



مهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا -الأدوات والتحليل-

أ.م.د. ماهر علي الشمام م.د. اسماء سالم الحمداني
جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص

هدف البحث الى بيان مهام المدقق الخارجي اثناء جائحة كورونا وكيفية التعامل مع هذه الازمة وما هو دور المدقق الخارجي تجاهها، بالإضافة الى تحديد متطلبات واجراءات التدقيق في ظل جائحة كورونا.
ولأجل تحقيق هدف البحث تمت صياغة مشكلة البحث بتوليفه من الأسئلة: ما هو اثر تفشي جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي؟ ماهي الإجراءات والتدابير المالية والمحاسبية لمهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا؟ ثم تمت صياغة الفرضية للإجابة على تساؤلات مشكلة البحث، اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي اذ قام الباحثان بجمع البيانات والمعلومات من خلال المراجع والأدبيات من كتب ودوريات ورسائل الماجستير واطاريات دكتوراه، والمجالت العلمية العربية والاجنبية والتصفح في شبكة المعلومات الدولية الإنترنوت لتعقب آخر المستجدات العلمية فيما يخص موضوع البحث.

توصل الباحثان الى مجموعة نتائج اهمها على المدققين في ظل جائحة كورونا تعديل خطط التدقيق ووضع إجراءات بديلة تناسب الظرف الصحي، وإعادة تقييم الجوانب الرئيسية لعملية التدقيق نتيجة الوضع الحالي في ظل جائحة كورونا التي قد تتطلب المزيد من أدلة التدقيق.

كما أوصى الباحثان بتوصيات اهمها على الهيئات والمنظمات ذات العلاقة تطوير قواعد المهنة المتعارف عليها وتضمينها اجراءات التدقيق في ظل الازمات والجوانب، والاهتمام بتدريب المحاسبين ومراقبى الحسابات على إجراءات التدقيق الخارجي في ظل الجائحة وعقد المؤتمرات واجراء المقابلات عبر الانترنيت لحين القيام بإجراء التدقيق الفعلى.
الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي- الإجراءات المحاسبة - جائحة كورونا.

Abstract

The aim of the research is to clarify the tasks of the external auditor during the Corona pandemic, how to deal with this crisis, and what is the role of the external auditor towards it, in addition to defining the requirements and procedures for auditing in light of the Corona pandemic.

In order to achieve the goal of the research, the research problem was formulated with a combination of questions: What is the impact of the outbreak of the Corona pandemic on the tasks of the external auditor? What are the financial and accounting procedures and measures for the tasks of the external auditor in light of the Corona pandemic? Then the hypothesis was formulated to answer the questions of the research problem, the researchers relied on the descriptive analytical approach, as the researchers collected data and information through references and literature from books, periodicals, master's theses and doctoral theses, and Arab and foreign scientific journals and browsing the international network of the Internet to track the latest scientific developments regarding Research topic.

The two researchers reached a set of results, the most important of which is that auditors in light of the Corona pandemic should amend audit plans, develop alternative procedures that



fit the health circumstance, and re-evaluate the main aspects of the audit process as a result of the current situation in light of the Corona pandemic, which may require more audit evidence. The researchers also recommended recommendations, the most important of which is that the relevant bodies and organizations should develop the recognized rules of the profession and include them in audit procedures in light of crises and pandemics, and pay attention to training accountants and auditors on external audit procedures in light of the pandemic, holding conferences and conducting interviews via the Internet until the actual audit is carried out.

Keywords :external auditor - accounting procedures - corona pandemic.

المقدمة

يواجه العالم اليوم أزمة خانقة لعلها من أكبر الأزمات التي تهدد استقراره وتقوض ترابطه منذ قرن وتدفع به نحو المواجهة جوهر هذه الأزمة هو بدون منازع وباء العصر جائحة كورونا التي تعتبر من أخطر الأوبئة العالمية وأشدتها فتكاً بالإنسان نظراً لسرعة انتشاره طبيقاً ومناطقياً مع غياب دواء ناجح لمقاومته والقضاء عليه.

وظهرت الجائحة في الصين وبالتحديد في مدينة "يوهان" في أواخر (ديسمبر ٢٠١٩) بعدها اخترقت الجائحة جميع دول العالم ومع ارتفاع معدل الإصابات والوفيات تحول إلى كارثة عالمية سيكون لها دون شك تداعيات كبيرة على الفكر المحاسبي إذ تزداد مهام المحاسبين والمدققين لإجراء التقديرات المحاسبية فظل عدم التأكيد السائد حالياً وهو ما يؤثر على مصداقية القوائم المالية بشكل غير متعمد أو متعمد، كما تتحمل الشركات والمؤسسات المهنية وكيانات القطاع العام والمنظمات الخاصة، أولاًً وقبل كل شيء، مسؤولية رفاهية موظفيها وربانئها ومجتمعها، وعلى الرغم من أن المدققين في جميع أنحاء العالم ليسوا في الخطوط الأمامية لمواجهة التهديد بشكل مباشر، إلا أن عملية تدقيق الحسابات تعد من بين تلك العمليات التي شهدت تطوراً ملحوظاً ومتواصلاً حتى اعتبرت ذات أهمية بالغة في ترشيد القرارات، باعتبارها وسيلة لمراقبة أعمال المنظمة وتصرفاتها إذ يلجأ إليها أصحاب رأس المال وأصحاب المصالح والمستفيدون الآخرين من القوائم المالية لحماية حقوقهم وثرواتهم خاصة في ظل جائحة كورونا كما يوفرون المدققون الخبرة الاستراتيجية والتشغيلية والتزاهة والموثوقية والشفافية للمعلومات الازمة للاقصادات لتعمل حتى إثناء الأزمات ولحسن الحظ، الواقع البعيدة والتكنولوجيا الافتراضية الحديثة تسمح لأصحاب عمل المدققين بمراقبة احتياجات موظفيهم وربانئهم بشكل أفضل مع الالتزام بالحفاظ على عمل المنظمات والحكومات والأسواق والاقتصادات. وسيتم مناقشة البحث من خلال المحاور الآتية:

المحور الأول: منهجية البحث

المحور الثاني: ماهية التدقيق الخارجي.

