

أثر تقنيات جمع الأدلة على جودة التدقيق في ظل ظروف عدم التأكد لجائحة كورونا

م.م. حسن فائز حسين^{1*}، م.م. أحمد صويلح طرخ²

^{1*} مجلس رئاسة الوزراء، مؤسسة الشهداء، بغداد - العراق
² جامعة الفلوجة، كلية الإدارة والاقتصاد / قسم العلوم المالية والمصرفية، الأنبار - العراق

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021

Received in revised form : July – November 2021

Accepted : July – November 2021

DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.019

ملخص

يهدف البحث الى توضيح أثر التقنيات والاساليب المستخدمة في جمع أدلة الإثبات على جودة التدقيق، ومدى تأثير خبرة المدقق على اختيار الاساليب المناسبة في جمع أدلة الإثبات في ظل ظروف عدم الغياب الناجمة عن أزمة جائحة كورونا، وذلك بالاستناد على فرضية رئيسية مفادها أن حصول المدقق على أدلة إثبات كافية في ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن أزمة جائحة كورونا من شأنها أن تساهم بشكل فاعل في إبداء رأي فني محايد وتعزز من جودة التدقيق، ولقد توصل الباحثان الى العديد من الاستنتاجات كان أهمها أن على المدقق الأخذ بالاعتبار تأثير جائحة كورونا على كيفية جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأيه الفني المحايد مما يساهم في تعزيز جودة التدقيق مع الاعتراف بضرورة تعديل خطة التدقيق والتفكير في تطوير إجراءات بديلة، ووجوب قيام المدقق بتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية منذ بداية الجائحة لتحديد درجة الاعتماد عليه في إجراء الاختبارات اللازمة لاختيار أدلة الإثبات الملائمة، وأوصى الباحثان بضرورة تحديث وتعديل خطط التدقيق في المستقبل لمواجهة أي مخاطر غير متوقعة وظروف عدم تأكد من خلال الاسترشاد بالتعليمات التي أصدرتها المنظمات ذات الصلة.

الكلمات المفتاحية: جائحة كورونا، أدلة التدقيق، جودة التدقيق، عدم التأكد

1. مقدمة

إن التدقيق هو 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، ومن أجل تقديم تأكيد حول البيانات المالية للوحدة الاقتصادية فإن المدقق يتلقى تأكيدات من الإدارة حول هذه التقارير، ولكن لا يمكن الوثوق بهذه التأكدات بدون أدلة تؤكد أن المعلومات التي تنتجها الإدارة دقيقة، وتتضمن أدلة التدقيق جميع المعلومات المكتوبة والإلكترونية التي تسمح للمدقق بالتوصل إلى استنتاجات من خلال الاستدلال، ويتم الحصول على هذه الأدلة من الاختبارات التي تحدد مدى جودة عمل الضوابط المحاسبية ومدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمعايير الدولية والمبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية. وفي ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن تطورات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات فكان لابد للتدقيق أن يستجيب لهذه التطورات بما يناسب ويلئم الحاجة الى أدلة إثبات وصولاً الى المعلومات التي توفرها المحاسبة للمستخدمين المختلفين وبيان مدى صدق وعدالة المعلومات وقد يكون لتغيير نهج التدقيق واستخدام إجراءات بديلة تأثير على عمليات التدقيق التي تتطلب وقتاً إضافياً لإكمالها، مما يؤدي إلى التأخير في تقارير الوحدة الاقتصادية ونتيجة لذلك قد يحتاج المدققون إلى تأجيل إصدار تقرير التدقيق الخاص بهم وحيثما يكون ذلك غير ممكن أو غير مرجح لحل المشكلة فقد يحتاج المدققون إلى تعديل تقرير التدقيق الخاص بهم ليعكس أنهم لم يتمكنوا من الحصول على ما يلزم من أدلة التدقيق لذلك دأبت المنظمات المهنية المحاسبية والتدقيقية المحلية منها والدولية على إصدار التعليمات والنشرات الخاصة بالمهنة، لكي يحصل المحاسب والمدقق على رؤية أفضل في ظل وجود الأوبئة والازمات والتي تفرض ظروف أ جديدة وديناميكية على مهنة المدقق.

1.1. مشكلة البحث

بالرغم من القيود والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق في جمع ادلة الإثبات بسبب تأثير جائحة كورونا إلا أن الوصول إلى النتيجة المرجوة ليست بالعملية السهلة فهي تواجه معوقات تتمثل في صعوبة تلافي تأثيرات مخاطر التدقيق على عملية التدقيق نفسها، وإن المدققين لا يزالون مطالبين بالامتثال للمعايير المحددة وغيرها من التصريحات وإن تجاهلها عند تخطيط وتنفيذ التدقيق قد يؤدي إلى إعطاء رأي تدقيق مضلل عن قوائم مالية قد تكون محرفة ويشمل ذلك الاستمرار في تنفيذ السياسات والإجراءات ومراقبة الجودة المطلوبة على مستوى الوحدات الاقتصادية لضمان الحفاظ على جودة الأدلة، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث وفقاً للآتي: "هل تؤثر ظروف عدم التأكد الناجمة عن أزمة جائحة كورونا على جودة التدقيق بسبب عدم كفاية أساليب جمع الأدلة من أجل تعزيز الرأي الفني المحايد للمدقق؟"

1.2. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بالأثر الكبيرة الناجمة عن أزمة جائحة كورونا ودورها في زيادة مستوى عدم التأكد بالنسبة لجودة المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية ودقة أدلة الإثبات والمعوقات التي تحد من جمعها والتي تساهم في الحد من دور المدقق على تقديم رأي فني محايد.

