

متطلبات تطبيق التدقيق عن بُعد:

دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات المجازين في العراق

م.د. وسن يحيى الجامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد / قسم العلوم المالية والمصرفية	م.د. سنان الشيخ الجامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة	أ.م.د. سلوان حافظ حميد الجامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة salown_altaey@yahoo.com
---	--	---

ISSN 2709-6475

DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2021.S.28>

تأريخ قبول النشر 2021/7/26

تأريخ استلام البحث 2021/5/16

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على منهج التدقيق عن بُعد ومتطلباته وتقبل البيئة المحلبة العراقية لهذا المنهج، ويستند المنهج إلى مرتكزات أساسية التي تمثل المتطلبات أو التي تشكل الهيكل الأساس لتطبيق منهج التدقيق عن بُعد، وتشمل: المرتكز الأول الاستراتيجي التي تستند عليها عملية التدقيق، ومن خصائصها أن تتميز بالمرونة وتأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات البيئية والظروف المحلية أو الدولية، أما المرتكز الثاني المهارة والمعرفة المهنية التي يمتلكها المدقق الخارجي في مجال تقنيات وتكنولوجيا المتطورة، المرتكز الأخير اعتماد ومواكبة التطورات في معايير التدقيق الدولية وتكيفها وبشكل يتلائم مع البيئة المحلية لمعرفة تقبل تطبيق المنهج في البيئة المحلية، ويتكون مجتمع البحث وعينته من شركات التدقيق ومكاتب التدقيق المحلية بموجب النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام 2019، إذ بلغ عدد الشركات (27) شركة تدقيق ومكاتب التدقيق (188) واعتمد الباحثون معادلة ستيفن ثامبستون في تحديد حجم العينة، إذ بلغ حجم العينة لشركات التدقيق (25)، أما مكاتب التدقيق بلغت (127). ولمعرفة مديات التطبيق لمنهج التدقيق عن بُعد، عمل الباحثون إلى تصميم استبانة التي تضمنت مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى جزئين رئيسيين، الجزء الأول يتعلق بديموغرافية العينة، والجزء الثاني يتكون من ثلاثة محاور تعكس وتمثل مرتكزات منهج التدقيق الجديد، فضلاً إلى توزيعها من خلال استخدام نماذج Google Form، وباستخدام أساليب الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات ومن أهمها، أنه من خلال تحليل البيئة المحلية المتمثلة لشركات التدقيق ومكاتب التدقيق هناك تقبل واتفق بشكل عام في تطبيق المنهج الحديث لتدقيق، وإمكانية اعتماد منهج التدقيق عن بُعد في ظل الظروف الطبيعية بشكل مساند مع التدقيق الاعتيادي مع تحديد المجالات الواجب استخدامها وفق محددات وشروط يتبعها المدقق صادرة من جهات مهنية، فضلاً إلى ضعف دور الجهات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بإصدار التعليمات والإرشادات التي توجه عمل المدققين وتساعد في إصدار الأحكام المهنية في ظل الوضع الوبائي الذي يعيش فيه البلد.

الكلمات الافتتاحية: منهج التدقيق عن بُعد، الاستراتيجي، خطة التدقيق، تكنولوجيا وتقنيات، معايير التأكيد والتدقيق الدولية.



مجلة اقتصاديات الأعمال

العدد (خاص - ج2) أيلول / 2021
الصفحات: 9-31

(9)

Abstract

This paper intends to investigate the theoretical implications of COVID-19 on the Iraqi market environment's remote external auditing strategy. The results of this paper were achieved using a desk research design to examine the potential effect of COVID-19 crisis on three significant audit quality determinants during the pandemic. These techniques include risk management, risk assessment, and risk assessment. To, study and find answers to questions, we conducted a descriptive survey of (25) auditing firms and (127) auditing bureaus. There is a consensus and acceptance to introduce remote auditing by external auditors due to the assumption that the consequences of the COVID-19 pandemic will be the greatest challenge for auditors. Furthermore, under normal circumstances as well as during the pandemic phase, the remote auditing method can be introduced. External auditors can incorporate a remote auditing approach that can be customized to suit the unique needs of the organization.

المقدمة:

يعاني العالم اليوم من أزمة كوفيد-19 وانعكس تأثيرها على أغلب بيئات الأعمال من حيث الأساليب والأدوات والطرق ومناهج العمل وفق ما اعتمدته الدول من أسلوب التباعد الاجتماعي والحظر الصحي، هذا أدى إلى اعتماد العديد من بيئات الأعمال منهج العمل عن بُعد، والتدقيق أحد هذه البيئات المتأثرة بالجائحة الأمر الذي يتطلب من المدققين اعتماد منهج جديد للعمل يتواءم مع مستجدات الوضع العالمي الذي يتمثل بتنفيذ التدقيق عن بُعد، ويوضح (Institute of Internal Auditors (IIA), 2018) في إحدى مقالاته التي تحمل عنوان Audit For a FAR بإمكان منهجيات التدقيق الحالية الاستفادة من التطور التكنولوجي السريع لتقديم خدمة تدقيقية أفضل ورؤية عميقة للعمليات المعقدة مع ساعات عمل أقل، وإن استخدام وتنفيذ المنهج الجديد في التدقيق يكون بشكل منتظم واعتيادي أو بشكل التدقيق المفاجئ بسبب الوضع العالمي الصحي الجديد، وأكد (Litzenberg, 2006) على اعتماد العديد من الشركات الأمريكية منذ سنوات عديدة منهج التدقيق عن بُعد وبشكل خاص في مجال التدقيق الداخلي وبالأخص شركات تصنيع السيارات والتخزين والهندسة وتتميز تلك الشركات بوجود شبكة اتصالات واسعة النطاق، فضلاً عن إن هذا النوع من المنهج يتطلب الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، أما في حالة استخدام من قبل المدقق الخارجي يتطلب الالتزام بمعايير التدقيق الدولية أو المحلية، ويستخدم هذا النوع من منهج التدقيق عند وجود مشاكل سياسية أو صعوبة السفر إلى موقع العمل، لذا فإنه ازادت الحاجة إلى استخدام المنهج الجديد في التدقيق في ظل الظروف والوضع الصحي الذي يمر به العالم اليوم، ويحتاج المدقق الخارجي إلى تنفيذ المهام التدقيقية وبالأخص إن الفترة التي أعلنت بها منظمة الصحة العالمية Covid-19 وباء عالمي يتزامن محلياً مع فترة تنفيذ عمليات التدقيق من قبل المدقق الخارجي وإصدار تقريره، وبذلك يحتاج المدقق الخارجي إلى منهج جديد للعمل يتواءم مع المستجدات البيئية التي تحكم عمله، وتتركز الفكرة الأساسية للبحث ومن أجل النهوض بمهنة التدقيق ومواجهة التحديات وتنفيذ مهام عملية التدقيق، فإن المدقق بحاجة إلى تطبيق منهج التدقيق عن بُعد الذي يتطلب وجود استراتيجية مرنة وشاملة وقابلة إلى الأخذ بنظر الاعتبار العوامل والمستجدات التي تواجه عمل المدقق الخارجي، وطبيعة تنفيذ المهام التدقيقية عن بُعد، وهذا يستلزم توفر تقنيات وتكنولوجيا متطورة التي تسمح إلى المدقق الخارجي في الحصول على الأدلة التي تدعم رأيه، وحاجة المدقق الخارجي إلى استجابة الجهات المحلية المهنية إلى المنهج الجديد للتدقيق والعمل على دعم المنهج من خلال تكييف المعايير أو إصدار إرشادات التي تشكل خارطة طريق تساعد المدقق في أداء المهام بجودة عالية.

أولاً: منهجية البحث ودراسات سابقة

1. منهجية البحث:

1-1 مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث من خلال ما يواجه أغلبية المدققين اليوم من متغيرات جديدة في بنية أعمال التدقيق التي تتطلب استخدام أدوات ومناهج حديثة للتدقيق وتستند تلك المناهج إلى (الاستراتيجية، الأدوات التكنولوجية، المعايير الدولية والمحلية، دعم المنظمات المحلية والمهنية)، لذا فإن مشكلة البحث تتمثل غياب استراتيجية مرنة لدى أغلبية شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث التي يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار حالات عدم اليقين والتأكد والمخاطر) التي تنشأ من خلال المتغيرات والمستجدات الناشئة في ظل ظروف الوباء الصحي، إذ أن شركات ومكاتب التدقيق عينة

البحث تعتمد التقديرات الشخصية عند وضع الاستراتيجية التي تشكل العامل الأول من المشكلة، أما العامل الثاني، الأدوات التكنولوجية التي تتطلب من المدقق مهارات وقدرات مهنية في كيفية التعامل مع تقنية وتكنولوجيا المعلومات في ظل كوفيد-19، بينما العامل الأخير من المشكلة ضعف المتابعة من قبل أغلبية المدققين الخارجيين في شركات ومكاتب التدقيق وعدم الإلمام بالتحديثات الدولية والاعتماد على المعايير والقواعد المحلية التي تعاني من ضعف في الاستجابة إلى التغيرات السريعة في بيئة أعمال التدقيق وإن الجهات المنظمة لمهنة التدقيق تشير فقط إلى المستجدات التي تنشرها المنظمات الدولية ولم تصدر إرشادات إلى المدققين أو شركات التدقيق للالتزام بها.

