



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Audit work in light of epidemics and disasters and its reflection in planning the audit process A study of the opinions of a sample of auditors in Iraq

Researcher: Raafat Basim Thannoon
College of Administration and Economics
University of Mosul
raftbasim501@gmail.com

Assist. Prof. Dr. Fayha A. Al-Bakua
College of Administration and Economics
University of Mosul
fayhaabd@yahoo.com

Abstract:

Epidemics and disasters impose great challenges to the professional practices carried out by the auditor. The effects of those challenges were reflected in the first phase of these practices, represented by the planning process. The aim of this paper is to identify epidemics and disasters, to show the impact of epidemics and disasters in planning the audit process carried out by the auditor and to stand on the difficulties and challenges that faced the work of the auditor. The auditor faced real difficulties when starting to develop the audit plan because of the unclear vision, and the state of uncertainty and stability resulted from the stage. On the practical side, this paper depends on the statistical approach through the distribution of the questionnaire in a way an electronic account on auditors working in the Iraqi environment, consisting of (156) respondents from specialists in the auditing aspect. In order to test the hypotheses, an analysis of the obtained data was conducted by relying on statistical programs (SPSS). The most prominent conclusions reached by this paper were in the theoretical and field framework: There is a significant impact of epidemics and disasters on the planning process. It is no longer the planning process takes its traditional form, but the planning process has become remotely prepared through the available modern technical means. When starting to develop the audit plan, the auditor must have a comprehensive understanding of the changes taking place in the work environment, to help them evaluate and identify areas of relative importance in order to take them into account and then design appropriate audit procedures in order to implement the plan with the highest degree of quality. Based on the conclusions, the research presented some of the most important recommendations: The need for legal legislation to regulate the work of auditors while performing their entrusted duties in light of epidemics and disasters, especially with the audit taking another form, which is remote auditing.

Keywords: The planning process, epidemics and disasters, auditor work.

عمل التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث وانعكاسه في تخطيط عملية التدقيق دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق

أ.م.د. فيحاء عبد الخالق البكوع
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

الباحث: رأفت باسم ذنون
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

تفرض الأوبئة والكوارث تحديات كبيرة على الممارسات المهنية التي ينفذها مراقب الحسابات، وانعكست آثار تلك التحديات على المرحلة الأولى من هذه الممارسات، والمتمثلة بعملية التخطيط. لذا يهدف البحث إلى التعريف بالأوبئة والكوارث وبيان أثر تفشي الأوبئة والكوارث في تخطيط عملية التدقيق التي ينفذها مراقب الحسابات. والوقوف على الصعوبات والتحديات التي واجهت عمل مراقب الحسابات، إذ واجهه مراقب الحسابات صعوبات حقيقية عند البدء في وضع خطة التدقيق، بسبب الرؤيا الغير واضحة، وحالة عدم التأكد والاستقرار التي أفرزتها المرحلة، واعتمد البحث في الجانب العملي على المنهج الاحصائي من خلال توزيع استمارة الاستبانة بصورة الكترونية على مراقبي الحسابات العاملين في البيئة العراقية مكونة من (156) مبحوث من المختصين في الجانب التدقيقي، ومن أجل اختبار الفرضيات اجري تحليل للبيانات المتحصلة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)، في حين كانت أبرز الاستنتاجات التي توصل لها البحث في الإطار النظري والميداني بأن هناك تأثير كبير للأوبئة والكوارث على عملية التخطيط، إذ لم تعد عملية التخطيط تأخذ شكلها التقليدي بل أصبحت عملية التخطيط تُعد عن بُعد من خلال الوسائل التقنية الحديثة المتاحة. عند البدء بوضع خطة التدقيق على مراقب الحسابات ان يمتلك فهما شاملاً للتغيرات الحاصلة في بيئة العمل، لتساعدتهم في تقييم وتحديد المجالات ذات الاهمية النسبية من أجل اخذها بالحسبان ثم تصميم اجراءات التدقيق المناسبة من أجل تنفيذ الخطة بأعلى درجة من الجودة، واستناداً الى الاستنتاجات التي بينها البحث، قدم البحث بعض من التوصيات من أهمها: ضرورة ان تكون هناك تشريعات قانونية تنظم عمل مراقبي الحسابات اثناء ادائهم لأعمالهم الموكلين بها في ظل الأوبئة والكوارث وخصوصاً مع اخذ التدقيق شكلاً آخر وهو التدقيق عن بُعد.

الكلمات المفتاحية: عملية التخطيط، الأوبئة والكوارث، عمل المدقق.

المقدمة

للتدقيق دور فعال في تطوير المجتمعات التي تسعى الى الرقي، إذ أصبحت اهداف مهنة التدقيق الخارجي تتجاوز حدود منظمات الاعمال بفضل الخدمات التي تقدمها، وهو سيلة مهمة من وسائل الرقابة المتنوعة والتي تعتمد عليها الدول بصفة عامة ومنظمات الاعمال بصفة خاصة، واجهه مراقب الحسابات تحديات عدة في ظل أنتشار الأوبئة والكوارث وتمثل ذلك عند البدء بوضع خطة التدقيق، نتيجة حالة عدم الاستقرار، وحالة عدم التأكد، والمستجدات والتطورات التي تظهر بين الحين والآخر، مما أثرت على وضع خطة للتدقيق، لذلك كان لا بد ان يأخذ بالحسبان مراقب الحسابات الاحتمالات المتوقعة بكافة ابعادها، والتي تؤثر على وضع الخطة وعلى تنفيذ تلك الخطة، ونظراً لأهمية الموضوع وخطورته على منظمات الاعمال ونتائجها، لذا فقد اهتمت المنظمات المحلية والاقليمية والعالمية بإصدار الارشادات والتعليمات ليتم الاستفادة منها عند القيام

بتخطيط عمليات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات واتخاذ الاجراءات اللازمة في ظل الأوبئة والكوارث.

المحور الاول: منهجية البحث

١-١. مشكلة البحث: اكتسب دور مراقبو الحسابات اهمية متزايدة في زمن تفشي الأوبئة والكوارث وتحت هذه الظروف سوف يواجهون تحديات وصعوبات من اجل ابداء رأي فني محايد عند قيامهم بعمليات التدقيق، وانعكست ازمة الوباء على جميع أنشطة التدقيق، واول نشاط مهم من تلك الأنشطة هو عملية التخطيط كل ذلك سوف يؤدي الى ان يقوم مراقب الحسابات بتعديلات على عملية التخطيط تماشياً مع الظروف والمستجدات التي تفرزها المرحلة من اجل ان تكون تلك العملية متناسبة ومستوى الجودة والمهنية المطلوبة.

ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

- أ. هل هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط؟
- ب. هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لعمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط؟

١-٢. أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من:

- أ. أهمية موضوع الأوبئة والكوارث وانعكاساتها على عمل المدقق وأثار ذلك في تخطيط عملية التدقيق.

- ب. حصر الاثار السلبية للأوبئة والكوارث التي اقلت بظلالها على مجالات الحياة كافة (اقتصادية واجتماعية وصحية وسياسية) بشكل عام وعلى مهنة التدقيق بشكل خاص.

١-٣. اهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الاهداف الآتية:

- أ. بيان أثر تفشي الأوبئة والكوارث في تخطيط عملية التدقيق التي ينفذها مراقب الحسابات.
- ب. بيان التحديات التي تعيق عمل مراقبي الحسابات عند تنفيذ خطة التدقيق.

١-٤. فرضيات البحث: استنادا الى مشكلة البحث واهدافها تمت صياغة الفرضيات الرئيسة الآتية:

- أ. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط.
- ب. هناك تأثير ذو دلالة معنوية لعمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط.

١-٥. منهج البحث: بهدف تغطية الجانب النظري للدراسة اعتمد الباحثان في بحثهما على المنهج الوصفي من خلال استقراء إسهامات الباحثين التي تم جمعها من مراجع عربية وأجنبية متمثلة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث، وتبنى الباحثان المنهج التحليلي في كتابة الجانب العملي للدراسة من خلال اجراء استقصاء لآراء عينة من مراقبي الحسابات بوصفهم ممارسين للمهنة في العراق، ولتحقيق أهداف الدراسة وفرضياتها تم الاعتماد على استمارة الاستبيان الالكترونية في جمع البيانات:

١-٦. اختبارات أداة البحث:

أ. قياس الصدق الظاهري: تم اختبار الصدق الظاهري عن طريق عرض الاستبانة على مجموعة من الخبراء والمحكمين المختصين بالتدقيق للاستعانة بأرائهم في تحسين محتوياتها، ولمعرفة آرائهم بمدى وضوح وترابط فقرات الاستبانة ومقدار ملاءمتها على قياس متغيرات البحث، وشمولية أبعادها، وتم الأخذ إجمالاً بتوجيهاتهم شكلاً وجوهراً، وتمت إعادة صياغة بعض فقرات الاستبانة بما يضمن دقتها في القياس.

