارض" فقرة توضح وجود عدم تأكد جوهري ما يثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار، وأنه لم يتم الإفصاح عن بشكل مناسب.	- إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية؛ - وجود عدم تأكد جوهري؛ - عدم الإفصاح بشكل كاف ومناسب
الفقرة 21	- إبداء رأي معارض؛	- إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية؛ - استخدام أساس الاستمرارية غير

مناسب.		
- المؤسسة غير مستمرة؛ - تم إعداد القوائم المالية على أساس غير الاستمرارية بشكل مناسب؛ - ملائمة الأساس البديل في إعداد القوائم المالية في ظل الظروف القائمة.	- إذا ما تم الإفصاح بشكل مناسب عن أساس المحاسبة المعتمد في إعداد القوائم المالية فيمكن للمدقق عدم تعديل رأيه؛ - قد يكون من المناسب إضافة فقرة تأكيدية وفقا لمعيار التدقيق 706 المعدل للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية لأساس المحاسبة البديل ومبررات استخدامه.	الفقرة 27

Source: IAASB, Going Concern in the Current Evolving Environment- Audit Considerations for the Impact Of Covid-19, April 2020, pp 12-13, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-staff-alert-going-concern-april-2020.pdf>.

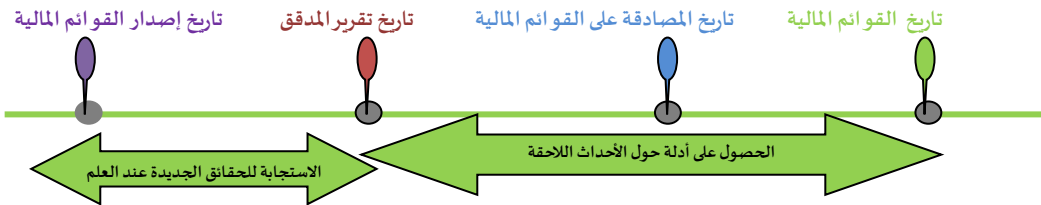
رابعا: الأحداث اللاحقة:

يعرف معيار التدقيق الدولي رقم 560 "الأحداث اللاحقة" بأنها الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ المدقق ولها تأثير مادي على القوائم المالية. وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثا توفر مزيدا من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ القوائم المالية أو أنها تشير إلى أحداث طرأت بعد تاريخ القوائم المالية وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، وبالتالي فهي إما تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها. وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى تقريره.

1- مسؤولية المدقق:

على المدقق القيام بإجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن جميع الأحداث التي تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات قد تم تحديدها والإشارة إليها وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به. والشكل الموالي يوضح مسؤولية المدقق حول هذه الأحداث.

شكل 2: مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة



Source: The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, The Impact of Covid- 19 on Audit- A Guidance for Auditors, April 2020, <http://www.icap.net.pk/guidance>, p25.

حيث أن: (IAASB, 2020, P6)

- 1- تاريخ القوائم المالية: هو تاريخ نهاية آخر فترة مالية تغطيها القوائم المالية.
- 2- تاريخ المصادقة على القوائم المالية: التاريخ الذي يؤكد فيه المسؤولون بأنهم قاموا بإعداد مجموعة من القوائم المالية والملاحظات المرفقة، وأنهم يتحملون مسؤوليتها.
- 3- تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ الذي يختاره المدقق لتاريخ تدقيقه حول القوائم المالية، والذي يعلم بموجبه كافة مستخدمي تقرير التدقيق بأن المدقق قد أخذ في الاعتبار جميع الأحداث والمعاملات التي علم بها والتي حدثت حتى ذلك التاريخ.
- 4- تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي تكون فيه القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق متاحة للطرف الثالث (الجمهور).