المحور الثالث: ماهية جائحة كورونا وأثرها على المدقق الخارجي.

المحور الرابع: خلاصة البحث.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث تتمثل مشكلة البحث الحالية في إمكانية الإجابة على التساؤلات الآتية:

أ. ما هو أثر تفشي جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي؟

ب. ما هي الإجراءات والتدابير المالية والمحاسبية لمهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا؟

ثانياً: أهمية البحث:

أ. تكمن أهمية البحث في كونه يتناول موضوعاً له أهمية كبيرة المتمثل بجائحة كورونا وانعكاسها على مهام المدقق الخارجي.

ب. تتمثل أهمية البحث من أهمية ومصداقية البيانات والمعلومات المالية للتقارير والقوائم المالية التي يجب توفيرها وتعديلها في ظل جائحة كورونا التي لها الأثر الكبير على جميع أعمال المنظمات واستمراريتها.

ثالثاً: اهداف البحث

أ. تسليط الضوء على مهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا.

ب. محاولة بيان التكيف المحاسبي لظرف جائحة كورونا.

رابعاً: فرضية البحث: لأجل تحقيق اهداف البحث سيتم اختبار مصداقية الفرضية الرئيسية التي مفادها:

- تؤثر جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي مقاومة بتعديل أدلة التدقيق بما يتاسب مع مستجدات الجائحة.

خامساً: منهجية البحث: من أجل أغذاء البحث ولتحقيق الهدف والإجابة على مشكلة البحث واثباتات الفرضية اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مجموعة من المراجع والأدبيات من كتب ودوريات ورسائل الماجستير،



والمجلات العلمية والتصفح في شبكة المعلومات الدولية الإنترنت لتعقب آخر المستجدات العلمية ذات العلاقة فيما يخص موضوع البحث.

المحور الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

أولاً: مفهوم المدقق الخارجي: يقوم مدقق الحسابات بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة تزداد خدمات مدقق الحسابات بدرجة كبيرة واصبح يقدم خدمات منها تدقيق القوائم المالية، وتصميم أنظمة المعلومات، وتقديم خدمات ضريبية، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية.(عمرى، ٢٠١٣: ٢٣) ويعرف بأنه فحص البيانات المالية للمنظمة من قبل محاسب مؤهل ومستقل، الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو اختبار صلاحية المستندات المستخدمة لدعم الأفصاحات الواردة والمبالغ في البيانات المالية للمنظمة وبشكل دوري ومحدد كما تتم عمليات اجراء التدقيق المخصصة من قبل جهات خارجية ومستقلة ومؤهلة محاسبون أو مدققون معتمدون. (Subhani, 2016: 13)

كما يعرف أيضاً بأنه عملية منتظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتابعة والمخططية يقوم بها المدقق الخارجي استناداً إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً والتي تتطلب ضرورة الحصول على أدلة اثبات وبراهين بطريقة موضوعية بالشكل الذي يجعل منتجها النهائي غير خاضع لاهواء جامعيها او تكون عرضة للتحيز.(العطار واخرون، ٢٠١٨: ٣٨)، أما تقرير المدقق الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي ومن خلال قيامه بعملية التدقيق والتعرف على أنشطة المنظمة وفحص الأدلة مثل المستندات الاستفسارات واللاحظات والأدلة الأخرى التي يراها ضرورية ويدع التقرير الوثيقة المكتوبة التي ينبغي الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي ويدع تقرير المدقق الخارجي ذات أهمية كبيرة اذ يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ القرارات باعتباره صادراً عن جهة محايدة ومستقلة تتمثل بالمدقق الخارجي.(المعيني، وباسين، ٢٠١٨: ٤٣٦).

ثانياً: اهداف التدقيق الخارجي: تتضمن عملية التدقيق الخارجي مجموعة من الأهداف التي يجب تحقيقها كلها او بعضها من خلال اعمال التدقيق وكما أشار إليها: (العطوانة، ٢٠١٦: ١٦) و(العبيدي، ٢٠١٨: ٤٠٤):

أ. التتحقق من صحة ودقة عرض البيانات المالية وتحديد هل هي تعبير بعالة وصدق عن نتيجة نشاط المنظمة ودرجة الإفصاح في صلب البيانات المالية واللاحظات التابعة لها.

ب. السعي في التأكيد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات الواردة في السجلات مع اداء الرأي المحايد حول مطابقتها للقواعد والإجراءات والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المنظمة.

ت. التتحقق من ملكية الموجودات التي هي تحت سيطرة المنظمة وكذلك الالتزامات المترتبة عليها ويتم ذلك من خلال القيام بمشاهدة الموجودات على ارض الواقع وكذلك طلب المستندات الأصولية التي تؤيد اثبات ملكية العنصر محل التدقيق وعلى الرغم من ان الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية الموجودات الا ان المدقق الخارجي ينبغي ان يتبع الإجراءات التي تؤكد ان الموجودات المسجلة بالدفاتر تمتلكها الوحدة فعلاً وفيما يخص الالتزامات ينبغي على المدقق الخارجي التأكيد من مدى حقيقة الالتزامات المسجلة بالدفاتر مثل المصداقات من الدائنين.

ث. التتحقق من صحة تقويم عناصر النشاط ويتم ذلك من خلال تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنظمة اذ يترب على نتيجة التقويم تحديد حجم الاختبارات الجوهرية التي ينبغي على المدقق الخارجي اجراؤها وتحديد كمية الأدلة المطلوبة لان أساس عمل الاختبارات التحليلية للمعلومات يعتمد على درجة الثقة والدقة بنظام الرقابة الداخلية فإذا كان رصيناً فان الامر يؤدي الى تخفيض خطر الأخطاء الجوهرية التي من الممكن ان تحدث في اثناء العملية المحاسبية التي تعد البيانات المالية على أساسها.

ج. اداء رأي فني محايد مبني على ادلة الابيات تعد حجر الأساس للعملية التدقيقية اذ يعتمد عليها المدقق الخارجي للوصول الى رأي فني محايد يساعد جهات متعددة في اتخاذ قرارات حاسمة ولذا ينبغي ان يكون الرأي مستنداً الى أساس علمي رصين.