1.3. أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

- توضيح أثر التقنيات والاساليب المستخدمة في جمع أدلة الإثبات على تحسين جودة التدقيق في ظل ظروف عدم التأكد.

- تحليل أثر خبرة المدقق على اختيار الاساليب المناسبة وتقنيات المعلومات والاتصالات التي سيستخدمها في عملية جمع الأدلة مما يساهم في دعم جودة التدقيق خلال ظروف عدم التأكد.
- تحليل أثر جائحة كورونا على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية وأثرها على الرأي الفني المحايد للمدقق.
- بيان أثر جائحة كورونا على مهنة التدقيق وأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق خلال ظروف عدم التأكد.
- توضيح كيفية حصول المدقق على أدلة إثبات كافية في ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن تداعيات أزمة جائحة كورونا.

1.4. فرضية البحث

يستند هذا البحث على الفرضية الرئيسية مفادها: "أن حصول المدقق على أدلة إثبات كافية في ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن أزمة جائحة كورونا من شأنها أن تساهم بشكل فاعل في إبداء رأي فني محايد وتعزز من جودة التدقيق".

2. الدراسات السابقة

- دراسة خواري وجوامع (2021) والموسومة:

"استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات "

يهدف الباحثان الى تحديد مختلف الجوانب التي تلجأ إليها المحاسبة الإبداعية، وكيف يستطيع المدقق الخارجي من خلال إمكانياته المختلفة اكتشافها ومحاولة تجنبها في المستقبل وتوضيح دور خبرة المدقق الخارجي في ترشيد اختياراته لأدلة الإثبات وأهمية تلك الأدلة من أجل الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية وقدرة حوكمة الشركات على تهميش دور ظروف عدم التأكد في التأثير على جودة التدقيق واختيار أدلة الإثبات، ولقد توصل الباحثان الى ان قدرة المدقق في اختيار أدلة إثبات موضوعية وكفؤة قادرة على 5 القضاء على أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من فجوة التوقعات وتعزيز مكانة التدقيق كمهنة يمكن الاعتماد عليها.

- دراسة Serag and Daoud (2020) والموسومة:

"Remote Auditing: An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic"

تهدف الباحثان الى تحديد الأدوار التي يمكن أن يقوم بها المدقق في الوحدات الاقتصادية من أجل مواجهة أزمة جائحة كورونا في ظل ظروف عدم التأكد ومحاولة اكتشاف التحديات التي يمكن أن تواجه المدقق خلال تجميعه لأدلة الإثبات خلال إعدادة وتنفيذه لخطة التدقيق ووضع إطار عمل مناسب للتدقيق عن بعد، ولقد توصلت الباحثان الى أهمية تطوير أسلوب أداء مهنة التدقيق خلال أزمة جائحة كورونا وذلك من خلال تطبيق أساليب التدقيق الحديثة ومن أهمها مدخل التدقيق عن بعد والذي يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في أداء مهام التدقيق بكفاءة مما يساهم في تعزيز مهنة التدقيق وجعلها قادرة على أداء الأدوار المنوط بها وتلبية احتياجات أصحاب المصالح من جهة والتغلب على التحديات التي تواجه المدققين خلال فترة انتشار الجائحة من جهة أخرى.

- دراسة كفوس (2020) والموسومة:

"تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي: دراسة تحليلية"

تهدف الباحثة في هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تداعيات جائحة كورونا على عملية التدقيق وظروف عدم التأكد ومعرفة كيفية تفاعل واستجابة المدقق لها، إضافة إلى تحديد بعض الاعتبارات الرئيسية التي يجب الاهتمام بها من قبل المدقق كأدلة الإثبات، وهذا بالرجوع إلى معايير التدقيق الدولية ذات الصلة، ولقد توصلت الباحثة الى أن جائحة كورونا بشكل خاص وظروف عدم التأكد بشكل عام لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها إجراء عملية التدقيق وتجميع أدلة الإثبات، 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.

