



تداعيات وباء الكوفيد - 19 -

التحديات المتوقعة في مجال التدقيق المالي

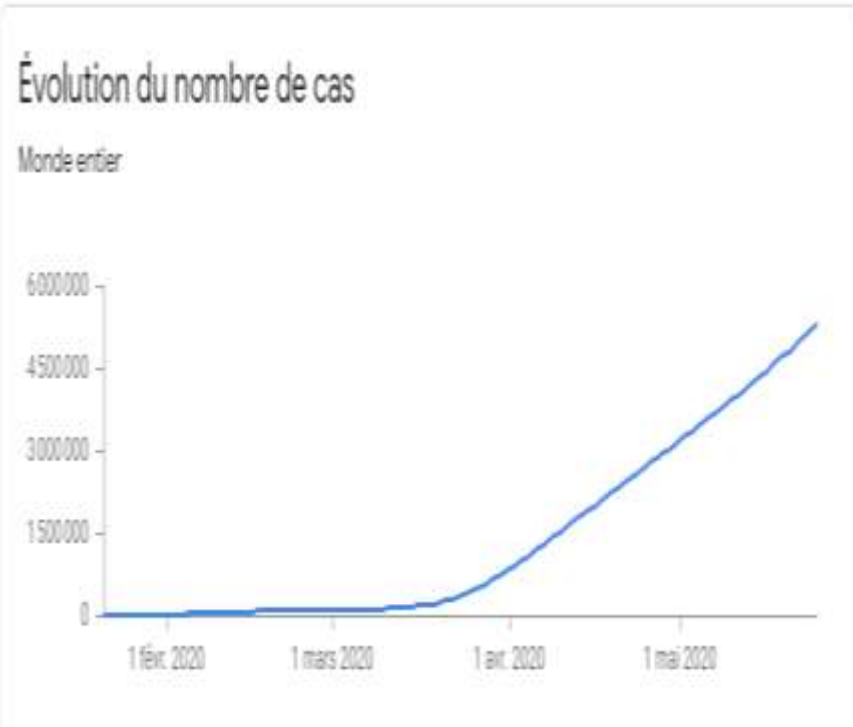
سامي النويصر

مستشار بمحكمة المحاسبات التونسية

مكلف بمهمة بالأمانة العامة للارابوساي

مقدمة

- Covid-19 هو جائحة من الأمراض المعدية الناشئة ، ظهر في أواخر عام 2019 ثم انتشر في جميع أنحاء العالم.
- لم تعلن منظمة الصحة العالمية في بادئ الأمر عن حالة طوارئ صحية عامة ذات أهمية دولية ، ثم أكدت انتقال الفيروس من شخص لآخر في 23 يناير 2020 ، ثم أعلنت حالة طوارئ صحية في 30 يناير 2020. وقد سجل هذا الفيروس تنقل في جميع أنحاء العالم في وقت قياسي.



عدد الحالات

5 495 061

عدد الوفيات

346 232

الغموض

الانتشار

المفاجأة

أزمة كوفيد-19

• تقريبا جميع القطاعات تضررت
العمومية والخاصة
• تقييد حركة الناس
• وتقييد الرحلات الجوية والسفر
• إغلاق المدارس مؤقتاً
• إجراءات حكومية اختلفت من بلد
إلى آخر

الأزمة المالية
العالمية

باعتقاد منهجية التدقيق عبر المخاطر فإن كل
المخاطر تحتاج أعمال الحكم المهني للمدقق و
إعادة تقييم



Inherent risks

مخاطر الرقابة

مخاطر الاكتشاف

التقلبات في أسعار
الأسهم

تغيير المعاملات مع العملاء و المزودين

التأثيرات المحتملة
للفيروس التاجي على
الهيئات التي تقوم
بمراجعتها

التقلبات في سعر
الصرف

التقلبات في أسعار
المواد الأولية

صعوبات العمل
وسلسلة التوريد
والتصدير

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 8 « السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء »

على أنه نتيجة لحالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإن العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على اجتهادات تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها.