ح. مساعدة الادارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات وان التطورات الاقتصادية واتساع حجم الاعمال انعكست بشكل ملحوظ على عمل الادارة اذ بدأت تعمل في ظل قرارات كثيرة (استثمارية وتمويلية... الخ) وحتى يمكن لها اتخاذ القرار السليم تحتاج لمعلومات توفر لها قناعة بصحة القرارات المتخذة وكذلك رسم السياسات المناسبة في ظل البيئة المحيطة بالوحدة.

خ. ان اتساع حجم الاعمال التجارية انعكس بشكل ملحوظ على توسيع النظام الضريبي مما ادى زيادة المسئولية على المدقق الخارجي ومأموري الضرائب بعملية فحص حسابات المكلفين للتحقق من مدى مصداقية عرض البيانات المالية.

ثالثاً: الجهات المستفيدة من مهام المدقق الخارجي: يتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية كما تتتنوع أغراض استخدامهم لتلك المعلومات وذلك وفقاً لتنوع علاقاتهم بالوحدة الاقتصادية من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية



بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى ومن الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات ويمكن بيان الجهات المستفيدة كما بينها كل من (عوده، ٢٠١١: ١٥) و (نبيل، ٢٠١٦: ٤):

أ. إدارة المنظمة: ان تنفيذ عملية التدقيق الخارجي يساعد على تحديد مواطن الضعف والقوة لديها كما ان تقرير المدقق الخارجي له ردود فعل في السوق يؤثر على أسعار أسهم المنظمة.

ب. مالكو الأسهم: ان تنفيذ عملية التدقيق الخارجي يعد جزءا من نظام الرقابة على تصرفات إدارة المنظمة.

ت. الهيئات الرقابية والأجهزة الحكومية: التي تسعى الى تنفيذ عملية التدقيق بأفضل صورة من أجل الحفاظ على الاقتصاد العام من خلال الاعتماد على القوائم المالية في التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتقديم الإعفاءات والاعانات البعض القطاعات.

ث. الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة: اذ تسعى الى وضع معايير تهدف الزام مكاتب التدقيق بإجراء التدقيق بأفضل صورة بهدف تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة.

ج. البنوك والدائنين: وذلك لاعتمادهم بشكل كبير على القوائم المالية المدققة في تقديم القروض والتسهيلات البنكية وفي تحديد سقوف الائتمان لديهم.

المحور الثالث

ماهية جائحة كورونا وأثرها على المدقق الخارجي

أولاً: ماهي جائحة كورونا: ان فيروس كورونا هو نوع من الفيروسات الجديدة تصيب الجهاز التنفسى للمرضى المصابين بالتهاب رئوي وهو مجهول السبب الى الان، ظهر في مدينة (يوهان الصينية) في أواخر العام ٢٠١٩ م ، اطلق عليه من قبل منظمة الصحة العالمية (COVID-19) وان انتشار الفيروس من منطقة جغرافية اكبر محدودية يعني تقسيم الفيروس الى الوباء و اذا خرج الفيروس عن نطاق السيطرة اي ان المرض بدء ينتشر بشاط في بلد او مجتمع بعينه او عدة مجتمعات معينة وبسبب عدم السيطرة على الوباء تحول الى جائحة.(جبر، ٢٠٢٠: ٤٥) وباتت جائحة كورونا منذ اشهر مضت محور اهتمام الدارسين والباحثين في كل مجالات العلوم بشتى فروعها كما أصبحت على رأس المتابعات والتحليلات- ليس فقط ذات الطابع الطبي البحثي ، ولكن أيضاً المتابعات والتحليلات ذات الطابع الاجتماعي والإنساني هي جائحة ذات انعكاسات إنسانية وانثربولوجية واجتماعية تمس حياة البشر بشكل مباشر كما وكيفاً بل وتهدد تلك الحياة واستمراريتها.(الفقي، ٢٠٢٠: ١١) وفيما يتعلق بتأثير جائحة كورونا على أسلوب عمل المحاسبين والمدققين بشكل عام والمدققين الخارجيين بشكل خاص يمكن الإشارة إليها كما بينها(الجبلي، ٢٠٢٠: ١١٥):

- على شركات المحاسبة الوصول الى التطبيقات والبوابات المناسبة للموظفين وإدارة أعمالهم الموكلين بها من المنزل.
- اجراء التغييرات الضرورة في الجداول وإبلاغ الزبائن بذلك.
- اعتماد البيانات الرقمية ومنصات مشاركة الملفات الالازمة للزيون لتجنب استخدام الأوراق فيمكن مشاركة الملفات على منصة رقمية بدلاً من استخدام الورق الذي يمكن ان يكون ملوثاً.
- من الأفضل اجراء الاجتماعات وتبني المؤتمرات عبر منصات التواصل الالكتروني.
- الاستفادة من الخدمات السحابية اذ يمكن تأدية العمل من المنزل والابتعاد عن الحشود في المكاتب او السفر.

ثانياً: أثر جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي:

أ. مهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا: تقوم المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية المحلية والدولية على اصدار التعليمات والنشرات المحاسبية والتدقيقية والارشادات الهامة حتى توفر للمحاسب والمدقق رؤية أفضل في ظل الأوبئة والأزمات والجوانح والتي تفرض ظروفًا ديناميكية على الفكر المحاسبي وغالباً ما تعتبر تلك النشرات والتوصيات بمثابة مصدر للثقة والتفاعل من قبل أصحاب المصالح الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية ويعتقدون ان المنظمات والهيئات المهنية جهة موثوقة ويعتمد عليها لإصدار المعايير ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق ويمكن تلخيص جهود المنظمات المهنية المحاسبية في مواجهة اثار جائحة كورونا (أبو يوسف، وسراج، ٢٠٢١: ٩). كما في الشكل (١):



شكل (١) مجهودات المنظمات المهنية تجاه جائحة كورونا.
المصدر: (أبو يوسف، وسراج، ٢٠٢١: ٩٠).

يوضح الشكل (١) مجهودات المنظمات المهنية واثرها على مهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا.