- دراسة يوسف الحاج (2020) والموسومة:

"أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) على اعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"

تهدف الباحثة في هذه الدراسة الى معرفة آثار جائحة كورونا على إعداد وتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال دراسة عينات عشوائية من أجل التوصل الى أثر الظروف غير المؤكدة والتي حصلت نتيجة انتشار الجائحة، ولقد توصلت الباحثة الى أن هنالك صعوبات بالغة تواجه المدققين بخصوص توثيق أدلة الإثبات نظراً لتقييد المدققين بعدم القدرة على حضور الجرد النهائي مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق وبالتالي جودة الإبلاغ المالي ولذلك أوصت الباحثة بضرورة تطوير أساليب التدقيق وذلك باستخدام التقنيات الحديثة والعمل عن بعد لتنفيذ اعمال وخطة التدقيق.

- دراسة هاشم (2018) والموسومة:

"دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"

يهدف الباحث الى التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة التدقيق وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستخدام حكمه المهني وتقييمه لتلك الأدلة من أجل التوصل الى رأي مناسب بغض النظر عن ظروف عدم التأكد، إذ يؤكد الباحث على أهمية رأي المدقق الخارجي في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية التي تصدرها الوحدة الاقتصادية، ولقد توصل الباحث الى أنه من أجل وصول المدقق الى رأي مناسب لا يتأثر بظروف عدم التأكد فعليه أن يقوم بتجميع أكبر عدد من أدلة الإثبات كدعم لرأيه الفني المحايد والاعتماد على خبرته من أجل تقدير مدى أهمية الأدلة، وأن ظروف عدم التأكد لن تقلل من أهمية أدلة الإثبات ولكن تزيد صعوبة الحصول عليها.

2.1. مساهمة الدراسة الحالية

على ضوء الدراسات السابقة والأدبيات المحاسبية ذات الصلة فلقد وجد الباحثان أن معظم الدراسات الدولية والمحلية قد ركزت على آثار جائحة كورونا بشكل خاص وظروف عدم التأكد بشكل عام على جودة التدقيق وجودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية ومدى تأثير عملية جمع أدلة الإثبات بعدم قدرة المدققين لحضور عملية الجرد بشكل فعلي، كما قدمت معظم الدراسات على اقتراحات بشأن تعزيز دور خطة التدقيق وتنفيذها بشكل كفوء من أجل تحسين جودة التدقيق في ظل التدقيق عن بعد، وتأتي الدراسة الحالية كاستكمال لمسيرة الدراسات السابقة من أجل التوصل الى أفضل الحلول للحفاظ على جودة التدقيق في ظل الظروف غير المؤكدة والظروف الناجمة عن الأزمات غير المتوقعة وذلك من خلال تطوير تقنيات جمع أدلة الإثبات وتطبيقها بكفاءة وفاعلية وتوظيف تقنيات المعلومات والاتصالات لزيادة فاعلية دور المدقق في تحسين جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية وخصوصاً في ظل جائحة كورونا.

3. الإطار النظري لأدلة التدقيق

3.1. مفهوم أدلة التدقيق

يصف المعيار الدولي للتدقيق ISA 500 أهم ما يشكل أدلة تدقيق البيانات المالية ويعزز مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إذ يجب أن تقدم أدلة التدقيق للمدقق تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، حيث أن صيغة التأكيد المعقول هي جانب مهم من تقرير المدقق لأن هذا يشير إلى حقيقة أن البيانات المالية قد لا تكون صحيحة من حيث القيمة المطلقة، ففي بعض الأحيان قد تحتوي البيانات المالية على تحريف جوهرى بسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق مثل (Arens et al., 2014):

- ليس من المناسب اختبار 100 % من كل بند في البيانات المالية من أجل الحفاظ على التوازن بين التكاليف والفوائد.
- قيود متأصلة في المحاسبة والرقابة الداخلية للشركة العميلة.
- الاحتمالات التي قد لا يكون الموظفون والإدارة أو الزبائن صادقين تماماً.
- التقديرات المستخدمة في البيانات المالية غير صحيحة بشكل كامل.
- الأحكام الصادرة نيابة عن المدققين بما في ذلك تقييمات المخاطر والأهمية النسبية.

3.2. تقنيات جمع أدلة التدقيق

في كل مرحلة من مهمة التدقيق يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية للتحقق وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة الوحدة الإقتصادية ومن أجل الإلمام بأدلة الإثبات لا بد من اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، حيث أن خبرة وكفاءة المدقق تلعب دوراً هاماً في إدراك وفهم صحيح لوقائع الوحدة الإقتصادية (Zakari and Ahmad, 2014).