ب. اختبار ثبات الاستبانة: تماشياً مع متطلبات الوصول إلى استبانة كفاءة فقد تم إخضاع هذه الأداة إلى اختبار الثبات الذي هو ضمان للحصول على النتائج نفسها تقريباً إذا أعيد تطبيق الاستبانة أكثر من مرة على المجموعة نفسها من الأفراد تحت ظروف مماثلة، ويعني ذلك مدى الاتساق في إجابة المستجيب إذا طبقت الاستبانة نفسها مرات عدة بالظروف نفسها. لقد قام الباحثان باختبار ثبات الاستبانة باستعمال اختبار كرونباخ ألفا لحساب معامل ألفا كرونباخ على صعيد عينة للبحث، ثم على صعيد متغيرات البحث.

٧-١. نموذج البحث:



الشكل (١): نموذج البحث المقترح

المصدر: الشكل من اعداد الباحثين.

المحور الثاني: الإطار النظري للأوبئة والكوارث

٢-١. مفهوم الوباء: يعرف الوباء لغة كما ورد في معجم المعاني بفتح الواو مصدر وبؤ وبؤى جمع أوبئة، المرض الذي تفشى وعم الكثير من الناس، كالجذري والكوليرا وغيرهما. والوباء اصطلاحاً كل مرض شديد العدوى، سريع الانتشار من مكان إلى مكان، يصيب الإنسان والحيوان وعادةً ما يكون قاتلاً كالطاعون ووباء الكوليرا (www.almaany.com). وعرف من قبل منيرة ونبيلة عبارة عن زيادة كبيرة تغطي منطقة أو مجموعة سكانية أكبر، (منيرة ونبيلة، ٢٠٢٠: ٧٥). وتعرف منظمة الصحة العالمية الوباء على أنه "وضع يكون فيه العالم بأكمله معرضاً على الأرجح لهذا المرض وربما يتسبب في إصابة نسبة من السكان بالمرض" (www.who.int). ويستخدم وصف الوباء العالمي (pandemic) لوصف الأمراض المعدية عندما يكون هناك تفشياً واضحاً لها وانتقالاً من شخص إلى آخر في عدد من البلدان في العالم في الوقت نفسه ففي عام (2009) تفشى وباء عالمي مع انتشار مرض إنفلونزا الخنازير، تسبب في وفاة آلاف الأشخاص (ar.wikipedia.org).

٢-٢. مفهوم الكوارث: تعرف الكارثة لغة: (كرث) الأمر وغيره كرتا اي اشتد عليه وبلغ منه المشقة فهو كارث، (الكارثة) النازلة العظيمة والشدة والجمع كوارث ويقال كرتته الكوارث أفلقتة، اما اصطلاحاً تعرف: هي حدث محدد بزمان ومكان تقع بفعل الطبيعة او بفعل الخطاء الانساني المتعمد ام غير المتعمد، وينتج عن حدوثها خسائر كبيرة في الارواح والممتلكات، وتحتاج الى جهود كبيرة لمواجهتها قد تتعدى إمكانيات دولة واحدة او عدة دول (السراج، ٢٠١٨: ٣٥).

٢-٣. سمات الكوارث: وتتسم الكوارث بمجموعة من السمات اهمها: (كاظم، ٢٠١٨: ٢١٧)

أ. سرعة الاحداث وتتابعها.

ب. درجة عالية من التوتر في كافة المجالات.

ج. لا توجد امكانيات كافية لمواجهة الكارثة حال وقوعها.
 د. لا توجد بيانات احصائية دقيقة عن الخسائر في بداية وقوع الكارث.
 ٢-٤. **اقسام الكوارث:** اشار الباحثان صوان والاشقر إن للكوارث اقسام، حيث تطرقا في بحثهما الى اقسام الكوارث وهي كالآتي: (صوان والاشقر، ٢٠١٩: ٩)
 أ. كوارث من صنع البشر: هي حالات الطوارئ سببها الانسان وهي الاحداث او الحوادث غير المخطط لها منها الاشعاعات النووية.

ب. كوارث طبيعية: هي تأثير سريع ومفاجئ للبيئة الطبيعية على النظم الاقتصادية والاجتماعية، وهي حدث مركز مكانيا وزمانيا يهدد المجتمع او منطقة ما مثل زلزال فيضانات. لا يختلف مفهوم الكوارث سواء كانت طبيعية ام مما صنعتها يد الانسان ام المهجنة حيث تشترك جميعها في حصد الارواح والممتلكات وتهدد الأوبئة والكوارث أمن الانسان واستقراره وتنتج ظروف قاسية وحاجات ضرورية مما تتطلب تعاوناً وتضافراً في الجهود، وحكمة في الادارة، ومهارة عالية في التعامل معها، واستعدادات في البنى التحتية والتنظيمية، وتتعاظم اخطار الأوبئة والكوارث حسب حجمها، وما تخلفه من اثار، وفي عصرنا هناك ارتفاع في وتيرها، واتساعا في مجالها فشملت البر والبحر والجو، لذلك استدعت الضرورة الاهتمام بمعالجتها على اسس علمية للوصول الى ادارة متميزة وقادرة على التعامل والتفاعل السريع والسليم مع الأوبئة والكوارث قبل وقوعها وحين وقوعها وبعد وقوعها، (بابطين، ٢٠١٥: ١).

ويرى الباحثان ان الأوبئة هي جزء من الكوارث، والكوارث هي المصطلح الاشمل وإذا ما أردنا تصنيف الحدث على انه كارثة يجب ان يتصف بالعناصر الآتية (المفاجأة، ان يشمل الحدث رقعة جغرافية كبيرة جدا، اضرار هائلة في الممتلكات وخسائر كبيرة بالأفراد نتيجة الحادثة)، وترتبط الأوبئة والكوارث بفترة زمنية ومكانية وتحتاج لجهود كبيرة جدا من اجل التصدي لها، والحد من تأثيراتها تفوق امكانيات وقدرات الدولة او عدة دول.

المحور الثالث: تحديات مراحل عملية التخطيط في ظل الأوبئة والكوارث

٣-١. **ماهية التخطيط:** ان معظم أنشطة التدقيق تبدأ بعملية التخطيط، ويتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات الآتية: (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢: ٢٨٦-٢٨٨)

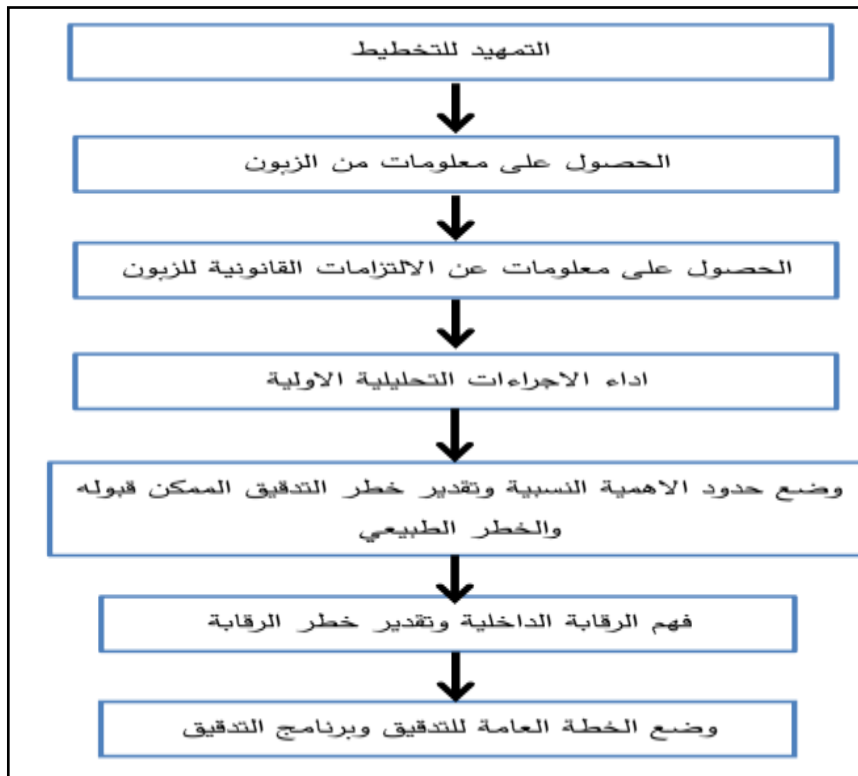
أ. التعامل مع زبون جديد او الاستمرار في التعامل مع زبون قديم.
 ب. التعرف على اهداف الزبون من التدقيق.
 ج. الحصول على خطاب التعاقد.
 د. اختيار المساعدين الذين سيشملهم فريق التدقيق.