ب. مهام الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في ظل جائحة كورونا:
تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في اجراء عمليات الرقابة في حدود التقويضات القانونية الممنوعة لها وبحسب هذه التقويضات يختلف زمن او توقيت الرقابة التي يمكن ان تكون مسبقة او بعدية والتي ستكون في كل



الحالات مقيدة وتقتضي مزيداً من المرونة من الأجهزة على اعتبار سن إجراءات استثنائية من قبل الحكومات المعنية لإدارة الجائحة تحكمها حالة انتشار وتفشي الوباء التي تمر بها مختلف البلدان كما تقوم الأجهزة المكلفة حسب الإطار القانوني المنظم لها بالرقابة المسبقة على النفقات العمومية دوراً هاماً في تيسير الإجراءات وخفض المخاطر المحتملة والمتمثلة بالنسبة للشراءات العمومية مثلاً في تضارب المصالح والاحتكار وارتفاع الأسعار وعدم ضمان حد أدنى من المنافسة والتأخير في إجراءات عقد النفقات.

وبالرغم من أهمية التدخلات الالكترونية في مثل هذه الجوانب سواء بالنسبة للهيئات الحكومية أو الأجهزة العليا للرقابة التي تنتج لها اطراها القانونية ذلك فان الرقابة اللاحقة او البعيدة والتي تؤمنها العديد من الأجهزة سيكون لها دور في احاطة الأطراف ذات العلاقة بالتجاوزات المسجلة في إدارة الجائحة وفي ردع المخالفين.(المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ٢٠٢٠: ٤).

كما عمدت العديد من الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الى الاستفادة من كفاءة عمليات التدقيق من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتسهيل الوصول الى نظم المعلومات للإدارة المالية ونظم المشتريات الالكترونية ونظم إدارة البيانات ونظم المحاسبة الضريبية، اما الاجتماعات الافتراضية بين فرق التدقيق والخبراء المتخصصين الآخرين فمن شأنها المساعدة في تحقيق توجيه متاتغم لرسائل التدقيق.

كما واجهت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تحديات تشغيلية اثناء جائحة كورونا اذ تكون عمليات التدقيق أقل من طاقتها المعتادة بسبب احتمالية إصابة مدققي الحسابات الخارجية بالفيروس في أجهزة الرقابة وكذلك العمل من المنزل والمجتمعات المرئية او الصوتية محل الاجتماعات المباشرة، كما قد تصادفهم بعض المشكلات والاعطال التكنولوجية، وعالجت الأجهزة العليا هذه التحديات من خلال وضع خطط وتقديمها لاستحسان موارد تحديد حاجتها من الخبرات والمهندسين والمتخصصين من اجل إتمام المهامات والأدوات المطلوبة لإجراء عمليات التدقيق اثناء جائحة كورونا. (https://openknowledge.worldbank.org) (وكفوس، ٢٠٢٠، ١١٨).

ت. **التدابير المحاسبية والسياسات المالية والمخاطر في ظل جائحة كورونا:** تمثل التدابير المحاسبية في ظل جائحة كورونا ومع التفشي السريع للجائحة تقييد او تعليق العمليات التجارية العديد من البلدان على منظماتها وقد أدت هذه التدابير الى تعطيل أنشطتها التي اثرت بشكل عام على جميع القطاعات الصناعية والخدمية وبات واضحاً تأثيره لبيئة الاعمال ومع ذلك لا توجد وجهة نظر واحدة حول كيفية تطوره وتأثيره على الاعمال التجارية لذا فان عدم وجود مثل هذا الاتفاق في وجهات النظر يفرض بضرورة الإفصاح الكامل عن الأحكام والافتراضات والتقديرات الحساسة بشكل اكثراً أهمية من المعتاد(أبو يوسف، وسراج، ٢٠٢١، ١٠: ١٠) اما التدابير السياسية تمثلت باستخدام الحكومات مجموعة من إجراءات الدعم لمواجهة التحديات المالية والاجتماعية والاقتصادية التي تفرضها الجائحة وتتمثل هذه الإجراءات بأشكال متنوعة فبعضها يؤثر على الموارد العامة مباشرة في صورة ارتفاع عجز المالية وبعضها الآخر لن يؤثر على عجز المالية العامة ولكن يؤدي الى زيادة الديون بينما هناك إجراءات أخرى تعرّض الموارد لمخاطر متوسطة وطويلة الأجل(الالتزامات الاحتمالية) ويتبعها تحديدها وادرتها بشفافية. ويمكن بيان اهم هذه التدابير بالجدول (١):

جدول (١) التدابير السياسية والمالية والمحاسبية في ظل جائحة كورونا

الفئة	إجراءات السياسة	إدارة المخاطر على المالية العامة
تدابير الموازنة (التكاليف التي تتحملها المالية العامة تتعكس في العجز والميزانية العمومية)	- الإنفاق "الخدمات الصحية وإنفاق البطلة" - المنح الرأسمالية والتحويلات الموجهة " مثل دعم الأجر او التحويلات المباشرة" - الإجراءات الضريبية" خفض الضرائب او تخفيضها او تأجيلها"	أ.اعتماد إجراءات وتنفيذها من خلال الموارزنة العادلة والآليات الإدارية العامة ب. انعكاس التكاليف الكاملة في البداية على عجز المالية العامة والدين والتمويل.
التدابير تحت الخط او خارج الموارزنة" تكاليف المالية العامة التي تتعكس على ارتفاع الدين وزيادة التمويل"	أ.ضخ رأس المال المساهم في المؤسسات العامة ب. منح قروض للشركات والاسر ت.المشتريات من الأصول ث.تحمل الدين ت.العمليات خارج الموارزنة	أ.ضمان وضوح المنطق وراء التدخل ب.تقدير التكاليف على المالية العامة ت.ضمان توافر الآليات للموافقة على المستوى المركزي ث.الإفصاح على جميع التدابير



<p>أ. تحديد حجم المخاطر النظر في منح ضمانات جريئة وفرض رسوم على الضمانات تقوم على المخاطر.</p> <p>ب. الاحتفاظ بالقدرة على استرجاع الأصول</p> <p>ت. رصد مخصصات لتعطية التكاليف المتوقعة في الموازنة.</p>	<p>أ. ضمانات شاملة ل القطاع المالي والقطاعات الأخرى.</p> <p>ب. ضمانات تقدممرة واحدة لمؤسسات/ كيانات محددة.</p>	<p>الضمانات الحكومية" لا تنطوي على تدفقات نقدية في البداية لكنها تتعرض للمخاطر ويتحمل ان تحمل تكاليف مستقبلية"</p>
<p>أ. تحديد حجم المخاطر ب. الإفصاح عن جميع الالتزامات الاحتمالية</p>	<p>عمليات شبه مالية عامة</p>	<p>الالتزامات احتمالية اخرى</p>

المصدر: (ندلينغ وآخرون، ٢٠٢٠).