إن على المدقق ألا يكتفي بنتائج تقنية جمع أدلة تدقيق واحدة فلا بد من تنسيق بين مختلف الطرق والتقنيات بغرض تحقيق أهداف التدقيق، ومن أهم تقنيات جمع أدلة التدقيق هي (Zuca, 2015)، (Thabit and Solaimanzadah, 2018):

- **المقابلة:** هي عبارة عن تقنية غير رسمية فهي تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفوي دون الاستناد إلى الوثائق أو مستندات تثبت ذلك، والمقابلة في التدقيق لا تعتبر محادثات أو حوار، لأن التدقيق يتركز على برنامج وأهداف محددان مسبقاً.
- **الفحص التحليلي:** هي مجموعة من التحقيقات والمقارنات في كل المعلومات والتدفقات التي تتعلق بالظاهرة المدروسة، فهو يستند على المقابلات مع الزبون وكذلك مخططات السير أو تدفق المعلومات، فالفحص يكشف عن الانحرافات الموجودة بين التقديرات والنتائج المحصل عليها، فضلاً عن ذلك فإن أساليب الفحص التحليلي تساعد المدقق في تسليط الضوء على الأحداث غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة.
- **الملاحظة المادية:** الملاحظة الميدانية من الطرق المباشرة للحصول على أدلة إثبات وجودية، فالمدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات إنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة والملاحظة المادية، فالزيارات والفحوص الميدانية يلجأ إليها المدقق في مراحل التحقيق والتدقيق للتأكد من السير الحسن والحقيقي للإجراءات وكذلك احترام مبادئ المراقبة الداخلية.
- **المصادقات:** وهي إيصال واردة كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومة التي يطلبها المدقق، ونظراً لأن المراجع ينظر إليها منها من مصدر مستقل فأنها تمثل دليل قوي ويتم استخدامها كثيراً من قبل المراجعين.
- **التوثيق:** يتمثل التوثيق بقيام المراجع بفحص المستندات وسجلات العميل التي تدعم المعلومات المدرجة في القوائم المالية.
- **إعادة التشغيل:** من خلال إعادة التشغيل يقوم المراجع بفحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها وذلك لاختبار الدقة الحسابية لدى العميل.
- **الاستفسار من العميل:** من خلال الاستفسار من العميل يتم الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، إلا أنه لا يمكن اعتباره دليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إلى الأدلة من مصدر محايد وقد يكون فيها تحيز للمنشأة.

3.3. اتساق الأدلة

إن الأدلة المقدمة من خلال إجراءات المراجعة ليست بالضرورة من نفس النوع، فقد يوفر عنصران من الأدلة معلومات داعمة أو متضاربة حول التأكيدات المالية، لذلك فإن إجرائيين مختلفين للتدقيق يوفران أدلة داعمة عندما يقع كلاهما في نفس الجانب بنسبة 50 %، وكذلك عندما يبدو أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر وتظل موثوقة كل منها موضع شك حتى يتم القيام بمزيد من العمل لحل التضارب. ومع ذلك عندما تكون عناصر الأدلة الفردية المتعلقة بأمر معين متسقة فقد يحصل المراجع على درجة تأكيد تراكمية أعلى من تلك التي يحصل عليها من البنود الفردية (Caster and Verardo, 2007)، (Thabit, 2021).

إن المراجعين سيكونون أقل اهتماماً بسلامة المصدر عندما يكون الدليل المقدم من المصدر متوافقاً مع الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر مختلف، حيث إن تقييم قوة أو قدرة مجموعات الأدلة على الإقناع مهم في التدقيق، وقد تشير الأدلة المتضاربة إلى مجموعة غير مناسبة من الافتراضات الأولية وتلك التقييمات للمخاطر الكامنة ودرجة دعم الأدلة وعوامل أخرى تحتاج إلى المراجعة، وفي كثير من الحالات سيكون من الضروري أيضاً وضع استراتيجيات لجمع أدلة إضافية لحل النزاع (Pomeranz, 2010).

إن عملية دمج أجزاء من الأدلة تساهم في عدم اليقين لأنه لا توجد إجراءات موحدة للجمع بين عناصر مختلفة من الأدلة التي تتعلق بهدف واحد أو حساب واحد (Thabit et al., 2019)، كما أنه عند النظر في الأدلة المتعلقة بأي مجال تدقيق يحتمل أن يكون جوهرى أو فإن المدققون يكونون بحاجة إلى اتخاذ خطوات لضمان مراعاة البنود التي يحتمل أن تكون ذات صلة ببعضها البعض معاً (Neely, 2008).

3.4. العوامل المؤثرة على أدلة الإثبات

يجب على المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار العوامل التالية والتي على ضوءها سوف يتوسع أو يضيق من نطاق أو كمية الأدلة التي يقوم بجمعها (IFAC, 2010):

- الأهمية النسبية للعنصر أو البند الخاضع للفحص والتدقيق.
- كلفة الحصول على الدليل أو القرينة.
- العلاقة بين الدليل والهدف من الفحص والتدقيق.

- مدى تعرض البند أو العنصر محل الفحص والتدقيق لعمليات الغش والتلاعب واحتمال وقوع الخطأ فيه.
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا في الوحدة.