1-2 أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية وحادثة الموضوع والوضع العالمي والمحلي الذي تمر به مهنة التدقيق في العالم والبيئة المحلية بشكل خاص، إذ وضحت International Federation of Accountants (IFAC) 2020، في نشرته Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment، التي ركزت وسلط الضوء على المناطق التي ينبغي الانتباه لها والتركيز عليها من قبل المدقق الخارجي في ظل الوباء، وأهمية البحث لها عدة جوانب، الجانب الأول: يفيد البحث شركات ومكاتب التدقيق يوفر الوقت والجهد من خلال التسليط على المتطلبات والعناصر التي يستلزم توفيرها عند تصميم استراتيجية التدقيق في ظل كوفيد-19، والجانب الثاني: في ظل ما أشار إليه (IFAC,2020) في نشرته التي تم ذكرها سابقاً أعلاه وعمل المدققين في بيئة عدم اليقين والتأكد والمخاطرة تنضح أهمية استخدام منهج التدقيق عن بُعد، لأن المنهج الجديد للتدقيق يتطلب تنفيذ عمليات التدقيق بجودة عالية من خلال الالتزام بمستجدات المعايير المهنية التي تؤكد على تطوير العمل المهني.

1-3 أهداف البحث:

يتمثل هدف البحث في التعرف على المنهج الحديث في التدقيق المتمثل بمنهج التدقيق عن بُعد والمتطلبات اللازمة إلى نجاح تطبيقه في البيئة المحلية في ظل كوفيد-19، وإلى توضيح العوامل التي ينبغي الانتباه لها من قبل شركات ومكاتب التدقيق عند تصميم استراتيجية التدقيق في ظل الوباء الصحي هذا من جانب، أما الجانب الآخر دور المعرفة والثقافة المهنية والتقنية والمهارات التي يمتلكها المدقق الخارجي لتحقيق ونجاح عملية التدقيق بجودة عالية مع تحديد المحددات والمعوقات، فضلاً إلى التعرف إلى استجابة المنظمات المهنية المحلية وتكيف المعايير المحلية لتلائم مع الوضع العالمي الجديد، مع تحديد المخاطر أو الأخطاء المادية ذات الآثار الجوهرية التي نتجت بفعل الوضع العالمي الجديد.

1-4 فرضيات البحث:

- بالاعتماد على الجانب النظري ودراسات سابقة يمكن صياغة فرضيات البحث كما يأتي:
1. يعتمد منهج التدقيق عن بُعد تصميم وتطبيق استراتيجية حديثة ومرنة تأخذ التغيرات والتطورات للأحداث في ظل Covid-19.
 2. يعتمد منهج التدقيق عن بُعد تطبيق أدوات تكنولوجيا وتقنيات متطورة في ظل Covid-19.
 3. يعتمد منهج التدقيق عن بُعد تطبيق الإصدارات والإرشادات الحديثة لمعايير الدولية للتدقيق في ظل متغيرات Covid-19.
 4. ترغب شركات التدقيق تطبيق منهج التدقيق عن بُعد بشكل أكثر من مكاتب التدقيق.

1-5 منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، فقد تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية المتعلقة بمتغيرات البحث.

1-6 مصادر جمع البيانات والمعلومات:

1. مصادر الجانب النظري: تشمل مسحاً مكتوباً وإلكترونياً إلى دراسات نظرية سابقة ذات الصلة بموضوع البحث من الأبحاث والمقالات والنشرات الصادرة من الجهات المهنية الدولية والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث.
2. مصادر الجانب العملي: تصميم استبانة وتوزيعها على عينة البحث بهدف تجميع البيانات المتعلقة بآراء الفئة المشمولة.

1-7 أداة البحث:

تم تصميم الاستبانة بشكل يتناسب مع موضوع البحث وأهدافه بالاطلاع على الأدبيات ودراسات سابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وتكونت الاستبانة من أربعة محاور، فضلاً عن ذلك هناك محور خامس يقارن بين إمكانية تطبيق المنهج بشكل أكثر في شركات التدقيق أو مكاتب التدقيق:

المحور الأول: المتغيرات الشخصية والديموغرافية لعينة البحث، وشملت العمر، عدد سنوات الخبرة، التخصص، التأهيل المهني، عدد الموظفين في شركات ومكاتب التدقيق، العمر المهني لشركات والمكاتب التدقيق، علاقة المكتب مع المكاتب الدولية أو العربية.

المحور الثاني: المتغيرات التي تتعلق بأهمية تصميم وتطبيق استراتيجيات تدقيق مناسبة ومرنة في ظل COVID-19 ويتكون المحور من (10) أسئلة.

المحور الثالث: المتغيرات التي تتعلق بالعوامل التي تؤثر في استخدام أدوات تكنولوجية والتقنيات المتطورة، ويتكون المحور من (10) أسئلة.

المحور الرابع: المتغيرات التي تتعلق معايير التدقيق والتأكيد الدولية المنظمة لمهنة، ويتكون المحور من (10) أسئلة.

المحور الخامس: يقارن بين إجمالي المتغيرات لمحاور أعلاه وإمكانية تطبيق منهج التدقيق عن بُعد في كل من شركات تدقيق أو مكاتب التدقيق.

1-8 مجتمع البحث وعينته:

تتكون مجتمع البحث وعينته من كافة المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات العاملين والبالغ عددهم (215) بموجب النشرة الصادرة عن الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين للعام 2019 ، وتم تحديد حجم العينة من خلال معادلة ستيفن ثامبستون كما موضح في الجدول (1)، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (175) استبانة، وبلغ عدد مستجبي الاستبانة (164) ولأغراض البحث والتحليل تم اعتماد (152)، وتم استبعاد (14) استبانة لعدم الدقة في الإجابة، واستخدمت الطريقة العشوائية في اختيار الأفراد الذين يشكلون عينة البحث.

معادلة ستيفن تامبسون:

$$N = N*P (1-P) [[N-1*(q_2 /Z_2)] + P(1-P)]$$

N: حجم المجتمع.

Z: لدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (95.0) وتساوي (1.96).

Q: نسبة الخطأ وتساوي (0.05).

P: نسبة توفر الخاصية و المحايدة (0.050).

والجدول (1) يوضح حجم مجتمع البحث وعينته وفق المعادلة أعلاه.

الجدول (1) حجم مجتمع البحث وعينته

الفقرات	حجم المجتمع	حجم العينة
شركات التدقيق	27	25
مكاتب التدقيق	188	127
المجموع	215	152

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

الأساليب الإحصائية الوصفية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية) باعتماد برنامج SPSS للحصول على النتائج، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الأسئلة يسترشد به المستجيب عند تعبئة الإجابة، والجدول (2) يوضح ذلك.

الجدول (2) معيار الإجابة المعتمد

التفسير	قيمة المتوسط الحسابي
غير موافق تماماً	1.00 إلى 1.80
غير موافق	1.81-2.60
محايد	2.61-3.40
موافق	3.41-4.20
موافق تماماً	4.21-5.00

وقد تم تنظيم الاستبانة وفق مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة (Likert Five Point Scale) وتم إعطاء أوزان من (1-5) واعتمد المقياس في اختبار فرضيات البحث أما الإجابة على الاستبانة من خلال نماذج (Google forms).

1-9 تحليل خصائص عينة البحث:

تتكون الاستبانة من جزئين رئيسيين يتضمن الجزء الأول المعلومات الديموغرافية لعينة البحث وتشمل سبعة متغيرات يوضحها الجدول (2)، أما الجزء الثاني من الاستبانة فقد شمل على مجموعة من الأسئلة الخاصة بالمتغيرات المستقلة للبحث بالاعتماد على دراسات والأبحاث والمنشورات المهنية السابقة والتي بلغ عددها (3) يتفرع من كل متغير (10) أسئلة وفيما يأتي تحليل إلى ديموغرافية العينة:

الجدول (3) وصف عينة البحث

النسبة %	التكرار	البيان	الفقرات
%26	4	أقل من 25	العمر
%23.7	36	25-35	
%34.2	52	36-46	
%39.5	60	46 فأكثر	
%100	152	المجموع	
%13.2	20	أقل من 5 سنة	عدد سنوات الخبرة
%25	38	5-10	
%24.3	37	11-16	
%37.5	57	16 فأكثر	
%100	152	المجموع	
%81.6	124	محاسبة	التخصص العلمي
%6.6	10	إدارة	
%9.2	14	حاسبات	
%2.6	4	أخرى	
%100	152	المجموع	
%34.9	53	محاسب قانوني	التأهيل المهني والقانوني
%42.8	65	مراقب حسابات	
%15.1	23	ماجستير	
%7.2	11	دكتوراه	
%100	152	المجموع	
%45	69	أقل من 10	عدد الموظفين في شركات ومكتب التدقيق
%47	71	11-15	
%1.3	2	16-20	
%0.7	1	21-30	
%6	9	أكثر من 30	
%100	152	المجموع	عدد سنوات العمر المهني لشركات ومكاتب التدقيق
%17.1	26	أقل من 5 سنة	
%21.1	32	5-10	
%29.6	45	11-15	
%32.2	49	أكثر من 15 سنة	
%100	152	المجموع	علاقة الشركة أو المكتب مع المكاتب العربية والدولية
%48	73	توجد	
%52	79	لا توجد	
%100	152	المجموع	

1. العمر:

يلاحظ من الجدول أعلاه إن أعمار العاملين في شركات ومكاتب التدقيق أعلى نسبة شكلت أكثر من (46) سنة وبلغت (93.5%) وأقل نسبة من العاملين تتراوح أعمارهم أقل من (25) سنة وكانت النسبة (26%)، التنوع في العمر وفق الجدول أعلاه وما تشكله النسب يساهم في تقبل المنهج الحديث للتدقيق الذي يتطلب الخبرة المهنية، فضلاً عن التعامل مع التقنيات الحديثة الإلكترونية التي يحتاجها المنهج.