وعلى اعتبار أن نهاية السنة المالية للدورة 2019 كانت قبل بداية وباء كورونا، ولتحليل تأثير كوفيد- 19 واستجابة المدقق للأحداث اللاحقة فيمكن مناقشة الاحتمالات التالية:



والجدول الموالي يلخص مسؤولية المدقق واستجابته لكل حالة من الحالات سابقة الذكر.

جدول 3: الأحداث اللاحقة: سيناريوهات محتملة

السيناريو المحتمل	مسؤولية المدقق	استجابة المدقق
الحالة 1 أثر كوفيد 19: *- اطلاع المدقق عليه بعد تاريخ إصدار	لا يتحمل المدقق أي مسؤولية للقيام بإجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية. إلا أن المدقق يبقى ملتزماً	- القيام بإجراءات التدقيق؛ و - الأخذ في الاعتبار تعديل تقرير التدقيق أو إصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة. في التقرير المعدل/الجديد إضافة فقرة تأكيدية

تفسر بأن إجراءات التدقيق تقتصر فقط على الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية. - إذا لم تقم الإدارة باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن مستخدمي القوائم المالية الصادرة سابقاً قد تم إبلاغهم بالوضع الجديد، ولم تقم بتعديل القوائم المالية، فيجب على المدقق إخطار الإدارة والمكلفين بالحوكمة، والعمل على منع الاعتماد المستقبلي على تقريره. - في حالة استمرار الإدارة بعدم اتخاذ الخطوات المناسبة لإبلاغ مستخدمي القوائم المالية، فهنا يطلب المدقق الاستشارة القانونية. المرجع: معيار التدقيق 560، الفقرات 14-17.	بالقيام بإجراءات التدقيق: - بعد تاريخ إصدار القوائم المالية؛ - العلم بهذا الحدث اللاحق؛ - هذه الحقيقة إذا تم الاطلاع عليها في تاريخ التقرير فإنها تستوجب تعديل التقرير.	القوائم المالية؛ و *- في حالة الاطلاع على الأثر قبل تاريخ التدقيق فقد يتطلب الأمر تعديل تقرير التدقيق.
- القيام بإجراءات التدقيق؛ و - الأخذ في الاعتبار تعديل تقرير التدقيق أو إصدار تقرير جديد بتاريخ القوائم المالية المعدلة. في التقرير المعدل/الجديد إضافة فقرة تأكيدية تفسر بأن إجراءات التدقيق تقتصر فقط على الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية. - إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية في ظل الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تتطلب تعديل: * إعلام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بضرورة تعديل القوائم المالية قبل إصدارها للطرف الثالث. * إذا تم إصدار القوائم المالية في وقت لاحق دون تعديل، فهنا يسعى المدقق للاستشارة القانونية. المرجع: المعيار 560، الفقرات 10-13.	لا يتحمل المدقق أي مسؤولية للقيام بإجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية. إلا أن المدقق يبقى ملتزماً بالقيام بإجراءات التدقيق إذا كان المدقق: - بعد إصدار تقرير التدقيق؛ - أصبح على علم بحقيقة الحدث اللاحق؛ - إذا تم الاطلاع على هذه الحقيقة في تاريخ تقرير التدقيق فإنه يمكن تعديل التقرير.	الحالة 2: أثر كوفيد 19: *- اطلاع المدقق عليه بعد تاريخ التدقيق؛ و *- قبل إصدار القوائم المالية.
يجب على المدقق القيام بـ: - الحصول على أدلة التدقيق حول كل الأحداث اللاحقة التي تتطلب التعديل أو الإفصاح في		الحالة 3: أثر كوفيد-19: *- بعد تاريخ القوائم

المالية؛ *- له أثر مالي على الشركة؛ *- إما لم يتم البدء في التدقيق أو التقرير لم يصدر بعد.	القوائم المالية. - التأكد من قيام الإدارة بالتعديلات أو الإفصاحات اللازمة في القوائم المالية. - على المدقق الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول الأحداث اللاحقة. المرجع: المعيار 560، الفقرات 6-9.
--	---

Source: The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, Op.cit, pp 22-27.