4. دور الجمعيات والهيئات ذات الصلة في تعزيز جودة التدقيق خلال أزمة جائحة كورونا

4.1. الجمعيات والهيئات التي اصدرت نشراتها لتعزيز جودة التدقيق

تشمل النشرات والتوصيات التي تمثل مصدر ثقة وتفاعل من قبل اصحاب المصالح الذين يعتمدون على المعلومات التي تصدر بتقرير المدقق ويرون ان هذه المنظمات المهنية والدولية جهة موثوق بها ويعتمد عليها لإصدار المعايير ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق لتلبي احتياجات هذه الفترة وليسترسدو بها المهنيين لمعالجة الآثار الناجمة عن جائحة كورونا، وهم (IAASB, 2020)، (ICAP, 2020)، (HKICPA, 2020)، (Thabit et al., 2020):

- **مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB** : اصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي منشورا بعنوان: القضايا الرئيسية في بيئة التدقيق المتطورة بسبب تأثيرات جائحة كورونا والتي تركز على اثار جائحة كورونا على عمل المدققين من خلال وجود عدم التأكد وعدم القدرة على التنبؤ والذي قد يساهم في وجود مخاطر واطفاء جوهرية جديدة او تكثيف هذه المخاطر لذلك على المدققين الاخذ بالاعتبار تعديل طريقة حصولهم على ادلة التدقيق والاعتماد على تقنيات المعلومات وطرق جديدة اخرى في عمل المدقق وكذلك مراعاة حدوث تغييرات في معايير الابلاغ المالي او القوانين واللوائح وغيرها ويتطلب مراعاة إمكانية حدوث الاحتيال والخطأ بشكل اكبر.
- **المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA** : اصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين منشور أ بعنوان: قضايا التدقيق وتقارير المدقق المتعلقة بجائحة كورونا، إذ أشار المعهد الى رغبته في خدمة أعضاء المعهد في الولايات المتحدة وفي جميع أنحاء العالم خلال هذا الجائحة والجمهور بشكل عام حيث ان هذا الاصدار يساعد في الاجابة على بعض الاسئلة المطروحة والمتكررة خلال هكذا أوبئة وذلك لمساعدة الممارسين أثناء قيامهم بمهام التدقيق في هذه الأوقات غير المؤكدة، ودعم معدي البيانات المالية، وقد تضمن الاصدار مجالات المخاطر وعدم التأكد والاحداث اللاحقة واستمرارية الوحدة الاقتصادية والاحتيايل والوصول الى الدفاتر والسجلات والرقابة الداخلية واستخدام التأكيدات الخارجية والتأكد على الفقرات وأنواع تقارير المدقق فضلا عن قضايا التدقيق ذات الصلة بالقيمة العادلة وانخفاض الأصول والشهرة والأصول غير الملموسة، والتدقيق عن بعد.
- **المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO** : تشجع المنظمة على الإفصاح العادل عن الآثار المرتبطة بجائحة كورونا، إذ يحتاج المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة إلى المعلومات المالية عالية الجودة في الوقت المناسب مع الإفصاحات الشفافة، بما في ذلك المعلومات حول تأثير جائحة كورونا حول الأداء التشغيلي والمركز المالي والسيولة والتنبؤات المستقبلية، وفي حالة إعداد التقارير المالية السنوية، والمراجعات عالية الجودة التي أجراها المدقق المستقل تعتبر جزءاً مهماً من النظام البيئي الذي يوفر موثوقية وجودة المعلومات المالية للمستثمرين.
- **الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC** : نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين منشور عن الاعتبارات الرئيسية بالمدقق ولجنة التدقيق، وفيه ينبغي على المدققين عند اجراء عملية التدقيق تحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر والتحريف المادية ويتم من خلال تقييم ما إذا كان التدقيق كافي ومناسب ليتم الحصول على الأدلة ومطلوب من المدققين تقييم مدى ملاءمة المخاطر الأولية وقد يحتاج المدققون الاخذ بالشك المهني ومراجعة تقييمات المخاطر السابقة في ضوء هذه الأزمة لبعض البيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات وعلاوة على ذلك قد تتأثر هذه العمليات والضوابط بالتغييرات الضرورية في العمل والعمليات في ضوء ظروف مثل قيود السفر أو نتيجة للعمل عن بعد.
- **جمعية المحاسبين القانونيين ACCA** : بينت جمعية المحاسبين القانونيين مجموعة توصيات للمحاسبين المهنيين لمواجهة الأحداث الراهنة التي تواجه جميع دول العالم من التداعيات والآثار التي خلفتها جائحة كورونا من خلال ما يلي:
 1. التكنولوجيا: تعتبر التكنولوجيا سلاحاً فعالاً خلال الأحداث المستجدة والتي فرضتها علينا جائحة كورونا حيث نصحت جمعية المحاسبين القانونيين المحاسبين التحول والانتقال إلى استخدام واستغلال البرمجيات السحابية والتي يمكنها المزامنة مع سطح المكتب الخاص بهم وتعزز خاصية العمل عن بعد وتجعله أكثر فعالية وأقرب إلى المرونة المطلوبة في العمل عن بعد.
 2. تعزيز مهارات الاتصال والاستعداد لمواجهة جائحة كورونا والطبيعة الخاصة به في الأونة الأخيرة تجعله من الصعب التنبؤ بالأحداث المستقبلية وبالتالي يفرض علينا الاستعداد له بالطريقة الأمثل لاستئناف مزاولة العمل وتأتي أولى تلك الاستعدادات هي تعزيز مهارات ووسائل الاتصال ومباشرة الأعمال والاجتماعات عن بعد.
 3. مواجهة الشركات لجائحة كورونا ودور قسم الأزمات وإدارة المخاطر، إذ شجع مجلس التقارير المالية أن تتعامل الشركات مع أزمة جائحة كورونا على أنه خطر مادي وأوصت الشركات بالاستمرار على هذا النحو.
- أما على الصعيد الاقليمي قدمت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التأكيد على أن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية مبنية على المبادئ والتي تطلب من الإدارة القيام بقدر من الاجتهاد لتطبيق متطلبات المعايير ومنها ما يتعلق باستمرارية الوحدة، وفي هذا السياق ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم (I) على أنه يجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية أن تجري تقييماً لقدرة المشاة على البقاء كوحدة مستمرة ويجب على الوحدة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الوحدة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك وعندما تكون الإدارة على علم عند إجرائها للتقييم بحالات عدم تأكد جوهرية متعلقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الوحدة على البقاء كوحدة مستمرة فيجب عليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك، وعندما لا تعد الوحدة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن الوحدة لا تُعد وحدة مستمرة، كما يطلب نفس المعيار من الإدارة عند تقييمها لما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسباً، أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل الذي يمتد على الأقل إلى اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير.
- محلياً اصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي، خطة تهدف الى توجيه عمل للرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وارشادات لمراقبي الحسابات في القطاع الخاص تساعدهم في تنفيذ عمليات الرقابة والتدقيق في ظل جائحة كورونا وتذليل العقبات التي تواجههم بضمنها الاستجابة لمخاطر التدقيق، وفق احداث الإصدارات والممارسات الفضلى للمنظمات المهنية والإقليمية ذات الصلة، وتضمنت هذه الورقة ثلاث اهداف وكالاتي:
 1. **الهدف الأول:** مواصلة اجراء اعمال التدقيق على البيانات المالية بجودة عالية مع مراعاة المرونة في التعامل مع الجهات الحكومية مع اعادة النظر بالأولويات.
 2. **الهدف الثاني:** تقييم الإجراءات الحكومية على مستوى خلية الأزمة المشكلة في كل محافظة (لمواجهة جائحة كورونا واثرها على تحقيق اهداف التنمية المستدامة).