2. عدد سنوات الخبرة:

شكلت أعلى نسبة سنوات الخبرة التي هي أكثر من (16) سنة وبلغت (37.5%) بينما شكلت أقل نسبة عدد سنوات الخبرة التي هي أقل من (5) سنوات وبلغت (13.5%) وهذا يساعد في تفهم والإجابة على أسئلة الجزء الثاني من الاستبانة.

3. التخصص العلمي:

شكلت أعلى نسبة إلى تخصص المحاسبة وبلغت (81.6%) وأوطني نسبة التخصصات الأخرى (2.6%) ذلك يرجع إلى طبيعة عمل شركات التدقيق التي تستند وتعتمد بشكل أساسي على أغلبية العاملين تخصص محاسبة.

4. التأهيل المهني والقانوني:

يلاحظ من الجدول أعلاه شكلت نسبة مراقب الحسابات (42.8%) ذلك يرجع السبب طبيعة ونوعية العمل يتطلب وجود المحاسبين القانونيين الذي يشكلون النسبة الأعلى، أما أقل نسبة شكلت التأهيل الأكاديمي الدكتوراه وبلغت (7.2%) ذلك يرجع إلى أن طبيعة عمل الشركات والمكاتب يعتمد على الجوانب المهنية العملية.

5. أعداد الموظفين:

عمل الشركات التدقيق والمكاتب يستند إلى الموظفين وتشكل أعلى نسبة من أعداد الموظفين (11-15) موظف والتي بلغت (47%) وتمثل شركات التدقيق بينما مكاتب مراقبي الحسابات التي شكلت عدد الموظفين أقل من (10) بلغت النسبة (45%) يرجع ذلك لطبيعة العمل وحجمه، إذ أن عمل شركات التدقيق أوسع من عمل مكاتب التدقيق.

6. عدد سنوات ممارسة المهنة:

عدد سنوات ممارسة المهنة من قبل شركات ومكاتب التدقيق، إذ شكلت نسبة أكثر من (15) سنة أعلى نسبة وبلغت (32.2%) والنسبة التي تليها إلى الشركات والمكاتب التي لديها سنوات ممارسة مهنة من (10-15) سنة، يرجع ذلك إلى الطلب على المهنة وبالأخص بعد التغييرات التي حدثت في العراق بعد عام 2003.

7. علاقة الشركة أو المكتب مع المكاتب العربية أو الدولية:

أما فيما يخص وجود العلاقة مع الشركات أو المكاتب العربية أو الدولية للتدقيق يتضح من جدول لا توجد علاقة والتي شكلت نسبة (52%) ومتمم النسبة يمثل شركات التدقيق المحلية التي تتبادل العلاقات في مجال المهنة مع الشركات العربية والدولية.

2. دراسات السابقة:

سيتم تقسيم الدراسات السابقة بالاعتماد على مرتكزات منهج التدقيق عن بُعد.

1-2 الاستراتيجية - المرتكز الأول:

يشير مجلس معايير التدقيق الدولي في (International Standard on Auditing 300) (IAS) التخطيط لتدقيق البيانات المالية، أن يتضمن التخطيط ووضع استراتيجية شاملة لعملية التدقيق مع تطوير خطة العمل واعتبر (Wallage, Philip, 1993) إنها منهجية التدقيق وتمثل الاتجاه الرئيسي إلى العمل الواجب اتباعه من قبل المدقق (Tyloretal, 1997) وضح الاستراتيجية بأنها مدخل عام يتطلب من المدقق الاعتماد على الرقابة الداخلية أو الاختبارات الأساسية في جميع الإثباتات الخاصة بعملية التدقيق (Boylon, 2001) تعد الاستراتيجية المنهج الذي يعتمد المدقق

للتخطيط لعملية التدقيق وجمع وتقييم الأدلة بينما وجه نظر (Whitting, et al., 2003) يتمثل بالمدخل الذي ينتج عنه انجاز مهام التدقيق بكفاءة عالية (Gayand Simnett, 2003) وضح استراتيجية التدقيق وسيلة تبيين بشكل مفصل ادلة التدقيق المطلوبة التي تدعم رأي المدقق وتساهم في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وحجمها وتوقيتها وإن على المدقق وفق ما وضحة (Arens, et al., 2000) تطوير الاستراتيجية مع الأخذ بنظر الاعتبار المخاطر الخاصة بوجود تحريفات مهمة، فضلاً إلى عدد مواقع العمل، فعالية الرقابة الداخلية لوضع الأساس لعملية التدقيق ويساعد المدقق على تحديد المصادر اللازمة للتعاقد، وبشير (Keown, et al., 2003) إلى أن استراتيجية مخاطر الأعمال تشير إلى التذبذب النسبي في الأرباح المتوقعة، وإن مخاطر الأعمال لها علاقة وثيقة بعملية التدقيق وفق ما أشار إليه (Erjckson, et al., 2000) من خلال الاستنتاج الذي توصل إليه أن المدققين الذين اتبعوا الفحص التفصيلي وبشكل معياري فشلوا في اكتشاف التحريفات الجوهرية وغش الإدارة، بينما المدققين الذين نفذوا مهامهم التدقيقية مع الأخذ بنظر الاعتبار الفهم للأوضاع الاقتصادية للوحدة محل التدقيق واتجاهات الاقتصاد السائدة المؤثرة في أعمالها والمخاطر الملازمة لعملياتها تمكنوا من اكتشاف الغش وتحريفات الإدارة بشكل أفضل وضح كلا من (Obal, Tony, 2020) أنه ينبغي الأخذ بالاعتبار خطورة التغيرات المستقبلية والسريعة الحركة التي تحدث خلال الجائحة التي تؤثر على الأداء السليم ووضع التغيرات التي تحدث في العوامل السياقية خلال واحدة أو أسوأ من الأزمات الصحية والاقتصادية في التاريخ والتي لها آثار سلبية على الأداء في المدى القصير والبعيد ويتطلب من المدقق التفهم إلى هذه الآثار وانعكاسها على استمرارية الوحدة الاقتصادية، ويوضح (American Institute of Certified Public Accountants Professional Standards, 2019) (AICPA), ضمن (AU-C section 300) إن تفاصيل الاستراتيجية تدرج ضمن خطة التدقيق التي يعتمدها المدقق شاملة موضوع التدقيق، وتشكل الخطة والإجراءات عناصر أساسية بالنسبة للأعضاء فريق التدقيق، وإنها من مهام الفريق لضمان جودة التدقيق، ويؤكد (Jr.messier, et al., 2017) إن خطة التدقيق تتضمن تفاصيل أكثر من أجل الامتثال إلى معايير التدقيق لإجراء تدقيق عالي الجودة.