اما المخاطر والخسائر الناتجة عن جائحة كورونا فقد فاقت كل المخاطر المتوقعة حيث رأينا البطالة والافلاس وزيادة الأسعار وخروج المنظمات من السوق وتغير نمط الحياة.. الخ، اذ لا يمكن للمنظمات منع الجائحة الا ان يامكانها التخطيط لمواجهة اثارها ويبدا ذلك بتعين شخص او مجموعة ذات ادوار ومسؤوليات محددة للاستعداد او التخطيط للاستجابة لان التحديد المسبق لهذه الادوار والمسؤوليات سيسهل من الجهد المكررة والمهدورة ويمكن للمنظمة من الاستجابة بدقة مما يسمح لمعظم القوى العاملة بالتركيز على الاستمرار الاعمال الأساسية. (Al Gnbri, 2020, 9).

ث. أدوات التدقيق الخارجي في ظل جائحة كورونا: اذ ان قيام المدقق الخارجي في ظل بيئة وظروف عمل فرضتها اجراءات احترازية نتيجة جائحة كورونا تطلب منه ان يكون لديه مهارات وادوات وامكانيات تكنولوجيا التحول الرقمي وكاميرات المراقبة اعماله عن بعد وتجميع ادلة التدقيق وتقييم نظم وسياسات المنظمة باستخدام تكنولوجيا التحول الرقمي وكاميرات المراقبة والحوسبة السحابية وها دوره يمثل تطور لممارسة مهنة المحاسبة والتدقير واتمام عمليات التدقيق الخارج في ظل العقبات والعوائق التي فرضتها جائحة كورونا. (عبد الرزاق، ٢٠٢١: ٣٥٥). كما اجمع الاتحاد الدولي (IFAC) على خطوات أساسية لأدوات التدقيق الخارجي للتخطيط وإدارة الجائحة لمنظمات المحاسبة والتدقير المهنية والتي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها والتي تتمثل بالاتي: (Lach & Nzorubara, 2020, 2):

١. إيجاد خطة لإدارة الجائحة: وتشمل تكوين فريق ملتزم ومتكملاً ومتتنوع المعرفة، ويجب ان يدير المجموعة الرئيسية عادة المدير التنفيذي، والذي يقود ويحدد الأولويات، وينسق الجهد وينشئ خطة لإدارة الجائحة.

٢. إيجاد خطط عمل تعمل على التواصل الافتراضي: على الرغم من ان المنظمات المهنية قد استعملت التواصل الافتراضي خلال اجتماعاتها، الا ان الوضع يختلف في ايجاد بيئة كاملة للتواصل الافتراضي وفي هذه الحالة هناك حاجة الى الاهتمام يجعل عملية التواصل الافتراضي اكثر فعالية ممكنة.

٣. إيجاد استراتيجية للتواصل: خلال أي جائحة يزداد الشك والخوف لا محالة ولهذا السبب فان التواصل المتكرر وتبادل المعلومات الهمامة يجعل عملية التواصل الافتراضي اكثر فعالية ممكنة.

٤. تزويد الأعضاء لديك بالموارد: العالم الافتراضي يقدم مجموعة من الموارد التي يمكن ان تساعد الأعضاء اثناء أي جائحة وعلى موظفي المحاسبة والتدقير توجيه احتياجاتهم كل القطاعات الخاصة بالاعضاء نحو المؤسسات الكبيرة والصغيرة والمحاسبين في قطاع الاعمال وغيرها ويحتاج اعضاء المهنة ان يكونوا مؤهلين لتقديم الدعم للاعضاء المتضررين من الجائحة

٥. القيام بالخطيط للطوارئ لعدة سيناريوهات: خاصة تلك التي ترکز على ديمومة العمل، ومن الضروري استشراف المستقبل مع التفكير في عدة فرضيات ومع ان جائحة كورونا مخيفة ومهددة للصحة فانه في نفس الوقت لديها إمكانية تاثير خطيرة ومدمرة على مهنة التدقير.

٦. زيادة إمكانية التواصل: ان مهنة التدقير سواء المحلية او الدولية هي شبكة تواصل رائعة يمكن ان تعمل في أي ازمة وعلى منظمات المحاسبة المهنية محاولة التواصل المستمر مع المنظمات الدولية للمحاسبة للمشاركة بالمعلومات وتتوفر فرص التعاون.

ج. تحليل الأدوات او الاجراءات البديلة لمهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا:

جائحة كورونا أزمة غير مسبوقة ومن الصعب التنبؤ بنتائجها فيما بعد وفي ظل مهام التدقير يتم التعامل معها على أنها ظرف طارئ، جعلت من مكاتب التدقيق العالمية الكبرى تطلق تحذيرها وتتواصل مع زبائنها ومكاتبها المنتشرة في شتى انحاء العالم لوضع خطة للتعامل معها وعكسها على تقرير التدقير كما حذرت في نفس الوقت بأن التأثير سيكون مباشراً وغير مباشر على المنظمات، وأن القوائم المالية سوف تتأثر بذلك تباعاً، وأن الضرر اليوم ليس بالضرورة أن يكون نفسه بعد شهر أو شهرين أو سنة. (صوان، ٢٠٢٠: ١)



