

التحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا دراسة تحليلية في البيئة العراقية

الجامعة المستنصرية

الباحثة / مروة زهير كاظم

الجامعة المستنصرية

أ.د كريمة علي كاظم الجواهر

تاريخ النشر: 2022/7/1

تاريخ القبول: 2021/11/11

ملخص البحث :

يهدف البحث الى تحديد مفهوم الأزمات وآثارها على مهنة التدقيق وتحديد متطلبات إدارة المخاطر المتولدة عن تلك الأزمات وفق المعايير والاطر الحديثة , وتحديد طبيعة التحديات والمخاطر التي واجهتها مهنة التدقيق في البيئة العراقية بالقطاع العام والخاص . وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على التحديات والمخاطر التي واجهت ممارسي المهنة في كل من القطاع العام والخاص ظل ظروف جائحة كورونا من خلال الإستبانة. ومن نتائج البحث ان أكثر التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا لعينة القطاع العام ان جائحة كورونا أدت الى التأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لأعمال التدقيق. بينما اتفق معظم افراد عينة القطاع الخاص على ان أكبر تحدي هو تحمل مكاتب التدقيق لتكاليف ثابتة كالرواتب والإيجارات والالتزامات الأخرى مما اثر على حجم الأرباح للمكاتب الخاصة في ظل جائحة كورونا. واتفق معظم افراد عينة القطاعين على ان أكبر التحديات هو تقليص ساعات العمل في الوحدات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا مما أدى الى مخاطر عدم انجاز اعمال التدقيق في الوقت المناسب .

ومن التوصيات ضرورة زيادة الاهتمام بتأهيل المدققين بمجالات إدارة الأزمات والكوارث ، وزيادة الاعتماد على نظم متطورة لإدارة المخاطر من خلال استخدام مؤشرات رصد مبكر للمخاطر الناشئة من أجل التهيؤ والاستعداد للأزمات والتصدي للمخاطر المرتبطة بها، مما يساهم ذلك في تقييم المخاطر والتعديل على الخطط المتبعة لعمليات التدقيق.

أولاً : المقدمة ومنهجية البحث:

ان الأزمات والكوارث مرتبطة ومتفاعلة مع واقع الحياة منذ الأزل فهي ليست بمفهوم معاصر ولاشك انها تختلف وتتعاقد مع تطور مجرى الحياة ، وتؤثر بالأفراد والمنظمات والحكومات كل على حسب شدتها ، وان حدوث الأزمات والكوارث هي سنة كونية مستمرة قال تعالى في سورة البقرة /155 (ولنبلوكم بشئ من الخوف والجوع وقصص من الاموال والانس والثمار وبشر- الصابرين). وان التفاعل المتبادل بين الأزمة والمجتمع يحكمه الوعي السائد بالمخاطر الناشئة عنها، فينبغي التهيؤ لحدوثها وضرورة مواجهتها لتجنب استفحالها و للتخفيف من حدة آثارها ، وقد واجهت المجتمع أزمة جائحة كورونا التي خلفت عنها مخاطر بيولوجية اوجدتها ظاهرة انتشار الوباء وصعوبة السيطرة عليه ، مما أدى الى مئات الوفيات، وألحاق الكثير من الخسائر الاقتصادية صاحب معه تهديد كبير على استمرارية بقاء المنظمات فنشأت عنها حدوث مخاطر جوهرية في البيانات المالية لبعض المنظمات الاقتصادية ، وذلك لعدم افصاح إدارتها عن الخسائر التي ألحقت بها والمخاطر الأخرى المتعلقة بتقييم الأصول الثابتة والأدوات المالية مما انعكس ذلك على مهنة التدقيق بصورة مباشرة وتطلب من المدقق التعامل مع مخاطر تدقيق التقديرات المحاسبية وحالات عدم اليقين لفرض الإستمرارية والتغلب على القيود للحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وغيرها من المخاطر وكيفية إدارتها من خلال تصميم نظم متطورة لإدارة مخاطر الأزمات والكوارث، وتساهم اطر إدارة المخاطر وفق المواصفة العالمية ISO9001 ووفق لجنة COSO في توفير عناصر مترابطة ومتكاملة لإدارة مخاطر المنظمات و مهنة التدقيق وجعلها أكثر مرونة في ظل الظروف والمتغيرات البيئية المحيطة .

مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث في تحديد طبيعة التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في البيئة العراقية نتيجة أزمة جائحة كورونا , وكيفية مواجهة مهنة التدقيق للمخاطر المتولدة عن الأزمات ، وإدارتها للتخفيف من آثارها من خلال التساؤلات الآتية:

1- ماهي المخاطر والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق جراء أزمة جائحة كورونا

2- ماهي المعايير والاطر المناسبة لإدارة المخاطر المترتبة على الأزمات .

أهداف البحث: يهدف البحث الى :

(1) تحديد مفهوم الأزمات وآثارها في مهنة التدقيق.

¹ (بحث مستل من رسالة ماجستير)

(2) تحديد متطلبات ادارة المخاطر المتولدة عن تلك الازمات وفق المعايير والاطر الحديثة.

(3) تحديد طبيعة التحديات والمخاطر التي واجهتها مهنة التدقيق في البيئة العراقية بالقطاع العام والخاص .

أهمية البحث:

يستند البحث في أهميته على ان تطوير مهنة التدقيق يتوقف بشكل كبير على قدرة ممارستها ومنظمتها على استشراف المخاطر والتحاسب لها ووضع مجموعة من الاجراءات الاحترازية لمواجهة الازمات المستقبلية لغرض استدامة المهنة .

فرضيات البحث:

يستند البحث على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى:

واجهت مهنة التدقيق في العراق تحديات كبيرة جدا نتيجة المخاطر المترتبة على جائحة كورونا مما اثر في استدامتها .

الفرضية الثانية :

توجد فروق بالتحديات والمخاطر التي واجهها مراقب الحسابات بالقطاعين العام والخاص في ظل جائحة كورونا

منهج البحث :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المخاطر والتحديات التي واجهت ممارسي المهنة في ظل ظروف جائحة كورونا من خلال تحليل الإستبانة .

مجتمع وعينة البحث : تمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات في القطاع الخاص من الصنف أ وب والقطاع العام بالاقتصار على المراقبين في ديوان الرقابة المالية الاتحادية، وبلغت العينة 112 مراقب 60 مراقب حسابات من ديوان الرقابة المالية الاتحادية و52 مراقب حسابات بالقطاع الخاص.

ثانيا : الاطار النظري للبحث

مفهوم الأزمات والكوارث وتأثيرها في مهنة التدقيق:

إن المفهوم اللغوي للأزمة باللغة العربية في المختار الصحاح تعني " الشدة والقحط " أما في المصباح المنير معناها "ضيق المجال وعسر الخلاص منه"، أما معناها باللغة الانجليزية في قاموس أكسفورد هي " نقطة التحول في التاريخ ، المرض ، الحياة". اما معنى الأزمة في قاموس وبستر هي " نقطة التحول الى الأحسن والى الأسوء". (حواش، 2005: 14) ويتطور المجتمع وتقدم العلوم الانسانية انتقل مفهوم الأزمة ليشمل جوانب عديدة في مجالات مختلفة لاجل التعبير عن احداث مفاجئة في أي نظام أو كيان إداري مما ينطوي على التهديد الواضح لإستقرار الكيان او النظام في ظل ظروف ضيق الوقت ، ويرى هايمان على انها الموقف الذي يهدد الاهداف العليا لوحدة صنع القرار في ظل ضيق الوقت المتيسر وتحمل عنصر المفاجأة . فالأزمة "هي الموقف المفاجئ الحاد الذي يهدد الكيان بالانهيار في وقت قصير" (حواش، 2005: 15). فالأزمة عبارة عن نكبة حصلت وتكون غير متوقعة الحدوث قد تحل وتنزل بالأفراد أو المنظمات الإدارية أو الشركات المالية أو الإنتاجية أو الخدمة كما إن الأزمات يمكن أن تنزل وتحل على المجتمعات الكبيرة وعلى الامم والشعوب ، فالأزمة تقع بشدة وتحاصر الأفراد والمنظمات والهيئات وتجعلهم تحت ضغط شديد علمي ومالي واخلاقي وسياسي وثقافي . (الحريري، 2012: 102)

وينظر الى الكوارث على انها احداث لايمكن تجنب تأثيرها المدمر كالفيضانات والايوتة والزلازل ، وعلى الرغم من ان جميع الكوارث ينظر اليها على انها سلبية لكن لايزال للكوارث جوانب ايجابية بالرغم من سلبية العواقب ، فقد تخلق نقطة انطلاق لفرصة جديدة ووعي جديد لدى المجتمع. (Bloch, 2013: 25) ويوجد خلط كبير بين الأزمة والكارثة نظرا للارتباط الشديد بين الكلمتين، فالمشكلة التي تبقى دون حسم لفترة طويلة تتحول الى كارثة والكوارث تكون غالبا مسببة للأزمات حيث إنها نكبة ضخمة ومفاجئة وقد تكون لحظة انفجار الأزمة ولكنها ليست الأزمة في جميع مراحلها فهي حادثة مدمرة نجم عنها ضرر مادي او غيره مثل البراكين وينجم عنها أزمة كآزمة المساكن والأغاثة... الخ وتعد الكارثة هي النتيجة الساحقة التي لايمكن التخلص منها مثل الطوارئ ،وقد تخلف الأزمات والكوارث آثارا إذا لم يتم التعامل معها بالاسلوب الصحيح (اللامي والعيسوي ، 2016: 19).