تأثير مزدوج على مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية ومسؤولية المراجع

المراجع

ضرورة تقييم دقيق
للتأثير المحتمل
للفيروس على نهج
التدقيق والعمل،
وتستعرض باستمرار
إجراءات العمل
والجوانب الجديدة
لإجراء المراجعة

يجب على كل منشأة وعلى
كل مراجع النظر في الظروف
الخاصة لكل منشأة

الإدارة

يجب على الإدارة أن
تنظر بعناية في تأثير
COVID-19 على
البيانات المالية وأن
تقدم المعلومات اللازمة
عن هذا الوباء في
بياناتها المالية

يجب الإفصاح عن الافتراضات
التي تضعها المنشأة عن
المستقبل

عملية
تواصل
مستمرة
في ظل
الأزمة في
الاتجاهين

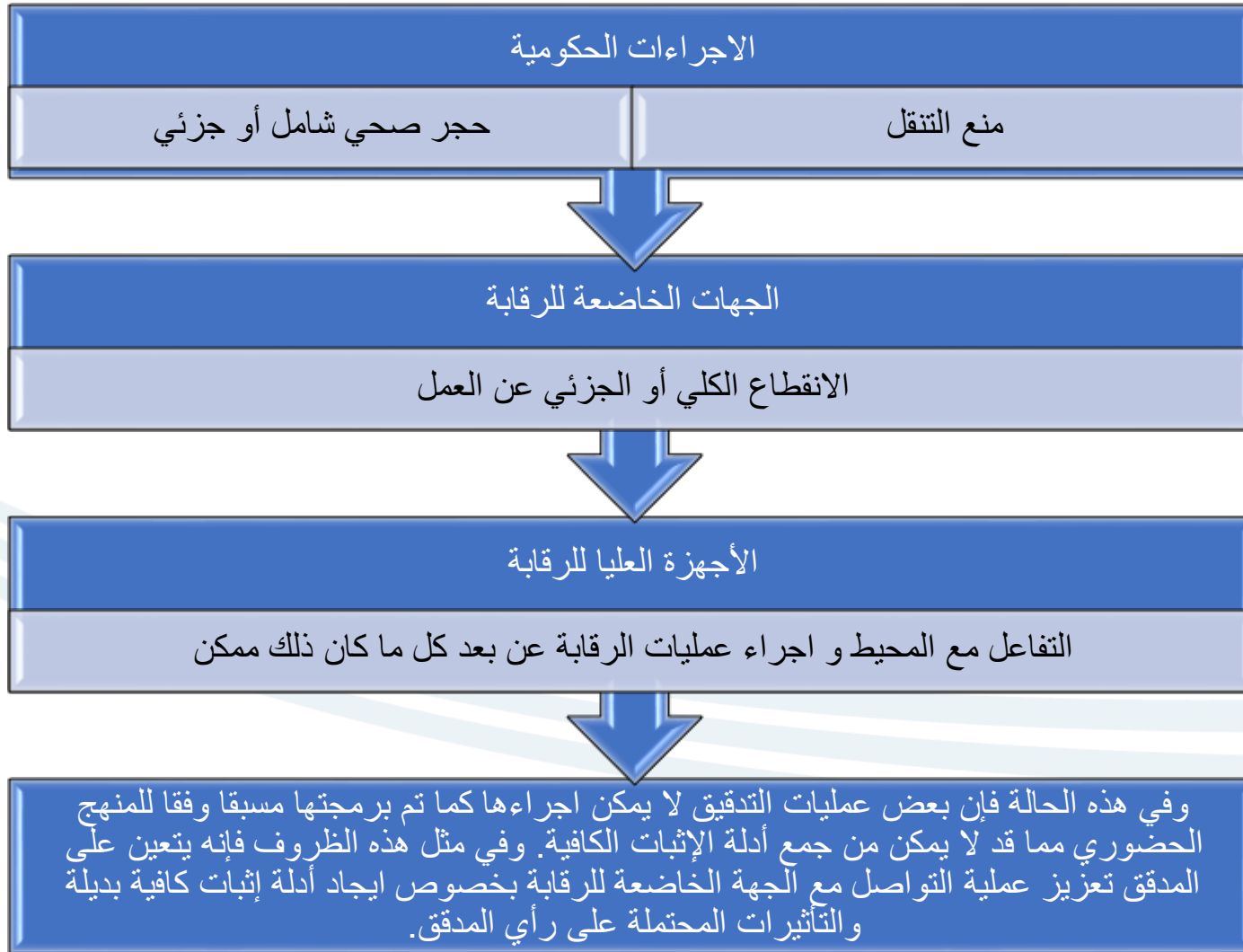
تفصح المنشأة عن الصورة
المتوقعة لاتضح حالة عدم
التأكد ومدى النواتج المحتملة
بدرجة معقولة خلال السنة
المالية التالية فيما يتعلق
بالمبالغ الدفترية للأصول
والالتزامات المتأثرة

