

التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق

أ. محمد عاطف ماضي
باحث دكتوراة محاسبة
قسم المحاسبة-كلية التجارة-جامعة بنها

د. عبد الرحمن محمد رشوان
قسم العلوم المالية والإدارية
الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، غزة، فلسطين
abdrashwan@yahoo.com

ملخص:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، وللإجابة على التساؤلات واختبار فرضيات الدراسة، اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي، وللحصول على البيانات اللازمة تم توزيع استبانة بعد تقييمها وتحكيمها من عدد من المتخصصين على مجتمع الدراسة المكون من مكاتب تدقيق الحسابات الخارجية العاملة في محافظات قطاع غزة بفلسطين والبالغ عددها (83) مكتب. أثبتت نتائج الدراسة أنه يوجد تأثير محتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، وعلى الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، وأيضاً على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وعلى أتعاب عملية التدقيق. وأوصت الدراسة أنه يجب على المدقق عند القيام بعملية التدقيق أن تتوفر فيه الكفاءة المهنية العالية ليتمكن من اتخاذ القرار الصائب في أداء مهامه في ظل جائحة كوفيد 19، كما يجب التغلب على الضغوط التي قد يتعرض لها المدقق بسبب الأحداث غير المسبوقة لتفشي جائحة كوفيد-19، والتي قد تؤثر سلباً على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق. **الكلمات المفتاحية:** جائحة كوفيد-19، عملية التدقيق، مكاتب التدقيق.

Abstract:

This study mainly aims to indicate the potential impact of the Coved 19 pandemic on the quality of the audit process, and to answer questions and test the study hypotheses, the researchers relied on the descriptive analytical method, and to obtain the necessary data was distributed after evaluation and arbitration by a number of specialists to the study community consisting of external audit offices operating in the governorates of the Gaza Strip in Palestine and the (83) offices.

The results of the study demonstrated that there is a potential impact of the Coved 19 pandemic on the appropriateness of quality control policies and procedures for the audit process, on the professionalism and care required for the audit process, as well as on the auditor's awareness of the importance of quality in the audit process, and on audit fees.

The study recommended that the auditor in carrying out the audit process must have high professionalism in order to be able to make the right decision in the performance of his duties under the Coved 19 pandemic, and must overcome the pressures that the auditor may be exposed to due to the unprecedented events of the outbreak of the Coved-19 pandemic, which may negatively affect the professionalism and care necessary for the auditprocess.

Key words: Coved-19 pandemic, audit process, audit offices.

مقدمة:

أحدثت جائحة كوفيد 19 أثراً صحياً عاماً واقتصادية ضخمة على الصعيد العالمي، بما في ذلك فلسطين. وكان تصدي الحكومة الفلسطينية للجائحة سريعاً وحاسماً. حيث تم إطلاق حملة استجابة رئيسية لحماية المواطنين من أثار السلبية للجائحة، وتعرضت كثير من الأسر لعجز كبير في الدخل نتيجة للقيود المفروضة على التنقل وجهود احتواء الجائحة في الضفة الغربية وقطاع غزة، كما أثرت الجائحة على النشاط الاقتصادي في الضفة والقطاع، مما أدى إلى تعطيل النشاط الاقتصادي وتنمية رأس المال البشري، وإغلاق أماكن العمل وممارسات التباعد الاجتماعي التي تعمل على خفض فرص الأعمال المحلية، كما أدت الجائحة إلى تفاقم القيود المالية التي تواجه الشركات فيما يتعلق بالإيرادات والسيولة.

كما إن معظم الشركات قد تعرضت إلى أزمة كبيرة بسبب انتشار جائحة كوفيد-19 دون أن تكون مستعدة لذلك، مما أثر بشكل كبير على الوضع المالي لهذه الشركات وبياناتها وتقاريرها المالية، فإن التعقيدات المتزايدة لبيانات التقارير المالية قد شكلت تحدياً كبيراً أمام عملية التدقيق واستلزم إجراء عمليات تدقيق افتراضية. حيث أصبح الالتزام بجودة التدقيق والمعايير المهنية أمراً ضرورياً في ظل البيئة الحالية غير المؤكدة المصاحبة لجائحة كوفيد-19، وتظل جودة التدقيق أكثر أهمية من أي وقت مضى. وتعتمد عمليات التدقيق عالية الجودة على مدققين يمتازون بجودة عالية من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، ومدى إدراكهم لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق. وتقتضي عملية للتدقيق في ظل أزمة جائحة كوفيد-19 الإلمام بالسياسات والإجراءات المتخذة من قبل إدارة الشركة محل التدقيق تجاه الجائحة، لمساعدة المدقق في عملية جمع البيانات عند التخطيط لعملية، حيث أصبح التخطيط السليم لعملية التدقيق أكثر أهمية لضمان جودتها، لا سيما وأن عمليات الشركات ربما تغيرت بشكل كبير منذ العام السابق بسبب الجائحة. ويحتاج المدققون إلى النظر في وسائل بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة كجزء من عملية التخطيط، ومن المحتمل أن تكون هناك حاجة لمزيد من أنواع الأدلة لدعم استنتاج المدقق بشأن تقييم الإدارة. قد لا تكون الأدلة الإلكترونية كافية بدون مزيد من التحقق أو الأدلة الداعمة. قد يطلب العملاء إرشادات من المراجعين بشأن أنواع التوثيق والمعلومات المطلوبة.

مشكلة الدراسة:

أدى ظهور جائحة كوفيد-19 إلى وجود ظروف جديدة وسريعة التغير قد لا يواجهها المدققون من قبل، سيحتاج المدققون في معظم الحالات إلى إعادة تقييم طبيعة إجراءات عملية التدقيق، حيث قد تكون المعلومات التي استند إليها في عملية التقييم الأولى قد تغيرت أو حدثت ظروف جديدة بسبب جائحة كوفيد-19 لم يتم أخذها في الاعتبار من قبل، واحتمالية أن تؤدي هذه الظروف المصاحبة للجائحة إلى تحريفات جوهرية محتملة في عملية المراجعة، كما من المحتمل أن تؤثر على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وكذلك على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، مما يؤثر بشكل واضح على أتعاب عملية التدقيق، ويمكن من خلال ما سبق صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات البحثية التالية:

السؤال الرئيس:

ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق؟

ويتفرع من السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق؟
2. ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق؟
3. ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق؟
4. ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على أتعاب عملية التدقيق؟
5. هل يوجد فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي)؟

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، ويتفرع من الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

1. بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.
2. بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.
3. بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق.
4. بيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على أتعاب عملية التدقيق.

5. التعرف على الفروقات بين متوسطات استجابات المبحوثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي).