وإن العالم اليوم يواجه أكبر التحديات والمعوقات المالية والاقتصادية والإدارية نظرا لما خلفته أزمة Covid-19 الذي اطلقت عليها منظمة الصحة العالمية (جائحة) مما أدى الى تعطيل معظم المهن في جميع انحاء العالم مع عدم استثناء مهنتي المحاسبة والتدقيق وفرضت الحكومات

إجراءات إلزامية للحد من انتشار الوباء مما اضطر الافراد للعمل من المنزل ، اما بالنسبة للمدققين فإنه لم يعد بإمكانهم السفر الى الجهات الخاضعة للتدقيق ولا حتى الى مكاتبهم الخاصة وإن اغلب عمليات التدقيق تتم عن بعد. وكان لهذا التحدي جانب ايجابي للمهنة لتصبح أكثر رقمية وإن الاستثمار بالقدره الرقمية يسمح للعديد من الممارسين بالتكيف مع الظروف الجديدة بأسرع وقت نسبيًا، وبالرغم من ذلك ظهرت تحديات عملية عديدة كما وجد الاستطلاع العالمي للوباء داخل الأعمال الذي أجرته جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ومقرها في الولايات المتحدة (ACCA) ان 53% من العاملين في الممارسة العامة يواجهون ضغوطا في استكمال خدمات العميل وان 27% وجدوا زيادة في مخاطر التدقيق المتعلقة بتقييم الاصول او اكتمال المطلوبات او مشاكل الاستمرارية وان أكثر من الثلث 36% يواجهون عدم القدرة في الوفاء بالمواعيد النهائية لتقديم التقارير، حيث تم تعديل تلك المواعيد وان ربعهم يجدون صعوبات في جمع ادلة التدقيق. (www.accaglobal.com)

ونتيجة الجائحة كان السبب الأكثر أهمية لإصدار تقارير التدقيق مع عدم اليقين والشك في استمرارية الجهة الخاضعة للتدقيق وترتبط هذه الشكوك بمحدودية السيولة وتراجع التوسع الاقتصادي لأنشطة العملاء بالإضافة إلى الأزمة التي نعاني منها حاليًا نتيجة لـ COVID-19 في معظم القطاعات (Akrimi,2021:2) فإن تأثير الجائحة على تقييم النتائج وإصدار التقارير قد يؤدي الى زيادة التعديلات على رأي المدقق بسبب التحريفات الجوهرية للبيانات المالية وحالات عدم اليقين من فرض الإستمرارية ، إضافة الى زيادة التركيز على الفترات الخاصة بالافصاحات الأخرى ذات الصلة بالجائحة (Moses,2021:33) وقد يواجه المدققون أحيانًا قيودًا محتملة على نطاق التدقيق ومنها قيود على حضور الجرد المادي للمخزون والوصول الى سجلات الجهة الخاضعة للتدقيق وقيود على فهم واختبار نظم الرقابة الداخلية وتوكيد الحسابات وتنفيذ إجراءات الاحداث اللاحقة وكذلك التنبؤ المتعلق بالاستمرارية وقيود الحصول على إقرارات الإدارة. (www.mgiworld.com)

وتؤدي حالات عدم التأكد الى نشوء مخاطر التحريف الجوهري وتتطور هذه المخاطر وفقا لتغير المنظمات التي يتم تدقيقها مع التغيرات البيئية المرتبطة بعملياتهم مما في ذلك عمليات إعداد التقارير المالية والافصاحات المالية وقدرتها على الحفاظ على عملياتها في المستقبل. (www.iaasb.org)

كذلك ان للآثار المحتملة للتباعد الاجتماعي علاقة بجودة التدقيق حيث يشكل تفشي الوباء اثار محتملة على اجور التدقيق نتيجة للظروف الاقتصادية المتغيرة التي تمثل تحديا كبيرا على مكاتب التدقيق وعملائها ، حيث ستؤثر هذه الظروف على سيولة المنظمات وادائها ومخاطرها، وبالتالي سوف تتأثر اجور التدقيق ، ومن جانب اخر فان وجود مخاطر كبيرة في المنظمات قد تنتهك الشروط المنصوص عليها في عقود الديون وقد تفلس بعض المنظمات ونتيجة ارتفاع مستويات المخاطر والخوف المتزايدة للدائنين ستؤدي الى اجبار المدققين لاعتماد اجراءات تدقيق اوسع ، ومع تزايد الطلب على خدمات التوكيد وزيادة مخاطر تقاضي المدقق سوف يزيد ذلك من جهد المدقق وساعات العمل ، ونظرا الى ان العمل في المنزل بات "امرا طبيعيا جديدا" نتيجة التباعد الاجتماعي فان ذلك سيزيد من جهود المدقق. و قد يتعرض المدققون لضغوط من العملاء لتخفيض اجور التدقيق خلال الازمة (Albitar,et.al.,2020) فضلا عن احتمالية فقدان الموظفين بسبب المرض والحجر الصحي مما ينعكس ذلك على اداء مكاتب التدقيق وعلى جودة التدقيق. (Albitar,et.al., 2020:7) وتأثرت طبيعة عمل المدققين بسبب الجائحة وذلك بالتحول إلى تدقيق العمليات عن بعد، وبتغيير اجراءات الحصول على أدلة التدقيق بالإضافة إلى عدم وجود تفاعل وحماس لوجه مع الزبون مما يمثل تحدياً كبيراً في ممارسة الشك المهني بينما زاد تعقيدات مخاطر الالفاء بارتباطات التدقيق (Chytis&et.al.,2020:3) فضلا عن التأثير الحاصل في تنفيذ الخطط وتغيير اولويات العمل وطريقة اختبار ومراجعة أعمال فريق التدقيق (Dordevic&Dukic,2021:86)

إدارة الأزمات ومخاطرها

عرفت إدارة الأزمة بأنها " العملية الادارية المستمرة التي تهتم بالتنبؤ بالأزمات المحتملة عن طريق الإستشعار ورصد المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي تولد الأزمة وتعبئة الموارد والامكانيات المتاحة لمنع الأزمات او الإعداد للتعامل مع الأزمات بأكبر قدر ممكن من ألفة الكفاءة مما يقلل الضرر للمنظمة والعاملين والبيئة مع ضمان العودة الى الوضع الطبيعي بأسرع وقت وأقل كلفة ممكنة وألوقوف على اسبابها واستخلاص النتائج لمنع تكرارها". (زيادة، 2012:13) وعرفت ايضا بأنها الاستراتيجيات والعمليات والمقاييس المخططة التي يتم وضعها موضع التنفيذ لمنع وقوع الأزمة أو للتعامل مع الأزمات عند وقوعها (الفقيه، 2011: 34)، وتتكون إدارة الأزمة من اربع مراحل مترابطة (Coombs,2015:22):

- 1) الوقاية (المنع) : وتسمى أيضا بالتخفيف وتمثل الخطوات المتخذة لتجنب الأزمة وغالبا مايكتشف المدراء علامات التحذير ثم يتخذون الإجراءات المصممة لمنع الأزمة

- (2) **الاستعداد:** ويمثل خطة الإدارة بحيث يجب على أي منظمة أن يكون لديها برنامج إدارة ويشمل التحضير تشخيص نقاط الضعف في الأزمات واختيار وتدريب فريق إدارة الأزمات والمتحدثين الرسميين وصل نظام الاتصال .
- (3) **الاستجابة:** هي تطبيق مكونات الاستعداد للأزمة سواء كانت أزمة افتراضية يجب اختبار مكونات التحضير بانتظام ويتضمن الاختبار تشغيل محاكاة الأزمات والتدريبات التي تحدد مدى ملائمة برامج إدارة الأزمات وأعضاء فريق الأزمات والمتحدثون الرسميون ونظام الاتصال وتكون غير علنية أما إذا كانت أزمة حقيقة فتكون الإستجابة علنية .
- (4) **المراجعة:** هي تقييم إستجابة المنظمة في أزمات محاكاة واقعية وتحديد ماتم فعله بشكل صحيح أو بشكل خاطيء أثناء إدارة الأزمات وتستخدم المنظمة هذه الرؤية لمراجعة الوقاية والاستعداد والاستجابة وتساعد المراجعة في تحسين فعالية إدارة الأزمات من خلال توسيع تصور المنظمة للأزمات وقدرتها على ادارتها.