إجراءات بديلة لجمع ادلة تدقيق كافية ومناسبة تسمح له بالخروج برأي فني محابٍ عن مدى عدالة القوائم المالية وهذا تقوم تكنولوجيا المعلومات بدور هاما في مثل هذه الظروف فهي تساعده على تطبيق استراتيجيات التباعد الجسدي والعمل عن بعد ما يحد من انتشار الجائحة. (كوفوس، ٢٠٢٠: ١١٩) كما يمكن اعتبار تأثير جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي بمثابة حدث لاحق غير نمطي يصاحب حالة من حالات عدم التأكيد التي تكاد ان تقترب وتصل الى حالة المخاطرة فضلاً عن انها تؤدي الى زيادة مستوى الحكم الشخصي من قبل معيدي القوائم المالية وزيادة الاعتماد على التقديرات والافتراضات بصورة مبالغ فيها في بعض الأحيان وهو الامر الذي ينعكس بصورة حتمية على انخفاض مصداقية القوائم المالية (امكانية الاعتماد عليها) ويعيد الحاجة للاعتماد على مخرجات عملية التدقيق الخارجي باعتبارها الية فعالة لضمان سلامه ونراها عملية اعداد القوائم المالية. (علي، ٢٠٢١: ٩) اما شركات المحاسبة والتدقيق الأربع الكبرى أصدرت إرشادات حول تأثير جائحة كورونا على المحاسبة والتدقيق وكما يأتي: (العواد، ٢٠٢٠، ٤):

أ. شركة PWC: أصدرت منشوراً لتداعيات المحاسبة لتأثيرات فيروس كورونا.

ب. شركة WY: أصدرت منشوراً حول (اعتبارات المحاسبة في ظل انتشار الفايروس كورونا).

ت. شركة DELOITTE: أصدرت منشوراً حول (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحت المجهر، اعتبارات محاسبة الخسائر الانتمانية المتوقعة والمتعلقة بمرض كورونا).

ث. شركة KBMG: أصدرت منشوراً حول جائحة (كوفيد ١٩ والتقارير المالية).

ولجائحة كورونا تأثيرات جديدة لم تكن موجودة عند اصدار معايير المحاسبة الدولية لمهام المدقق الخارجي مما تطلب ان تؤخذ في الاعتبار عند تطبيقها وسنشير الى بعض من هذه المعايير وكما يلي:

وفقاً لمعايير (ISA No. 706; ISA No. 570) في ظل ملائمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية نتيجة لجائحة كورونا واعداد الإدارة قوائمها على أساس التصفية يصدر المدقق الخارجي تقريراً برأي نظيف مع إضافة فقرة لفت الانتباه اما في حالة عدم موافقة الإدارة على التصفية يصدر المدقق الخارجي تقريراً برأي معاكس وفي ظل عدم تقييم الإدارة لتأثير جائحة كورونا على مدى ملائمة افتراض الاستمرارية يصدر المدقق الخارجي تقريراً برأي متحفظ، كما انه في ظل توصل المدقق الخارجي لملائمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وكفاية الإفصاح عن الظروف التي تثير الشك في قدرة المنظمة على الاستمرار في ظل جائحة كورونا يصدر المدقق الخارجي تقريراً برأي نظيف مع إضافة فقرة عدم التأكيد الجوهري بشأن الاستمرارية، اما في حالة عدم كفاية الإفصاح او عدم الإفصاح عن تلك الظروف يصدر المدقق الخارجي تقريراً برأي متحفظ (معدل) مع توضيح أسباب تعديل رأيه في فقرة أساس الرأي. (الجلبي، ٢٠٢٠: ١٠٧) و (علي، ٢٠٢٠: ١٠).

وفي ظل الظروف الحالية المتمثلة في الآثار الكبيرة لجائحة كورونا والتي قد تكون في حد ذاتها مصدراً رئيسياً لعدم التأكيد الجوهري بشأن قدرة المنظمة على الاستمرار فإنه تزداد ضرورة اهتمام المدقق بمتطلبات المعيار الدولي رقم (٥٧٠) "الاستمرارية" فعلى المدقق تقييم إجراءات الإدارة في استخدام فرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية وتحديد أي مخاطر من شأنها التأثير على استمرارية المنظمة ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية معتمداً في ذلك على تطبيق الشك المهني (كوفوس، ٢٠٢٠: ١٢٠).

كما أشار معيار التدقيق (٢٠٠) الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق، نزعة الشك المهني، اذ على المدقق الخارجي اعداد ادلة تدقيق مناسبة وكافية لتخفيض خطر التدقيق الى مستوى تلك الأدلة مقبول والتي تقتصر عملية المراجعة التدقيق على التتحقق من إجراءات التدقيق واستكمال النماذج وقوائم التتحقق وقد يكون المدقق بحاجة الى استخدام المزيد من نزعة الشك المهني في ظل جائحة كورونا والسبب يعود الى الاتي: زيادة لجوء الإدارة الى الاجتهاد، التقييمات المقدمة القائمة على استخدام تقريرات مستقبلية غير مؤكدة، ارتفاع المخاطر والقابلية للتحريف الجوهري، الوصول الى المستندات والسجلات عن بعد. (امين، ٢٠٢٠، ٥٨: ٢٠٢٠).

وطبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٤٠) (مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغض عن مراجعة القوائم المالية)، يتحمل المدققون مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهيرية، سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ كما ويسلط المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) الضوء على الحاجة إلى أن يكون المدققون على وعي أكبر بإمكانية الاحتيال أو الخطأ خلال جائحة كورونا، مع أهمية ممارسة الشك المهني عند اجراء عملية المراجعة. (شبكة المحاسبين العرب، ٢٠٢٠).

المصادقات الخارجية: يقدم معيار التدقيق (٥٠٥) المصادقات الخارجية إرشادات حول استخدام المدقق الإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على ادلة التدقيق. ويمكن الاعتماد بشكل أكبر على ادلة التدقيق اذا كانت في صورة مصادقات خارجية موثقة (سواء كانت ورقية او الكترونية) وعندما يحصل عليها المدقق مباشرة من الأطراف القائمة بالصادقة ونظراً لقيود السفر وحالة منع التجول فان المدقق: قد لا يتمكن من الحصول على ردود موثقة على طلبات



المصادقات الخارجية اعتبرت الحصول على أدلة أخرى خالفة المصادقات الخارجية الموثقة وفي في حالة عدم مقدرة المدقق على تقديم طلبات الحصول على المصادقات الخارجية الموثقة فينبع عليه النظر في استخدام أنظمة آمنة للحصول على الأدلة الضرورية بدلاً من النسخ المستندي وقد تتضمن عملية المصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية المرسل على سبيل المثال من خلال استخدام التشفير والتوقعات الرقمية، المعلومات الإلكترونية وإجراءات التحقق من صحة الموضع الإلكترونية. (أمين، ٢٠٢٠: ٦٠).