يجب ان يخطط العمل على نحو مناسب، وان يتم الاشراف على عمل المساعدين، إن وجدوا وعلى نحو ملائم، وللتخطيط اسباب رئيسة ثلاثة كما يراها اارينز ولوبك وهي:
 أ. تمكين مراقب الحسابات من الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة: ان حصول مراقب الحسابات على الادلة الكافية والمناسبة يُعد امراً ضرورياً وحيوياً حتى يتم تجنب التعرض للمساءلة القانونية من جانب، والحفاظ على سمعة طيبة في مجال الاعمال من جانب آخر.
 ب. تساعد مراقب الحسابات على التحكم بالتكاليف: ان التحكم بالتكاليف يساعد مراقب الحسابات على ان يعمل بشكل تنافسي وبالتالي يساعده على الاحتفاظ بقاعدة الزبائن الذين يتعامل معهم او توسيعها بافترض ان مراقب الحسابات او مكتبة له سمعة طيبة تتعلق بإداء التدقيق على نحو جيد.

ج. تجنب سوء الفهم مع الزبون: اذ يعدُّ امرأ هاماً وضرورياً يعمل على توفير علاقة جيدة مع الزبون وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة.

ان التخطيط السليم يؤدي وبلا شك الى نتائج سليمة، وهو العمود الفقري لأيّة منظمة من منظمات الاعمال، وبدونه لا يمكن انجاز الاعمال بكفاءة وفاعلية وفي وقتها المحدد، ولكي يتم انجاز عملية التدقيق بجودة عالية يتعين على مراقب الحسابات القيام بالتخطيط الجيد لهذه المهمة (محمد، ٢٠٢٠: ١٨٩).

ويوضح الشكل (٢) الآتي خطوات عملية التدقيق التي تبدأ بالتمهيد للتخطيط، إذ تعدُّ عملية التخطيط الخطوة الرئيسة والاساسية والمهمة في تنفيذ العمل الذي تبني عليه باقي الخطوات.



الشكل (٢): تخطيط التدقيق وتصميم منهج التدقيق

المصدر: الفين ارينز، جيمس لوبك، ٢٠٠٢، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.

بينما يرى الشحنة ان اهمية التخطيط بالنسبة لمراقب الحسابات تكمن بالآتي: (الشحنة، ٢٠١٥: ١٣٥)

- أ. اتمام مهمة التدقيق بطريقة فاعلة.
- ب. التأكد من تنفيذ عملية التدقيق بطريقة كفؤة وفاعلة وفق برنامج مخطط.
- ج. التأكد من ان العناية اللازمة قد اعطيت للمجالات المهمة في عملية التدقيق.
- د. التكليف المناسب لفريق التدقيق والعمل على توجيهه والاشراف عليه وعلى اعماله.
- هـ. تشخيص المعوقات والمشاكل المحتملة في عملية التدقيق ووضع الحلول المناسبة لها.
- و. وضع استراتيجية لعملية تدقيق شاملة وتحديث وتطوير لخطة التدقيق من اجل تقليل المخاطر الى مستوى مقبول.

ويشير الباحثان التساؤل الآتي: ما مدى اهمية التخطيط وتأثيره في عمل المدقق في ظل الظروف الطبيعية وغير الطبيعية؟

للتخطيط اهمية اذ يُعد اداة مساعدة لمراقبي الحسابات من خلالها يمكن الحصول على الادلة والقرائن، في ظل ظروف العمل الطبيعية ونظراً لأهمية التخطيط ودورها الاساس في عمل مراقب الحسابات وانعكاساتها على حياته المهنية وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية (IASC) معياراً دولياً خاصاً بالتخطيط لعملية التدقيق (IAS300) اوضح فيه الامور الاساسية لعملية التخطيط ويساعد ذلك على فهم اعمال منظمات الاعمال وفهم اعمال الزبون (محمد، ٢٠٢٠: ١٨٩).

يختلف التخطيط باختلاف درجة التدقيق المطلوب اداؤها، فضلاً عن خبرة مراقب الحسابات ومدى معرفته بشؤون منظمات الاعمال محل التدقيق وظروف الزبون، ومن الامور المهمة والواجب التركيز عليها في مرحلة التخطيط هو التفكير بالأهمية النسبية، اذ تؤدي الى تجنب المفاجآت اثناء تنفيذ عملية التدقيق (دحود وآخرون، ٢٠١٤: ٤٠٣). ولهذا يتطلب التخطيط وضع إطار عام واجراءات تفصيلية عن نطاق عملية التدقيق لتساعد مراقبي الحسابات في انجاز مهامهم بفاعلية وكفاءة ضمن توقيتها المناسب والمحدد.

يرى القرشي ان للتخطيط اهمية كبيرة وملاحح اساسية يمكن ان تدعم عملية التدقيق في ظل الظروف الطبيعية من خلال الآتي (القرشي، ٢٠١١: ١٦١).

أ. تمكن مراقب الحسابات من الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة وبالتالي تجنبه التعرض للمساءلة وتضمن له الحفاظ على سمعة طيبة مع زبائنه.

ب. مساعدة مراقبي الحسابات من التحكم والسيطرة على التكاليف، من خلال العمل التنافسي، وبالتالي احتفاظه بقاعدة واسعة من الزبائن.

ج. تجنب سوء الفهم مع ادارات المنظمات محل التدقيق ومسؤولي الحوكمة فيها، ويؤدي هذا الامر الى توفير ارضية جيدة مع تلك المنظمات، وبالتالي يسهل انجاز العمل بأعلى جودة ومهنية.

ان المعلومات التي كانت متوافرة عن السنة المالية المنتهية (2019) والتي تم الاعتماد عليها في وضع التخطيط المبدئي لعملية التدقيق لم تبقى كماهي، اذ احتاجت الخطة الى تغيير كبير واجراء تعديلات عليها بسبب المستجدات والاحداث التي ظهرت (COVID-19) والتي لم تكن موجودة عند اعداد تلك الخطة المبدئية، لهذا على مراقبي الحسابات اعادة النظر بالخطط الموضوعية وتقييم المخاطر بشكل جديد تبعا للمتغيرات والاحداث التي ظهرت، وعلى مراقب الحسابات ان يُعيد النظر بشروط الارتباط التي وضعت مع زبائنه من حيث تعديلها او تغيير فقراتها لان الشروط التي وضعت قبل تفشي الوباء قد لا يمكن تنفيذها وعدم القدرة على الوفاء بها وبالتالي التعرض للمساءلة القانونية والمهنية، وتجدر الاشارة هنا الى ان ارتفاع الشك المهني لدى مراقب الحسابات امر وارد جدا بسبب ما يصاحب تفشي الأوبئة من ارتفاع عمليات الغش والاختفاء المتعمدة من قبل بعض الادارات او مسؤولي الحوكمة فيها، اذ تسعى الادارة في مثل هذه الظروف الى زيادة رقم الارباح المستهدف وبالتالي التأثير على مصداقية وعدالة القوائم المالية لتحقيق ذلك الهدف، لذا يتطلب الامر من مراقب الحسابات زيادة الاجراءات التدقيقية لضمان منع التلاعب والغش في مثل ظروف كهذه.

٣-٢. التحديات والصعوبات لعملية التخطيط: من أبرز التحديات والصعوبات الآتي:
(محمود والطحان، ٢٠٢٠: ١٧-٢١)

أ. عند وضع خطة التدقيق المبدئية التي استندت الى معلومات السنة المالية المنتهية (2019) لم يأخذ مراقبو الحسابات في الحسبان تفشي الأوبئة والكوارث، مما تطلب اجراء تعديلات وتغيرات على الخطة الموضوعة تماشياً مع المستجدات والاحداث التي تظهر.
ب. من التحديات التي واجهت مراقب الحسابات شروط الارتباط عند تنفيذ عمليات التدقيق، بسبب المستجدات التي تظهر بين الحين والآخر أدت الى اجراء تغيرات على شروط الارتباط او الغائها في بعض الاحيان.

ويضيف الباحثان أن من اهم التحديات والصعوبات تتمثل بالآتي:

❖ عامل الوقت أصبح من التحديات الحقيقية لمراقبي الحسابات عند تنفيذ مهامهم مع تفشي الأوبئة والكوارث، اذ احتاج مراقب الحسابات الى ضعف الوقت لاجتماع تخطيط التدقيق مقارنة بالاجتماع التقليدي.

❖ بسبب الاجراءات المتخذة من قبل الحكومات من منع للتجوال وفرض الحظر وكل حسب ظرفه وطبيعة عمله، اصبحت هناك صعوبة على مراقب الحسابات من التواصل المستمر مع الادارة ومسؤولي الحوكمة فيها من اجل مناقشة فقرات خطة التدقيق وبالتالي تم الاستعانة ببدائل تقنية متاحة.

❖ أصبح الاعتماد على التقدير والحكم الشخصي في تحديد الفقرات ذات الاهمية النسبية وخصوصاً مع وجود متغيرات خارجة عن ارادة مراقب الحسابات والادارة.

❖ ارتفاع حالة عدم التأكد مع تفشي الأوبئة والكوارث ينعكس سلباً على وضع خطة التدقيق، لان الرؤية تكون غير واضحة في مثل هذه الظروف.

❖ صعوبة تنفيذ خطة التدقيق الموضوعة بجودة ومهنية عالية في ظل العمل في بيئة غير مستقرة.