أهمية الدراسة: تقسم الأهمية إلى:

- **الأهمية العلمية:** تنبع الأهمية العلمية للدراسة من حداثة موضوع الدراسة المتمثل في التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، وعلى معرفة مدى ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، وأتباع عملية التدقيق.

- **الأهمية العملية:** تكمن أهمية الدراسة العملية في تحليل ومناقشة أهم المتغيرات التي ستسحب على جودة عملية التدقيق نتيجة التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19، وبيان مدى قدرة مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة على القيام بعملية التدقيق بكفاءة مهنية عالية في ظل جائحة كوفيد-19، كما يمكن أن تنعكس نتيجة هذه الدراسة على فئة كبيرة من المتعاملين مع تقارير المدققين سواء أكانوا إدارة الشركة أو المساهمين أو المستثمرين أو غيرهم، كما تبدو أهمية هذه الدراسة للباحثين مستقبلاً في هذا المجال.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهداف وأهمية الدراسة يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الرئيسية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وجودة عملية التدقيق.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.

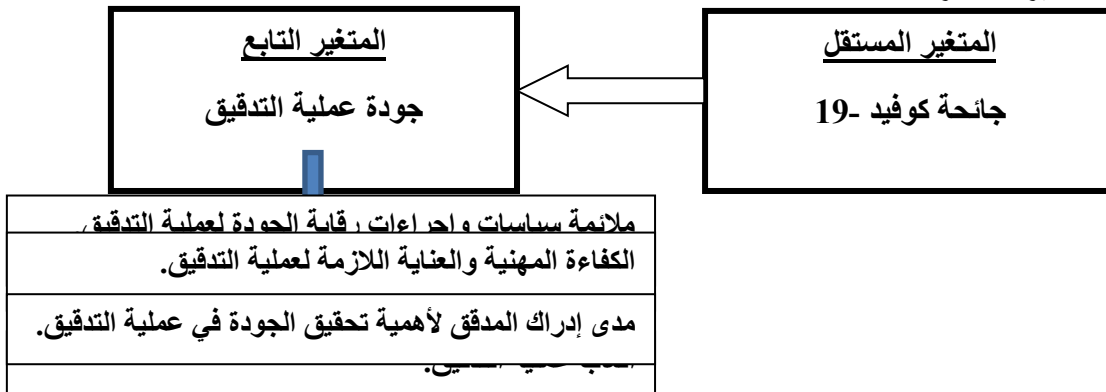
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 والكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وأتباع عملية التدقيق.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمتوسطات استجابات المبحوثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي).

متغيرات الدراسة:



شكل (1) متغيرات الدراسة

حدود الدراسة: تتحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

- **الحد الزمني:** الفترة التي يستغرقها إعداد هذا البحث خلال عام 2021.
- **الحد المكاني:** مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.
- **الحد البشري:** مدققي الحسابات.

- **الحد الموضوعي:** دراسة التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق.

الدراسات السابقة:

تبين للباحثين من خلال مراجعة أدبيات الدراسات السابقة أن هناك قلة وندرة في الدراسات التي تناولت التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، ويمكن سرد الدراسات السابقة كما يلي:

ناقشت دراسة (Albitar, et al, 2020) تأثير التباعد الاجتماعي لتفشي جائحة كوفيد 19 على جودة التدقيق، وتناولت الدراسة خمسة اعتبارات رئيسية لجودة التدقيق أثناء الجائحة وهي رسوم التدقيق، وتقييم الاستمرارية، ومدقق رأس المال البشري، وإجراءات التدقيق وتدقيق رواتب موظفيها، وأظهرت نتائج دراسة أن التباعد الاجتماعي لجائحة كوفيد-19 يمكن أن يؤثر بشكل كبير على انخفاض رسوم التدقيق، وتحديات في استكمال تقييم الاستمرارية، ومستويات منخفضة من الموثوقية وكفاية أدلة التدقيق، والزيادة من إجراءات التدقيق، والتخفيضات في رواتب موظفي التدقيق، وزيادة في جهود المدقق، والتي يمكن أن تشكل في النهاية تأثيراً شديداً على جودة التدقيق، وأوصت الدراسة أن تقوم شركات التدقيق بالاستثمار بشكل أكبر في البرامج الرقمية، بما في ذلك الذكاء الاصطناعي، وتطوير وظيفة البيانات لأن ذلك من شأنه أن يساعد المدقق على أن يكون أكثر قدرة على التكيف مع العمل من المنزل، والذي من المتوقع في النهاية أن يعزز فعالية ومرونة الاتصال بين المدققين وعملائهم نظراً للتطبيقات العالمية لاستراتيجية الإغلاق التي يُعتقد أنها تزيد من ساعات العمل وجهود المدققين.

وأكدت دراسة (محمود، وحسين، 2020) على أن العمل الميداني سيشكل مشكلة خاصة للمدققين، حيث أن مدققي الحسابات قد يواجهون صعوبة في الوصول إلى الأدلة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية التدقيق فقيود السفر على سبيل المثال ستمنعهم من زيارة مواقع العمال، الأمر الذي سيضطرهم إلى وجوب الكشف في تقاريرهم عن قيود النطاق لإجراءاتهم المعتادة. وكذلك أكدت أن جائحة كوفيد-19 قد وضعت المدققين في تحد كبير خاصة مع عملية اختبار المخزون والتأكد منه، أيضاً ضرورة حرص الإدارة على انعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتوقعة في التقارير المالية التي تم اعدادها على أساس فرض الاستمرارية، وعلى وجه الخصوص في ظل الضبابية وظروف عدم التأكد التي خلفها جائحة كوفيد-19.

كما أشارت دراسة (كفوس، 2020) إلى ضرورة وجود عملية التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، وبالتالي فإنه يتوقع أن تكون عملية التدقيق في تغير وتطور مستمر وذلك من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة للمجتمع. وعلى المدقق القيام بإجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن جميع الأحداث التي تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات قد تم تحديدها والإشارة إليها وفقاً لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به.

كما أكدت دراسة (محمود، والطحان، 2020) على أن جائحة كوفيد – 19 ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمدقق الخارجي، من أهمها: ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، وارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة إجراءات التدقيق المعتادة والمناسبة، ومشاكل تدقيق مكونات المجموعة، وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار، ومشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، ومشاكل تعديل تقرير المدقق. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أنه من خلال مجموعة من الآليات يمكن التغلب على هذه المشاكل والتحديات ومنها: حصول المدقق على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، والاستعانة بعمل الخبراء، وممارسة المدقق لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني، والحفاظ على أخلاقيات المهنة ومتطلبات الاستقلال، وتمسك المدقق بمستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق، والتوافق بين معايير التدقيق المصرية والدولية.