3. **الهدف الثالث:** تقوية وارساء منظومة متطورة للبنى التحتية والتكنولوجية لنظم المعلومات في عمليات التدقيق وفي دعم قدرات موظفي الديوان.

4.2. الآثار الاقتصادية في ظل جائحة كورونا

إن جائحة كورونا كان لها تداعيات اقتصادية واجتماعية استثنائية على الناس والشركات في جميع القطاعات لذلك، أعلنت عدة دول في المنطقة عن تقديم حزم من المحفزات لدعم المواطنين، ولتعزيز قدرة الشركات على التصدي، للترجع الحاد في نشاطها نتيجة انتشار الوباء (Dave and Mahanta, 2020). وعلى الرغم من انه قد يكون لهذه التطورات آثار على اقتصاد الوحدة والنتائج المالية المستقبلية والتدفقات النقدية والوضع المالي لها، إلا انه قد لا يمكن حالياً تحديد تلك الآثار بدقة نظراً لعدم وجود معلومات كافية للتنبؤ بها كما في تاريخ اعداد القوائم المالية، عندها يتوجب على الوحدة الإفصاح بالقدر الذي توفرت به تلك المعلومات، ولكون المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة مبنية على المبادئ، فإنه يجب على كل وحدة أن تقيم الآثار بحسب ظروفها الخاصة، ولا يمكن وضع تقييم عام لكل الوحدات نظراً لاختلاف هياكل التمويل وطبيعة الأعمال وتفاوت التأثير السلبى للفيروس أو التأثير الإيجابى للدعم الحكومى المقدم للوحدات المتأثرة، ولعل من أهم المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في ظل أزمة جائحة كورونا هي تعدد الاستفسارات حول الآثار المحتملة لهذا الوباء على التقارير المالية (Wu and Olson, 2020).