❖ نقص في عامل الخبرة عند وضع خطة تدقيق مع تفشي الأوبئة والكوارث، اذ لم يسبق لمراقبي الحسابات ان وضعوا خطط في مثل ظروف كهذه.

ويثير الباحثان التساؤل الآتي: هل تبقى عملية التخطيط بشكلها التقليدي مع تفشي الأوبئة والكوارث ام تأخذ محور اخر؟

ان تفشي الأوبئة والكوارث سيكون له انعكاسات جوهريّة على بيئة التدقيق بشكل عام وعلى الممارسات المهنية التي يؤديها مراقبو الحسابات بشكل خاص، وعليه يتعين على مراقب الحسابات مناقشة هذه الامور مع زبائنه بشكل استباقي وخصوصاً عند وضع خطة التدقيق، لفهم وبيان التأثيرات على عملية التدقيق وعلى التقارير المالية، لأنه من المرجح ستكون التأثيرات على مجالات مختلفة منها (الخطة، تقدير المخاطر، الاهمية النسبية، ادلة التدقيق، القوائم المالية، فرض الاستمرارية، الاحداث اللاحقة، وغيرها).

تجدر الإشارة انه لا يوجد اي معايير خاصة بأجراء عمليات التدقيق خلال الظروف غير الطبيعية (الأوبئة والكوارث) او ارشادات او تعليمات واضحة وصريحة يمكن لمراقبي الحسابات ان يسترشدوا بها اثناء اداء مهامهم الموكلين بها، ولكن عند البدء للتخطيط تحت ظروف غير طبيعية يجب تقييم المخاطر وتحديد المفاصل المهمة، ينظم عملية تقييم مخاطر التدقيق المعيار الدولي (IAS315) (فهم المنظمة وبيئتها وتقييم المخاطر المهمة)، والمعيار الدولي (IAS330)

(اجراءات مراقب الحسابات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها)، وهناك اشارة في الملحق رقم (٢) من المعيار الدولي (IAS315) ذكر بعض الامثلة عن الظروف والاحداث غير الطبيعية وهي تقلبات الاسواق التي تحدث في ظل الأوبئة والكوارث، وتوقف او انقطاع في سلاسل التوريد سواء من المناطق المتضررة ام من المناطق التي تحتاج الى تلك المواد الاولية، وكذلك ظهور معوقات على عمل منظمات الاعمال من حيث التدفقات النقدية والسيولة او عدم قدرتها على الاستمرارية وصعوبة الوفاء بالتزاماتها مع الغير، وظهور احداث تسودها حالات من عدم التأكد، او حالة عدم الاستقرار الاقتصادي على المستوى العالمي،(محمود والطحان، ٢٠٢٠: ١٧) نقلا عن (IAS315, 2018). هذه الامثلة هي مثال حي ومطابق تماما لما افرزه انتشار الوباء الاخير.

ومن وجهة نظر الباحثان فان عملية التخطيط لن تبقى على قلبها التقليدي بل ستأخذ شكلاً آخر وهو التخطيط عن بُعد، اذ تُعد عملية التخطيط الخطوة الاولى والمهمة من اجراءات التدقيق وهي أمر بالغ الأهمية في كل عملية تدقيق، ونظرا لصعوبة المرحلة، فإن اجتماع التخطيط لأصحاب المصلحة مهم جدا، يتضمن هذا الاجتماع مناقشة النطاق والجدول الزمني ولا بد من التأكد من نطاق عملية التدقيق بشكل يتطابق مع ما ينص عليه خطاب التعاقد مع المنظمة وتحديد اتباع مراقب الحسابات، وقد يتضمن نطاق عملية التدقيق الاجراءات الخاصة بضوابط التقنية والمعلومات العامة المتعلقة بالتنظيم والادارة، والاتصالات، وتقييم المخاطر، وانشطة المراقبة وغيرها، اذ يعني التنظيم والادارة (تفقد الهيكل التنظيمي للمنظمة محل الفحص والتدقيق وتفقد الادوار الوظيفية ومسؤوليات العاملين فيها)، والاتصالات(فحص السياسات والاجراءات، والتأكد من شروط الاستخدام)، وتقييم المخاطر والوقوف عليها وبيان اسبابها واعطائها اهمية بالغة، ويجب على مراقبي الحسابات توفير الوقت الكافي لشرح نهج التدقيق عن بُعد للمشاركين وأن يتضمن ذلك شرحا لأوجه التشابه والاختلاف المتوقعة بين عمليات التدقيق على عين المكان (التقليدي) التي اعتاد عليها أصحاب المصلحة وعمليات التدقيق عن بُعد.

بعد ان يقوم مراقب الحسابات بالخطوات التحضيرية، يقوم بالتحضير للتخطيط واعداد خطوات برنامج عملية التدقيق، ان برنامج خطوات عملية التدقيق عن بُعد لا تختلف عما هو عليه في برنامج خطوات التدقيق التقليدية، اذ يخطط مراقب الحسابات لفحص وتدقيق كافة المعاملات، ابتداء من فحص السجلات والمستندات والعمليات المالية التي تمت من خلال منظمة الاعمال محل التدقيق، مروراً بقائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، هنا ستكون عمليات الفحص الكترونية، وسيوفر التدقيق عن بُعد عدم الانتقال الى مقر منظمات الاعمال محل التدقيق، والاعتماد على البيانات المخزونة في الاجهزة الالكترونية لمنظمات الاعمال، يجب ان يكتسب مراقب الحسابات فهما شاملا للتغيرات في ظل بيئة تستخدم التقنيات، من اجل تقييم اعمال الادارة بشكل فعال وكفوء، والبدء بتسجيل المعاملات ثم تصميم اجراءات تدقيق مناسبة وتحديد تأثير التقنيات المستخدمة، والنظر فيما اذا كانت المهارات المتخصصة ضرورية من اجل تقديم المساعدة وتسهيل اتمام عمليات التدقيق بشكل صحيح، وفي حال عدم توفر تلك المهارات ممكن الاستعانة بخبير في هذا المجال من اجل انجاح عمليات التدقيق عن بُعد، ومن الامور التي يجب تغطيتها هي ذكر كيفية ووقت تقاسم المعلومات، والتقنية التي سيتم استخدامها (كل شيء من الكاميرات إلى الطائرات بدون طيار إلى دعم الحضور عن بُعد)، فضلاً عن التفويضات التي يجب الحصول عليها مسبقاً لجمع مقاطع الفيديو والصور الفوتوغرافية، وأيضا المجالات السرية أو المقيدة التي يجب مراعاتها أو

تجنبها، من المهم أيضا مناقشة قيود التدقيق عن بُعد منذ البداية، أن مراقبي الحسابات يجب أن يخصصوا ضعف الوقت تقريبا لاجتماع تخطيط تدقيق عن بُعد مقارنة بما هو مطلوب للتدقيق التقليدي، ومن الجدير بالذكر فإن استخدام المؤتمرات عبر الفيديو، فضلا عن العروض التوضيحية عبر الشرائح أو أدلة مرئية أخرى مفيد أيضا في هذا الاجتماع (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ٢٠٢٠).

مما سبق أعلاه يرى الباحثان ان عملية التخطيط من الامور الواجب دراستها بكل عناية ومهنية من قبل مراقبي الحسابات اذ تعدّ الاساس لبداية عملية التدقيق، ان التخطيط السليم يؤدي الى نتائج سليمة وايجابية، ومن خلالها يمكن توجيه جهود فريق التدقيق بشكل كفوء وفعال، ويساعد التخطيط السليم في تشخيص المشاكل والمعوقات المحتملة والوقوف عليها وبيان اسبابها واحتوائها وايجاد الحلول المناسبة والملائمة لها، ولهذا فان عملية التخطيط السليمة والاشراف المناسب تُعدّ مطلبا جوهريا واساسيا لإنجاز عملية التدقيق بنجاح وفي وقتها المحدد، على مراقب الحسابات ان يراعي عند اداء مهامه معايير التدقيق الدولية والمحلية، وان يحترم اخلاق المهنة، ويقوم ببذل العناية المهنية اللازمة في ظل الظروف الطبيعية وغير الطبيعية.

المحور الرابع: عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث: الآثار والاستجابة

٤-١. عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث: ادى تفشي الأوبئة والكوارث الى خلق تحديات حقيقية ومؤثرة، وبان تأثيرها المباشر على الممارسات المهنية التي يؤديها مراقبو الحسابات بالوقت الراهن، مما تطلب تنفيذ تلك الممارسات بطريقة اخرى تختلف عن تنفيذها بالطرائق التقليدية، اذ تتقاطع تلك الممارسات المهنية التقليدية مع الاجراءات والتعليمات التي تصدرها الحكومات في ظل تفشي الأوبئة والكوارث، فقد اعتمد ممارسو المهنة على تنفيذ تلك الممارسات من خلال اعتمادهم على تنفيذ عمليات التدقيق عن بُعد في ظل ظروف العمل الجديدة، ومع التطورات والتغيرات الملحوظة في بيئة العمل للعقود الاخيرة، عصفت موجة قوية من الحداثة باستعمال التقنيات، اذ اصبح اداء وتنفيذ الاعمال يتم بمساعدة الاجهزة الذكية والتي تتمتع بإمكانيات هائلة وجبارة، اجبر تفشي الوباء الاخير معظم منظمات الاعمال في مختلف القطاعات والمهن من اعتماد ما يسمى العمل عن مسافة بعيدة (Remote working) او ما يطلق عليه العمل من المنزل (Working from home)، ومن هذه المهن مهنة التدقيق الخارجي (القنبري، ٢٠٢١: ٣٧).