وتحدثت دراسة (Deb, Chakraborty, 2020) عن تحديات التدقيق المالي المحتملة واستراتيجيات التحول في ظل كوفيد-19، حيث تضاعف تداعيات جائحة كوفيد-19 على التقارير المالية للشركات ومراجعة الحسابات، وظهرت الحاجة الملحة ليس فقط للإدارة ولكن أيضاً من أجل المدققون الذين عهدوا بمسؤولية ضمان صحة ونزاهة التقارير المالية. لقد خلقت الجائحة حالة من عدم التأكد الكبيرة فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة في إعداد البيانات المالية، وكذلك في عملية التدقيق، ومن المرجح أن يركز المدققون على مفاهيم ومعايير المحاسبة الرئيسية مثل استمرارية العمل، وتقييم المخزون، وانخفاض قيمة الأصول، وتقييم الأصول مثل معدات الحماية الشخصية، والاستثمار والأصول غير الملموسة، وقياس عقود الإيجار، وإثبات الإيرادات، وإدارة النقد والتأثيرات على الالتزامات الضريبية. وبالتالي، حاولت الدراسة الحالية الكشف عن تحديات عمليات التدقيق التي واجهتها في ظل أزمة جائحة كوفيد-19، ووضع استراتيجيات للحفاظ على صحة البيانات المالية المدققة وعدالتها.

كما ناقشت دراسة (Joshi, 2020) بعض التحديات والآثار المترتبة على التقارير المالية للمحاسبة والتدقيق التي نشأت بسبب حدوث جائحة كوفيد-19. علاوة على ذلك، تم مناقشة الآثار والتحديات المحتملة في بعض مجالات المحاسبة الرئيسية مثل الاعتراف بالإيرادات، وانخفاض قيمة الأصول غير المالية، وانخفاض قيمة الشهرة، وتقييم المخزون، وقياس القيمة العادلة، ومحاسبة التحوط، ومخصصات الديون المعدومة وما إلى ذلك. بالإضافة إلى قضايا الاستمرارية والتدقيق، كما تمت مناقشة أدلة عملية التدقيق في ظل عدم التأكد لجائحة كوفيد-19 وتأثيرها على الإدارة والمدققين، كما يجب إجراء إفصاحات ذات مغزى وفي الوقت المناسب عن الآثار المحتملة لجائحة كوفيد-19 على المركز المالي والأداء التشغيلي وكذلك سيولة الشركة للحفاظ على جودة المعلومات المالية للمستخدمين، ويجب على المدققين ممارسة الشك المهني أثناء عملية تدقيق أرقام البيانات المالية.

التعليق على الدراسات السابقة:

استعرض الباحثان عدداً من الدراسات السابقة، والتي تناولت تأثير التباعد الاجتماعي لتفشي جائحة كوفيد 19 على جودة التدقيق، وتناولت خمسة اعتبارات رئيسية لجودة التدقيق أثناء الجائحة وهي رسوم التدقيق، وتقييم الاستمرارية، ومدقق رأس المال البشري، وإجراءات التدقيق وتدقيق رواتب موظفيها، ومنها تناول أن مدققي الحسابات قد يواجهون صعوبة في الوصول إلى الأدلة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية التدقيق بسبب بعض قيود السفر التي ستمنعهم من زيارة مواقع العمال، وتناولت بعضها ضرورة وجود عملية التدقيق تتبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، كما تناولت أيضاً أن جائحة كوفيد – 19 ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمدقق الخارجي، وبعضها تناول تحديات التدقيق المحتملة واستراتيجيات التحول في ظل كوفيد -19، حيث تضاعف تداعيات جائحة كوفيد-19 على التقارير المالية للشركات ومراجعة الحسابات،

*** أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:**

في ضوء عرض الدراسات السابقة استفاد الباحثان من تلك الجهود في إعداد الدراسة الحالية حيث يمكن الاستفادة من هذه الدراسات في المحاور الآتية:

- مقارنة النتائج التي وردت في الدراسات السابقة بما سوف تسفر عنه الدراسة الحالية.
- معرفة الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة البيانات.
- بناء أداة واستبيان الدراسة وذلك في ضوء الأسئلة التي أجابت عنها الدراسة الحالية.
- إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية.

*** أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

تعدّ هذه الدراسة على حد علم الباحث أنها من الدراسات القليلة التي تختص بهذا الموضوع الذي يهتم بالحديث عن تأثير جائحة كوفيد-19 على جودة عملية التدقيق.

*** ما أضافته الدراسة الحالية:**

تناولت هذه الدراسة موضوعاً ميدانياً وعملياً يوضح تأثير جائحة كوفيد-19 على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مكاتب التدقيق الخارجية العاملة في قطاع غزة بفلسطين، وتأثير جائحة كوفيد-19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وأتعب عملية التدقيق.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً- مفهوم جودة التدقيق:

عرف مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة جودة التدقيق هي: "مفهوم ديناميكي، وأن مؤشرات ومحددات جودة التدقيق قد تتغير بمرور الوقت، مما يتطلب تحديث ذلك الإطار في ضوء ما قد يحدث من تغيرات" (خضير، وعبد الرزاق، 2017).

كما عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بأنها: "تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني، فالالتزام بالمعايير يعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بتدقيق جعة القوائم المالية، أما قواعد السلوك المهني فتمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك المدقق" (نور، وآخرون، 2007، 9).

وعرفت جودة التدقيق بأنها: "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، ومدى احتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية فيها فكلما قل هذا الاحتمال زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح. (Salehi and Kangarlouei, 2010).

ثانياً- تداعيات جائحة كوفيد-19 على مهنة التدقيق:

في ظل متغيرات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات فكان لا بد لمهنة التدقيق أن تستجيب لهذه التطورات بما يناسب ويلئم الحاجة إلى التحليل وصولاً إلى المعلومات التي توفرها تقارير عملية التدقيق لكافة المستخدمين.

ومما لا شك فيه أن جائحة كوفيد-19 صعبت من مهمة المدقق، ولا شك أن الأزمة ألفت بظلالها على كافة عمليات التدقيق من ناحية، ومن ناحية أخرى أتت بشكل سلبي على الشركات والاقتصاد، إلا أن الأزمة ليست بالضرورة أن تكون عبء على الشركات ومكاتب التدقيق، فقد تكون أيضاً فرصة يجب اغتنامها من قبل أصحاب مكاتب التدقيق وأصحاب الشركات لإعادة النظر بخطط تعاملهم مع المخاطر المالية الجديدة مثل مخاطر الأوبئة بصورة عامة.