2-2 استخدام التقنيات والتكنولوجيا المتطورة - المرتكز الثاني:

بفعل الجائحة يتطلب من المدقق استخدام التكنولوجيا الحديثة المتطورة لأداء وتنفيذ مهام التدقيق وأكد (Iso 9001) 2018 اعتماد الاتصالات التكنولوجية Communication technologies في الحصول على المعلومات يتطلب امتلاك الوعي والمعرفة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، أما فيما يخص العمليات والمخرجات المتوقعة والفرص لتحقيق أهداف التدقيق (J.Suhovsky, 2018) وضح العديد من إدارات التدقيق طبقت عمليات إليه مرنة لتحسين النهج اليدوي السابق لقياس وإدارة ضوابط العمليات من خلال اعتماد الأدوات الجديدة التكنولوجية مثل (البريد، المقابلات، الطائرة بدون طيار، البرامج المتطورة لعقد الاجتماع والأدوات التكنولوجية الأخرى الروبوت أنظمة تجمع أوراق العمل الإلكترونية) وجمعها يتطلب استجابة سريعة للتدقيق (Litzenberg & Ramirez, 2020) يوضح العديد من الشركات الأمريكية التي تخضع إلى لوائح MTSCFATS تعتمد التدقيق من خلال التكنولوجيا والذي يوفر ثقة خلال فترة الوباء ومنها تصنيع السيارات والتخزين والهندسة، علماً أن هذه الشركات لديها شبكة اتصال واسعة النطاق واعتمدت التدقيق بواسطة التكنولوجيا عن بُعد منذ عشرات السنوات لتلبية متطلبات التأمين والضمان، مع

مراعاة المراقبة المنتظمة وتستخدم التكنولوجيا في تنفيذ الأعمال عن بُعد عندما تكون هناك مشاكل سياسية أو اضطرابات في مواقع العمل أو المخاطر وصعوبة السفر إلى المواقع، فضلاً عن أن هذا النوع من التدقيق يعتمد على التكنولوجيا ويتطلب من المدقق إلى فهم مستلزمات ومعايير أمن تقنية المعلومات والتي يشكل خط الدفاع (Teeterard & Vasarhey,2010) وضح انه يتطلب من المدقق مراجعة الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر، من خلال اعتماد الخوارزميات في مراقبة المخاطر إن أهمية الوعي لدى المدقق في إدراك التغيير الحقيقي في الاقتصاد يؤثر في الوقت نفسه على المدقق والأدلة من حيث اتجاه العمليات ومشاكل البيانات والأحداث غير عادية وإجراء تعديلات في ضوابط الرقابة لمواكبة المستجدات، وحددت (KPMG,2020) استخدام تكنولوجيا المعلومات يعتمد على تحديد الأدوات التكنولوجية وزيادة قدرة شبكات الاتصال مع توفر أمن لمعلومات وتوفير خطوط مساعدة إلى العاملين الذين ليسوا على دراية بالعمل عن بُعد مع المراجعة أو تقييم المخاطر.

3-2 معايير التدقيق والتأكيد الدولية المنظمة لمهنة – المرتكز الثالث:

تشير (Scanlon,et.al.,2020) إلى أن هناك اضطراب حدث من خلال الوباء ويشكل صعوبة التوصل إلى أحكام محاسبية معقولة ومدعومة، وقد أشارت كلا من PCAOB, SEC إلى دور واهتمام لجنة التدقيق في مرحلة Covid-19 باعتبارها الحارس وصمام الأمان الذي يقف بجانب الإدارة، وفترة الجائحة تتميز بعدم الاستقرار واليقين أو التأكد، وفي هذا الصدد صرح Christophe marina مدير أبحاث في Janneg montgomcry Scott إن فكرت عدم اليقين على أنها سانديوش كبير فهذه طبقة أخرى من السانديوش وانه على المحاسبين والمدققين أن يدركوا بعض الأسئلة الأساسية حول التغيير المحاسبي المحتمل قبل ان يضعوا اقلامهم على الورق عندما ينتهي الربع الأول من سنة الحالية (Nicole,2020). في ظل نقشي الوباء من الصعوبة التنبؤ بتأثيرات الوباء وبشكل كامل ولكن يتطلب تسليط الضوء على الحدث ومتابعته، وحسب ما تم الإشارة إليه من قبل (Richard Cham bers,2020) إذ على المحاسبين دور كبير أكبر بكثير من ارتداء الأقنعة، ومن خلال نشرة Covid 19,Responses strategy (IIA,2020) يتطلب تحديد وتقييم أولويات الوظائف والاعمال التجارية الأساسية التي تأثرت بالوباء والمخاطر المحتملة والآثار الجوهرية وحدد AICPA ضمن متطلبات الإفصاح خلال فترة الوباء ما يتعلق بالمخاطر وحالات عدم التأكد وإن الإفصاح والتركيز على المخاطر وحالات عدم التأكد في المقام الأول التي تؤثر بشكل كبير على المبالغ الواردة في التقارير المالية سواء على المدى القريب، ومن الوحدات الاقتصادية التي تأثرت Covid-19 كشرركات الطيران والفنادق، لذا يتطلب توجيه المدقق إلى ذلك وإلى متطلبات إعداد التقارير المالية (Tysiac,2020)، واستناداً إلى نشرة IFAC التي تم ذكرها سابقاً Highlighting Areas of focus in an Evolving Audit Environment Due to the impact of Covid-19 يمكن تحديد المخاطر ذات الأثر المادي والجوهري مخاطر (الرقابة الداخلية، الاستمرارية، التقديرات المحاسبية، الأحداث اللاحقة)، تشير AICPA إلى أنه على المدقق أن يفهم الرقابة الداخلية ويشير المطلب الثاني من (IAS 315 revised) إلى فهم بيئة الرقابة ومكونات نظام الرقابة الداخلية، وأكد كلاً من (Doherx,Tysiac,2020) إلى أهمية دراسة بيئة الرقابة ومكوناتها وبالأخص في البيئة الدائمة التغيير وغير مستقرة وأشار (AICPA,2020) في نشرته FAQ – Audit matters and auditor reporting Issues related to covid-19

الرقابة الداخلية لوحدات اقتصادية تعمل بشكل مختلف عن المعتاد بسبب تأثير covid-19 تصاحبها مخاطر الاحتيال أو مخاطر ذات أثر مادي وجوهري بفعل القيود التي تفرضها الظروف، وفي هذه الحالة يتطلب من المدقق إلى *More Substantive Testing*، أما *Australian Accounting Standard Board Auditing and Assurance Standard Board (AUASB)* نشرت *Additional Covid-19 FAQ for Auditors*، التي وضحت التغييرات التي حدثت في بيئة نظام الرقابة الداخلية بسبب قيود Covid-19 المفروضة تؤدي إلى تغيير في نوع المخاطر وهي: (AUASB,2020,4)

1. العمل عن بُعد من المنزل يؤدي إلى تغيير بيئة العمليات وإجراءات الرقابة.
2. الدمج بين العمل عن بُعد واستخدام تقنية جديدة.
3. إعادة الهيكلة للعاملين وانخفاض أعدادهم والتغيير في الفصل بين الوظائف والإشراف.
4. التغييرات المرتبطة بعمليات المراقبة الخاصة بالوحدة ونظام الرقابة الداخلية.
5. وظائف التدقيق الداخلي قد لا تتمكن من التخطيط إلى الفعاليات التي تمكن من تقييم ومراقبة فعالية الرقابة الداخلية.

وضمن نشرة Deloitte الخاصة *Covid 19 Effects on the internal control system* إن تعديل نظام الرقابة الداخلية ومواكبتها إلى الأمانة يتطلب الآتي: (Deloitte,2020)

1. زيادة أداء اختبارات الرقابة عن بُعد.
2. أخذ عينات إضافية لإجراء الاختبارات خلال فترة الأزمة تتعلق مخاطر IT.
3. مراجعة الأحكام والتقديرات المحاسبية، والمراجعة الإدارية، وضوابط الدفع النقدي.
4. زيادة المراقبة على أنشطة الرقابة البديلة.
5. التخلص من نقاط الضعف التي تنشأ بشكل متكرر وتحديد الضرر الذي يحدث.
6. إبلاغ أصحاب المصلحة الرئيسيين.
7. تكيف نظام الرقابة لأغراض محددة.
8. الحوار مع أصحاب المصلحة والمدقق الخارجي.

في ظل Covid-19 وفق متطلبات المعيار (IAS 330) يتطلب من المدقق عمل إجراء *Test of Controls* والفهم إلى تغييرات الخاصة بالرقابة الداخلية مع تحديد هذه التغييرات التي لها علاقة بالتدقيق من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق تتناسب مع التغييرات، ذلك للحصول على أدلة ملائمة وكافية بالنظام الرقابي المعدل علماً أن *Test of Controls* يتعلق بفترة التعديل من خلال أخذ عينة مع مراعاة اعتماد الأسلوب أو المنهج المعتمد في الاختبار قبل تفشي Covid-19، يوضح (Scanlon,et.al.,2020) إن كلاً من الإدارة ولجنة التدقيق والمدققون عليهم الإدراك والفهم إلى حالات الانحراف عن تطبيق المتطلبات والافصاح باعتماد GAAP، وإن اعتماد التدقيق اللاحق وبشكل منتظم سوف يوضح أن الرقابة الداخلية لتقارير المالية غير فاعلة، فضلاً عن ذلك يواجه العاملين في القطاع الخاص تحديات من خلال العمل عن بُعد، إنه بالإمكان الاستغناء عن بعضهم وإلى تداخل في العمل والصلاحيات ما بين العاملين ويؤثر ذلك على الرقابة الداخلية، لذا من الأهمية التركيز على المخاطر عند تصميم عمليات وإجراءات الرقابة الداخلية خلال فترة الأزمة وسط هذه الظروف، بالإمكان التدخل والتحول من الرقابة على طبيعة العمليات إلى الرقابة على نظام الرقابة الداخلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الحالات الآتية:

1. إغلاق الأعمال والمنشآت التجارية وتنفيذ الأعمال من خارج الموقع الخاص بالعمل.

2. يتسبب العمل عن بُعد وحالة المرض في تعديل ساحات العمل المتمثلة بتحديد الفصل بين الواجبات.