مع استمرار انخفاض تكلفة التقنية والوصول بسهولة عبر الانترنت يقابله ضغط الميزانية، يستخدم مراقبو الحسابات عمليات التدقيق عن بُعد، اذ يحقق التدقيق عن بُعد ميزات فعالة ومحفزات اضافية للمنظمات التي تتبنى عمليات التدقيق عن بُعد مثل (جودة تدقيق محسنة، زيادة وقت الاتصالات، ووقت اتصال مع الزبون اطول، تغطية تدقيق موسعة، تقليل من نفقات السفر للاماكن البعيدة، تطويع التطور التقني واستعماله في حفظ البيانات بشكل سلس ومرن، وربط ادوات التدقيق بمعاييرها) وصولا الى تحقيق الممارسات بشكل سريع وامن، وتلبية احتياجات المستعملين واصحاب المصالح (Michael et al; 2010: 47).

في عالم يتزايد فيه التحول الى استعمال التقنية يوميا بشكل كبير جدا، تطمح منظمات الاعمال ان تكون نتائج عمليات التدقيق سريعة ودقيقة ومتاحة على مواقعها الرسمية، وتسعى كبريات شركات التدقيق الى تقديم انماط من التدقيق غير تقليدية 'تتلي متطلبات منظمات الاعمال والادارة ومسؤولي الحوكمة، اذ تسعى شركات التدقيق الكبرى لتدقيق بيانات تلك المنظمات من خلال اعتمادها على المجالات التقنية بكافة اشكالها عن طريق مكاتبها المعتمدة الخاصة، وبان

تكون بعيدة كل البعد عن وجودها قرب الإدارة، ويتم ذلك التعامل مع الزبائن من خلال الأدلة الإلكترونية سواء كانت بالفيديو كونفرس أو الرسائل النصية أو عن طريق البريد الإلكتروني أو عن طريق استعمال برامج أخرى تؤمن الاتصال (المنوفي، ٢٠٢١: ٥٠١).

مع توسع الأدلة الرقمية، سيتمكن مراقبو الحسابات من تقييم وجود الوثائق وصحتها بشكل أسرع، أصبحت التنبيهات وسجلات النشاط والتغيير وتقنيات المراقبة الأخرى هي المؤشرات الجديدة لمراجعة التوثيق، في الحالات المتخصصة، تسمح تقنيات المعالجة الدلالية الخفيفة والتنقيب عن النص بتحديد من قام بإنشاء مستند، واعتمد عليه، وربما قام بتغييره، كما هو الحال مع أي نظام للتحكم في الوصول، لا تزال التحديات تظهر في البيئة الإلكترونية، على سبيل المثال، قد يقوم شخص ما بتغيير مستند باستعمال بيانات اعتماد مستعمل آخر، أو قد يقوم شخص ما لديه امتيازات المستعمل المتميز بإزالة الأدلة دون اكتشافها أثناء عملهم، يجب على مراقبي الحسابات مراعاة هذه التحديات وغيرها عند المساعدة في تطوير الضوابط وإجراءات التدقيق لتقييم التوثيق الإلكتروني (Michael et al; 2010: 83).

ان الطرائق التي يتبعها مراقب الحسابات في تأدية عمله كسائر الاعمال والنشاطات الاخرى تختلف في ظل الظروف غير الطبيعية مثل الحروب او الازمات الاقتصادية او الأوبئة التي يمر بها العالم، عن طرائق اداء العمل عما هو عليه في ظل الظروف الاعتيادية، اذ يتحتم على مراقب الحسابات التفكير بمستوى غير اعتيادي والعمل على ايجاد طرائق بديلة للحفاظ على اعماله والمستوى نفسه الذي يقوم به في الوضع الطبيعي حفاظا على زبائنه من جانب، والحفاظ على كادره ومستوى اداء عمله تماشيا مع معايير الجودة من جانب آخر، وتجنب الاثار السلبية التي قد تلحق به نتيجة هذه الظروف، ان الازمة الصحية والاقتصادية التي تضرب جميع دول العالم وهو انتشار فايروس كورونا المستجد (COVID-19) كأحد اخطر الأوبئة التي ظهرت وانتشرت بشكل واسع وخطير، والذي اجبر معظم منظمات الاعمال حول العالم للتوقف عن الاستمرار في اعمالها خوفا من تفشي المرض من جانب، ولحماية الشعوب من هذا الخطر من جانب آخر، واصبح لزاماً على جميع او اغلب دول العالم ان تضع خيار الحجر الصحي المنزلي وتقييد حركة المواطنين كأحد الحلول لمنع تفشي المرض، لذا وجب على منظمات الاعمال ان تضع تدابير معينة لتجاوز هذه الازمة مع استمرارها في تأدية اعمالها.

يعمل الابتكار التقني على تغيير جميع جوانب ساحة الاعمال، وتأثيراته على مهنة التدقيق الخارجي كبيرة، يمكن لمراقبي الحسابات استعمال نطاق واسع من الادوات التقنية جنبا الى جنب مع منهجيات التدقيق التقليدية، لتنفيذ عمليات التدقيق الخاصة بهم، فضلا عن مسؤولياتهم في تدقيق العديد من جوانب المنظمة التي تستعمل التقنية او تتأثر بها، ان توفير البيانات بصورة رقمية، وتطبيق تحليلات البيانات يوفر فرصة لمراقبي الحسابات لإجراء عمليات التدقيق عن بُعد (Christ et al; 2020: 5-6). وتُعد عمليات التدقيق عن بُعد وسيلة لمساعدة منظمات الاعمال على ادارة وتدقيق عملياتها ومنتجاتها وسلاسل التوريد الخاصة بها، لبناء ثقة اصحاب المصالح والمستهلكين، وبما ان مراقب الحسابات لم يكن بعيداً عن هذه الظروف وحاله حال بقية الانشطة، لذا وجب عليه اتباع هذا الاسلوب في العمل لغرض الحفاظ على زبائنه والعاملين لديه والاسهام في منع تفشي هذا الفايروس (iaca-iraq.org).

إذ تُعرف عملية التدقيق عن بُعد بانها العملية التي يجمع بها مراقب الحسابات تقنية المعلومات والاتصالات مع تحليل البيانات لتقييم دقة البيانات المالية والابلاغ عنها وجمع ادلة

الالكترونية، والتفاعل مع الجهة الخاضعة للرقابة، بغض النظر عن الحضور الفعلي لمراقب الحسابات، (Christ et al; 2020: 6-12). عرف (DEKRA) التدقيق عن بُعد شكلاً جديداً من أشكال التدقيق لا يستوجب الحضور الفعلي لمراقب الحسابات، بل يستعين مراقب الحسابات باستعمال مجموعة واسعة من الخيارات التقنية، مثل الهاتف أو كاميرا الويب، هذا يسمح بإجراء عمليات التدقيق بسرعة وبسهولة من مواقع متعددة لمسافات طويلة (www.dekra.com).

تتشابه تقنيات التدقيق عن بُعد مع تلك المستعملة شخصياً وعلى سبيل المثال، يمكن مشاركة الملفات عبر البريد الإلكتروني و(Google Drive) وما إلى ذلك فضلاً عن ذلك يمكن لمنظمات الاعمال توفير المستندات من خلال مشاركة شاشة سطح المكتب أو عبر مؤتمر الفيديو باستخدام (Skype, Zoom) وغيرها والذي يستخدم أيضاً لإجراء المقابلات بواسطة الهاتف (papers.ssrn.com).

بالنسبة لعمليات التدقيق عن بُعد، ويعد الوصول من خلال الكمبيوتر مناسباً لمنظمات الاعمال اذ يتم تخزين المستندات ذات الصلة بالتدقيق، وهذا يجعل من الممكن لمراقب الحسابات أن يبحث في الوثائق عن بُعد، والميزة هي أنه ليس على المنظمة إرسال جميع المستندات إلى المدقق، وهناك ميزة أخرى هي أن المنظمة تحتفظ بالسيطرة على البيانات (www.researchgate.net). ومع تزايد استعمال المنظمات لتقنية المعلومات لتحقيق الأهداف، قد تتجه مكاتب التدقيق نحو عمليات التدقيق عن بُعد كبديل لعمليات التدقيق التقليدية في الموقع، وتساعد عوامل عديدة مكاتب التدقيق في إجراء عمليات التدقيق عن بُعد، بما في ذلك المساحات السحابية التي يتم تخزين البيانات فيها إلى جانب الوصول إلى قاعدة البيانات التي تكون أسهل وأكثر أماناً، وربما قد لا تكون عمليات التدقيق عن بُعد ممكنة دائماً، لا سيما بالنظر إلى صعوبة الوصول عن بُعد إلى المعلومات السرية (papers.ssrn.com).