ويتنوع تأثير جائحة كوفيد-19 على مهنة التدقيق بين آليات وكيفية مزاوله المهنة والواجبات التي يجب عليها القيام بها في هذه الظروف. فعلى مستوى الأداء كان التقدم التكنولوجي عاملاً حاسماً في منع الوباء من التسبب في ضرر أكثر خطورة لطريقة وظائف التدقيق، حيث حال استخدام التكنولوجيا دون توقف العمل نتيجة الإجراءات الاحترازية وعدم التواصل المباشر، لذا ستؤدي الجائحة إلى المسارعة في التوسع في استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي، للقيام بعملية التدقيق. وسلاحظ زيادة الطلب على تطوير وتقديم هذه التقنيات والبرامج من قبل الشركات، لسد حاجة هذه الوظائف بتكلفة أقل وتوفير للوقت والمال. وستصبح البرامج المبنية على الذكاء الاصطناعي أكثر استخداماً في حياتنا اليومية (السيد، 2020).

كما أوضح (صوان، 2020) أن جائحة كوفيد-19 سببت في أزمة غير مسبوقة، ومن الصعب التنبؤ بنتائج ومستقبل الشركات بعدها، وفي التدقيق يتم التعامل معها على أنها ظرف طارئ، جعلت من مكاتب التدقيق العالمية الكبرى تطلق تحذيرها وتتواصل مع عملائها ومكاتبها المنتشرة في شتى انحاء العالم لوضع خطة للتعامل معها وعكسها على تقرير التدقيق، كما حذرت في نفس الوقت بأن التأثير سيكون مباشراً وغير مباشر على الشركات، وأن القوائم المالية سوف تتأثر بذلك تبعاً، وأن الضرر اليوم ليس بالضرورة أن يكون نفسه بعد شهر أو شهرين أو سنة، كما لا يمكن للشركات أن تطور من أعمالها، أو تتنافس مع غيرها، دون معرفة وضعها المالي. ونقصد بالوضع المالي الأرقام الصادرة عن تقرير المدقق، ويعتبر هذا التقرير هو شهادة من المدقق على صحة البيانات المالية التي أعدتها الإدارة. وشهادة المدقق لا تقل أهمية عن التقارير المالية فهي عصب التقرير وهي أول صفحة يبدا المستخدم قراءتها للاطمئنان على ما يشهد المدقق فيها عن الحسابات.

كما يرى (الكبيجي، 2020) أن واقع تأثير هذه الجائحة على الشركات وبيئة الأعمال استدعى معظم شركات المحاسبة والتدقيق العالمية، إلى الالتفات الى واقع المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية في ظل جائحة كوفيد-19، باعتبار أن مهنة التدقيق هي المترجم الفعلي للأزمات المالية، عبر سن التحديثات للقوانين والمعايير الدولية لمهنة المحاسبة والتدقيق، في سبيل توجيه الشركات إلى التوجيه الصحيح والدقيق للمعالجات المحاسبية الحالية والمستقبلية في ظل الأزمات المالية التي ترمي بظلالها على الواقع والمستقبل.

لذا فقد تناولت شركات المحاسبة والتدقيق العالمية في إصداراتها وتقاريرها المستحدثة الآثار المحاسبية المحتملة على التقارير المالية في ظل جائحة كوفيد-19، والتي يجب أن تسترشد بها الشركات عموماً في إعدادها للتقارير المالية وكذلك شركات المحاسبة والتدقيق.

كما أشارت دراسة (عبدالله، ومحمد، 2020) ان جائحة كورونا اثرت على عمل المدققين، من خلال وجود عدم التأكد وعدم القدرة على التنبؤ والذي قد يساهم مخاطر اخطاء جوهرية جديدة، او تكثيف هذه المخاطر، لذلك على المدققين الأخذ بالاعتبار تعديل طريقة حصولهم على أدلة التدقيق، والاعتماد على تقنيات المعلومات وطرق جديدة أخرى في عمل المدقق، ومراعاة حدوث تغييرات في المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق أو القوانين واللوائح وغيرها، ومراعاة إمكانية حدوث الاحتيال والخطأ بشكل أكبر، كما يتعين على المدققين الامتثال الكامل للمعايير المطلوبة، وأن هناك بعض التحديات التي يواجهها المدققون بسبب النطاق غير المسبوق لتفشي الجائحة، والذي قد يكون له تأثير سلبي على جودة التدقيق.

ثالثاً- تأثير جائحة كوفيد-19 على جودة عملية التدقيق:

عند الحديث عن جائحة كوفيد-19 وتأثيرها على جودة عملية التدقيق لابد من التطرق إلى العناصر التالية:

1. ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق:

قام معيار التدقيق الدولي رقم (220) إلى وضع معايير وتوفير توجيهات حول رقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مكاتب التدقيق فيما يتعلق بعملية التدقيق بشكل عام والإجراءات الخاصة بالإعمال التي يتم إسنادها لمساعدى مراقبي الحسابات، حيث تطرق المعيار إلى ضرورة تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكاتب التدقيق والمدققين للتأكد من أن عملية التدقيق تتم طبقاً للمعايير الدولية أو المعايير المحلية المتبعة (الدويك، 2004، 27).

كما نصت الفقرة (8) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) على ما يلي (ISAS, 2000, 11):

- أداء عمل المدقق الذي يتفق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها.
 - الالتزام بسياسات وإجراءات المعمول بها لرقابة جودة عملية التدقيق.
 - إصدار تقرير المراجع المناسب لظروف عملية التدقيق.
 - قدرة فريق التدقيق على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال.
 - حقيقة أن الجودة أمر أساسي في تنفيذ عملية المراجعة.
- كما حدد الميثاق العام لأداب وسلوكيات وجودة مهنة التدقيق الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية للمهنة، والتي تشمل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المهنية الواجبة، السرية، السلوك المهني).

وأثرت جائحة كوفيد - 19 بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها سياسات إجراءات عملية التدقيق، والتأثير بذلك على مراحل تنفيذ مهمة التدقيق. حيث من المتوقع أن تتأثر مرحلة الفحص التي تتطلب من المدقق القيام بزيارات ميدانية، فالمشكلة الأساسية التي تواجه المدقق تكمن في العمل الميداني. إذ قد يحد وضع الإغلاق الحالي بسبب كورونا من قدرة المدقق على التنقل وتنفيذ إجراءات التدقيق للوصول إلى الأدلة الكافية والأشخاص الذين يحتاجهم لدعم رأيه المهني. كما قد يواجه المدقق قيوداً زمنية في استكمال التدقيق وتحديات في الحصول وتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق (The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, 2020, 11)، لذلك قد يحتاج المدقق في ظل الظروف الراهنة إلى تطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تسمح له في الأخير بالخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، وتلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً هاماً في مثل هذه الظروف فهي تساعد على تطبيق استراتيجيات التباعد الجسدي والعمل عن بعد ما يحد من انتشار جائحة كوفيد-19 (كفوس، 2020).