وتعد المخاطر مفهوم للتعبير عن حالات عدم اليقين بالاحداث والنتائج المتوقعة ولها قابلية التأثير بشكل مادي وملموس على اداء المنظمة وتتمتعها من تحقيق غاياتها وتنقسم مخاطر الاعمال الى مخاطر البيئة الخارجية ومخاطر العمليات ومخاطر المعلومات .(إبراهيم، 2009: 28) وعرف الخطر ضمن اطار إدارة المخاطر Enterprise Risk Management (ERM) على انه "مزيج من احتمال وقوع حدث ونتأجه" ويمكن ان تتراوح عواقبه ما بين الانجائية والسلبية ، بينما حدد الدليل الدولي للتعريفات المتعلقة بالمخاطر ISO Guide 73 الخطر بإعتباره "تأثير عدم اليقين على الاهداف" ونشر نسخة الدليل لـ (2002) الى ان التأثير يمكن ان يكون تأثير ايجابي او سلبي او انحراف غير متوقع ، وعرف معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) المخاطر على "انها عدم اليقين في حدث ما التي يمكن ان يكون لها تأثير على تحقيق الاهداف" و اضاف المعهد بان الخطر يتم قياسه من حيث احتمال العواقب ، وعادة ما يتم تعريف المخاطر في السياق التنظيمي بانه أي شيء يمكن ان يؤثر في تحقيق اهداف المنظمة ، وينظر للأهداف بصورة عامة الى التطورات والتغيرات بدلا من العمليات الروتينية. (Hopkin, 2017: 15-16). وان إدارة المخاطر تشير الى العمليات والثقافة والهيكل التي توجه نحو تحقيق الفرص المحتملة أثناء إدارة الآثار السلبية. (Ariff, et.al, 2014: 424) ويعد اطار إدارة مخاطر المنظمة ERM نهج شامل لتحديد المخاطر المحتملة التي قد تواجهها المنظمة واختيار الاستجابة الملائمة التي تلائم رغبة المنظمة في المخاطرة ويؤدي تطبيق اطار ERM الى زيادة الوعي بمخاطر المنظمة وبالتالي يعزز من قدرتها على اتخاذ القرارات مما يساهم ذلك في تعظيم قيمة المنظمة، وعرفت COSO اللجنة الراعية للمنظمات ادارة المخاطر التنظيمية هي "الثقافة والقدرات والممارسات المدججة مع وضع الإستراتيجيات والاداء الذي تعتمد عليه المنظمات لإدارة المخاطر في تحقيق القيمة والحفاظ عليها" وينظر الى اطار ادارة مخاطر المنظمة على انه النهج الذي يحدد ويقوم الاستجابة الاستراتيجية للمخاطر لغرض تحقيق اربعة اهداف وهي الاهداف الاستراتيجية ، والاهداف التشغيلية ، والاهداف التقريرية المرتبطة بالإبلاغ من خلال تقارير ذات موثوقية عالية ، واهداف الامتثال للوائح والقوانين المعمول بها. (Soltanizadeh, et.al., 2014: 333) وسيتم من خلال الفقرة الآتية استعراض اهم اطر ادارة المخاطر .

اطر ادارة المخاطر وفق المواصفة العالمية ISO9001 ووفق لجنة COSO

1. : إدارة المخاطر وفق المواصفة العالمية ISO 9001

اشتقت كلمة آيزو ISO من الكلمة الإغريقية إيزوس ISOS ومعناها يعادل أو يساوي وفي مجال المواصفات معني ISO تساوي الشيء مع المواصفة (التعبي وآخرون، 2009: 43) وكلمة آيزو هي اختصارا للمنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس Organization International for Standardization وهي منظمة مختصة بإصدار المواصفات الدولية تأسست أعقاب الحرب العالمية الثانية عام 1946 في جنيف بسويسرا لتسهيل التعاون وتوحيد المواصفات الصناعية على المستوى الدولي وتسهيل التبادل التجاري للسلع والخدمات والتعاون في مجالات التنمية والاقتصاد والعلوم والتقانة ، ويرمز الرقم 9000 لسلسلة من المواصفات المختصة بإدارة الجودة في مختلف المنظمات ويعرف ISO 9000 بأنه " عبارة عن سلسلة من معايير توكيد الجودة طورت عن طريق المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس " (الصرن، 2016: 332-333) إن نظام إدارة الجودة Quality Management System (QMS) هو مجموعة من الأجزاء مثل مسؤوليات الهيكل التنظيمي والموارد والعمليات أو مجموعة من العمليات المترابطة مع بعضها والمصممة والمنسقة لتنفيذ متطلبات العملاء ، وتم نشر ISO 9001 بواسطة ISO عام 1987 وتم تنقيحه وتعديله في الاعوام 1994 و 2000 و 2008 على التوالي وأخرها تمت مراجعته عام 2015 حيث ركزت نسخة ISO:1994: 9001 على المنظمات الصناعية فقط بينما نسخة ISO 9001 لعامي 2000 و 2008 كانت ذات صلة بجميع انواع المنظمات صناعية كانت او خدمية. (Othman, et., al., 2017: 41) ، وأعتمد اصدار ISO 9001:2015 على سبعة مبادئ وهي: التركيز على العملاء والقيادة وإشراك

الأفراد ونهج العملية والتحسين واتخاذ القرارات على أساس الأدلة وإدارة العلاقات (أحمد، 2018: 36) واستناداً إلى منظمة الآيزو فإن المواصفة الجديدة ستقدم إطاراً ثابتاً من المتطلبات لفترة طويلة وإن المراجعة القادمة ستجري بعد عشر سنوات وتتكون مواصفة ISO 9001:2015 من عشر متطلبات: 1. المجال 2. المراجع القياسية 3. المصطلحات والتعاريف 4. المساق المنظمي 5. القيادة 6. التخطيط 7. الاستناد 8. العمليات 9. تقييم الأداء 10. التحسين (النجار وجواد، 2017: 216) واستخدام هيكل مشترك عالي المستوى لجميع معايير أنظمة إدارة الجودة ISO لتعزيز توافق المعايير في مواصفة ISO 9001:2015 ويبدأ ملخص الهيكل من المطلب الرابع:

جدول (1) المواصفة العالمية ISO 9001:2015

البند	العنوان	البند الثانوي
4	سياق المنظمة	4-1 فهم المنظمة وسياقها 4-2 فهم احتياجات وتوقعات الأطراف المعنية 4-3 تحديد نطاق نظام إدارة الجودة 4-4 (متطلبات نظام الإدارة المعني)
5	القيادة	5-1 القيادة والالتزام 5-2 السياسة 5-3 الأدوار والمسؤوليات والصلاحيات التنظيمية
6	التخطيط	6-1 لإجراءات لمواجهة المخاطر والفرص (6-2 متطلبات نظام الإدارة المعني) الأهداف والتخطيط لتحقيقها
7	الإسناد	7-1 الموارد 7-2 الكفاءة 7-3 التوعية 7-4 التواصل 7-5 المعلومات الموثقة
8	العملية	8-1 التخطيط والتحكم التشغيلي (متطلبات كل منها النظام الإداري)
9	تقييم الأداء	9-1 المراقبة والقياس والتحليل والتقييم 9-2 التدقيق الداخلي 9-3 مراجعة الإدارة
10	التحسين	10-1 عام 10-2 عدم المطابقة والإجراءات التصحيحية

الجدول يتصرف الباحثة بالاعتماد على المصدر (Hinsch,2019:4)

وقد تمت إضافة أفكار جديدة في مواصفة 2015: ISO 9001 استجابة للمقترحات حول تحديثات مراجعة 2008: ISO 9001 بناءً على توجيهات ISO وعلى أهداف اللجنة TC 176 - ISO المسؤولة عن التطوير والحفاظ على معايير ISO 9000 وتشتمل مجموعة العمل المسؤولة عن المراجعة: (Fonseca,2015:174)

أ- التفكير المبني على المخاطر: وهي طريقة تفكير تسعى لإضافة بعض التقييم المنتظم للقضايا الفعلية والمحتملة بهدف جعل العمليات أكثر قدرة وقوة.