وفي العراق أصدر ديوان الرقابة المالية الية خطة لعمل المدقق في ظل جائحة كورونا، إذ تضمنت بإصدار قسمين الاول خطة لعمل المراقبين الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكانت محاوره كالآتي:

تمثل المحور الأول (مواصلة اجراء اعمال التدقيق على البيانات المالية بجودة عالية مع مراعاة المرونة في التعامل مع الجهات الحكومية مع اعادة النظر بالأولويات)، وتمثل المحور الثاني (تقييم الاجراءات الحكومية لمواجهة جائحة كورونا واثرها على تحقيق اهداف التنمية المستدامة)، اما المحور الثالث فهو (تقوية وارساء منظومة متطورة للبنى التحتية والتقنية لنظم المعلومات في عمليات التدقيق وفي دعم قدرات موظفي الديوان)، اما القسم الثاني فهو ارشادات لمراقبي الحسابات في القطاع الخاص لتساعدهم في تنفيذ عمليات الرقابة والتدقيق في ظل ظروف كهذه، وتذليل العقبات والصعوبات التي تواجههم في تنفيذ مهامهم الموكلين بها، وكانت هناك ايضا نشاطات للديوان من خلال ورش العمل في ظل الجائحة، او ندوات ومحاضرات افتراضية من اجل النهوض بواقع التدقيق وعمليات التدقيق التي ينفذها مراقبو الحسابات تحت ظروف كهذه (intosaicovid19.org).

ولعل من اهم تلك التحديات والصعوبات التي واجهت مراقبي الحسابات عند تنفيذ عمليات التدقيق مع تفشي فيروس كورونا، هي ان اجراءات التدقيق الاساسية والمتعارف عليها لم تسعف مراقبي الحسابات بالقدر الكافي بان تمدهم بأدلة اثبات كافية ومناسبة تساعدهم في ابداء رايهم الفني المحايد، الامر الذي انعكس سلباً على تنفيذ المهام التدقيقية المكلفين بها، اذ تكون اجراءات التدقيق

المعتادة للحصول على الأدلة غير كافية في ظل الأوبئة والكوارث، إذ لم يتمكن مراقبو الحسابات من الحضور الفعلي إلى مقر منظمات الأعمال من أجل الحصول على أدلة مادية، مما يتطلب الأمر تصميم واستحداث إجراءات إضافية من أجل الحصول على عدد أكبر من الأدلة المناسبة لتمكينهم من اتمام تلك المهام، ومنها استعمال الوسائل والبرامج الإلكترونية المتاحة مثل (skype, zoom). كذلك على المدقق الأخذ بالحسبان عند تنفيذ عملية التدقيق ضرورة أن يكون التواصل مستمراً في مرحلة مبكرة وقبل البدء بتنفيذ عملية التدقيق بين مراقب الحسابات وإدارة المنظمة ومسؤولي الحوكمة محل التدقيق، لتحديد وتقييم الآثار المترتبة من تفشي الأوبئة، وانعكاس تلك الآثار على عملية التدقيق وعلى القوائم المالية، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، لأن العمل في ظل هذه الظروف ستظهر مستجدات ومتغيرات قد تكون غير متوقعة، مما يتطلب مناقشتها مع الإدارة أول بأول.

لذلك يرى الباحثان بضرورة الأخذ بالحسبان مواكبة التطورات التقنية الحديثة وانعكاسها على مهنة التدقيق، وأن يكون لدى المدقق الخبرة الكافية لتعامل مع تلك التقنيات التي قد تساهم في عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث.

مما سبق اعلاه يرى الباحثان أن تفشي وباء فيروس كورونا كما هو تحدٍ لمجالات عديدة منها صحية واجتماعية واقتصادية وسياسية، فهو تحدٍ أيضاً لمهنة التدقيق ومراقبي الحسابات، لتظهر مدى التزام إدارات منظمات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وبيان المدى والبعد الذي توفره المعايير من إرشادات كافية لمعدي التقارير المالية في ظل ظروف استثنائية مستجدة على البيئة المحاسبية والتدقيقية، إذ أفرزت نتائج جديدة وتحديات صعبة على الفكر المحاسبي لبيان قدرة القائمين على إدارة منظمات الأعمال في توظيف الاجتهادات والاحكام الشخصية بشكل صحيح وسليم لخدمة وحماية جميع الأطراف ذات المصلحة، وهي أيضاً تحدٍ لإظهار قدرة مراقبي الحسابات العملية والعلمية في التعامل مع مستجدات بيئية جديدة لم تكن في الحسبان وبيان مستوى المرونة بالنسبة للمعايير الدولية والمحلية في توفير الإرشادات والتوجيهات لإتمام أعمال التدقيق وفق الجودة المهنية المطلوبة، ومساعدة مراقبي الحسابات على إبداء رأي فني محايد في صحة وعدالة المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية، وهي في الوقت نفسه تحدٍ للمنظمات المهنية التي تقوم بإصدار المعايير لبيان مدى مرونة وملاءمة تطبيق المعايير في ظل المستجدات.

المحور الخامس: الجانب العملي للبحث

٥-١. وصف ميدان وعينة البحث: لكي تكون نتائج البحث أقرب إلى الدقة، ومن ثم إمكانية أكبر لاستقرارها وتعميمها، فقد تمت مراعاة اختيار عينة البحث، إذ تم توزيع استمارة الاستبانة بصورة إلكترونية وعلى عينة عشوائية من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العراقية، استرداد منها (156) استمارة، لتصبح الاستمارات المعتمدة في التحليل.

٥-٢. وصف متغيرات البحث وتشخيصها:

أولاً. وصف بعد عمل التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث: يعرض الجدول (١) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لبعده عمل التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث من خلال إجابات الأفراد المبحوثين (مراقبي الحسابات العاملين في العراق).

إذ يشير الجدول (١) إلى أن ما معدله (83%) من الإجابات كانت، بدرجة (وافق تماماً، وافق)، وبالمقابل كانت الإجابات الأخرى بعدم الموافقة بمعدل (4%)، ويدعم هذه الإجابات قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (4.1690%) والانحراف المعياري (0.82647%)، أما العامل الذي

أُسهمَ في إيجابية هذا المتغير فهو (X6) والذي ينص على (هناك استجابة عالية وسريعة من قبل مراقبي الحسابات في انجاز المهام الموكلين بها في ظل الأوبئة والكوارث) فقد كان من أبرز العوامل التي أسهمت في اغناء هذا المتغير بنسبة الموافقة (94%) من قبل الأفراد المبحوثين وبقائمة الوسط الحسابي البالغة (4.3910%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.82363%)، أما العامل الذي كان أكثر سلبية في دعم هذا المتغير هو (X9) والذي ينص على (تزداد ساعات العمل اليومية الخاصة بمراقبي الحسابات عند اجراء عمليات التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث) حيث جاء بقيمة وسط حسابي ما مقداره (3.6410%) وقيمة انحراف معياري ما مقداره (0.96352%).

الجدول (١): وصف بعد عمل التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث

معامل الاختلاف	نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										رمز المتغير
				لا أوافق تماماً		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق تماماً		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
19.71%	77.82%	0.76684	3.8910	1%	1	3%	5	22%	34	55%	86	19%	30	X1
17.47%	87.56%	0.76490	4.3782	0%	0	2%	3	12%	18	33%	52	53%	83	X2
22.28%	84.62%	0.94252	4.2308	2%	3	4%	6	12%	19	33%	52	49%	76	X3
23.37%	81.41%	0.95114	4.0705	2%	3	4%	6	19%	29	37%	57	39%	61	X4
17.80%	88.46%	0.78731	4.4231	1%	2	2%	3	5%	8	37%	57	55%	86	X5
19.81%	87.69%	0.86853	4.3846	2%	3	3%	4	6%	10	33%	52	56%	87	X6
18.76%	87.82%	0.82363	4.3910	3%	5	0%	0	3%	4	43%	67	51%	80	X7
19.53%	83.72%	0.81758	4.1859	1%	2	1%	1	16%	25	42%	66	40%	62	X8
16.00%	84.36%	0.67485	4.2179	0%	0	0%	0	14%	22	50%	78	36%	56	X9
18.06%	80.90%	0.73038	4.0449	0%	0	4%	6	13%	20	58%	91	25%	39	X10
19.82%	83.38%	0.82647	4.1690	4%		6		13%	21	83%		129		المؤشر الكلي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