3. حالة عدم التأكيد واضطرابات الأعمال واضطراب الأسواق الناتج عن الأزمة يؤدي إلى المقاطعة إلى السوق في التدقيق العادي لمعلومات والتي من ضمنها معلومات الطرف الثالث وجميعها تتطلب توفر ضوابط رقابية.

وكما أشرنا سابقاً فإنه على الإدارة ولجنة التدقيق أن تأخذ بنظر الاعتبار الخطوات لدعم الرقابة الداخلية خلال فترة الأزمة لتوفير الحماية إلى الجهات الداخلية والخارجية ذات العلاقة.

فيما يخص استمرارية الوحدة الاقتصادية أن يأخذ بالحسبان ما إذا كان هذا التقرير يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المدقق على علم أنها نتيجة لعملية التدقيق وإن تقدير الإدارة باستمرارية الوحدة الاقتصادية ينبغي أن لا يقل عن اثنا عشر شهراً، ويتطلب ذلك الاستفسار من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث التي حدثت ما بعد فترة التقدير، فضلاً عن أن عمل المدقق يتطلب الحفاظ على الشك المهني وخاصة أن الوحدات الاقتصادية تعمل في ظروف عدم التأكيد وعدم اليقين في ظل Covid-19، وهنا يتطلب إجراءات إضافية على المدقق وفق الفقرة (16) من المعيار (IAS570) المعدل، فضلاً عن تقييم افصاحات الوحدة الاقتصادية وما هي الآثار المترتبة على تقدير

المدقق ويوضح (AUASB,2020) ضمن نشرة The Impact of Covid-19 Going Concern and Related Assessme الفقرة (3.4) تقييم خطة الإدارة بالتنبؤ بالتدفقات النقدية في ظل ظروف عدم التأكيد أمر صعب بسبب حالة عدم اليقين، والتأكيد عند التنبؤ أن يأخذ أثر Covid-19 على الأعمال كي يصل إلى افتراض معقول في هذه الظروف، وبإمكان استخدام تحليل الحساسية أو استخدام سيناريو مختلف مع الأخذ بنظر الاعتبار كيف الإدارة قيمت الآثار من ذلك (IRBA,2020)، وعلى المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار متطلبات التقارير المالية والافصاحات المتعلقة بالهبوط الجوهرى لقيمة الأصول والأعمال من جراء Covid-19 وتأثير ذلك على مسؤولياتهم، فيما يخص التقديرات المحاسبية وبالأخص القيمة العادلة والافصاح عنها عند تدقيق القوائم المالية وفق المعيار (IAS450) المعدل عند تاريخ تقديم التقرير مثلاً قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأنواع الافصاحات الكمية والنوعية في القوائم المالية وأثرها على مستخدمي المعلومات، ويشير كل من (Griffith,et.al.,2015) إن المدققين بدلاً من الفحص والتحقق بدقة عن تقديرات الإدارة يذهبون إلى أبعد من ذلك بإظهار تفاعلهم اتجاه أقل غموض في التحفظ من المستخدم النموذجي للبيانات المالية وعلى المدقق الاعتماد على الشك المهني عندما تكون التقديرات الموضوعية من قبل الإدارة أقل من الحد الأمثل. ويوضح (Stuber & Hogan,2017) هناك تحدي يواجه المدققين يتمثل بقلة المعرفة والتدريب بالطرق الخاصة بتقييم التقديرات المحاسبية وتحاول الإدارة تحقيق أكبر منافع من التقديرات على حساب مستخدمي القوائم وإلى جانب طبيعة التقديرات ومحاوله الإدارة في بعض الأحيان التحيز في التقديرات إما بالارتفاع أو الانخفاض، إذ كلا نوعي التحيز يؤدي إلى الخروج من GAAP، ويوضح انه بإمكان المدقق الاستعانة بالخبراء فيما يخص تقييم التقديرات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك، فضلاً عن الصعوبات التي تواجه المدقق تتمثل أولاً طبيعة التقديرات وصعوبتها وتطورها وثانياً حوافز الإدارة من جهة وطبيعة ذاتية موضوع التقديرات من جهة أخرى، هذا يؤدي إلى أنه من الصعب على المدقق التأثير على التقديرات في التقارير، وثالثاً مخاوف المدقق التي تتمثل مخاطر التقاضي أو متطلبات PCAOB التي يتطلب من المدقق اعتماد الحكم المهني.

أما يخص الأحداث اللاحقة أشار المعيار (IAS560) التمييز بين الأحداث فإن الأحداث التي أنشأت في تاريخ إصدار البيانات المالية أو أحداث التي تشير الأدلة حولها أنها أنشأت بعد تاريخ إصدار البيانات المالية، وضح (IFAC,2020) وحدد الأحداث اللاحقة باعتماد إلى إعلان منظمة الصحة العالمية 2020/11/3 بخصوص Covid-19، أول تصريح في وهان الصينية كانون الأول 2019 وتم الإعلان عن حالة الطوارئ في 2020/1/30 من قبل منظمة الصحة العالمية، ولابد من الإشارة ان سيناريو المعتمد تاريخ أعداد التواريخ المعلنة من منظمة الصحة العالمية، وأكد (AuASB,2020) في نشرته *The Impact of Coronavieus on Financial Reporting and Auditor s Consideration* أنه على المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار الآثار المترتبة ما بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق، وينبغي أن ينظر المدقق إنه قد تم الأخذ بنظر الاعتبار كافة الأحداث التي حصلت وتم تحديدها، إذ لا يتطلب منه إجراءات تدقيق إضافية، أما في حالة إذا كانت هذه الأحداث ذات مخاطر مادية يتطلب من المدقق تقييم المخاطر وتحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق من خلال النظر في تعديلات افصاحات الإدارة والتمييز بين الأحداث المعدلة وغير معدلة، ومن أمثلة ذلك الالتزامات أو الاقتراضات، الضمانات الاتفاقيات، سندات الدين، مدفوعات الإغاثة القروض والمنح، التي يتم الحصول عليها أثر Covid-19، ويوضح (Chen & Huang,2015) العلاقة بين التقديرات المحاسبية والأحداث اللاحقة وإعادة البيانات، لأن إعادة البيانات يؤثر على استراتيجية الأعمال وضح كلا من (Beaulieu,et.al.,2017) إن هناك علاقة ما بين التقديرات المحاسبية والأحداث اللاحقة والتي تؤثر على لجنة التدقيق والمدقق، فضلاً عن أن دراسة العلاقة ما بين التغيرات في التقديرات وإعادة البيانات، إذ أن هناك علاقة إيجابية تربط بين الأحداث اللاحقة وإعادة البيانات وتكون صحيحة إذا كان هناك تصحيح في الأخطاء سواء كانت تلك الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة. ويعتمد ذلك على قوة النظام المحاسبي، يوضح الباحثون دور التدقيق وبالتحديد من خلال الأحداث اللاحقة والتغيرات في التقديرات المحاسبية وإعادة البيانات لكونها تعطي ضوء خفيف إلى المدقق في الحصول على المعلومات ذات العلاقة بالتغيرات لتحديد مخاطر العميل وهذا يتطلب اعتماد المدقق بشكل غير اعتيادي على الشك المهني.

ثانياً: تحليل نتائج البيانات واختبار فرضيات البحث:

1. الفرضية الأولى: يعتمد منهج التدقيق عن بُعد تصميم وتطبيق استراتيجية مبدئية ومرنة تأخذ التغيرات والتطورات للأحداث في ظل Covid-19:

تم اختبار الفرضية الأولى بالاعتماد على الأسئلة من (1-10) من القسم الثاني من الاستبانة التي تتعلق بأهمية تصميم وتبني استراتيجية تدقيق مرنة تأخذ بنظر الاعتبار حالة عدم اليقين والتأكد والجدول (4) يوضح استجابات أفراد العينة.