تقرير
لمستخدمي
المالية

التأثيرات على المنهجية ومسار المهمة
تقييم المخاطر المحتملة
تقييم محيط الرقابة الداخلية
تجميع أدلة الإثبات الكافية
المصادقات الخارجية

التأثيرات على مسار
الرقابة المالية
وأعمالها

التأثيرات على المنهجية ومسار المهمة



• تقييم المخاطر المحتملة

في ظل الظروف الحالية فإن عملية تقييم المخاطر لا ينبغي أن تكون عملية أثناء البرمجة فحسب.

بل من الأفضل أن تكون هذه العملية على امتداد عملية التدقيق وذلك من أجل تحديد أوضح لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

وقد يترتب عن هذه العملية إعادة تصنيف بعض المخاطر أو تحديد مخاطر جديدة لم يتم تحديدها من قبل ويتعين على المدقق أن يوثق عملية التحين وفقا للمعايير. وكأمثلة تستوجب دراسة للمخاطر نذكر قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها، الشهرة، اهتلاك الأصول الثابتة والغير الثابتة، ديون الحرفاء والمدخرات، اهتلاك المخزون، عدم التقيد بالقوانين واللوائح...



تقييم محيط الرقابة الداخلية

- التأكد من أن إدارة المنشأة على دراية وفهم بكافة الإجراءات الحكومية في علاقة بالكوفيد-19 خاصة منها المتعلقة بالحقوق الاجتماعية للموظفين والتعامل مع القطاع البنكي والضمانات التي ستوفرها الدولة.
- تخفيض في عدد الحضور بالمنشأة قد يترتب عنه أحداث مستعملي نظم خارقين للعادة بصلاحيات موسعة.
- الفصل بين الوظائف المتنافرة قد يصعب تطبيقه
- اجراءات التصاريح والموافقة قد تشهد عدم فاعلية بالشكل السابق مما يستدعي تنقيح استراتيجية التدقيق.

أمثلة للاخذ بعين الاعتبار عند تقييم محيط الرقابة

- انخفاض في عدد الناشطين بالمواقع مما يترتب عنه إما تغييرات على مستوى تصاميم نظام الرقابة الداخلية أو أن نظام الرقابة فاقد للفاعلية.

الجهات الخاضعة للرقابة

إذا قرر المراجع التخفيض في موثوقية اجراءات الرقابة المتوقعة فإنه يتعين أولاً توثيق ذلك و توثيق الاجراءات المترتبة عنه على غرار المخاطر و كيفية الاستجابة لها خاصة من خلال تكثيف الاختبارات التفصيلية...

تجميع أدلة الإثبات الكافية

ضرورة سيتم معالجة وثائق الكترونية (فواتير، وصولات، دفاتر..) وذلك اما عبر منصات المشاركة أو باستعمال الايميل أو غيرها من الوسائل.

العمل عن بعد جزئيا
أو كلياً

من أبرز التحديات
للمدققين

يتعين على المدقق تقييم موثوقية هذه الادلة تبقى مسؤولية موثوقية الادلة مسألة تقييم مهني للمدقق. على سبيل المثال بالإمكان تحديد عينية من هذه الوثائق وتفعيل بعض الاجراءات للحصول على الوثائق الأصلية. نظرا لخطر استعمال وثائق إثبات غير أصلية يعتبر مرتفعا في مثل هذه الظروف فإن طبيعة وحجم الأعمال بهذا الخصوص قد تشهد ارتفاعا.