ب- الأطراف أو الجهات المعنية: تم إضافة هذا البند ويقصد بالجهات المعنية ذات الصلة بالمنظمة أي إن يكون للجهة المعنية تأثير فعلي أو محتمل على جودة المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها .

ت- مراقبة التغيير: وقد تم تضمينه في الإصدار السابق بشكل قياسي ولكن تم تسليط الضوء عليه في الإصدار الجديد على أنه من الناحية العملية تشغل العديد من الأنظمة بسبب النقص أو الضعف في إدارة التغيير .

ث- التوجه الإستراتيجي: وقد تم إضافة هذا المطلب إلى مراجعة الإدارة بهدف دمج نظام الجودة مع العمل .

ج- إدارة المعرفة: إن العديد من المنظمات لم يعد نطاق الجودة لديها ينطبق مع الخبرة المتاحة على سبيل المثال تقاعد كبار السن في وقت مبكر مما يتسبب ذلك بأزمة إدارة المعرفة.

ح- القيادة: ينبغي وجود القيادة في جميع المستويات الإدارية وصياغة أخرى هي كل شيء وفي كل مكان .
وتم تغيير بعض المصطلحات والتعريفات التي كانت في الإصدار السابق مما يسهل تنفيذ المعايير الجديدة ودمجها في نظام الإدارة (Bounabri,et.al., 2017:37)

إن التفكير المبني على المخاطر وفقاً للوصافة العالمية هو مفهوم أساسي من أجل تحقيق إدارة فعالة للجودة ، و في الإصدارات السابقة لهذه المواصفة العالمية كان مفهوم التفكير المبني على المخاطر يتضمن مثلاً اتخاذ إجراءات وقائية بهدف التخلص من حالات عدم مطابقة الأداء وتحليل أسباب وقوع مثل تلك الحالات واتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع حدوثها وتكرارها ، وللتوافق مع هذه المواصفة لابد من التخطيط وتنفيذ الإجراءات والاساليب اللازمة للتعامل مع المخاطر والفرص (سليمان، 2015: 9)، وتعني إدارة المخاطر العمل نحو التحسين المستمر، ويتوافق الإجراء التصحيحي مع المخاطر، ويتضمن معيار ISO 9001: 2015 أيضاً مفهوم عدم اليقين الإيجابي ويتطلب هذا النهج من المنظمات فهم القضايا الداخلية والخارجية وتحديد فرصها ومخاطرها ومعالجتها ويتطلب من المنظمة تحليل المخاطر التنظيمية والمخاطر الاستراتيجية ومخاطر الامتثال والتشغيلية ، وتشمل مخاطر التشغيل مخاطر أنظمة الإدارة ومخاطر رضا العملاء ومخاطر سلسلة التوريد ومخاطر الإيرادات والمخاطر الأمنية واللوجستية والكوارث الطبيعية ، فينبغي التعرف على المخاطر وتحليلها وإدارتها. (Ramphal,2015:13) وإن نظام إدارة الجودة في جوهره هو أداة وقائية تهدف إلى تخطيط الضوابط وتحقيق الأهداف وتشير المخاطر إلى احتمال حدوث عدم تحقيق الهدف وقد يؤدي إلى انخفاض رضا العملاء بسبب المخرجات غير المقصودة أو عدم تفاعل العمليات بصورة فعالة وتكمن الأهداف في خلق وعي بالمخاطر عند التخطيط للعمليات وبيان عواقب ضرر المخاطر ومدى خطورتها وبدء الضوابط على هذه المخاطر أثناء التخطيط للعمليات وتخطيط الإجراءات التصحيحية عند حدوث الأخطاء وقد عزز معيار ISO:2015 الانضباط الوقائي عند التخطيط للعمليات حيث يجب أن تعالج المخاطر والفرص ذات الصلة لحماية المنتج أو الخدمة من عدم المطابقة (Abuhav:2017:34).

2. إدارة المخاطر وفق إصدارات لجنة (COSO)

تأسست اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) Organization Committee of Sponsoring في الولايات المتحدة وتضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات الأمريكية وهي معهد المدققين الداخليين (IIA) ومعهد المديرين التنفيذيين الماليين الدوليين (FEI) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA) وجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ووضعت إطاراً مشتركاً للرقابة الداخلية لتمكين المنظمات والشركات من تقييم نظم التحكم فيها وكان هدفها تحسين نوعية الإبلاغ المالي من خلال التركيز على إدارة المنظمات والرقابة الداخلية والمعايير الأخلاقية والحوكمة وكذلك تهدف إلى توحيد مفهوم الرقابة الداخلية. (الوردات، 2014: 337-338) وفي عام 1992 أصدرت COSO مفهوماً للرقابة الداخلية وإطاراً عاماً لتقييم وتفعيل الرقابة الداخلية (الرسمي، 2017: 115) لتحقيق أهداف الاعتماد على التقارير المالية وكفاءة العمليات وفعاليتها والتوافق والالتزام بالمتطلبات القانونية (دحدوح والقاضي، 2009: 281) ويتكون إطار الرقابة الداخلية من خمسة عناصر وهي: بيئة الرقابة وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصالات والمتابعة (Louwers& et.al.2011:165) وتعتبر المكونات السابقة بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية للمنظمة (علي وشحاته، 2014: 36) بعدها قامت لجنة COSO بتطوير إطار الرقابة الداخلية السابق حيث تم التعاقد مع شركة Price water house Coopers (PWC) لتطوير وصياغة وصف إطار العمل وتم إصدار نسخة من إطار عمل إدارة المخاطر المؤسسية للتعليق النهائي عليه في منتصف عام 2003 وتم نشره في سبتمبر 2004 (Moeller,2011:53) وعرفت هذه النسخة إدارة المخاطر "بأنها العملية التي يسعى في تنفيذها مجلس إدارة المنظمة والعاملين لغرض وضع خطة إستراتيجية لمواجهة المخاطر المحتملة التي تتعرض لها المنظمة من خلال ممارسة نشاطها في ظل التحديات و الظروف الاقتصادية المعقدة من أجل الوصول إلى درجة التحكم لمساندة المنظمة في تحقيق أهدافها (سليمان، 2019: 23) (Hardy,2010:17)

أولاً: الاستراتيجية
ثانياً: العمليات
ثالثاً: التقارير
رابعاً: الالتزام

ويتكون إطار COSO ERM - الصادر لعام 2004 من ثمانية مكونات مترابطة مع بعضها لإدارة مخاطر المنظمة : (286-)
Romney&Stinbart,2011:282