الجدول (4) تصميم وتطبيق استراتيجية محدثة ومرنة

ت	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الانحراف المعياري	Test T	الأهمية النسبية
1	يتوجب على المدقق تحديد وتقييم أولويات الاعمال التي تأثرت بالجائحة الاستراتيجية الحالية بإمكانها التعامل مع الكوارث والأوبئة	37	114			1	.50425	29.919	%84
		%37	%75			%0.7			
2	إعادة تقييم مستوى المخاطر الجوهريّة نتيجة طبيعة المعلومات التي اعتمد عليها في تقييم المخاطر والتي تتغير بفعل الظروف	51	88	9	4		.67301	22.417	%84
		%33.6	%57.9	%5.9	%2.6				
3	يتطلب في بعض الأحيان إعادة النظر في شروط كتاب الارتباط بين المدقق والعميل والتي يكون من الصعب أو غير الممكن تنفيذ التدقيق	37	71	44			.7309	16.09	%79
		%24.3	%46.7	%28.9					
4	تحديد مخاطر الاحتيال المرتفعة في التقارير المالية والتركيز العالي لمدقق باعتماد الشك المهني بالأخص عند تحقيق الإدارة هدف غير متوقع أو صعوبات مالية أو ضعف الضوابط الرقابية	52	78	22			.67146	21.985	%84
		%34.2	%51.3	%14.5					
5	يتطلب المدقق الأخذ بنظر الاعتبار اثار الوباء على نظام الرقابة الداخلية ومنهج التدقيق	48	81	17	5	1	.78000	17.678	%82
		%31.6	%53.3	%11.2	%3.3	%0.7			
6	يتطلب من المدقق تحديد الاختبارات التي يتطلبها منهج التدقيق وفق التغيرات اللاحقة بنظام الرقابة الداخلية	48	76	26	2		.72728	18.960	%82
		%31.6	%50	%17.1	%1.3				
7	يضع المدقق تساؤل بإمكان الاعتماد على ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها سابقاً حول كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية	36	87	21	8		.76770	15.954	%80
		%23.7	%57.2	%13.8	%5.3				
8	الاثار التي يتوقع المدقق حدوثها في حالة عدم التمكن من الوصول إلى مواقع التدقيق وإجراء الاختبارات	40	78	30	4		.75456	16.554	%80
		%26.3	%51.3	%19.7	%2.6				
9	يتطلب من المدقق تحديد الإجراءات البديلة في حالة تعذر الحصول على الادلة وفق مخططه	78	60	14			.65636	26.69	%88
		%51.3	%39.5	%9.2					
10	يتطلب من المدقق المراجعة المستمرة الى استراتيجية عمله وخطته بالأخص في ظروف عدم اليقين والتأكد	75	70	5	1	1	.65713	26.785	%89
		%49.3	%46.1	%3.3	%0.7	%0.7			

عرض البيانات:

يوضح الجدول (4) تحليل آراء استجابة أفراد عينة البحث حول (10) أسئلة أدرجت في الاستبانة وتعلق بتصميم وتطبيق استراتيجية محدثة ومرنة، وكذلك الجدول (5) أظهرت النتائج كالآتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في إجابة السؤال (10) تؤثر بدرجة أهمية، إذ بلغت نسبة الاجابة (89%)، شكلت أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تقيس أهمية تصميم وتطبيق استراتيجية محدثة ومرنة، وكذلك هناك اتفاق تام بين أفراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي (4.4276) يقع ضمن الفترة (4.21-5.00) وإلى تجانس في الإجابات، ويشير بذلك الانحراف المعياري (0.65713) ويوضح الجدول (4) إن أدنى وسط حسابي يبلغ (3.9539) الخاص بالسؤال (3) مضمونه يتطلب في بعض الأحيان إعادة النظر في شروط كتاب الارتباط بين المدقق والعميل والتي يكون من الصعب أو غير الممكن تنفيذ التدقيق/ إذ شكل نسبة أهمية بلغت (79%) من قبل أفراد العينة وإلى تجانس في الإجابات عند انحراف المعياري (0.73095) أما فيما يتعلق ببقية الإجابات لل فقرات السابقة مجتمعة، يرى الباحثون بقية الأسئلة المتعلقة بتصميم وتطبيق استراتيجية مرنة للتدقيق في ظل Covid-19 لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ إجمالي الوسط الحسابي لجميع الأسئلة (4.4267) ويشير إلى اتفاق تام بين أفراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.34319) وشكل نسبة (89%)، وقد تم استخدام اختبار t بافتراض إن الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3) (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين إن جميع الأوساط الحسابية اجتازت الاختبار (أي إنها أكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار t) الدال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) والجدول (5) يوضح ذلك، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الأولى.

الجدول (5) نتيجة اختبار الفرضية الأولى

	N	Mean	Std. Deviation	Test T	%
الاستراتيجية	152	4.4276	.34319	41.998	89%
Valid N (listwise)	152				

2. الفرضية الثانية: يعتمد منهج التدقيق عن بعد تطبيق تكنولوجيا وتقنيات متطورة في ظل Covid-19:

تم اختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على الأسئلة من (11-20) من القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق بأهمية تطبيق تكنولوجيا وتقنيات متطورة في ظل Covid-19 والجدول (7) يوضح استجابات أفراد العينة.

الجدول (6) تطبيق تكنولوجيا وتقنيات متطورة في ظل Covid-19

ت	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الاحتراف المعياري	Test T	الأهمية النسبية
11	يتطلب تحديد أنواع المعلومات المطلوبة من عملية التدقيق ونوع التكنولوجيا والتفويضات التي تحتاجها للحصول على المعلومات	62	80	9	1		.61916	26.593	%87
		%40.8	%52.6	%5.9	%0.7				
12	اعتماد استراتيجية تقنية تمكن المدقق من الوصول الى قاعدة البيانات الخاصة بالعمل واخذ عينة من المستندات وإجراء التدقيق عن بُعد بشكل مباشر	63	71	18			.66947	23.868	%87
		%41.4	%46.7	%11.8					
13	قوة ومثانة البنى التحتية للاتصالات لكلا الطرفين المدقق والمعمل ومدى كفاية قدرات شبكات الاتصال	51	83	14	4		.70696	20.767	%86
		%33.6	%54.6	%9.2	%2.6				
14	تحديد الجهات المسؤولة عن حماية البيانات المالية وخصوصيتها لدى الطرفين والضوابط الوقائية والمعايير التنظيمية مع ملاحظة الفجوات والاستثناءات وتشخيصها	62	67	23			.70473	21.983	%85
		%40.8	%44.1	%15.1					
15	تحديد المسؤول عن ضمان وجود عملية موثقة تفصح بالتفصيل مايجب تنفيذ من اجراءات في حالة خرق البيانات	51	87	13	1		.62759	24.298	%85
		%33.6	%57.2	%8.6	%7				
16	تساهم التكنولوجيا الفورية بالتوثيق والتقاط الصور وتسجيل الفيديو والتقريب وتحسين القدرة في الإبلاغ عن الحوادث والظروف لموظفي كلا الطرفين البعدين عن موقع العمل وزيادة فرص التدريب	45	85	21	1		.69100	20.307	%83
		%29.6	%55.9	%13.8	%7				
17	انشاء خطة لمساعدة الموظفين الذين ليسوا على دراية بعمل عن بعد واستخدام تكنولوجيا متطورة	44	98	9	1		.57449	26.120	%84
		%28.9	%64.5	%5.9	%7				
18	امكانية الاستعانة بالمتخصصين او الخبراء من خلال المقابلات وليس بالضروري ان يتم تنفيذهم كامل العملية	44	59	45	4		.90579	12.447	%78
		%28.9	%38.8	%29.6	%2.6				
19	تخفيف عبء كلف التدقيق من خلال استخدام التكنولوجيا المتطورة واجراء التدقيق عن بعد	44	80	15	13		.85715	14.667	%80
		%28.9	%52.6	%9.9	%8.6				
20	تخفيف عبء اجراءات التدقيق يمكن تحديد الوقت المطلوب الى تجميع الوثائق الرقمية الفيديو الصور من خلال اسابيع قليلة بدلا من تاخذ فترة التدقيق فعاليات يومية	37	83	28	4		.73238	16.945	%80
		%24.3	%54.6	%18.4	%2.6				

عرض البيانات:

يوضح الجدول (6) تحليل آراء استجابة أفراد عينة البحث حول (10) أسئلة أدرجت في الاستبانة بتطبيق التكنولوجيا والتقنيات المتطورة في ظل Covid-19 وكذلك الجدول (7) أظهرت النتائج كالاتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في إجابة السؤال (11) تؤثر بدرجة أهمية إذ بلغت نسبة الإجابة (87%)، شكلت أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تقيس أهمية تطبيق تكنولوجيا وتقنيات متطوره في الظروف الخاصة بـ Covid-19، وكذلك هناك اتفاق تام بين أفراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي (4.3355) يقع ضمن الفترة (4.21-5.00) وإلى تجانس في الإجابات ويشير بذلك الانحراف المعياري (0.66947) ويوضح الجدول (6) إن أدنى وسط حسابي يبلغ (3.9145) الخاص بالسؤال (18) مضمونه إمكانية الاستعانة بالمختصين أو الخبراء من خلال المقابلات وليس بالضرورة تنفيذهم كامل العملية، إذ شكل نسبة أهمية بلغت (79%) من قبل أفراد العينة وإلى تجانس في الإجابات عند انحراف المعياري (0.90579). أما فيما يتعلق بقية الإجابات لل فقرات السابقة مجتمعة، يرى الباحثون إن بقية الأسئلة المتعلقة بأهمية تطبيق تكنولوجيا وتقنيات متطورة في الظروف الخاصة بـ Covid-19 لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ إجمالي الوسط الحسابي لجميع الأسئلة (4.1612) ويشير إلى اتفاق بين أفراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.418309) وشكل نسبة (83%)، وقد تم استخدام اختبار (t) بافتراض إن الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3) (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين إن جميع الأوساط الحسابية اجتازت الاختبار (أي إنها أكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار (t) الدال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) والجدول (7) يوضح ذلك، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الثانية.