من الآثار المباشرة لانتشار جائحة كورونا والإجراءات الاحترازية المصاحبة له تقلص النشاط الاقتصادي لكثير من الوحدات، وقد ادى إلى توقف كامل لبعض الأنشطة بشكل مؤقت، ومن هذه الآثار الاقتصاد التي ينبغي النظر في مدى اعتبارها من ضمن المؤشرات هي هبوط في قيمة الأصول طويلة الأجل، إذ ينظم معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الخاص بهبوط في قيمة الأصول والإفصاح عنه بما في ذلك عكس الهبوط في فترات لاحقة إذا ظهرت مؤشرات على ذلك، ويعرض المعيار عدداً من المؤشرات الداخلية والخارجية التي يجب أخذها كحد أدنى عند النظر فيما إذا كانت الأصول طويلة الأجل قد هبطت قيمتها، ومن بينها حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب (IFRS, 2020).

وواجهت جميع الصناعات تقريباً تحديات مرتبطة بالظروف الاقتصادية الناتجة عن جهود معالجتها، فعلى سبيل المثال شهدت العديد من شركات السفر والضيافة والترفيه والبيع بالتجزئة انخفاضاً حاداً في الإيرادات، فضلاً عن تقلبات الاسواق المالية وتآكلها وتدهور الائتمان ومخاوف السيولة، وزيادة مستويات المخزون، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب وتسريح العمال وغيرها يمكن ان يؤدي استمرار هذه الظروف الى تراجع اقتصادي واسع قد يكون له تأثير سلبي طويل الاجل في النتائج المالية للوحدات ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي بين ان جائحة كورونا خطراً كبيراً على الاقتصاد العالمي، وله نفس اثار الازمات المالية العالمية، كما اشتملت التعقيدات المترابطة بأعداد معلومات تطلعية التي انتجتها جائحة كورونا الى انكماش اقتصادي على ما يأتي (Drehmann et al., 2020):

- وجود مجموعة واسعة للغاية من النتائج المحتملة التي بدورها تقود الى درجة عالية من عدم التأكد بشأن المسار النهائي لجائحة كورونا والعودة الى حالة الاستقرار.
- اعتماد التأثير الاقتصادي المصاحب للجائحة بشكل كبير على المتغيرات التي يصعب التنبؤ بها.
- ضرورة ترجمة كل وحدة لتأثير تلك الظروف بمجموعها الى تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بها.

4.3. فرض استمرارية في ظل أزمة جائحة كورونا

تعتبر الاستمرارية أحد الفروض الأساسية في إعداد القوائم المالية وتعني أن الشركة مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها نية لتصفية أو تقليص حجم أعمالها (Thabit et al., 2016) وبموجب معيار المحاسبة الدولي الأول فإن إعداد القوائم المالية يتم وفقاً لفرض استمرارية وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى الإدارة مثل تلك التي تسببها ظروف جائحة كورونا، تفيد بعدم قدرة الشركة على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية الشركة أو التوقف عن النشاط أو أية ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب 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 (PwC, 2017)، على أن تقوم الإدارة عند تقديرها لفرض الاستمرارية الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن سنة (Thabit et al., 2019) وفي مثل حالة التأثيرات المحتملة لجائحة كورونا فإن على الإدارة الأخذ بالمعلومات المستقبلية لاثنا عشر شهراً لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للجائحة على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية كزيادة الدعم الذي تقدمه الدولة للشركات المتضررة من الجائحة، وهناك جملة من الآثار المترتبة على التدقيق تتمثل بالاتي (Borio, 2020)، (Baker et al., 2020)، (Acharya and Steffen, 2020):

- أكد مدققو الحسابات على ضرورة أن تعكس التقارير المالية الآثار الناتجة عن توقف الأعمال بسبب أزمة جائحة كورونا، وقد يتجسد هذا التأثير بشكل رئيس في صورة الإبلاغ في تقريرهم عن آثارها باعتبارها موضوعاً رئيساً ومن ثم بيان فيما إذا كانت أرباح الشركات أو خسائرها كانت كنتيجة حتمية عنها أو بسببها.
- من الممكن أن يشكل العمل الميداني مشكلة خاصة للمدققين، حيث أعرب المنظمون عن قلقهم من أن مدققي الحسابات قد يواجهون صعوبة في الوصول إلى الأدلة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية التدقيق، فقيود السفر على سبيل المثال ستمنعهم من زيارة مواقع العمل، ولدى المدققون الإدراك التام بالتأثير الكبير الذي سيطر العديد من الحسابات الرئيسية وفي مقدمتها المبيعات والمخزون ونفقات الديون المعدومة، فضلاً عن الأنشطة التجارية الأساسية كالإنتاج والتوزيع.
- من الضروري على معهد المحاسبين القانونيين وضع الإرشادات اللازمة للمدققين عن كيفية تقديمهم للتوضيحات المناسبة لما يمكن أن تسببه هذه الجائحة من آثار في التدفقات النقدية وهبوط أسعار الأسهم لشركات الأعمال.

5. تداعيات جائحة كورونا على جودة التدقيق وأدلتها

تتكون عملية التدقيق من الفحص والتحقق والتقرير ولأن نتيجة التدقيق المتمثلة في التقرير هي نتاج عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة 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.