مسؤولية المدقق وفقا
للمعيار 500

• 1- عمليات الجرد المادي:

- إذا كان المخزون المادي عنصراً جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية ، فينبغي أن يحصل المدققون على أدلة رقابية كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته ، حيث تتمثل الأهداف العامة للمراجع المستقل وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً في " الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية ، سواء بسبب الغش أو الخطأ ، وبالتالي من إبداء رأي يشير إلى ما إذا تم إعداد البيانات المالية ، من جميع النواحي الجوهرية ، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به " .
- وفي خضم جائحة الكوفيد-19 ، قد يواجه المدققون حالات تكون فيها مواقع الجرد مغلقة ، أو تكون مفتوحة مع عدد محدود جداً من الموظفين ، أو يتعذر على المدققين السفر إلى مواقع تواجد المخزون بسبب قيود السفر. وفي تلك الحالات ، تنشأ تحديات واضحة للمدققين لتولي إبداء ملاحظات حول الجرد المادي.

المصادقات الخارجية

بالرغم من الظروف الصعبة الحالية فإن عملية المصادقة الخارجية تبقى قائمة لأغلب العناصر إلا أنه بالإمكان الاستغناء عنها في بعض الحالات القليلة التي لا تكون لها أهمية نسبية مرتفعة.

الحرفاء

- الحرفاء ذوي الأهمية النسبية المنخفضة
- عملية المصادقة الخارجية غير فعالة مع الحريف (ليجب على الأقل إثبات ذلك خلال ثلاث سنوات متتالية)
- وفقا لأعمال الرقابة و تقييم درجات المخاطر يعتبر الحريف ذو مخاطر منخفضة

البنوك و المؤسسات المالية.

- الأرصدة التي يتم تحويلها يوميا في اطار تصرف مركزي للسيولة.
- لو الجهة نفسها بنك أو مؤسسة مالية.

المزودين و المحامين و المستشارين

- يمكن عدم اللجوء إلى عملية المصادقة الخارجية إلا في صورة وجود خلاف أو نزاع قد يؤثر بصفة جوهرية على البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة

المصادقات الخارجية الكترونيًا؟؟

بالنظر للصعوبات الحالية فإنه من الممكن أن يتم ارسال طلبات المصادقة الخارجية عبر البريد الالكتروني.

كما يمكن أن تتولى الجهة الخاضعة للرقابة ارسال الطلبات عبر البريد الالكتروني شريطة:

- أن يرسل البريد أيضا على عنوان المراقب المسئول على المهمة
- أن تطلب الجهة الخاصة للرقابة من الحريف أو المزود أن يرسل اجابته مباشرة إلى العنوان المادي للجهاز الرقابي أو إلى البريد الالكتروني للشخص المسئول على المهمة
- أن يتولى المدقق التأكد من العناوين الالكترونية للجهات التي تمت مراسلتها وتوثيق المسار كاملا من حيث عدد الجهات التي تمت مراسلتها وعدد الجهات التي تولت الاجابة.

الردود المقدمة الكترونيا يصعب إثبات أصل و سلطة الطرف المطلوب منه المصادقة كما قد يصعب اكتشاف التغييرات ويتعين على المدقق وضع مسار يسمح بالتخفيض من هذه المخاطر.