كما ويشير المعيار الدولي للتدقيق (٥٦٠) الأحداث اللاحقة: وضع المعيار الدولي للتدقيق (٥٦٠) الأحداث اللاحقة متطلبات واضحة للمدقق فيما يتعلق بتحقق من الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وفي ظل جائحة كورونا فإن هناك حقائق يمكن أن تظهر بعد صدور القوائم المالية لم يكن المدقق على علم بها، كما يضع المعيار (٥٦٠) متطلبات واضحة للتعامل مع الحقائق التي تظهر بعد صدور القوائم المالية. (الجلبي، ٢٠٢٠: ١١٩٣).

ثالثاً: الدروس المستفادة للمدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا: على الرغم من التأثير السلبي للجائحة على المنظمات والاقتصاد، إلا أن الجائحة ليست بالضرورة أن تكون عبء على المنظمات ومكاتب التدقيق فقد تكون أيضاً فرصة يجب اغتنامها ومن هذه الفرض مثلاً على أصحاب مكاتب التدقيق، وأصحاب المنظمات، إعادة النظر بخطط تعاملهم مع المخاطر المالية الجديدة مثل مخاطر الأوبئة بصورة عامة، وعلى إدارات المراجعة الداخلية الحكومية تعديل برامج عملها، والقيام براجعات لاحقة ومتزامنة للآثار المالية التي ستخلفها الجائحة، أما الدوائر المالية في الحكومات المحلية، عليها القيام بإعداد تقاريرها المالية في التوقيت المناسب، وخصوصاً عند وجود بنود موازنات منفصلة، اعتمدت للاستجابة لجهود مكافحة الجائحة، أما أجهزة الرقابة المالية عليها القيام بمراجعة معاملات حالات الطوارئ دون تأخير، وبأقل فاصل زمني، وأيضاً عليها تقييم المنفعة، مقابل المال المدفوع على عمليات الطوارئ والأزمات. (صوان، ٢٠٢٠، ٣: ٣٠٢٠) وعلى المدقق الخارجي الاهتمام بالمحظى المعلوماتي المحاسبية نتيجة انعكاس نتيجة إعادة هيكلة العمليات وتشكيل المنتجات والتي يترتب عليها اتخاذ الإدارات لقرارات فعلية وحتى يفي المدقق الخارجي بمسؤوليته في ذلك الصدد يستلزم ذلك افصاحه عن الآثار الناجمة عن جائحة كورونا ومدى تأثيرها على مختلف البنود الواردة بالقوائم المالية عند أدائه لعملية التدقيق الخارجي. (علي، ٢٠٢١، ١١: ٢٠٢١)

كما اشارت جائحة كورونا على كيفية قيام المدقق الخارجي بالاعتماد على تطورات التكنولوجيا إذ قامت شركات التدقيق بالعمل بها فعلياً منذ مدة معينة وسرعان ما تكيف المدقق الخارجي مع هذه البيئة الافتراضية دون المساس بجودة التدقيق إذ ساعدت التكنولوجيا التكيف مع صعوبات الجائحة بالاعتماد على الهاتف الذكي التي تدعم نظام تحديد المواقع العالمي (gps) للتأكد من المخازن على سبيل المثال عبر مشاركة فيديو وبيانات الموقع الخاصة بمراقبة المخزون إذ أن المدقق بلا شك هو شخص مبدع وتشكك بطبيعته ويستطيع تقييم وتحليل الفيديوهات التي يتوصلا إليها بدقة. (منصور: ٢٠٢١: ٥٢) ومن التحديات التي تواجه المدقق الخارجي بخصوص الصعوبة في ابداء الرأي بالبيانات المالية لسنوات الجائحة لما ستواجه الشركات من خسائر فادحة نتيجة توقف نشاطاتها وانخفاض أرباحها، مع عدم قدرتها ربما على الاستمرار، مما يتطلب منه بذل جود استثنائية حول عدالة القوائم المالية في ظل هذه الجائحة، وفي كل الأحوال فإن مسؤولية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة تقع على عاتق الإدارة، ومسؤولية المدقق الخارجي هي التأكيد من هذه الادعاءات ومدى قدرة المنظمة على الاستمرارية في السنوات القادمة. (العواد، ٢٠٢٠، ٤: ٢٠٢٠).

المحور الرابع

خلاصة البحث

لا يمكن تجاهل ما حصل قبل تصاعد جائحة كورونا وتداعياتها والتي اثرت على جميع الأصنعة منها المجال المحاسبي بشكل عام ومهام المدقق الخارجي بشكل خاص اذ في ظل الظروف الحالية يجب على المدقق الخارجي الاستمرار في الالتزام التام بمعايير التدقيق الدولية والمحلية عند اجراء اعمال التدقيق وابداء رأيه في ظل جائحة كورونا بالاستناد الى ما يمتلكه من أدلة تدقيق حصل عليها بشكل الكتروني معززة بمستندات ورقية وفي ظل الجائحة يستطيع الاطلاع على الأدلة عبر عمليات التواصل الاجتماعي وفتح كاميرا الفيديو ثم الحصول عليها ورقياً فيما بعد لدعم رأيه الفني المحايد للافصاح عنه في تقريره والاهتمام بتدريب المحاسبين ومراقبي الحسابات على إجراءات التدقيق الخارجي في ظل الجائحة، كما يتطلب من المدقق الخارجي اجراء المقابلات عبر الانترنت لحين القيام بإجراء التدقيق الفعلي والتاكيد على ضرورة استخدام المدققين الخارجيين لتقنيات المعلومات في ظل الجائحة لأداء أعمالهم خاصة في ظل فرض إعراض الحظر الصحي كما يجب تكوين لجان مستقلة مختصة بالتدقيق الخارجي لإدارة العمل في ظل الجائحة وتشجيع تبادل المعلومات عبر وسائل الاتصال الالكترونية لحين تجاوز الجائحة وعمل منظومة حسابات لتحديد اتعاب المدققين الخارجيين في ظل الجائحة كما يجب الزام المدققين الخارجيين بتطوير قدراتهم بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال مهنة تدقيق