ثانياً. وصف بعد عملية التخطيط: يشير الجدول (٢) إلى أنَّ ما معدله (74%) من الإجابات كانت، بدرجة (أوافق تماماً، أوافق)، وبالمقابل كانت الإجابات الأخرى بعدم الموافقة بمعدل (8%)، ويدعم هذه الإجابات قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.9417%) والانحراف المعياري (0.88984%)، أما العامل الذي أسهمَ في إغناء إيجابية هذا المتغير فهو (X8) الذي ينص على (يحتاج مراقبو الحسابات الى تعديل الخطة المبدئية عند تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بصورة مستمرة) فقد كانت نسبة الموافقة على هذا العامل من عينة البحث ما مقداره (87%)، ويدعم هذا المعدل قيمة الوسط الحسابي البالغة (4.22%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.723%)، وكذلك (X7) الذي ينص على (هناك تواصل مستمرة بين مراقبي الحسابات والادارة لتعديل خطة التدقيق حسب الظروف والمستجدات التي تظهر)، فقد كانت نسبة الاتفاق بشدة لهذا العامل ما مقداره (87%)، ويدعم هذا المعدل قيمة الوسط الحسابي البالغة (4.109%)، وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.919%)، أما العامل الذي كان أكثر سلبية في دعم هذا المتغير هو (X6) والذي ينص على (يقوم مراقبو الحسابات بتصميم اجراءات تدقيق اضافية كاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية الجديدة بسبب الأوبئة والكوارث عند وضع خطة التدقيق) فقد كانت نسبة الاتفاق على هذا العامل ما مقداره (58%) حيث جاء بقيمة وسط حسابي ما مقداره (3.80%) وقيمة انحراف معياري ما مقداره (0.95%).

الجدول (٢): وصف بعد التخطيط

معامل الاختلاف	نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										رمز المتغير
				لا اوافق تماماً		لا اوافق		محايد		أوافق		اوافق تماماً		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
21.92%	78.72%	0.86270	3.9359	2%	3	0%	0	29%	45	41%	64	28%	44	X1
24.41%	76.67%	0.93556	3.8333	3%	4	6%	9	21%	32	48%	75	23%	36	X2
24.81%	77.05%	0.95583	3.8526	1%	2	11%	17	13%	21	50%	78	24%	38	X3
27.03%	75.00%	1.01362	3.7500	4%	6	7%	11	22%	35	44%	68	23%	36	X4
21.23%	76.54%	0.81251	3.8269	0%	0	5%	8	28%	43	47%	73	21%	32	X5
25.08%	76.03%	0.95323	3.8013	3%	4	11%	17	28%	44	33%	52	25%	39	X6
22.39%	82.18%	0.91984	4.1090	4%	6	2%	3	8%	13	51%	80	35%	54	X7
17.13%	84.49%	0.72356	4.2244	0%	0	2%	3	12%	18	49%	76	38%	59	X8
22.47%	80.26%	0.90152	4.0128	1%	2	6%	10	13%	20	49%	76	31%	48	X9
20.15%	81.41%	0.82001	4.0705	0%	0	5%	8	15%	23	48%	75	32%	50	X10
22.58%	78.83%	0.88984	3.9417	8%		12		18%	29	74%		115		المؤشر الكلي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

٣-٥. اختبار العلاقة بين متغيري البحث:

١. اختبار الفرضية الرئيسية الاولى "هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط": بهدف التحقق من اختبار الفرضية الرئيسية الاولى لغرض إيجاد علاقة الارتباط بين بعدي الدراسة يوضح الجدول (٣) قيمة معامل الارتباط بين علاقة عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط، اذ يوضح الجدول أدناه أن قيمة معامل الارتباط بين البعدين ما قيمته (0.634)، والذي يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط وأن العلاقة قوية وممتازة بين المتغيرين وعليه عند وضع اطار عمل لمراقبي الحسابات العاملين في العراق الاخذ بالحسبان احتمالية وقوع الأوبئة والكوارث عند القيام بعملية التخطيط، وتأسيسا على ما تقدم يتم قبول الفرضية الرئيسية الاولى والتي تنص على أنه (هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط).

الجدول (٣): علاقة معامل الارتباط لعمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث وعملية التخطيط

مستوى المعنوية	t		معامل الارتباط	عملية التخطيط
	الجدولية	المحسوبة		
0.000	1.960	10.174	0.634	عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث

$$P \leq 0.05, \quad N = 156, \quad df = 154$$

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

٢. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: (هناك تأثير ذو دلالة معنوية لعمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط): لغرض الكشف عن طبيعة التأثير في الفرضية الرئيسية الثانية. تشير نتائج الجدول (٤) التحليل المعنوي بين عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث على

عملية التخطيط، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (103.649) وهي أعلى من القيمة الجدولية لها البالغة (3.84) عند مستوى معنوية (0,00) ودرجتي حرية (1, 154). وكانت قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (0.402)، التي تشير إلى أنَّ نسبة الاختلاف المفسر في عملية التخطيط بسبب تأثير عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث وهي (40.2%) والنسبة المتبقية والبالغة (59.8%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في مخطط الدراسة.

ويتضح من قيمة (β) واختبار (T) لها أنَّ تأثير عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط كان قدره (7.697) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (2.459) وهي أكبر من قيمتها المجدولة البالغة (0.692) والتي تعكس طبيعة إجابات الأفراد الباحثين لقدرتهم في تفسير تأثيرات عمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط. وبناء على ذلك تم قبول الفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على (هناك تأثير ذو دلالة معنوية لعمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط).

الجدول (٤): التحليل المعنوي لعمل المدقق في ظل تفشي الأوبئة والكوارث على عملية التخطيط

مستوى المعنوية	F		R^2	التأثير		عملية التخطيط عمل المدقق في ظل الأوبئة والكوارث
	الجدولية	المحسوبة		1β	0β	
0.000	3.84	103.649	0.402	0.692 (10.181)*	7.697 (2.459)*	

$$P \leq 0.05, \quad N = 156, \quad df = (1, 154)$$

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات

اولا. الاستنتاجات:

- أظهرت نتائج التحليل واختبار الفرضيات ان هناك تأثير كبير للأوبئة والكوارث على عملية التخطيط، إذ لم تعد عملية التخطيط تأخذ شكلها التقليدي بل اصبحت عملية التخطيط تُعد عن بُعد من خلال الوسائل التقنية الحديثة المتاحة.
- بينت نتائج التحليل وجود اتفاق لدى العينة المبحوثة على ان الفهم الجيد والمدرّس لطبيعة عمل نظام الرقابة الداخلي لمنظمات الاعمال محل التدقيق، إذ يعمل على وضع خطة تدقيق كفؤة وفاعلة، ويبرز دور مراقب الحسابات مع تفشي الأوبئة والكوارث، اذ ان الاعتماد على التقدير المهني والحكم الشخصي عالي جداً في هذه المرحلة وتلعب الخبرة المتراكمة دوراً فعالاً في انجاز وانجاح هذه الممارسات.
- عند البدء بوضع خطة التدقيق على مراقب الحسابات ان يمتلك فهماً شاملاً للتغيرات الحاصلة في بيئة العمل، لتساعدهم في تقييم وتحديد المجالات ذات الاهمية النسبية من اجل اخذها بالحسبان ثم تصميم اجراءات التدقيق المناسبة من اجل تنفيذ الخطة بأعلى درجة من الجودة والمهنية.
- عدم وجود معايير تدقيق محلية يمكن الاعتماد والسير عليها لتذليل الصعوبات والمعوقات والتحديات التي واجهت عمل مراقبي الحسابات في ظل الأوبئة والكوارث، ولم تُصدر المنظمات المهنية المحلية اي ارشادات او توجيهات في ظل ظروف كهذه لتنظم عمل الاسواق المالية المحلية وعمل منظمات الاعمال، سوى ارشادات بسيطة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقية.

- ثانياً. التوصيات: في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي:
١. على منظمات الاعمال ان تأخذ بنظر الاعتبار تعديل نهجها عند تنفيذ خطة التدقيق عن بُعد، وبالتالي عليها ان تضع في حساباتها دمج التقنيات الرقمية مع استراتيجياتها المستقبلية.
 ٢. ضرورة ان تكون هناك تشريعات قانونية تنظم عمل مراقبي الحسابات اثناء ادائهم لأعمالهم الموكلين بها في ظل الأوبئة والكوارث وخصوصاً مع أخذ التدقيق شكلاً آخر وهو التدقيق عن بُعد.
 ٣. ضرورة اصدار معايير تدقيق محلية من قبل المنظمات المحلية المختصة بتطوير المهنة بالاعتماد على المعايير الدولية لتطبيقها خلال الأوبئة والكوارث.
 ٤. الوقوف على المعوقات والتحديات التي صادفت عمل مراقبي الحسابات والاستفادة من الدروس المستنبطة من اجل تذليلها وايجاد الحلول المناسبة لها، وضرورة الاطلاع على تجارب الدول الاجنبية في كيفية اجراء عمليات التخطيط في ظل الأوبئة والكوارث.
 ٥. ضرورة وجود نسخ احتياطية من البيانات والمعلومات المهمة الخاصة بمنظمات الاعمال لتلافي فقدانها اثناء الأوبئة والكوارث.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