وقد يتغير موقف المدققين على مستوى الإقرار أثناء عملية التدقيق نتيجة حصوله على أدلة تدقيق إضافية، وفي الحالات التي يحصل فيها المدقق على هذه الأدلة عليه أن يقوم بتنفيذ مزيد من إجراءات التدقيق، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، فإن أياً منهما تتعارض مع أدلة التدقيق التي أسس المدققين على أساسها التقييم في الأصل، يجب على المدققين مراجعة التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها وفقاً لذلك (ACCA, 2020)، كما يعتمد المدققين بشكل أكبر على السياسات والإجراءات التي تساعدهم في الحصول على فهم شامل للمركز المالي للشركات، وبالتالي تقليل عدد الاختبارات التفصيلية التي تكون باهظة الثمن وتستغرق وقتاً طويلاً مع الأخذ في الاعتبار أن تتم الاتصالات خلال جائحة كوفيد-19 عبر رسائل البريد الإلكتروني (KPMG, 2020).

ويؤكد الباحثان على ضرورة قيام المدققين باتباع السياسات والإجراءات الملائمة لرقابة جودة عملية التدقيق في عدم التأكد المصاحبة لجائحة كوفيد-19 لضبط عملية التدقيق من خلال حكمة المدقق المهني، والحصول على أدلة الأثبات الكافية والمناسبة بالطرق الالكترونية وغيرها.

2. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق:

يجب على مدقق الحسابات بذال العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق ما حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف جائحة كوفيد-19، قد شكلت تحدياً كبيراً أمام المدققين في ظل الظروف الحالية غير المؤكدة، حيث تظل جودة التدقيق أكثر أهمية من أي وقت مضى، ويعد دعم العناية المهنية اللازمة لعملية التدقيق أمراً بالغ الأهمية حيث تعتمد عمليات التدقيق عالية الجودة في النهاية على أفراد ذوي جودة عالية يعملون في أفضل حالاتهم (IFAC, 2020)، وفي ظل الظروف الحالية لجائحة كوفيد-19 التي تشكل مصدراً لعدم التأكد، وما ترتب عنها من آثار كبيرة، فمن المتوقع أن يعطي مستخدمو القوائم المالية اهتماماً أكبر بتقرير المدقق حول عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الشركة. لذلك يجب على المدقق بذل مزيد من العناية المهنية اللازمة في مثل هذه الظروف الخاصة بجائحة كوفيد-19 (كفوس، 2020).

كما يجب على المدققين الالتزام بقواعد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق من خلال ما يلي (جمعة، 2012، 22):

1. المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
2. تأدية المهام بكل عناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
3. تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.
4. يجب الحصول على الكفاءة المهنية العالية، والمحافظة عليها.

كما يجب على المدقق أن يحرص على عدم الارتباط مع العملاء حتى الانتهاء من بذل العناية اللازمة تجاه العملاء. وفي حالة عدم القيام بالعناية اللازمة تجاه العملاء بسبب العزل الذاتي أو الإصابة الفعلية بفيروس كوفيد-19، يبذل المدقق مسؤولاً عن ضمان القيام بإجراءات التحقق الكافية عن العميل، واكتمال القيام ببذل العناية اللازمة تجاه العملاء قبل تقديم الخدمات للعميل (SOCPA, 2020,9).

ويستنتج الباحثان إن جائحة كوفيد-19 لها تأثير كبير على عملية التدقيق. ويجب على المدققين الامتثال الكامل للمعايير المطلوبة للقيام بعملية التدقيق، كما يجب التغلب على الضغوط التي قد يتعرض لها المدققين بسبب الأحداث غير المسبوقة لنفسي جائحة كوفيد-19، والتي قد تؤثر سلباً على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، ومن ثم على جودة عملية التدقيق.

3. أتعاب عملية التدقيق:

نظراً للتباعد الاجتماعي والعمل عن بعد أصبح أمراً طبيعياً خلال جائحة كوفيد-19، مما أدى إلى زيادة ساعات العمل وجهود المدقق، على الرغم من أن العملاء من المرجح أن يقوموا بالضغط على المدقق من أجل تخفيض أتعاب عملية التدقيق خلال الجائحة. في هذه الحالة قد يقوم المدقق بالتقليل من جهوده المبذولة تجاه عملية التدقيق؛ مما يؤثر بشكل كبير على جودة عملية التدقيق أثناء تفشي جائحة كوفيد-19 (Albitar, et al, 2020)، كما تؤثر على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر (أبو نصار، 2019، 20).

ويتضح للباحثان أن عملية التدقيق عن بعد تحتاج إلى جهود كبيرة من قبل المدقق في ظل عدم التأكد المصاحبة لجائحة كوفيد-19، ونظراً للضغوط المستمرة من قبل العملاء على المدققين للقيام بتخفيض أتعاب التدقيق قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد-19، وقد يؤدي ذلك إلى عدم قيام المدققين ببذل العناية المهنية اللازمة والتقصير في جمع الأدلة اللازمة لعملية التدقيق، مما يؤثر على ثقة ومصداقية تقارير المدقق نتاج عملية التدقيق.

4. إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق:

أي أن يدرك مدققي الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة، حيث أن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في

تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير (جبران، 2010)، ولابد من إدراك المدققين التغييرات المهمة في استراتيجية التدقيق المخطط لها التي تم تحديدها في البداية، وأن أسباب هذه التغييرات مطلوبة لإبلاغ أعضاء فريق التدقيق، يمكن أن تشمل هذه التغييرات أموراً محددة كنتيجة لجائحة كوفيد-19 بما في ذلك التغييرات الهامة في الإدارة التي تم إجراؤها على العملية المستخدمة لتطوير التقديرات المحاسبية الهامة أو الافتراضات الهامة، والمسائل المتعلقة بتقييم المدقق لقدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، أو الصعوبات الجوهرية التي تمت مواجهتها أثناء عملية التدقيق، والتزام المدققين بالامتثال للمعايير والقواعد والمتطلبات التنظيمية والمهنية المعمول بها. كما يجب دعم جميع آراء المدققين بأدلة كافية ومناسبة توفر أساساً معقولاً لهذا الآراء. بالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب أهمية تأثيرات جائحة كوفيد-19 تضمين عناصر إضافية في تقرير المدقق، كفقرة توضيحية عندما يكون هناك شك كبير حول قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة في ظل الأزمة الحالية للجائحة (CAQ, 2020).