- (1) **البيئة الداخلية:** هي فلسفة بيئة إدارة المخاطر وتحتوي على (المعرفة بالخطر، سلامة القيم الاخلاقية ، القدرة على الالتزام ، فلسفة الادارة ونزعة المخاطرة لديها، السلطة والمسؤولية ، التقييمات الداخلية وسياسة إدارة الموارد البشرية) وتعتبر البيئة الداخلية هي من العناصر المهمة لإدارة المخاطر لأنها تؤثر على بقية العناصر الاخرى عن طريق وضع استراتيجيات واهداف المنظمات لتحديد وتقييم المخاطر الناجمة عن عملياتها وتنظيم أنشطة المراقبة وتنظيم ومراقبة انظمة الاتصالات (حليحل و كريم ، 2019: 314-315)
 - (2) **وضع الاهداف:** تضمن ERM أن ادارة المنظمة تحسن من عملية وضع وصياغة الاهداف الاستراتيجية ، التشغيلية ، التقريرية وأهداف الالتزام التي توازن وتتوافق مع سياسة المنظمة في تحمل المخاطرة فيتم أولا تحديد الاهداف الاستراتيجية وتبنى عليها الاهداف الثلاثة الاخرى وتكشف الاهداف المختلفة للمنظمات عن الاحداث التي تؤدي الى المخاطر التي تتعرض لها المنظمة وكيفية تقييم المخاطر ومواجهتها (الأفندي ، 2018: 60)
 - (3) **تعريف الحدث:** يشير تعريف الحدث الى قدرة الإدارة على الإدراك الملائم للأحداث الخطرة التي تؤثر على تنفيذ استراتيجيتها وتحقيق الاهداف وعلى الرغم من اهمية تحديد الادارة للمخاطر ذات التأثير السلبي المحتملة فمن الضروري ايضا تحديد الحالات الايجابية ويجب تخفيف المخاطر السلبية المحتملة وينبغي مراجعة تلك الحالات التي لديها ايجابيات محتملة فيما يتعلق برسالة المنظمة ورؤيتها بالإضافة الى الرغبة بالمخاطرة. (Cendrowski&C.Mair, 2009:93)
 - (4) **تقييم المخاطر:** يسمح تقييم المخاطر للمنظمة النظر في مدى تأثير الاحداث المحتملة على تحقيق الاهداف وتعمل الادارة على تقييم الأحداث من منظورين الاحتمالية والتأثير الايجابي أو السلبي ويتوجب فحص تأثيرات الاحداث المحتملة بشكل فردي أو حسب الفئة عبر المنظمة ويتم تقييم المخاطر على اساس المخاطر المتأصلة والمتبقية. (COSO,2004:49)
 - (5) **الاستجابة للمخاطر:** تختار الادارة الاستجابة للمخاطر من خلال التجنب - القبول - المشاركة - التقليل وينبغي على المنظمة تطوير مجموعة من الإجراءات للمواءمة مع قدرة المنظمة على تحمل المخاطر (Passenheim,2010:12).
 - (6) **أنشطة الرقابة:** وهي الإجراءات والسياسات الضرورية لضمان تنفيذ إستجابات المخاطر المحددة وبالرغم أن هذه الأنشطة قد تتعلق فقط بمخاطر محددة تكون الموافقة على الإستجابة للمخاطر في مستوى واحد من المنظمة لكن غالبا ما تتداخل وتنفذ عبر وظائف ووحدات متعددة وعنصر الرقابة في الأنشطة يتطلب ربط COSO-ERM ارتباطا وثيقا بمكون الإستجابة للمخاطر. (Moeller,2007:83)
 - (7) **المعلومات والاتصالات:** يتطلب استخدام المصادر الداخلية والخارجية لتوفير المعلومات ذات الصلة والتعرف على المخاطر لكي يتمكن الموظفين من تنفيذ مسؤولياتهم ولتعزيز اتخاذ القرار على اساس المخاطر على جميع المستويات التنظيمية وفقا لذلك إن ابلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر يجب ان تتدفق عبر المنظمة من الأعلى الى الأسفل وبالعكس (Shenkir&Walker,2011 : 20) .
 - (8) **المراقبة :** ينبغي مراقبة عمليات إدارة المخاطر التنظيمية بصورة مستمرة وتعديلها حسب الحاجة من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة والتقييمات المنفصلة وإبلاغ الإدارة عن حالات القصور في عمليات إدارة المخاطر (COSO,2012:178) .
- وفي 2017 قدم اطار COSO المتكامل لإدارة المخاطر دليل للمنظمات التي تلعب دورا أكثر نشاطا في فهم المسائل التي تتعلق بالمخاطر المرتبطة بالحوكمة البيئية والاجتماعية والتنظيمية سواء كان ذلك في تقليل المخاطر او ازالتها والاستعداد والتكيف للمخاطر وان تكون المنظمة أكثر شفافية حول كيفية معالجتها للمخاطر، وتم تصميم الإطار لأي منظمة تواجه المخاطر المرتبطة بالحوكمة البيئية والاجتماعية او التنظيمية بما في ذلك المنظمات الصغيرة والكبيرة والمنظمات الربحية وغير الربحية والمنظمات الحكومية والجمهور من صناع القرار والمستويات الاشرافية في ادارة المخاطر والاستدامة ويتضمن الاطار المحدث 2017 على مجموعة مترابطة من خمسة عناصر وعشرون مبدأ داعما لها. (COSO &Wbcsd ,2018:6)

جدول (2) إطار عمل إدارة المخاطر المؤسسية 2017 COCO

العناصر	المبادئ
الحوكمة	1. ممارسة المجلس للرقابة على المخاطر: يوفر مجلس الإشراف على الإستراتيجية وتنفيذ مسؤوليات الحوكمة لدعم الإدارة في تحقيق

1. الأهداف الاستراتيجية والأهداف. 2. تأسيس هيكل الحوكمة والتشغيل: تحدد المنظمة هيكل التشغيل في السعي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية والتجارية. 3. تحديد الثقافة المرغوبة: تحدد المنظمة السلوكيات المرغوبة التي تميز الثقافة المطلوبة للمنظمة 4. تحديد الالتزام بالقيم الجوهرية (النزاهة والاخلاق): تظهر المنظمة التزاما بالقيم الأساسية كدعم الاخلاق والثقافة والالتزام بالنزاهة. 5. جذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد المؤهلين: تلتزم المنظمة في بناء رأس المال البشري بما يتماشى مع الأهداف الاستراتيجية وأهداف العمل.	والثقافة
6. تحليل سياق الأعمال: تدرس المنظمة التأثيرات المحتملة لسياق الأعمال على ملف تعريف المخاطر Risk Profile. 7. تحديد قابلية تحمل المخاطر: تحدد المنظمة شهية المخاطر في سياق بناء القيمة والحفاظ عليها 8. تقييم الاستراتيجيات البديلة : تعمل المنظمة بتقييم الاستراتيجيات البديلة والتأثير المحتمل على ملف المخاطر. 9. صياغة أهداف الاعمال: تأخذ المنظمة بعين الاعتبار المخاطر من خلال إنشاء أهداف العمل وبما يوائم ويدعم استراتيجيات المنظمة.	الاستراتيجية ووضع الأهداف:
10. تحديد المخاطر: تحدد المنظمة المخاطر واسباب حدوثها والتي تؤثر على أداء الاستراتيجية والأهداف. 11. تقييم شدة المخاطر: تقوم المنظمة بتقييم مدى خطورة المخاطر. 12. تحديد أولويات المخاطر: تعطي المنظمة الأولوية للمخاطر كأساس لاختيار الإستجابات المرتبطة بالمخاطر. 13. تنفيذ إستجابات المخاطر: تقوم المنظمة بتقييم الإستراتيجيات البديلة والتأثير المحتمل على ملف المخاطر. 14. تطوير مفهوم محفظة المخاطر: تقوم المنظمة بتطوير وتقييم مفهوم محفظة المخاطر.	الاداء
15. تقييم التغيرات الجوهرية: تحدد المنظمة وتقيم التغيرات التي قد تؤثر جوهريا على أهداف الاستراتيجية والأعمال. 16. استعراض المخاطر والأداء: تستعرض المنظمة الأداء مع أخذ المخاطر بعين الاعتبار. 17. السعي لتحسين أداء المخاطر المؤسسية: تسعى المنظمة الى تحسين أداء المخاطر المؤسسية.	الاستعراض والمراجعة
18. تعزيز نظم المعلومات: تستفيد المنظمة من أنظمة المعلومات والتكنولوجيا الخاصة بها لدعم إدارة المخاطر. 19. نقل المعلومات المتعلقة بالمخاطر: تستخدم المنظمة قنوات الاتصال لدعم إدارة المخاطر. 20. التقارير عن المخاطر والثقافة والأداء: تكون تقارير المنظمة عن المخاطر والثقافة والأداء على مستويات متعددة وعبر جميع أنحاء المنظمة.	المعلومات والإتصالات والإبلاغ

المصدر (هوك، 2020: 85)

ويساعد هذا الإطار المنظمات على : (COSO&Wbcsd, 2018:7)

(أ) تعزيز المرونة والقدرة على التوقع والاستجابة للمخاطر المعقدة التي تهدد اهداف المنظمة واستراتيجيتها
توضيح للمخاطر التي تتعلق بالحوكمة البيئية والاجتماعية والتنظيمية وكيفية ادارة المخاطر التنظيمية وتقييم المخاطر المحتملة الناتج على استراتيجية المنظمة واهدافها

(ب) يساعد المنظمة على تقييم الاحتياجات من الموارد وامكانية تحسين تخصيص الموارد

(ت) تعزيز السعي وراء الفرص ذات الصلة بالحوكمة التنظيمية الاجتماعية والبيئية من خلال النظر في كل من الجوانب الايجابية والسلبية

(ث) يساعد على تحسين الافصاح وتوفير الشفافية لاصحاب المصلحة الذين يتوقعون الامتثال لاعداد التقارير القضائية.

ثالثا: التحليل الوصفي للتحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق بالعراق في ظل جائحة كورونا.

سيتم في هذه الجزء من البحث عرض نتائج التحليل الوصفي للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا باستعمال المقاييس الاحصائية المتمثلة بالأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمستوى اجابات العينة، وكانت نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات البحث على النحو الاتي :

يبين جدول (3) وشكل (2) ان قيمة المتوسط الحسابي الموزون للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا في عينة القطاع العام بلغت (2.234) والتي جاءت ضمن الفئة ما بين (من 1.67 إلى أقل من 2.34) ، ليرسخ ذلك ان مستوى أهمية اجابات العينة على مجمل فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا اتجهت نحو الحياد وبمستوى استجابة معتدل في عينة القطاع العام ، وبانحراف معياري سجل (0.638) وشكلت الأهمية النسبية للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا (74.47%).