الحسابات وفي المجال التكنولوجي لتطوير مهنة تدقيق الحسابات. وعليه يمكن اختبار صحة الفرضية الرئيسية التي مفادها "تأثير جائحة كورونا على تقارير المدقق الخارجي مقاومة بتعديل أدلة التدقيق بما يتناسب مع مستجدات الجائحة" اذ اثرت جائحة كورونا على مهام المدقق الخارجي وتقاريره من خلال قيامه بتعديل خطط التدقيق وإعطاء إيضاحات بشكل أكثر تفصيلاً في ظل جائحة كورونا ووضع إجراءات بديلة تناسب الظرف الصحي، كما انعكس تأثير الجائحة بالمردود الإيجابي على مهام المدقق الخارجي نتيجة الإضافات المستحدثة على تقرير المدقق الخارجي، وجمع أدلة التدقيق لدعم رأي المدقق الخارجي المهني التي تلائم الظرف الصحي الحالي في ظل جائحة كورونا وعليه يمكن استنتاج صحة الفرضية.

المصادر

١. أبو يوسف، نيفين عزت، وسراج، أسماء عبد المنعم، ٢٠٢١، استخدام مدخل منفعة المعلومات في قاس انعكاسات ازمة كورونا على جودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقه على قطاع السياحة في مصر، بحث، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
٢. امين، مغنى محمد، ٢٠٢٠، اثر جائحة كورونا (COVID-19) على اجراءات عملية التدقيق لدى المدقق المالي، رسالة ماجستير- جامعة العربي بن مهيدى- ام البوادي.
٣. الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، ٢٠٢٠، اثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على اعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية بحث، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد ٢، العدد ١، مصر.
٤. جبير، علي سعدي عبد الزهرة، ٢٠٢٠، تداعيات جائحة فيروس كورونا على الاقتصاد العراقي، ٢٠٢٠، بحث، مجلة حمورابي، العدد ٣.
٥. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في استجابة الحكومات لجائحة كوفيد: ١٩، ٢٠٢٠، ورقة عمل، <https://openknowledge.worldbank.org>
٦. شبكة المحاسبين العرب، ٢٠٢٠، مخاطر الاحتيال تشكل تحديات كبيرة للمحاسبين في ظل جائحة، تقرير صادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين <https://www.acc4arab.com> ، IFAC
٧. صوان، محمد عبدالله، ٢٠٢٠، تقرير مدقق الحسابات والأثر المحاسبي لجائحة كورونا" بقلم الدكتور محمد عبد الله صوان عضو مجلس إدارة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. https://www.iascasociety.org/News/key_news/3076.aspx
٨. عبد الرزاق، سحر مصطفى محمد، ٢٠٢١، دور عمليات المراجعة كأحدى أدوات الحكومة في مواجهة جائحة كورونا، بحث، مجلة جامعة الدلتا العلمية، المجلد ٤، العدد ١، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٩. العبيدي، علي محمود حسن، ٢٠١٨، مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقليص فجوة خطر المعلومات بين المالكين والمدراء - بحث ميداني- مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العراق.
١٠. العطار، حيدر عباس، والتشيخ، علي ناظم، وراشد، فواز خليف، ٢٠١٣، تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية، دراسة ميدانية على اراء المدققين الخارجين بالمؤسسات الحكومية، بحث، مجلة تنمية الرافدين، العدد ١١٩، المجلد ٣٧، العراق.
١١. العطارنة، ربا سليمان سالم، ٢٠١٦، العوامل المحددة لتركيز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
١٢. علي، عبدالوهاب نصر، ٢٠٢١، اثر ازمة كورونا على الاقتصاد القومي - المقترنات والحلول، ورقة عمل، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر.
١٣. عمري، فضيل مصطفى يوسف شفا، ٢٠١٣، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
١٤. العواد، اسعد محمد علي وهاب، ٢٠٢٠، الاحداث بعد تاريخ الميزانية العامة ومسؤولية المدقق عنها بعد جائحة كورونا، ورقة علمية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء. <http://business.uokerbala.edu.iq>
١٥. عودة، علاء الدين صالح محمود، ٢٠١١، اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
١٦. الفقي، مصطفى، ٢٠٢٠، كورونا وتحديات العلوم الإنسانية والطبيعية، مقالة، مركز الدراسات الاستراتيجية، الإسكندرية، مصر.
١٧. كفوس، نوال، ٢٠٢٠، تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي-دراسة تحليلية، مجلة الافق للدراسات الاقتصادية، بحث، المجلد ٥، العدد ٢، جامعة فرحت عباس-سطيف ١، الجزائر.



١٨. المعيني، سعد سلمان، وياسين، يوسف طه ، ٢٠١٨ ، تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي في نطاق عملية التدقيق، بحث، مجلة الدنانير، العدد ١٢٢ .
١٩. منصور، نسرين، ٢٠٢١ ، مهنة تدقيق الحسابات في ظل تأثير فيروس كورونا المستجد على الاقتصاد الفلسطيني، مجلة التنظيم والعمل، بحث، المجلد ١٠، العدد ٣ .
٢٠. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ٢٠٢٠ ، جائحة كوفيد-١٩ : دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لجنة المعايير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
٢١. نبيل، بوقرة، ٢٠١٦ ، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية، المركب الصناعي التجاري الحضنة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
٢٢. نيلينغ كلود، وصايغ اماندا، وباليك امره، وساكسينا سانديب،- ٢٠٢٠ ، صندوق النقد الدولي إدارة شؤون المالية العامة، إدارة المخاطر على المالة العامة في ظل الضغوط المالية، إدارة شؤون المالية العامة، مذكرات خاصة عن سياسات المالة العامة للاستجابة لجائحة كوفيد-١٩ .
- 23.Al Gnbri, Mohamed Kais Adel, 2020, technology series of blocks and its implications for the internal audit profession, Internal Audit Journal. No11.
- 24.Lach Linda & Nzorubara Darlene 2020, International Federation OF Accountants, <https://www.ifac.org>.
- 25.Subhani , K M Numanul Hoque Subhani ,Continuous Process Auditing (CPA): an Audit Rule Ontology Approach to Compliance and Operational Audits , Dissertation Doctor , Windsor, Ontario, Canada ,2016.