الجدول (7) نتيجة اختبار الفرضية الثانية

	N	Mean	Std. Deviation	Test T	%
التقنيات	152	4.1612	.41830	34.224	83%
Valid N (listwise)	152				

3. الفرضية الثالثة: يعتمد منهج التدقيق عن بُعد تطبيق الإصدارات والإرشادات الحديثة لمعايير الدولية للتدقيق في ظل متغيرات Covid-19:

تم اختبار الفرضية الثالثة بالاعتماد على الأسئلة من (21-30) من القسم الثاني من الاستبانة التي تتعلق بأهمية تطبيق الإصدارات والإرشادات الحديثة لمعايير الدولية للتدقيق في ظل متغيرات Covid-19 والجدول (8) يوضح استجابات أفراد العينة.

الجدول (8) تطبيق الإصدارات والإرشادات الحديثة لمعايير الدولية للتدقيق في ظل متغيرات Covid-19

ت	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الاحتراف المعياري	Test T	الأهمية النسبية	
										1
21	تشكيل فريق عمل (نقابة المحاسبين، المحاسبين ديوان الرقابة، الجهات ذات العلاقة كالبنك المركزي، سوق العراق للأوراق المالية، المعاهد المهنية) أو استمرار عمل الفريق المشكل سابقاً ليتفاوض ويتعاون مع المنظمات الدولية المحاسبية والتدقيقية لضمان نجاح المهنة وتحديث خطط للادارة اللازمة والمخاطر	51	87	13	1		4,2368	.62759	24.298	%85
		%33.6	%57.2	%8.6	%0.7					
22	المتابعة المستمرة من فريق العمل المحلي الى التطورات والإرشادات الحديثة الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق واصدار تعليمات وإرشادات الى منفي المهنة كدليل عمل ارشادي	69	75	8			4.4013	.58976	29.294	%88
		%54.4	%49.3	%5.3						
23	يتولى فريق العمل المحلي وضع خطة علمية مدروسة تحدد الأولويات التي تواجهها المهنة وتقديم مقترحات ومشاريع لتطوير المهنة	71	81				4.4671	.50057	36.134	%89
		%46.7	%53.3							
24	يتولى فريق العمل من خلال استخدام شبكة اتصالات العالمية التواصل الافتراضي ما بين الاعضاء لتبادل المعلومات والخبرات خلال فترة الوباء	75	66	11			4.4211	.62536	28.016	%88
		%49.3	%43.4	%7.2						
25	يتولى فريق العمل تحديد الاولويات الاستراتيجية لمهنة التي تتطلبها البيئة الجديدة ومايجب التركيز عليه ومايجب تأجيله	60	86	6			4.3553	.55681	30.008	%87
		%39.5	%56.6	%3.9						
26	يتولى فريق العمل تحديد العلاقة بين الآثار السلبية لجانحة وضعف الاقتصاد والعوامل الاخرى على المستوى القصير والمستوى الطويل الامد وانعكاسها على تطور المهنة	58	72	18	4		4.2105	.75144	19.861	%84
		%38.2	%47.4	%11.8	%2.6					
27	تعاون فريق العمل مع ادارة الازمة المحلية على مستوى البلد وتقديم الدعم اللوجستي او الحصول على معلومات محدثة وبشكل مستمر للاستفادة في تحديث استراتيجيات المهنة	32	97	21	2		4.0461	.63391	20.345	%81
		%21.1	%63.8	%13.8	%1.3					
28	يقع على فريق العمل الدور الرئيسي لمساعدة مستفيدي المهنة في وقت الوباء وان يكون مستعدا لمواجهة اية ازمات او طوارئ مستقبلية	55	80	15	2		4.2368	.67830	22.481	%85
		%36.2	%52.6	%9.9	%1.3					

ت	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Test T	الأهمية النسبية
29	يتولى فريق العمل وضع خطة طوارئ قابلة لديمومية ومتعددة الاعراض ومتكيفة لأي أحداث أو أزمات مستقبلية	33	93	22	4		3.9934	.77628	15.778	80%
		21.7%	61.2%	14.5%	2.6%					
30	يقع على فريق العمل الدور الرئيسي في مراجعة خطة الطوارئ سنويا وعلى الأقل مرة واحدة وأجراء التحديثات اللازمة	46	89	13	4		4.1645	.68517	20.953	83%
		30.3%	58.6%	8.6%	2.6%					

عرض البيانات:

يوضح الجدول (8) تحليل آراء استجابة أفراد عينة البحث حول (10) أسئلة أدرجت في الاستبانة بتطبيق معايير التدقيق والتأكيد الدولية المنظمة لمهنة في ظل Covid-19 وكذلك الجدول (9) أظهرت النتائج كالآتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في إجابة السؤال (23) تؤثر بدرجة أهمية إذ بلغت نسبة الإجابة (89%)، شكلت أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تقيس أهمية أن يتولى فريق العمل المحلي وضع خطة علمية مدروسة تحدد الأولويات التي تواجهها المهنة وتقديم مقترحات ومشاريع لتطوير المهنة في ظل Covid-19، وكذلك هناك اتفاق تام بين أفراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي (4.4671) يقع ضمن الفترة (4.21-5.00) وإلى تجانس في الإجابات ويشير بذلك الانحراف المعياري (0.50057). ويوضح الجدول (9) إن أدنى وسط حسابي يبلغ (3.9934) الخاص بالسؤال (29) مضمونه يتولى فريق العمل وضع خطة طوارئ قابلة لديمومية ومتعددة الأغراض ومتكيفة لأي أحداث أو أزمات مستقبلية، إذ شكل نسبة أهمية بلغت (80%) من قبل أفراد العينة وإلى تجانس في الإجابات عند انحراف المعياري (0.77628). أما فيما يتعلق ببقية الإجابات لل فقرات السابقة مجتمعة، يرى الباحثون إن بقية الأسئلة المتعلقة بأهمية بتطبيق معايير التدقيق والتأكيد الدولية المنظمة لمهنة في ظل covid-19 لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ إجمالي الوسط الحسابي لجميع الأسئلة (4.2533) ويشير إلى اتفاق تام بين أفراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.40590) وشكل نسبة (85%)، وقد تم استخدام اختبار (t) بافتراض إن الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3) (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين إن جميع الأوساط الحسابية اجتازت الاختبار (أي إنها أكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار (t)) الدال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01). والجدول (9) يوضح ذلك، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الثالثة.

الجدول (9) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

	N	Mean	Std. Deviation	Test T	%
المعايير	152	4.2533	.40590	38.067	85%
Valid N (listwise)	152				

4. الفرضية الرابعة: ترغب شركات التدقيق تطبيق منهج التدقيق عن بُعد بشكل أكثر من مكاتب التدقيق:

أما فيما يخص اختبار الفرضية الرابعة التي تخص تطبيق منهج التدقيق عن بُعد ومقارنته في التطبيق ما بين شركات التدقيق ومكاتب التدقيق من خلال الجدول (10) يتضح فيما يخص المرتكز الأول: تصميم وتطبيق استراتيجية محدثة ومرنة بلغت نسبة الإجابة من قبل الشركات (84%) عند وسط حسابي (4.1960) ويشير إلى اتفاق بين أفراد العينة وإلى تجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.46141)، أما المكاتب شكلت النسبة (83%)، عند وسط حسابي (4.1638) ويشير بذلك إلى اتفاق بين أفراد العينة وتجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.31690) والذي يوضح تجانس في الإجابات، أما ما يخص المرتكز الثاني: التقنيات والتكنولوجيا المتطورة بلغت النسبة لشركات التدقيق (83%) عند وسط حسابي (4.1600) الذي يوضح اتفاق بين أفراد العينة وتجانس في الإجابات عند انحراف معياري (0.43012) والمكاتب (83%) واتفاق أفراد العينة عند وسط حسابي (4.1614) وتجانس في الإجابات من خلال الانحراف المعياري (0.41767). أما المرتكز الأخير: تطبيق معايير التدقيق والتأكيد الدولية بلغت النسبة لإجمالي أسئلة المحور لشركات التدقيق (86%) وإلى اتفاق تام بين أفراد العينة عند وسط حسابي (4.300) للأسئلة العمود وتجانس في الإجابات، إذ أن الانحراف المعياري (0.43108). بينما بلغت نسبة الإجابة على إجمالي أسئلة المحور من قبل المكاتب (85%) وإلى اتفاق تام بين أفراد العينة عند وسط حسابي (4.2441) وتجانس في الإجابات من خلال الانحراف المعياري (0.40191). وبشكل عام هناك اتفاق ما بين شركات التدقيق والمكاتب في التطبيق والجدول (10) يوضح ذلك.

الجدول (10) مقارنة بين شركات التدقيق ومكاتب التدقيق

المحاور	شركات التدقيق (n=25)			مكاتب التدقيق (n=127)		
	Mean	Std. Deviation	%	Mean	Std. Deviation	%
المعايير	4.300	.43108	86%	4.2441	.40191	85%
الاستراتيجية	4.196	.46141	84%	4.1638	.31690	83%
التقنيات	4.160	.43012	83%	4.1614	.41767	83%
الإجمالي	4.22	.4408	84%	4.19	.3788	84%

ثالثاً: الاستنتاجات والتوصيات:

1-3 الاستنتاجات:

1. من خلال تحليل البيئة المحلية المتمثلة شركات التدقيق ومكاتب التدقيق هناك تقبل واتفاق بشكل عام في تطبيق المنهج الحديث لتدقيق المتمثل بالتدقيق عن بُعد بمرتكزاته الثلاثة (الاستراتيجية، التقنيات الحديثة والتكنولوجيا المتطورة، المعايير التدقيق والتأكيد الدولية والتطورات التي حدثت بفعل الجائحة).
2. إمكانية اعتماد منهج التدقيق عن بُعد في ظل الظروف الاعتيادية بشكل مساند مع التدقيق الاعتيادي مع تحديد المجالات الواجب استخدامة وفق محددات وشروط يتبعها المدقق صادرة من جهات مهنية.