كما يجب التركيز على تعزيز التفكير الفاحص أثناء عملية التدقيق، والشك المهني للتأكد من البيانات المالية التي تنطوي بشكل عام على مخاطر أعلى لتحريف جوهري، والاعتماد على التقديرات، والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة، وجودة أدلة التدقيق المتعلقة بالتأكدات الخارجية والإقرارات المكتوبة، واستخدام بيانات تدقيق الآخرين، لا سيما في سياق عمليات التدقيق الجماعي، للتأكد من اقتناع المدقق بوجود أساس مناسب لاستخدام عمل الآخرين عندما يكون ذلك مناسباً. والاهتمام بتقرير المدقق، للتأكيد على أهمية الحوار المفتوح والبناء بين المدققين والإدارة، وللمساعدة في ضمان لفت انتباه المستخدمين إلى الأمور المهمة بطريقة واضحة وذات مغزى خاصة ظل أزمة جائحة كوفيد-19 (IAASB, 2020).

وتختلف تصورات جودة التدقيق بين أصحاب المصالح اعتماداً على مستوى مشاركتهم المباشرة في عمليات التدقيق وعلى نظرتهم التي يقيمون من خلالها جودة التدقيق، كما تشير الاختلافات في وجهات نظر أصحاب المصالح بشأن جودة المراجعة إلى أنه لا ينبغي افتراض أن أي عنصر له تأثير مهيم على جودة المراجعة. وهذا يعني أن الفهم الأوسع والأعمق للتعقيدات والفروق الدقيقة للموضوع يحتاج إلى تطوير من خلال دراسة جودة التدقيق بشكل أكثر شمولية في ظل عدم التأكد المحيط بجائحة كوفيد-19.

كما يعني أيضاً أنه يجب على أصحاب المصالح النظر بعناية أكبر فيما إذا كانت الإجراءات التي يؤيدونها قد يكون لها آثار ضارة على وجهات نظر الآخرين بشأن جودة التدقيق. لذلك، فإن فهم وجهات نظر البعض وكيفية تأثير إجراءات الفرد على تصورات الآخرين لجودة التدقيق أمر بالغ الأهمية للجهود المبذولة لتحسين جودة التدقيق (IAASB, 2011).

ويستنتج الباحثان أن إدراك المدقق لأهمية عملية التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة، حيث يلعب المدقق الخارجي دوراً رئيسياً في دعم جودة التقارير عملية التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية لمراقبة الجودة. توفر هذه المعايير أساساً يدعم عمليات التدقيق عالية الجودة، فإن السعي وراء جودة التدقيق ليس برنامجاً له نتيجة نهائية. بل هي عملية تضمن من خلالها التحسينات المستمرة في عناصرها، وأن جودة التدقيق تتطور مع البيئة التي يتم فيها إجراء عمليات التدقيق.

الإطار العملي للدراسة (الدراسة الميدانية):

يتضمن هذا الجزء من البحث وصفاً لمنهج البحث الميداني، والعينة المستخدمة، والمجتمع، والأداة ومتغيراتها وإجراءاتها، وفيما يلي عرض لذلك:

أولاً- منهج البحث:

انطلاقاً من طبيعة البحث والأهداف التي يسعى إليها يستند هذه البحث إلى المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة لأنه المنهج المناسب الذي يحقق أهداف البحث.

ثانياً- مصادر جمع البيانات:

تحقيقاً للهدف الأساسي من البحث، والمتمثل في التعرف على التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، استخدم الباحثان مصدرين أساسيين لجمع المعلومات وهي:

1. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، لجأ الباحثان إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

2. **المصادر الثانوية:** اتجه الباحثان لمعالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والدراسات والمجلات العلمية، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة التي تناولت موضوع الدراسة.

ثالثاً- مجتمع الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتمثل في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، والتي بلغ عددها (83) مكتب، موزعين على محافظات قطاع غزة، وقد قام الباحثان باستخدام طريقة الحصر الشامل، وذلك لصغر مجتمع الدراسة، ولتوفر البيانات كاملة عنه مما يسهل التواصل معهم والوصول إليهم، ولتقوية نتائج الدراسة.

رابعاً- العينة الاستطلاعية:

قام الباحثان بتوزيع عينة استطلاعية حجمها (30) استبانة باستخدام طريقة العينة العشوائية، على العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، وتم تطبيق الأداة المستخدمة في الدراسة الحالية على هذه العينة بهدف التحقق من صلاحية الأداء للتطبيق على أفراد العينة الكلية، وذلك من خلال حساب اختبار صدق وثبات الاستبانة بالطرق الإحصائية الملائمة، وقد تم استبعادهم من عينة الدراسة التي تم التطبيق عليها أي لم يتم إعادة استخدام هذه العينة.

خامساً- العينة الفعلية(الميدانية):

قام الباحثان باستخدام طريقة المسح الشامل، أنه تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة (83)، وقد تم استرداد (68) استبانة، ما يمثل (81.93%) كنسبة استرداد، وكان توزيع الاستبانات يستهدف بشكل أساسي جميع العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، وذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل (68) استبانة، ويعتبر هذا العدد مقبولاً علمياً ومنهجياً ومناسباً لإجراء التحليل الإحصائي والتحقق من الفرضيات وكافية لمثل هذه الدراسات.

سادساً- أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق"، وتتكون استبانة الدراسة من ثلاث أقسام رئيسية وهي:

- القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيبين (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي).

- القسم الثاني: وهو عبارة عن جودة عملية التدقيق، ويتكون من (27) فقرة، موزع على أربعة مجالات كما يلي:

* المجال الأول: ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق ويتكون من (7) فقرات.

* المجال الثاني: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، ويتكون من (7) فقرات.

* المجال الثالث: مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية، ويتكون من (6) فقرات.

* المجال الرابع: أتعاب عملية التدقيق، ويتكون من (7) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم (1):

جدول رقم(1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن النسبي		المتوسط الحسابي		الوزن الرقمي	الاستجابة
	إلى	من	إلى	من		
قليلة جداً	أقل من 36.00	20.00	أقل من 1.80	1.00	1	غير موافق بشدة
قليلة	أقل من 52.00	36.00	أقل من 2.60	1.80	2	غير موافق
متوسطة	أقل من 68.00	52.00	أقل من 3.40	2.60	3	متوسطة
كبيرة	أقل من 84.00	68.00	أقل من 4.20	3.40	4	موافق
كبيرة جداً	100.00	84.00	5.00	4.20	5	موافق بشدة

ولتحديد مستوي الموافقة على كل فقرة من الفقرات، وكل بعد، وكل مجال ضمن أداة الدراسة، تم الاعتماد على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي، واختبار (T).