١. اريزنز، الفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٢، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٢. بابطين، محمد بن محسن، ٢٠١٥، المؤتمر السعودي الدولي الاول لإدارة الازمات والكوارث، كلية التعليم المستمر وخدمة المجتمع، جامعة الامام محمد بن سعود الاسلامية، المملكة العربية السعودية.
٣. الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين (IACA)، (٢٠٢٠)، عمل مراقب الحسابات في ظل جائحة كورونا (COVID 19). <http://iaca-iraq.org>
٤. خطة عمل ديوان الرقابة المالية في ظل جائحة كورونا (covid-19)، (٢٠٢٠). <https://intosaicovid19.org>
٥. روي لينز نبييرغ، كاري راميريز، (٢٠٢٠)، التدقيق عن بُعد في إطار كوفيد-١٩ وما بعده التداعيات قصيرة وطويلة المدى، مقال مترجم، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOS).
٦. السراج، زينب مؤيد سامي، ٢٠١٨، واقع المعالجات المحاسبية للازمات المحتملة وموقف مراقب الحسابات منها في ظل الكوارث والحروب بالتطبيق على مدينة الموصل، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٧. الشحنة، رزق ابو زيد، ٢٠١٥، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط١، دار وائل للنشر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، الاردن.
٨. صوان، احمد خميس، الاشقر، نظام محمود، ٢٠١٩، تأثير تطبيق خطط الطوارئ على سرعة التعافي من الكوارث في الجامعات الفلسطينية، دراسة حالة، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، مجلة الدراسات الاستراتيجية للكوارث وادارة الفرص، مجلد ١، العدد ٣، المركز الديمقراطي العربي، برلين.
٩. القاضي، حسن يوسف، وآخرون، ٢٠١٤، اصول المراجعة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

١٠. القرشي، اياد رشيد، ٢٠١١، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المعرفة للطباعة والنشر، طبعة ١، بغداد، العراق
١١. القنبري، محمد قيس عادل، ٢٠٢١، المراجعة الداخلية عن بُعد، مجلة منصة المراجعة الداخلية، مجلد بلا، العدد ١٠، المعهد الدولي للمراجعين الداخليين.
١٢. كاظم، ليث جواد، ٢٠١٨، متطلبات تطبيق المعايير الدولية بخصوص المساعدات خلال حدوث الكوارث في البيئة المحلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد بلا، العدد ١١٥، سنة ٤١، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
١٣. محمد، حميدة، ٢٠٢٠، أهمية التخطيط في مدى نجاح عملية التدقيق، مجلة مقاربات، مجلد ٦، عدد ١، المجلس الاسلامي السوري، سوريا.
١٤. محمود، عبد الحميد، الطحان، ابراهيم محمد، ٢٠٢٠، انعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على البيئة وأنشطة المراقبة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد ٤، عدد ٢، ٢٠٢٠، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
١٥. منظمة الصحة العالمية، (٢٠٢٠)، الانذار بحدوث الأوبئة والجوائح ومواجهتها (EPR) أنفلونزا الطيور. <https://www.who.in>
١٦. المنوفي، رويدا السيد علي، ٢٠٢١، المراجعة عن بعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية ومدى ايجابياتها لمستخدميها والمستفيدين من تقاريرها، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد ٢٢، عدد ١، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.
١٧. منيرة، ديباس، نبيلة، فابلي، ٢٠٢٠، الاقتصاد العالمي في مواجهة تحديات عولمة الأوبئة-جائحة كوفيد-١٩ نموذجا، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلد ٢٠، عدد خاص، صفحة ٧٣-٩٠، جامعة سطيف، الجزائر.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R. and Wood, D.A., (2020), New frontiers for internal audit research. Working Paper, University of Georgia, University of Duisburg-Essen, University of Duisburg-Essen, Brigham Young University.
2. Dekra, (2020), The Future Of Auditing <https://Www.Dekra.Com/En/The-Future-Of-Auditing/>
3. Mikhail S., (2020), The Influence of Audit Committee Expertise on Firms' Internal Controls: Evidence from Mergers and Acquisitions, Accounting Horizons, Forthcoming, Texas State University. Available At: <https://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?>
4. Philipp, G., Bogatsch, T., Jahn, N., Laurin Martins, L., Gerhard L, And Gunther Notni, G., (2019), Remote-Audit and Vr Support in Precision and Mechanical Engineering. Edited by Bernhard Zagar, Pawel Mazurek, Maik Rosenberger, And Paul-Gerald Dittrich. Photonics and Education in Measurement Science. Available at: <https://Www.Researchgate.Net/Publication/335875701>
5. Teeter, R.A., Alles, M.G. and Vasarhelyi. M.A., (2010), The remote audit. Journal of Emerging Technologies in Accounting 7 (1): 73-88.

الانترنت

1. <https://ar.wikipedia.org/wiki>
2. https://www.almaany.com/#google_vignette

الملحق (١): استمارة الاستبانة

جامعة الموصل
كلية الادارة والاقتصاد
الاستاذ مراقب الحسابات المحترم:
بعد التحية:

نظرا لما تمتلكونه من خبرة علمية وعملية ولما تتمتعون به من مكانه مرموقة في الميدان الأكاديمي والمهني، ولما نعهده فيكم من روح التعاون البناء في المجالات العلمية والعملية نضع بين ايديكم الكريمة استمارة الاستبانة ذات الصلة بالبحث (عمل التدقيق في ظل الاوبئة والكوارث وانعكاسه في تخطيط عملية التدقيق دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق) شاكرين حسن استجابتكم و متمنين لكم دوام التوفيق مع فائق الاحترام.

المحور الاول: عمل التدقيق في ظل الاوبئة والكوارث

ت	العبارات	اوافق تماما	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق تماما
١	في ظل تفشي الاوبئة والكوارث هناك تأثير كبير على عمليات التدقيق التي تجري بصورة تقليدية.					
٢	تكون عملية التدقيق التي تتم في ظل انتشار الاوبئة والكوارث هي عمليات تدقيق عن بُعد.					
٣	في ظل تفشي الاوبئة والكوارث لابد ان تكون هناك ضوابط تنظم عملية التدقيق عن بُعد.					
٤	تُفرض على مراقبي الحسابات قيود عليهم تجاوزها عند قيامهم بمهام التدقيق في ظل الاوبئة والكوارث.					
٥	مع انتشار الاوبئة والكوارث سيكون هناك تأثير على طريقة تنفيذ اجراءات التدقيق.					
٦	هناك استجابة عالية وسريعة من قبل مراقبي الحسابات في انجاز المهام الموكلين بها في ظل الاوبئة والكوارث					
٧	تؤثر الاوبئة والكوارث على التوقيينات الزمنية التي يتم من خلالها انجاز مهام التدقيق المكلفين بها.					
٨	الحظر ومنع التجوال هي احدى المشاكل التي تمنع مراقبو الحسابات من زيارة منظمات الاعمال محل التدقيق مع تفشي الاوبئة والكوارث.					
٩	تزداد ساعات العمل اليومية الخاصة بمراقبي الحسابات عند اجراء عمليات التدقيق في ظل الاوبئة والكوارث.					

المحور الثاني: تخطيط عملية التدقيق

ت	العبارات	وافق تماما	وافق	محايد	لا وافق	لا وافق تماما
١	عند وضع خطة التدقيق يتعين على مراقبي الحسابات الاطلاع على مدى التزام الادارة ومسؤولي الحوكمة بالقوانين الصادرة من قبل الحكومة في ظل الاوبئة والكوارث.					
٢	يتم مراعاة توقيتات التدقيق عند وضع الخطة التي تؤدي من قبل مراقبي الحسابات في ظل الاوبئة والكوارث.					
٣	يأخذ مراقبو الحسابات اي تغييرات في نظام الرقابة الداخلي لمنظمات الاعمال بنظر الاعتبار ووضعها ضمن خططهم.					
٤	عند التخطيط لإجراءات العمل فان فهم التغييرات في البيئة يعد أمراً يسيراً على مراقبي الحسابات.					
٥	على مراقبي الحسابات ان يقيموا احكام الادارة لبيان ما إذا كانت مناسبة تستند الى بيانات ذات صلة من اجل اخذها بنظر الاعتبار عند وضع خطة التدقيق					
٦	يقوم مراقبو الحسابات بتصميم اجراءات تدقيق اضافية كاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية الجديدة بسبب الاوبئة والكوارث عند وضع خطة التدقيق.					
٧	هناك تواصل مستمرة بين مراقبي الحسابات والادارة لتعديل خطة التدقيق حسب الظروف والمستجدات التي تظهر.					
٨	يحتاج مراقبو الحسابات الى تعديل الخطة المبدئية عند تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بصورة مستمرة.					
٩	يأخذ مراقبو الحسابات بنظر الاعتبار مدى تعرض منظمات الاعمال محل التدقيق للمخاطر عند تحليل تأثير الاوبئة والكوارث على بياناتها المالية					
١٠	يحتاج مراقبو الحسابات في ظل الاوبئة والكوارث الى اعادة تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية.					