3. ضعف دور الجهات المهنية المنظمة لمهنة وعدم اهتمامها بإصدار الارشادات والتعليمات التي توجه عمل المدققين وتساعدهم في إصدار الأحكام المهنية في ظل الوضع الوبائي الذي يعيش فيه البلد.
4. ضعف أو قلة اهتمام الجهات المهنية بمعرفة الاتجاهات الحديثة لتدقيق وما هي متطلباتها أو المحددات التي تمنع أو تقف حاجز في تطبيق المناهج الحديثة.
5. يتطلب من الجهات المهنية تحديد الآثار السلبية الناتجة من الوباء التي تنعكس على المهنة بشكل خاص والاقتصاد العراقي بشكل عام.

2-3 التوصيات:

1. إن اعتماد المنهج الحديث يتطلب وضع إطار عمل قانوني يتضمن ارشادات وتوجيهات تصدر من جهات مهنية لضمان جودة الأداء المهني من جهة ويعد مهماً من الجوانب القانونية لمدقق من جهة أخرى.
2. اهتمام أكثر ومواكبة من الجهات المهنية بالإصدارات الحديثة الدولية للتدقيق وإعادة النظر بها وتكيفها وبشكل يتلائم مع متطلبات البيئة العراقية.
3. يتطلب هذا النوع من المنهج الحديث للتدقيق إلى اعتماد تقنيات حديثة وتكنولوجيا متطورة مما يتطلب تطوير المهارات ومعارف المدقق في هذا المجال.
4. يتطلب من الجهات المهنية إلى دراسة ومناقشة مسؤولية المدقق وإجراء تعديلات بما يتلائم مع متطلبات المناهج الحديثة للتدقيق.
5. من الضروري على المنظمات المهنية أن تحدد الظروف والأوقات التي بإمكان المدقق اعتماد المنهج الحديث، فضلاً عن القواعد والأسس التي تنظم العمل باعتبار إن هذا المنهج يشكل منهج مساند لمدقق في الظروف الطبيعية.

المصادر:

1. American at certified public Accounts, (2017), government Auditing, standards and single Audits, AICPA, New York NY, 10036-8775
2. American Institute certified Public Accountants, (2020).
3. Arens, Alvin A. & James K. Loe bbecke, (2000), Auditing An Integrated Approach, 8th ed., Prentice Hall, Inc, New Jersey, USA, p286.
4. Australian Accounting standard Board Auditing, and Assurance standards Board, (2020), The impact & coronavirus on financial Reporting and the Auditor's considerations, from <http://www.auash-gov.au>.
5. Australian Accounting Standards Board & Auditing and Assurance standards Board, (2020), The Impact of covid-19 on Going Concern and Related Assessments, From <http://www.auasb.gov.au>.
6. Australian Accounting Standards Board, Auditing and Assurance Standards Board, (2015), Additional covid19 FAQs for Auditors, from <http://auasb.gov.au>.
7. Beaulieu, Philip., Hayes, Louise, Timoshenko, Lev, (2017), The Association between Changes in Accounting Estimates and Accounting Restatements, From <http://papers.ssrn.com>
8. Boynton, William C., Raymond N. Johnson & Walter G. Kell, (2001), Modern Auditing 7th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York, USA. 234.
9. Deloitte, (2020), Covid-19 Effects on the Internal Control system, From <http://deloitte.com>

10. Dohrer, Bob, Tysiac, Ken, (2020), Tips for auditing with changed controls during the pandemic Journal of Accountancy. From <http://www.journalofaccountancy.com/news>
11. Erickson, Merle, May Hew, Brian W. & Flix, William (2000), Why Do Audit Fail? Evidence from Lincoln for saving and Loan, Journal of Accounting Research, Vol. 38. No. PP. 165-194.
12. FAQs-Audit Matters and Auditor Reporting Issues Related to covid-19, Journal of Accountancy, from <http://www.journalofaccountancy.com/news>.
13. Gay & Simnet, (2003), Auditing and Assurance Services in Australia, McGraw-Hill, p8.
14. Griffith, E E.J.S. Hammersley, K Kadous & D. Young, (2015), Auditor Mindsets and of Complex Estimates. Journal of Accounting Research 53(1): 49-77
15. Independent, Regulatory Board for Auditors, (2020), Guidance on the implication of covid-19 relating to audits at financial statements, from <http://irba.co.za>
16. Internal Audit (2020), Internal Audit and pandemics, from <http://www.iaa.no/internal-audit-and-pandemics>.
17. International A (IFAC), (2017), Accountant standards, in a 300(2017), International Accountants standards (IFAC), Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements, IFAC, New York, USA.
18. International Federation of Accountants (2018), Handbook of International Auditing, Assurance and ethics Pronouncements, IFAC, New York, U.S.A no.330.
19. International Federation of Accountants (2018), Handbook of International Auditing, Assurance and ethics Pronouncements, IFAC, New York, U.S.A no.570.
20. International Federation of Accountants (2020) Overview of ISA (Revised) and conforming and Consequential Amendments to other International standards, from <http://www.ifac.org>
21. International Federation of Accountants (IFAC), (2020march) Highlighting (International Federation of Accountants (IFAC), 2020), Areas of focus in an Evolving Audit Environment Due the impact of Covid 19 P1.
22. International Federation of Accountants, (2019), Conforming and consequence Amendments to other International Standards Arising from Is A ISA315 (revised) from <http://www.iaasb.org>.
23. International Federation of Accounts (2020), subsequent Events in the current Evolving Environment-Audit Considerations for the Impact of covid-19, from <http://www.ifac.org>.
24. International organization for standardization and International Accreditation Forum (2020) Iso 9001 Auditing Practices Group Guidance on: REMOTE AUPITS, <http://committee.iso.org/home/+c176/150-9001-audliadney-precisractices-group.html>.
25. J. Suhovsky, Matthew, (2018), Audit From a far Remote audits can Leverage technology advances to streamline Walk through and Free up audit resources, Internal Au (J.Suhovsky, 2018) edit magazine, Form <http://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Audit-FromAfar.aspx>
26. Jr. Messier, William F. M. Glover, Steven & F. Prawitt, Douglas, (2017), Auditing & Assurance services, New York, United States, Mc Graw Hill Education.
27. Keown, Arthur and Martin, John D. and petty J. William and Scott Jr. David f-2003, Foundation of finance The Login and Practice finance Management , 4 th ed , Pearson Education .Inc , Upper , New Jersey, USA.
28. KMP G, International corporative (March, 2020), Pandemic Planning as part of an overall resilience strategy, 136881-G, <http://home.kpmg>.
29. Litzenberg, Roy, Ramirez, F. Carrie (April, 2020), FOR COVID-19 AND BEYOND, The Institute of Auditors, Environmental Health & safety Audit Center, <http://www.thella.org/EHSAC>.
30. Nicola M. White (2020, March) coronavirus Disrupts Historic credit Loss Accounting overhaul, from <http://wwwnews.bloombergtax.com>.
31. Obal Michael, (Tony) Tao Gao, (2020) Managing business relationships during a pandemic: conducting a relationship audit and developing a path forward, Journal of

- industrial Marketing Management, pp. 247-254. From <http://www.eleviercom/locate/indmarman>.
32. Scanlon, Michael, Lee Dunst, Lawrence Zweifach, Monica, David ware and chris Treste (April, 2020), CONID-19) UPDATE: FINANCIAL REPOTING AND AUT CONSIDERATIONS FOR CORPORATE 1 MANAGEMENT AUDIT COMITTEES, AND AUDIT ING <http=11 www.gibsondann.com> .
33. Stuber, B. Stuber, Hongan, Christ, (2017), Do PCAO B Inspections Improve the accuracy of Accounting Estimates, from <http://pages.business.illionis-edu>.
34. Taylor, Donald (Taylor, 1997), H. and G. William Glezen, (1997), Auditing An Assertions approach, 7th ed., John Wiley and Sons,, Inc. New York, US A. P. 222-265.
35. Teeter, Ryan A AVasarheiyi, A. Mi KIOS. (2010), Remo Audit it A Review of Audit-Enhancing information and Communication Technology Literature, Journal of Emerging Technologies, <http://www.scolor-google-com>.
36. Tysiac, Ken, (2020), PCAOB see ks feedback on critical and it matters requirement from <http://www.journal of accountancy.com news>.
37. Whittington O. Pany & Pany, Kort, (2003), Principle of Auditing and other Assurance services, 14th ed., MC-Graw Hill, 236.