سابعاً- اختبارات الاستبانة:

1. صدق وثبات الاستبيان:

اعتمد الباحثان على تدرج خماسي متدرج لقياس آراء المحكمين عند تحكيم فقرات الاستبانة، وقد تراوحت متوسطات تقديرات المحكمين بين (4.21-5.00)، وهي قيم مرتفعة تدل على اتفاق المحكمين على مناسبتها وانتماؤها لموضوع البحث، كما قام الباحثان بالتحقق من صدق الاتساق الداخلي لمجالات الاستبانة ومدى ارتباطها بالدرجة الكلية من خلال معامل ارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال

م.	معامل الارتباط للمجال الأول	معامل الارتباط للمجال الثاني	معامل الارتباط للمجال الثالث	معامل الارتباط للمجال الرابع
	ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق	مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية	ألعاب عملية التدقيق
1	.562**	.781**	.764**	.870**
2	.608**	.820**	.909**	.832**
3	.570**	.871**	.894**	.811**
4	.493**	.774**	.733**	.856**
5	.548**	.845**	.796**	.633**
6	.634**	.773**	.756**	.779**
7	.413**	.792**		.760**

**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.01$).

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

من الجدول السابق تبين إن:

يوضح جدول (2) أن معامل الارتباط يتراوح ما بين (0.413 - 0.909)، بين كل فقرة من فقرات مجالات "جودة عملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال التي تنتمي له الفقرة، ويوضح كذلك أن جميع معاملات الارتباط المبينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وبذلك يتضح أن مقياس جودة عملية التدقيق تنسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي، ولذلك تعتبر أداة الدراسة "الاستبانة" صادقة لما وضع لقياسه لعوامل بيئة العمل.

2. الصدق البنائي Structure Validity

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقبس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

جدول (3) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.	.862**	.000
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.	.957**	.000
مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية.	.955**	.000
ألعاب عملية التدقيق.	.947**	.000

**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.

- قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يبين جدول (3) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، فقد تراوحت قيم الارتباط بين (0.862 - 0.957)، وجميعها قيم دالة عند

مستوي 0.01، وبذلك يكون الباحثان قد تحقق من صدق الإنساق الداخلي للمقياس، وتعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، ويبقى المقياس في صورته النهائية يتكون من (27) فقرة.

ثامناً- ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه، وانسجامه، واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة. وقد تحقق الباحثان من ثبات إستبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وطريقة التجزئة النصفية، والصدق الذاتي، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4).

جدول (4) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*	طريقة التجزئة النصفية	
				معامل الارتباط	معامل الثبات
ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق	7	0.808	0.899	0.637	0.772
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق	7	0.909	0.953	0.805	0.868
مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية	6	0.892	0.944	0.686	0.808
أتعاب عملية التدقيق	7	0.907	0.952	0.713	0.783
جميع المجالات معاً	27	0.964	0.982	0.871	0.929

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.808-0.907) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.964). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.899-0.953) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.982)، وهو يعد بمثابة الحد الأقصى لما يمكن أن يصل إليه معامل صدق الاختبار، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال احصائياً، ومعاملات الثبات تراوحت بين (0.772-0.868)، مما يشير أن المقياس يتسم بدرجة جيدة من الثبات.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية. ويكون الباحثان قد تأكدت من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الإستبانة، وصلاحيتها لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها.

تاسعاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

- اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5).

جدول (5) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق	1.032	.237
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق	1.129	.156
مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية	1.472	.126
أتعاب عملية التدقيق	.932	.350
جميع مجالات الإستبانة معاً	1.029	.240

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة. وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
 - 2- المتوسط الحسابي، والمتوسط الحسابي النسبي، والانحراف المعياري.
 - 3- اختبار معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
 - 4- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
 - 5- معادلتى سبيرمان براون وجتمان: لحساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية.
 - 6- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة، والعلاقة بين المتغيرات.
 - 7- اختبار (T) في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
 - 8- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.
- عاشراً- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:
وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق الخصائص والبيانات الشخصية.

جدول رقم (6) توزيع أفراد عينة الدراسة

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
16.2	11	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
35.3	24	من 5 سنوات إلى 15 سنة	
48.5	33	أكثر من 15 سنة	
100%	68	المجموع	
83.8	57	مدقق حسابات	المسمى الوظيفي
5.9	4	شريك المدقق	
10.3	7	مدير مكتب تدقيق	
100%	68	المجموع	
57.4	39	بكالوريوس	المؤهل العلمي
26.5	18	ماجستير	
16.2	11	دكتوراه	
100%	68	المجموع	

يبين من الجدول (6) السابق: أن ما نسبته (48.5%) من عينة الدراسة سنوات خدمتهم من 5 سنوات إلى 15 سنة، وبينما (16.2%) سنوات خدمتهم أقل من 5 سنوات، تبين النتائج أن غالبية العينة بعدد سنوات خبرة تزيد عن 5 سنوات، والذين أمضوا فترة طويلة في مجال العمل، ويعد ذلك إيجابياً فيما يتعلق بالإجابة على فقرات الاستبانة التي تحتاج إلى

تلك الخبرة، وهذا يدل على أنهم يتمتعون بسنوات خبرة عالية ومتنوعة (قليلة، ومتوسطة، وكبيرة)، بالتالي يكن لدى أفراد عينة الدراسة القدرة والكفاءة اللازمين لإظهار منطقية نتائج الدراسة. أن ما نسبته (83.8%) من عينة الدراسة هم من مساهم الوظيفي مدقق حسابات، ونسبة (5.9%) من عينة الدراسة من فئات وظيفية شريك المدقق، وبينما (10.3%) مساهم الوظيفي مدير مكتب تدقيق، وهذا يدل على أن المجيبين على الاستبانة من المستويات وظيفية مختلفة، كما أن هذه النسب المؤية تعكس المسميات الوظيفية لعينة الدراسة في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة محل الدراسة، وهذا مؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة عالية من الدقة والموضوعية. وهذا يدل على أن النسبة بين عدد المفردات لكل مسمى وظيفي إلى عدد مفردات العينات كلها هي النسبة نفسها بين عدد مفردات هذا المسمى في المجتمع، وعدد مفردات المجتمع ككل، وبهذا يكون الباحثان قد تأكد من تمثيل العينة لكافة المسميات الوظيفية التي يتكون منها المجتمع، كما أن تلك المسميات الوظيفية تتناسب مع الحدود البشرية لهذا البحث.

أن ما نسبته (57.4%) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، (42.7%) مؤهلهم العلمي دراسات عليا، يلاحظ من النتائج تنوع المؤهلات العلمية للعينة للدراسة، حيث تمثل نسبة البكالوريوس أكبر نسبة، ويعزو الباحثان ذلك إلى أن درجة البكالوريوس هي الحد الأدنى لمتطلبات الحصول على أغلب الوظائف في مكاتب التدقيق، ويلاحظ أيضاً ارتفاع نسبة حملة الشهادات العليا، وهذا مؤشر باهتمام مكاتب التدقيق في قطاع غزة بأن يتمتع كوادرها بمؤهلات علمية مرتفعة نوعاً ما، مما يدل على أن هناك مصدقيه في نتائج الدراسة.