أمثلة عن المخاطر المتعلقة ببعض عناصر البيانات المالية

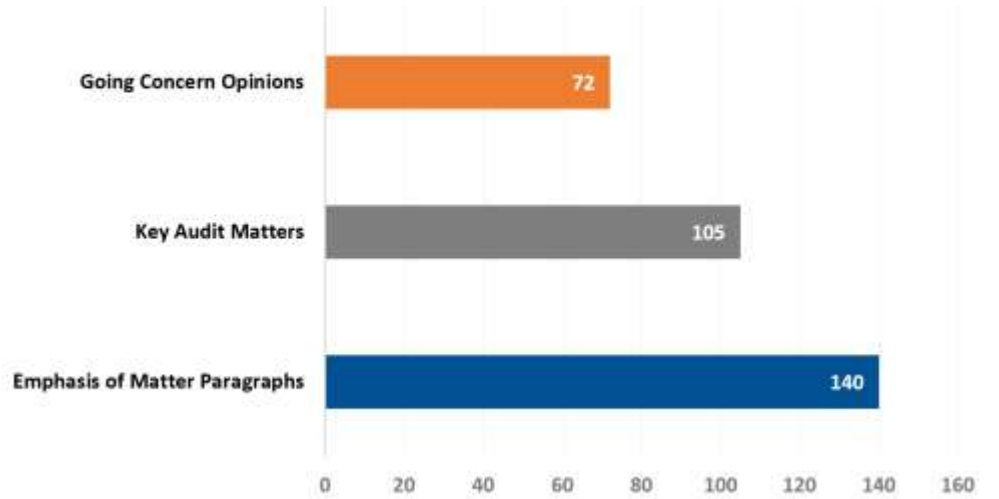
جوانب ذات أهمية للأخذ بعين الاعتبار	عناصر البيانات المالية
<p>-حضور الجرد المادي أو إيجاد إجراءات بديلة -الكوفيد -19 هو مؤشر يستدعي التأكد ما إذا كان بند من بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات قد انخفضت قيمته تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون – انخفاض قيمة الموجودات. ويوضح ذلك المعيار كيف تراجع المنشأة المبلغ المسجل لموجدتها وكيف تحدد المبلغ القابل للاسترداد لأصل ومتى تعترف أو تعكس خسارة انخفاض القيمة. -قد تضطر بعض الجهات إلى الايقاف و التخلص لممتلكات والتجهيزات والمعدات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته. يجب تحديد المكاسب، والخسائر الناتجة عن استبعاد أو إزالة بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بالفرق بين صافي العائد من الاستبعاد والقيمة المسجلة لأصل ويجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو مصروف في قائمة الدخل. -لا بد من التأكد من حسن تسجيل الاهتلاكات (التوقف الوقتي لا يمكن اعتباره مبرر لعدم تفعيل ذلك) -مراجعة فترات الاهتلاك وفقا لتقييمات الإدارة -التأكد من حسن تصنيف الممتلكات المعدة للبيع و معالجتها وفقا للمعيار IFRS5</p>	<p>الاصول IAS 16 &36, IFRS 5</p>
<p>-الأخذ بعين الاعتبار للمخزون القابل للتلف أو الموسمي تبعا لأصدار الكوفيد 19 --التأكد من معالجة الخسائر على عقود البيع و الشراء وفقا للمعيار 37 المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة.</p>	<p>المخزون IAS2 ; IAS 37</p>
<p>-إعادة تقييم خسائر انخفاض القيمة المتوقعة على ذمم الحرفاء بناءً على التوقعات الاقتصادية المستقبلية.</p>	<p>رصيد الحرفاء</p>

التأثيرات على الحكم المهني للمدقق والرأي المستقل

التجارب المقارنة ومعايير المراجعة:

Europe Audit Opinions

Total Filings Referencing Coronavirus



Data as of 18 May 2020

www.AuditAnalytics.com

- المعيار رقم 570: الاستمرارية
- المعيار رقم 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
- المعيار رقم 705: التعديلات على رأي المدقق المستقل
- المعيار رقم 706: فقرات لفت الإنتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

المعيار رقم 570: الاستمرارية

الاستمرارية: تعد البيانات
المالية بافتراض أن
المنشأة باقية.
المسؤولية



المدقق

الإدارة

مسؤولية المدقق تتمثل أساساً في
الحصول على ما يكفي من أدلة
الإثبات المناسبة بمدى استخدام
الإدارة لأساس الاستمرارية و استنتاج
الإدارة.

حسب المعيار المحاسبي الدولي 1
فإن الإدارة مطالبة بتقييم قدرة
المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
قد تكون المتطلبات التفصيلية لتقييم
الاستمرارية مفصلة بنظام أو لائحة.
وحتى في صورة أنه لا وجود
لمتطلب صريح فإنها تبقى مسؤولية
الإدارة

اجراءات تقدير الخطر

إذا تولت الإدارة اجراء
التقدير

في صورة عدم إنجاز
التقدير

يتعين على المدقق مناقشة ذلك مع الإدارة و مطالبتها بانجازه ولئن أكد المعيار صراحة أنه ليس من مسؤولية المدقق تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل إلا انه أكد أن المدقق بإمكانه أن يستنتج حسن تطبيق مبدأ الاستمرارية دون وجود لتحليل منفصل.