وأن مستويات أهمية الفقرات توزعت بين أعلى مستوى اجابه حققته الفقرة (1) بين جميع فقرات التحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بمتوسط حسابي موزون بلغت قيمته (2.743) وبانحراف معياري (0.482) ، وأهمية نسبية شكلت (91.44) % ليؤكد ذلك اتفاق معظم افراد عينة القطاع العام على ان جائحة كورونا أدت الى مخاطر التأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لأعمال التدقيق.

وأن الفقرة (6) قد حققت ادنى مستوى استجابة بين جميع فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا ، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي الموزون لها (1.567) وكانت قيمة الانحراف المعياري (0.698) ، وبلغت نسبة الاهمية (52.22%) ليؤكد ذلك اتفاق أكثر من نصف افراد عينة القطاع العام على تأثير الجائحة في المخاطر الناشئة عن ضعف الالتزام بتطبيق القوانين والتعليمات المنظمة لمهنة التدقيق بشكل كبير .

اما بالنسبة للقطاع الخاص فان قيمة المتوسط الحسابي الموزون للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بلغت (2.094) والتي جاءت ضمن الفئة (من 1.67 إلى أقل من 2.34) ، ليرسخ ذلك ان مستوى أهمية اجابات العينة على مجمل فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا اتجهت نحو الحياد وبمستوى استجابة معتدل في عينة القطاع الخاص ، وبانحراف معياري سجل (0.715)، والذي يبين وجود تشتت نوعا ما في اجابات العينة ، وشكلت الأهمية النسبية للتحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا (69.79%) بما يوضح اتفاق أكثر من ثلثي افراد عينة الدراسة على التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بالقطاع الخاص.

وتوزعت الاهمية بين أعلى مستوى اجابه للفقرة (16) بين جميع فقرات التحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بمتوسط حسابي موزون بلغت قيمته (2.596) وبانحراف معياري (0.534) ، وأهمية نسبية شكلت (86.54) % ليؤكد ذلك اتفاق معظم افراد عينة القطاع الخاص على ظهور أثر واضح لتحمل مكاتب التدقيق لتكاليف ثابته كالرواتب والايجارات والالتزامات الاخرى على حجم الارباح للمكاتب الخاصة في ظل جائحة كورونا.

وأن الفقرة (8) قد حققت ادنى مستوى استجابة بين جميع فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا في القطاع الخاص ، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي الموزون لها (1.654) وكان الانحراف المعياري (0.683) ، وشكلت الاهمية النسبية (55.13%) ليؤكد ذلك اتفاق أكثر من نصف افراد عينة القطاع الخاص على تأثير جائحة كورونا على ضعف الالتزام بمتطلبات جودة اعمال التدقيق.

أما على اساس المستوى الاجمالي للعينة وللقطاعين فان قيمة المتوسط الحسابي الموزون للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بلغت (2.169) والتي جاءت ضمن الفئة ما بين (من 1.67 إلى أقل من 2.34) ، ليرسخ ذلك ان مستوى أهمية اجابات العينة على مجمل فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا اتجهت نحو الحياد وبمستوى استجابة معتدل في القطاعين العام والخاص ، وبانحراف معياري سجل (0.688)، وشكلت الأهمية النسبية (72.28%) بما يوضح اتفاق أكثر من ثلثي افراد عينة الدراسة على التحديات والمخاطر التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا. ومن خلال تلك النتائج يمكن رفض فرضية البحث الاولى لان التأثير كان بشكل معتدل وليس بشكل كبير .

وتوزعت أعلى مستوى اجابه للفقرة (5) بين جميع فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا بمتوسط حسابي موزون بلغت قيمته (2.545) وبانحراف معياري (0.696)، وأهمية نسبية شكلت (84.82) % ليؤكد ذلك اتفاق معظم افراد عينة القطاعين العام والخاص على ان تقلب ساعات العمل في الوحدات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا ادى الى مخاطر عدم انجاز اعمال التدقيق في الوقت المناسب.

وأن الفقرة (6) قد حققت ادنى مستوى استجابة بين جميع فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا للقطاعين العام والخاص ، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي الموزون لها (1.661) وكان الانحراف المعياري (0.73) ، والأهمية النسبية شكلت (55.36%)

ليؤكد ذلك اتفاق أكثر من نصف افراد عينة القطاعين العام والخاص بتأثير جائحة كورونا على مخاطر ضعف الإلتزام بتطبيق القوانين والتعليمات المنظمة لمهنة التدقيق بشكل كبير .

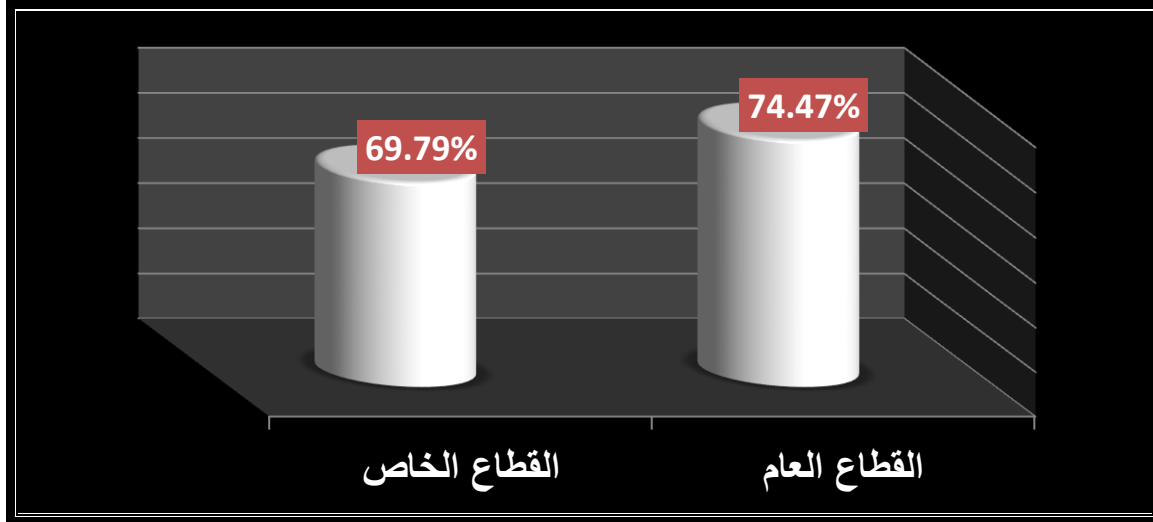
جدول (3) مستوى استجابات عينة الدراسة على فقرات التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا

مراقبي حسابات القطاع الخاص				مراقبي حسابات القطاع العام				الكلي			
تسلسل الفقرات	المتوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	مستوى الاستجابة	المتوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	مستوى الاستجابة	المتوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %
q01	2.743	0.482	91.44	مرتفع	2.269	0.66	75.64	مرتفع	2.518	0.615	83.93
q02	2.733	0.516	91.11	مرتفع	2.077	0.837	69.23	معتدل	2.429	0.756	80.95
q03	2.017	0.748	67.22	معتدل	1.885	0.758	62.82	معتدل	1.955	0.752	65.18
q04	2.533	0.596	84.44	مرتفع	2.423	0.686	80.77	مرتفع	2.482	0.644	82.74
q05	2.7	0.561	90	مرتفع	2.365	0.793	78.85	مرتفع	2.545	0.696	84.82
q06	1.567	0.689	52.22	منخفض	1.769	0.757	58.97	معتدل	1.661	0.73	55.36
q07	2.6	0.616	86.67	مرتفع	2.365	0.687	78.85	منخفض	2.491	0.658	83.04
q08	1.683	0.701	56.11	منخفض	1.654	0.683	55.13	منخفض	1.67	0.69	55.65
q09	1.633	0.688	54.44	منخفض	1.827	0.834	60.9	معتدل	1.723	0.762	57.44
q10	2.233	0.621	74.44	معتدل	2.077	0.71	69.23	معتدل	2.161	0.665	72.02
q11	2.25	0.541	75	معتدل	2.173	0.678	72.44	معتدل	2.214	0.607	73.81
q12	2.167	0.693	72.22	معتدل	1.827	0.76	60.9	معتدل	2.009	0.741	66.96
q13	1.783	0.739	59.44	معتدل	1.769	0.731	58.97	معتدل	1.777	0.732	59.23
q14	2.183	0.701	72.78	معتدل	1.923	0.788	64.1	معتدل	2.063	0.751	68.75
q15	2.55	0.622	85	مرتفع	2.5	0.542	83.33	مرتفع	2.527	0.584	84.23
q16	2.367	0.688	78.89	مرتفع	2.596	0.534	86.54	مرتفع	2.473	0.629	82.44
	2.234	0.638	74.47	معتدل	2.094	0.715	69.79	معتدل	2.169	0.688	72.28