الخلاصة:

إن ضرورة وجود التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تغير وتطور مستمر من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة للمجتمع. وفي ظل الظروف الحالية لجائحة كورونا التي تشكل مصدراً لعدم التأكد، وما ترتب عنها من آثار كبيرة على الشركات، فمن المتوقع أن يعطي مستخدمو القوائم المالية اهتماماً أكبر بتقرير المدقق الخارجي حول عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الشركة. لذلك يجب على المدقق بذل مزيد من العناية في مثل هذه الظروف.

النتائج:

- تعتبر جائحة كورونا بموجب معايير المحاسبة الدولية حدثاً لاحقاً نشأ بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية، ما يجعل تعديل البيانات المالية لدورة 2019 غير مطلوب، ولكن هناك ضرورة للإفصاح عن المخاطر المحتملة للجائحة على مستقبل الشركات؛
- في ظل الظروف الحالية، يجب على المدقق الخارجي الاستمرار في الالتزام التام بمعايير التدقيق الدولية والمحلية عند إجراء أعمال التدقيق؛
- يجب على المدقق إعادة تقييم الجوانب الرئيسية لعملية التدقيق نتيجة الوضع سريع التغير في ظل وباء كورونا، والذي قد يتطلب الحصول على مزيد من أدلة التدقيق؛
- على المدقق الأخذ بالاعتبار تأثير جائحة كورونا على كيفية جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأيه المهني، مع الاعتراف بضرورة تعديل خطة التدقيق والتفكير في تطوير إجراءات بديلة؛
- ضرورة قيام المدقق بتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية منذ بداية الجائحة، لتحديد درجة الاعتماد عليه في إجراء الاختبارات اللازمة؛
- إن موضوع الاستمرارية والأحداث اللاحقة ستكون محل اهتمام كبير من قبل المدقق خلال الفترة المقبلة.

التوصيات:

- ضرورة تحديث وتعديل خطط التدقيق في المستقبل لمواجهة أي مخاطر غير متوقعة؛
- العمل على تخفيض الزيارات الميدانية من خلال وضع خطة للتدقيق عن بعد؛

- تعزيز مهارات الاتصال بين المدققين والشركات باستخدام تقنيات التواصل الحديثة والانترنت؛

الإحالات والمراجع:

المؤلفات:

- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان، الأردن، 2009.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, and Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, twelfth edition, prentice hall, United States of America, 2008.

المقالات:

- رياض العبد الله وعقيل الحسنوي، العوامل المؤثرة في تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العاقية)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 9، العدد 1، ماي 2006.
- سيف عبد الرزاق محمد الوتار، الآثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (10) في ظل أزمة فيروس كورونا (دراسة تحليلية)، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 2، عدد 2 خاص، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020.
- ماهر عياش الأمين، مدى استخدام المدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي /570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية القانونية، المجلد 38، العدد 4، سوريا، 2016.

المداخلات:

- علي مال الله عبد الله وعبد الواحد غازي محمد، موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا covid- 19، ورقة عمل مقدمة إلى الورشة الالكترونية: الآثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق، 21 نيسان 2020، جامعة الموصل، العراق.

مواقع الانترنت:

- منظمة الصحة العالمية، مرض فيروس كورونا (كوفيد-19)، الموقع: <http://www.who.int/ar/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses>.
- The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, The Impact of Covid- 19 on Audit- A Guidance for Auditors, April 2020, <http://www.icap.net.pk/guidance>.
- IAASB, Subsequent Events in the Current Evolving Environment- Audit Considerations for the Impact of Covid-19, May 2020, http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-staff-alert-subsequent-events-in-the-current-evolving-environment-audit-considerations-for-the-impact-of-covid-19_0.pdf.
- IAASB, Going Concern in the Current Evolving Environment- Audit Considerations for the Impact of Covid-19, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-staff-alert-going-concern-april-2020.pdf>.