يجب على المدقق مناقشة التقدير مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت قد تعرفت على الأحداث السلبية منها و الإيجابية (التدخلات الحكومية).

التأثيرات المحتملة على تقرير المدقق وفقاً للمعايير

التأثيرات المحتملة على تقرير المدقق

عناصر الحكم المهني	التأثير على الرأي	استنتاج المدقق
عندما يتم إعداد البيانات المالية من قبل الإدارة باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن ، في رأي المدقق ، لم يعد هذا الأساس مناسباً.	رأي معارض	استعمال غير ملائم لفرضية الاستمرارية

التأثيرات المحتملة على تقرير المدقق

استنتاج المدقق	التأثير على الرأي
استعمال ملائم لفرضية الاستمرارية لكن مع وجود عدم تأكيد جوهري	رأي غير معدل + التصمين صلب تقرير المراجع قسما منفصلا تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"
رأي متحفظ أو معارض	في صورة غياب الإفصاحات الكافية في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري فيجب على المراجع : -إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض حسب مقتضى الحال وفقا لمعيار المراجعة 705 -- النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) على وجود عدم تأكيد جوهري قد يثير شكوكا كبيرة حول استمرارية المنشأة وأن القوائم المالية لا تفصح بالشكل الكاف عن هذا الأمر
الامتناع عن إبداء رأي	-يمكن في حالات نادرة أن يتمتع المدقق عن إبداء الرأي وذلك في حالة تعدد مصادر الاخلالات الجوهرية وعدم قيام الادارة بتقييم منفصل و عدم تمكن المدقق من تقدير استمرارية المنشأة

التأثيرات المحتملة على تقرير المدقق

<p>في بعض الحالات قد يرى المراجع أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته و في حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي وذلك باعتبار أن المراجع لم يتمكن من تجميع أدلة كافية حول هذه النقطة.</p>	<p>رأي متحفظ أو الامتناع عن عن إبداء الرأي</p>	<p>غير قادر على الاستنتاج لعدم رغبة الإدارة في التقييم أو مد فترته</p>
<p>عند استحالة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة قد تقوم الإدارة وفقا للاطار المحاسبي المعتمد من إعداد القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال أساس التصفية) وقد يكون المراجع قادرا على إبداء رأي غير معدل شريطة وجود إفصاح كاف عن الأساس المحاسبي المعتمد وقد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه لتبين للمستخدم الأساس المحاسبي البديل وذلك وفقا للمعيار 706</p>	<p>رأي غير معدل</p>	<p>عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرار في المحاسبة وإعداد القوائم المالية وفقا لفرضية أخرى وفقا للاطار المحاسبي المعتمد</p>

حجم وقطاعات الشركات في أوروبا

Open Audit Opinions
Open Audit Opinions Referencing Coronavirus

	March			April				May			Cumulative Total (to date)	
	13	20	27	3	10	17	24	1	8	15		
Firm	Deloitte	2			1	3					2	8
	EY				3			1	1			6
	KPMG		1	1	1	2	1			3		9
	PwC	1	1	2	2	3		2	2			13
	Non-Big Four			4	9	6	4	6	5	1	1	36
Cap	Small Cap (under €100 million)		2	6	8	11	4	6	11	3	1	52
	Mid Cap (€100 - €1,000 million)	1		1	7	3	2	3				17
	Large Cap (over €1,000 million)	2			1							3
Sector	Agriculture, Forestry, Fishing				1						1	2
	Mining	1		2	5	4			2			14
	Construction						1					1
	Manufacturing		1	1	6	3	1	3	2			17
	Transportation, Communications					1		1	1	1		4
	Wholesale Trade			1								1
	Retail Trade		1	1	1							3
	Finance, Insurance, Real Estate	1		1		3	1	1	1			8
	Services	1		1	3	3	3	4	5	2		22
	Totals by Week	3	2	7	16	14	6	9	11	3	1	72