ففي ظل بيئة العمل الحالية التي تتطلب تطبيق استراتيجيات التباعد الاجتماعي وتشجيع العمل عن بعد كإجراءات وقائية لمكافحة جائحة كورونا، فإن هذه الجائحة لديها 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 (Demircug-Kunt et al., 2020).

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 (Dave and Mahanta, 2020):

- 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 جائحة كورونا، ومن الأمثلة التي يمكن إعطاؤها في هذا السياق هو حضور جرد المخزون. فقد أشار معيار التدقيق الدولي 501 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 (IAASB, 2020) ويمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لجائحة 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 معايير التدقيق (Borio, 2020).

إن ضرورة وجود التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق فيتعير 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 من خلال وضع خطة جيدة لجمع أدلة تتواءم مع الأحداث الحالية وتأثير جائحة كورونا وهذا يثبت صحة الفرضية.

6. الاستنتاجات والتوصيات

6.1. الاستنتاجات

- تعتبر جائحة كورونا بموجب معايير المحاسبة الدولية حدثاً لاحقاً نشأ بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية مما يجعل تعديل البيانات المالية للسنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 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 جائحة 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 الفني 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.

6.2. التوصيات

- لتداعيات تشي جائحة كورونا هنالك تأثير كبير في الاقتصاد العالمي وفي أداء الشركات ولهذا التأثير انعكاساته المستقبلية إلى جانب الاضرار الفعلية التي أوقعتها في أغلب مفاصل اقتصادات الدول ومجتمعاتها.
- 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 والأنترنت.
- قد يواجه المدققون صعوبة في الوصول إلى الأدلة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية التدقيق، وقد يؤدي هذا الأمر إلى اضطرابهم للكشف عن قيود النطاق لإجراءاتهم المعتادة ضمن تقاريرهم.

المراجع

- خواري، سميرة وجوامع، إسماعين (2021). استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية المجلد (6)، العدد (1)، 150 - 165.
- كفوس، نوال (2020). تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي: دراسة تحليلية، الأفق للدراسات الاقتصادية، المجلد (5)، العدد (2)، 113 - 126.
- هاشم، صدام كاطع (2018). دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإيداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة دنانير، المجلد (1)، العدد (14)، 498 - 517.
- يوسف الحاج، نور الدائم الطيب (2020). أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) على إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (7)، العدد (2)، 10 - 29.
- 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.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S. (2014). Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 15th Edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- 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.
- Caster, Paul, and Verardo, Dino (2007). Technology Changes the Form and Competence of Audit Evidence, CPA Journal, January.

- Dave, Sachin, and Mahanta, Vinod (2020). Auditors Feel Companies May Have to State Coronavirus Impact in Accounts, available online at: www.economicstimes.com
- Demirguc-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.
- 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 (2010). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, International Federation of Accountants, New York.
- 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.
- Khalifa, H. K. H. (2020). Media Dependency during COVID-19 Pandemic and Trust in Government: The Case of Bahrain. *International Journal of Management*, 11(11).
- Neely, Daniel G. (2008). The Effectiveness of Governance Regulation in the Tax- Exempt Sector, Evidence from the Nonprofit Integrity Act of 2004, University of Houston.
- Pomeranz, Dina D. (2010). Essays on Tax Evasion and Savings, Evidence from Three Randomized Experiments in Chile, Harvard University.
- PwC. (2017). IFRS 9, Financial Instruments: Understanding the Basics, PricewaterhouseCoopers, LLP.
- Serag, Asmaa A., and Daoud, Mona M. (). Remote Auditing : An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic, *Alfikir Almuhasabi*, 25(2), 228-259.
- Thabit, Thabit H. (2021). The Extent of Applying ISO 14001 Requirements in the Environmental Auditing Practices of Iraq, *Journal of Techniques*, 3(3), 76-82.
- Thabit, Thabit H., Aldabbagh, Lukman M., and Ibrahim, Laith K. (2019). The Auditing of Sustainable Development Practices in Developing Countries: Case of Iraq, *Revista AUS*, 26(3), 12-19.
- Thabit, Thabit H., and Solaimanzadah, Alan (2018). The Role of SOX Act in Enhancing the Internal Control Systems of Kurdistan Banks, International Conference on Accounting, Business, Economics and Politics, Ishik University, Erbil, Iraq
- Thabit, Thabit H., Hadj Aissa, Sid A., and Harjan, Sinan A. (2016). The Use of Fuzzy Logic to Measure the Risks of ICT in E-Audit, *Revue des Recherches Economiques*, No.15, 30-46.
- Thabit, Thabit H., Ishhadat, Heba S., and Abdulrahman, Omar T. (2020). Applying 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. (2019). 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.
- Zakari, Mohamed A., and Ahmad, Nassr S. (2014). The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report, *Review of Integrative Business & Economics Research*, Vol 3(1).
- Zuca, Stefan (2015). Audit Evidence – Necessity to Qualify a Pertinent Opinion, *Procedia Economics and Finance*, 20, 700–704.