المصدر: اعداد الباحثة على وفق نتائج برنامج SPSS V25

و يوثق شكل (2) ان القطاع العام الأكثر تأثراً بالتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا ولا سيما ان الاهمية النسبية الخاصة بعينة القطاع العام سجلت (74.47 %) وهي أعلى من الاهمية النسبية الخاصة بعينة القطاع الخاص التي بلغت (69.79 %). وهذا يؤدي الى قبول فرضية البحث الثانية

شكل (3) الاهمية النسبية للتحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا في القطاعين العام والخاص



رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات :

الاستنتاجات:

- 1) أكدت العديد من الادبيات ان الجائحة كورونا تأثير سلبي أدى الى خلق العديد من التحديات والمخاطر لمهنة التدقيق مثل صعوبة إجراءات جمع أدلة التدقيق ، وتدقيق التقديرات المحاسبية وعملية تدقيق الأحداث اللاحقة وعملية تقييم فرض الاستمرارية وعملية إصدار تقارير التدقيق .
- 2) بالرغم من الصعوبات السابقة ظهر للجائحة ايضا تأثير ايجابي وامكانية تقدم أداء التدقيق مع البرامج والتقنيات المتطورة ، وتحول عمليات التدقيق بالاعتماد على المنهج القائم على المخاطر.
- 3) أكثر التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا لعينة القطاع العام هو ان جائحة كورونا أدت الى التأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لأعمال التدقيق.
- 4) اتفق معظم افراد عينة القطاع الخاص على ان أكبر تحدي هو تحمل مكاتب التدقيق لتكاليف ثابتة كالرواتب والايجارات والالتزامات الاخرى مما اثر على حجم الارباح للمكاتب الخاصة في ظل جائحة كورونا .
- 5) اتفق معظم افراد عينة القطاعين على ان أكبر التحديات هو تقليص ساعات العمل في الوحدات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا ادى الى عدم انجاز اعمال التدقيق في الوقت المناسب .
- 6) ادنى التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا لعينة القطاع العام هو تأثير الجائحة على ضعف الالتزام بتطبيق القوانين والتعليقات المنظمة لمهنة التدقيق بشكل كبير.
- 7) واتفق أكثر من نصف افراد عينة القطاع الخاص على تأثير جائحة كورونا على ضعف الالتزام بمتطلبات جودة اعمال التدقيق.
- 8) واتفق القطاعين ان الادنى تأثير هو ضعف الإلتزام بتطبيق القوانين والتعليقات المنظمة لمهنة التدقيق بشكل كبير

التوصيات :

- 1) ضرورة زيادة الاهتمام بتأهيل المدققين بمجالات إدارة الأزمات والكوارث ، وزيادة الاعتماد على نظم متطورة لإدارة المخاطر من خلال استخدام مؤشرات رصد مبكر للمخاطر الناشئة من أجل التهيؤ والاستعداد للأزمات والتصدي للمخاطر المرتبطة بها، مما يسهم ذلك في تقييم المخاطر والتعديل على الخطط المتبعة لعمليات التدقيق.
- 2) امكانية توظيف مواصفة ISO 9001 للجودة واطر coso لإدارة المخاطر لكونها توفر مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة لإدارة المخاطر نظرا لزيادة المخاطر الناشئة عن جائحة كورونا كالفساد الإداري والاحتيال المالي والتحريفات الجوهرية.

- 3) ضرورة ان تعمل الجهات المشرفة على المهنة بوضع أكثر من سيناريو محتمل لأزمات متوقعة، وامكانية الاستعانة بخبراء متخصصين في مجال إدارة الأزمات من أجل إستدامة مهنة التدقيق.
- 4) زيادة اعتماد المدققين على الشك المهني خلال جميع مراحل عملية التدقيق وفي تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية والإستجابة للمخاطر المقدرة في تدقيق التقديرات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة من أجل التغلب على حالات عدم التأكد لدى الجهات الخاضعة للتدقيق.
- 5) إن اعتماد اطار COSO 2017 من قبل الإدارات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق سوف يساهم بشكل فعال في تحسين الإستراتيجية التفاعلية لمهنة التدقيق في ظل الظروف الاستثنائية الناتجة عن جائحة كورونا لكون الاطار يوفر مجموعة من العناصر والمبادئ المترابطة والمتكاملة التي تساعد على تعزيز المرونة لمهنة التدقيق في الإستجابة للمخاطر المعقدة و التكيف في ظل الظروف الحرجة والمفاجئة.
- 6) ضرورة التأكيد على ثقافة الوعي بالمخاطر التي تتعرض لها المهنة مع ضرورة الإلتزام بالمبادئ والمعايير الأخلاقية والنزاهة. وتأهيل المدققين بالشكل المطلوب من خلال تدريبهم وتطوير قدراتهم باستعمال التقنيات الحديثة نظرا لزيادة المخاطر الناشئة من حالات الغش والفساد .
- 7) زيادة الإعتداد على استخدام التقنيات الحديثة واساليب الذكاء الاصطناعي في أعمال التدقيق عن بعد لمواكبة التطورات البيئية وإمكانية التغلب على القيود في الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة لدعم التقديرات التي يقدمها الزبون .

المراجع والمصادر

أولاً: المصادر العربية

أ. القرآن الكريم

ب. الكتب

- ابراهيم، ايهاب نظمي ، (2009) ، (التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثة وتطور) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر- والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- الحريري، محمد سرور بن حكمت ، (2012) ، (إدارة الازمات وإستراتيجية القضاء على الازمات الاقتصادية والمالية والادارية) ، طبعة اولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان.
- حليجل، جليلة عيدان ، كريم حسين صالح ، (2019) ، (المداخل الحديثة في الرقابة الداخلية) ، مكتبة الضاد للطباعة والتوزيع ، بغداد ، الطبعة الاولى .
- حواش ، جمال ، (2005) ، (التفاوض في الأزمات والمواقف الطارئة) مع تطبيقات عملية، آيتراك للنشر والتوزيع ، مصر الجديدة ، القاهرة ، ط 1 .
- دحدوح، حسين أحمد / القاضي، حسين يوسف ، (2009) ، (مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري والاجراءات العملية) الجزء الاول ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى .
- الرمحي ، زاهر عطا ، (2017) ، (الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية) ، دار المأمون للنشر والتوزيع – عمان ، الطبعة الاولى .
- الصرن، رعد حسن ، (2016) ، (إدارة الجودة في المشروعات الصغيرة) ، منشورات جامعة دمشق ، مطبعة جامعة دمشق .
- علي، عبد الوهاب نصر / شحاتة، السيد شحاتة ، (2014) ، (دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية) - مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات ، دار التعليم الجامعي – الإسكندرية .
- الفقية، عبد الله محمد ، (2011) ، (إدارة الأزمات) ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء .
- كتاب المدقق الداخلي المجاز ، (2020) ، هوك (اساسيات التدقيق الداخلي) ، الجزء الأول ، مؤسسة الجمان لإستشارات الأعمال الإدارية ، عمان – الأردن.

- اللامي، غسان قاسم داود / العيساوي، خالد عبد الله إبراهيم ، (2016) ، (إدارة الأزمات الأسس والتطبيقات) ، البار المنهجية للتوزيع والنشر، عمان.
- النجار، صباح مجيد / جواد، محامل ، (2017) ، (إدارة الجودة – مبادئ وتطبيقات) ، الذكرة للنشر- والتوزيع ، بغداد ، الطبعة الأولى .
- النعيمي، محمد عبد العال / صويص، راتب جليل / صويص، غالب جليل ، (2009) ، (إدارة الجودة المعاصرة- مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات) ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الاردن – عمان .
- الوردات، خلف عبد الله ، (2014) ، (دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA) ، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى.
- ت. **الرسائل والاطاريح**
- احمد، انتظار جاسم ، (2018) ، (منظور استراتيجي لآليات ومتطلبات تطبيق المواصفة (ISO9001:2015) في مديرية زراعة ديالى) ، دراسة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي في التخطيط الاستراتيجي.
- الأفندي، ارسلان ابراهيم عبد الكريم ، (2018) ، (تطوير الرقابة الداخلية من خلال التكامل ما بين قواعد الحوكمة وإطار إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية – دراسة تطبيقية) ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية.
- زيادة ، فهد محمد نعمان ، (2012) ، (أثر التدريب على مقدرة المؤسسات الدولية العاملة في قطاع غزة على إدارة الأزمات) ، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، غزة.
- سليمان، حميد كنعان ، (2019) ، (دور إطار COSO المحدث للرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الوحدات الاقتصادية) ، بحث مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية لنيل شهادة الدبلوم العالي .