as of 18 May 2020 www.AuditAnalytics.com

شركات
برؤوس
أموال
مختلفة

مختلف
القطاعات

المعايير 700 و 701 و 705 و 706

- يجب على المراجع، تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- قد يرى المراجع النظر في تضمين التقرير تأثير الكوفيد-19 ضمن الامور الرئيسية للمراجعة إذا ما خلص بناء على حكمه المهني إلى أنها من المسائل ذات الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية ويتعين طبعا ابلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
- وفقا للمعيار فإن آثار الكوفيد-19 قد تمثل أحد الامور الرئيسية للمراجعة إذ أن جل العوامل التي أشار إليها المعيار تقريبا مترفرة:
 - المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى
 - التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة
 - الامور الرئيسية للتدقيق ليست بديلا لابداء رأي معدل في القوائم المالية
- إذا لم تكن ظروف فيروس كوفيد 19 من بين الامور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سببا في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية فقد يقوم المراجع بتضمين فقرة لفت انتباه في تقريره

إجراءات الأحداث اللاحقة :

تؤثر "الأحداث اللاحقة" على عرض القوائم المالية ومن ثم على رأي المدقق ، إلى الحد الذي يتطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية ويفرض على المراقب تعديل تقريره. والأحداث اللاحقة هي الأحداث أو الحقائق التي أصبحت معروفة والتي تظهر بين تاريخ ختم القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة للجهات الخاضعة للرقابة التي يكون فيها تاريخ ختم البيانات المالية بعد نهاية السنة أي بعد شهر ديسمبر 2019 ، فإنها ستواجه أحداثاً متعلقة بالوباء تتطلب تعديل البيانات المالية أو إضافة ملاحظات على مستوى هذه البيانات . كما سيتعين على المدققين العمل مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة بدقة وإدراجها في البيانات المالية. إذا كانت الجهة غير قادرة أو غير راغبة في تحديد تلك الأحداث وتعكسها بشكل صحيح في البيانات المالية ، فقد يؤدي ذلك إلى تعديل رأي المدققين.

من المخاطر المصاحبة للجائحة
إمكانية وجود حقائق بعد صدور
القوائم المالية لم يعمل بها المراجع إلا
بعد ذلك

يوضح المعيار 560 متطلبات
واضحة للتعامل مع هذه الوضعية
وبصفة يتعين على المراجع مناقشة
ذلك مع الإدارة والنظر في جدوى
إصدار تقرير معدل

إقرارات الإدارة:

في ظل وباء الكورونا ، يمكن إضافة إقرارات إضافية إلى خطاب التمثيل الإداري وذلك اعتماداً على الظروف الخاصة بمهمة التدقيق. قد تتعلق هذه الإقرارات الإضافية بإجراءات الإستمرارية ، أو الأحداث اللاحقة ، ومخاطر الاحتيال ، والتقديرات المحاسبية.

يعد استخدام الوسائل الإلكترونية وقبول التوقيعات الإلكترونية للحصول على خطابات التمثيل الإداري ، يجب أن يتمكن المدققون من الحصول على ما يثبت توصل الإدارة وإقرارها بمضمون الخطاب .

ولا يؤدي الفشل في الحصول على جميع الإقرارات بالضرورة إلى تحديد النطاق. إذا لم تقدم الجهة الخاضعة للرقابة واحداً أو أكثر من الإقرارات الكتابية المطلوبة ، فيجب على المدققين:

■ مناقشة الأمر مع الإدارة

■ إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم الأثر على موثوقية الإقرارات (اللفظية أو المكتوبة) وأدلة الرقابة بشكل عام ، و

■ اتخاذ الإجراءات المناسبة ، بما في ذلك تحديد الأثر المحتمل على رأي المراجع المستقل.

ويجب أن يكون المدققون أكثر يقظة بشأن مخاطر الغش بالنظر إلى هذه الأوقات غير المؤكدة. خاصة بالنسبة للجهات التي استغنت عن عدد من موظفيها الرئيسيين ، قد يكون هناك خلل في نظم الرقابة الداخلية وقد يحتاج المدققون إلى تعديل إجراءات المراجعة حسب الضرورة للمساعدة في الحد من أي مخاطر احتيال محتملة يمكن أن يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية .

شكرا ودمتم في رعاية الله