ثانياً: المصادر الاجنبية

A. Reprtes

- Chytis, Evangelos / Tasios, Stergios / Fasoulas, Marios/ Kitsantas ,Thomas, (2020), (The impact of the COVID-19 Pandemic on the Auditing Profession), a survey of auditors' perceptions, (first results).
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2012),(Internal Control-Integrated Framework,Framework and Appendices).
- COSO- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, (2004), (Enterprise Risk Management —Integrated Framework , Executive Summary Framework), Copyright © by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO-,Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, WBCSD – World Business Council for Sustainable Development , (2018), (Enterprise Risk Management Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks).

B. BOOKS:

- Abuhav, Itay, (2017), (ISO9001 :2015-A Complete Guide to Quality Management Systems), published by Taylor & Francis Group, LLC, Florida, USA.

- Bloch, Olga, (2014), (Corporate Identity and Crisis Response Strategies- Challenges and Opportunities of Communication in Times of Crisis), published by Springer VS, Frankfurt, Germany.
 - Cendrowski, Harry/ C. Mair, William, (2009), (Enterprise Risk Management and COSO A Guide for Directors, Executives) , and Practitioners, Copyright by John Wiley & Sons, Inc. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
 - Coombs, W.Timothy,(2015),(Ongoing Communication Planning,Managing, and Responding),Fourth edition,Copyright by SAGE Publications, Inc, Florida, USA.
 - G.Shenkir, William/L.Walker, Paul, (2011), (Enterprise Risk Management: Frameworks, Elements, and Integration, Statement on Management Accounting), Finance Governance, Risk, and Compliance, Published by Institute of Management Accountants, Copyright by Institute of Management Accountants.
 - Hardy, Karen,(2010),(Managing Risk in Government :An Introduction to Enterprise Risk Management), Financial Management Series , Second Edition, published by IBM Center for The Business of Government.
 - Hinsch, Martin, (2019), (ISO 9001:2015 for Everyday Operations All Facts – Short), Concise and Understandable, published by Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Germany.
 - Hopkin, Paul, (2017), (Fundamentals of Risk Management Understanding, evaluating and implementing effective risk management), Fourth Edition, Printed and bound by CPI Group (UK) Ltd, Croydon, published, Kogan Page Limited.
 - Louwers,Timothy /J. Ramsay , Robert / J. Sinason, David/ H. Strawser, Jerry/ R.,Thibodeau, Jay,(2011), (Auditing &Assurance Services), McGraw-Hill, (4 thed).
 - Marshall, Romney/ Steinbart, Paul John, (2011), (Accounting Information Systems) , 12thed ,Prentice-Hall ,Inc.
 - Moeller ,R. Robert,(2011), (COSO Enterprise Risk Management Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes), Second Edition, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Printed in the United States of America.
 - Moeller, R. Robert, (2007), (COSO Enterprise Risk Management Understanding The New Integrated ERM Framework) , Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
 - Passenheim, Olaf,(2010),(Enterprise Risk Management), Published by Ventuse APS.
- Journal and Research
- Akrimi, Nesrine, (2021), (The Impact of Coronavirus Pandemic on Audit Quality: The Perceptions of Saudi Audi Auditors), Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 25, Issue 2.

- Albitar K., Gerged Ali M./ Kikhia H., Hussainey K., (2020), (Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality), International Journal of Accounting and Information Management. In Press .
- Ariff, Mohd Shoki Bin Md./ Zakuan N., Tajudin Muhammad Naquib M./ Ahmad, Azira, (2014), (A Framework for Risk Management Practices and Organizational Performance in Higher Education), Review of Integrative Business & Economic Research, Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol 3(2), Malaysia
- Bounabri, Noussaiba/ El Oumri, Ahmed Amine/ Saad, Elmadani/ Zerrouk, Latifa/ Ibnlfassi, Amina (2018), (Barriers to ISO 9001 implementation in Moroccan organizations: Empirical study), Journal of Industrial Engineering and Management (JIEM), ISSN 2013-0953, Omnia Science, Barcelona, Vol. 11, Iss. 1, pp. 34-56.
- C. Dissertations & Thesis
- Dordevic, Milica/ Dukic, Tadija, (2021), (Auditor's Responsibility in Assessing Going Concern Assumption Affected by Covid -19), Review paper, ECONOMIC THEMES 59(1): 77-93.
- Fonseca, Luís Miguel, (2015), (**From Quality Gurus and TQM to ISO 9001:2015: A Review of Several Quality Paths**), International Journal for Quality Research 9(1) 167–180.
- Moses, Morise Adio, (2021), (**The Impacts Of Covid-19 On Audit Practices**), A Senior Thesis Submitted to the Eastern Michigan University Honors College in Partial Fulfillment of the Requirements for Graduation with Honors in Accounting and Finance. Eastern Michigan University.
- Othman, Norreha / Mokhtar, SanySanury Mohd/ Asaad, Mohd Norhasni Mohd , (2017) , (**Quality Management System ISO 9001:2008 and ISO 9001:2015 Standards Within Higher Education Institutions**) , Journal of Global Business and Social Entrepreneurship (GBSE) Vol. 3: no. 6 , page 40–46.
- R. R Ramphal., (2014), (**Overview of the new ISO 9001:2015 standard and challenges ahead**), African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure Vol. 4 (2) Special edition -ISSN: 2223-814X, Copyright ©AJHTL .
- Soltanizadeha, Sara/ Abdul Rasid, Siti Zaleha/ Golshan, Nargess/ Quoquab, Farzana/Basiruddin, Rohaida, (2014), (**Enterprise risk management practices among Malaysian firms**), International Conference on Accounting Studies, ICAS 2014, 18-19 August 2014, Kuala Lumpur, Malaysia, Procedia - Social and Behavioral Sciences 164 ,332 – 337.
- D. Internet
- https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations

– <https://www.iaasb.org/publications/highlighting-areas-focus-evolving-audit-environment-due-impact-covid-19-1>

– سليمان ، اسامة سيد عبد الحميد ، المواصفة العالمية الايزو 9001 ، 2015 : على الموقع الالكتروني: usamatqm@gmail.com

– <https://www.mgiworld.com/media/2123730/2020-03-31-aicpa-special-report-covid-19-auditing-challenges>

الملحق : اسئلة الاستبانة

التحديات التي واجهت مهنة التدقيق في ظل جائحة كورونا

لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	الفقرات
			1 أدت جائحة كورونا الى التأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لأعمال التدقيق .
			2 أدى ظهور الجائحة الى تقليص ساعات العمل للمدققين مما أدى الى تراكم العمل.
			3 نتيجة الجائحة يتعذر الحصول على الادلة الكافية والمناسبة.
			4 ادت التعليلات الطارئة التي فرضتها الدولة كخطر التجوال وغيرها الى صعوبة وصول المدقق الى مكان عمله.
			5 ان تقليص ساعات العمل في الوحدات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا أدى الى عدم انجاز اعمال التدقيق في الوقت المناسب .
			6 أدى ظهور الجائحة الى ضعف تطبيق القوانين والتعليقات المنظمة لمهنة التدقيق بشكل كبير
			7 اصابة عدد من العاملين في مجال التدقيق بالجائحة أثر على وقت انجاز الاعمال .
			8 اثرت جائحة كورونا على ضعف الالتزام بمتطلبات جودة اعمال التدقيق.
			9 اثرت الجائحة على اجور التدقيق التي يتقاضاها المدقق لإنخفاض الطلب على خدمات التدقيق.
			10 نتيجة وجود الجائحة ادت الى تغيير في اجراءات العمل واتباع اجراءات بديله في برامج التدقيق؟
			11 أدى ظهور الجائحة في التأثير على خطة التدقيق لتعكس تنامي المخاطر الضمنية والرقايه للوحدات الخاضعة للتدقيق
			12 اثرت جائحة كورونا على حجم العينة المختارة في التدقيق نتيجة المخاطر التي يواجهها المدقق.
			13 اثرت جائحة كورونا على نوعية الافصاح في تقرير المدقق.
			14 اثرت صعوبة السفر نتيجة الجائحة على توفير بعض متطلبات المهنة كالحصول على الادلة ، والمشاركة بالدورات التدريبية.
			15 اثر التأخر في اصدار القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق في توقيتات تنفيذ مهام التدقيق.
			16 أثر تحمل مكاتب التدقيق لتكاليف ثابتة كالرواتب والايماجات والالتزامات الاخرى على حجم الارباح للمكاتب الخاصة في ظل جائحة كورونا.