الحادي عشر- نتائج تحليل فقرات الاستبانة واختبار فرضيات البحث:

- نتائج السؤال الرئيس: وينص السؤال على ما يلي:

ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وجودة عملية التدقيق.

تم الإجابة على هذا السؤال والتحقق من صحة هذه الفرضيات باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (7) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لجميع فقرات "عوامل بيئة العمل"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب	درجة الموافقة
الفرضية الفرعية الأولى	3.52	0.81	70.33	5.26	.000	3	كبيرة
الفرضية الفرعية الثانية	3.82	0.77	76.30	8.74	.000	1	كبيرة
الفرضية الفرعية الثالثة	3.79	0.81	75.70	8.03	.000	2	كبيرة
الفرضية الفرعية الرابعة	3.42	0.82	68.48	4.29	.000	4	كبيرة
الفرضية الرئيسية	3.67	0.70	73.39	7.90	.000		كبيرة

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (7) تبين:

- أن المجال الخاص " بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق. حاز على المرتبة الأولى، وبمتوسط حسابي (3.82) ووزن نسبي (76.30%)، ويرى الباحثان أن " الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق." متوفر في مكاتب التدقيق بقطاع غزة بشكل كبير وهذا يعود لمدى الوعي والإدراك لدى مجتمع الدراسة، بأهمية التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 في الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.

- أن المجال الخاص " مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية" جاء في المرتبة الثانية، وبمتوسط حسابي (3.79) ووزن نسبي (75.70%)، ويرى الباحثان أن " مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية" متوفر في مكاتب التدقيق محل الدراسة بشكل كبير،

وهذه النتيجة تدل على أن لدى أفراد العينة توجهاً ايجابياً نحو هذا المحور التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية.

- أن المجال الخاص "ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق" جاء في المرتبة الثالثة، وبمتوسط حسابي (3.52) وبوزن نسبي (70.33%)، ويرى الباحثان أن أفراد مجتمع الدراسة مدركون لملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق في المجال التطبيقي والعملية، لذلك كانت استجاباتهم بشكل كبير على محور التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.

- أن المجال الخاص "ألعاب عملية التدقيق" جاء في المرتبة الرابعة ولأخيرة، وبمتوسط حسابي (3.42) وبوزن نسبي (68.48%) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على ألعاب عملية التدقيق.

- بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات معاً "التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وجودة عملية التدقيق" يساوي (3.67) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (73.39%)، وإن قيمة الاختبار (7.90)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر "الفرضية الرئيسية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 في جودة عملية التدقيق وجهة نظر المبحوثين بشكل عام وبذلك نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وجودة عملية التدقيق

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Albitar, et al, 2020) والتي بينت أنه يوجد تأثير لتفشي جائحة كوفيد-19 على جودة عملية التدقيق، مما أدى إلى زيادة إجراءات التدقيق، وزيادة جهد المدقق، والتقليل من ألعاب عملية التدقيق، وتختلف مع نتائج دراسة كلاً من (محمود، وحسين، 2020)، (كقوس، 2020)، (محمود، والطحان، 2020)، (Deb, Joshi, 2020)، (Chakraborty, 2020).

- نتائج السؤال الفرعي الأول: وينص السؤال على ما يلي:

ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.

تم الإجابة على هذا السؤال والتحقق من صحة هذه الفرضيات باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (8) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات "الفرضية الفرعية الأولى"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	يتم تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكاتب التدقيق مما يجعل عملية التدقيق تتم بكفاءة عالية في ظل جائحة كوفيد 19	3.22	1.13	64.41	1.61	.112	6	متوسطة
2.	يتفق أداء عمل	3.22	1.12	64.41	1.63	.108	6	متوسطة

							المدقق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها في ظل جائحة كوفيد 19
كبيرة	3	.000	5.21	72.35	0.98	3.62	يلتزم المدقق بالسياسات وإجراءات المعمول بها لرقابة جودة عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19
كبيرة	4	.000	4.22	71.76	1.15	3.59	يقوم المدقق بإصدار التقرير المناسب لظروف عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19
كبيرة	1	.000	6.34	74.71	0.96	3.74	يقوم فريق التدقيق على إثارة الشكوك المهنية دون الخوف من أفعال العميل في ظل جائحة كوفيد 19
كبيرة	5	.000	4.08	70.88	1.10	3.54	تعتبر الرقابة على الجودة أمر أساسي في تنفيذ عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19
كبيرة	2	.000	4.75	73.82	1.20	3.69	يواجه المدقق تحديات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لعملية التدقيق الذي يحتاجها لدعم رايه المهني في ظل تحديات جائحة كوفيد 19
كبيرة		.000	5.26	70.33	0.81	3.52	جميع فقرات الفرضية الفرعية الأولى معاً

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يقوم فريق التدقيق على إثارة الشكوك المهنية دون الخوف من أفعال العميل في ظل جائحة كوفيد 19" يساوي (3.74) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (74.71%)، قيمة الاختبار (6.34)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يتم تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكاتب التدقيق مما يجعل عملية التدقيق تتم بكفاءة عالية في ظل جائحة كوفيد 19" والفقرة الثانية "يتفق أداء عمل المدقق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها في ظل جائحة كوفيد 19" يساوي (3.22) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (64.41%)، قيمة

الاختبار (1.61)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (1.61، 1.63) لذلك تعتبر هذه الفقرتان غير دالتان إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قلت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال. بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.52)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (70.33%)، وقيمة الاختبار (5.26)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر "الفرضية الأولى" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا الفرضية. وبذلك نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق.

- نتائج السؤال الفرعي الثاني: وينص السؤال على ما يلي:
ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق؟
وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 والكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.

تم الإجابة على هذا السؤال والتحقق من صحة هذه الفرضيات باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:
جدول (9) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية الثانية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق في حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف جائحة كوفيد- 19	3.79	0.96	75.88	6.86	.000	5	كبيرة
2.	يعد دعم العناية المهنية اللازمة أمراً بالغ الأهمية للحصول على عملية تدقيق عالية الجودة في ظل جائحة كوفيد - 19	3.47	1.30	69.41	2.99	.004	7	كبيرة
3.	يقوم المدقق بالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية في ظل الظروف الخاصة بجائحة كوفيد 19	3.65	1.16	72.94	4.62	.000	6	كبيرة
4.	يؤدي المدقق بتأدية المهام بكل عناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية في ظل جائحة كوفيد 19	3.94	0.84	78.82	9.19	.000	2	كبيرة

5.	يتطلب من المدقق عند القيام بعملية التدقيق ان تتوفر الكفاءة المهنية العالية ليتمكن من اتخاذ القرار الصائب في أداء مهامه في ظل جائحة كوفيد 19	3.99	1.01	79.71	8.01	.000	1	كبيرة
6.	يجب التغلب على الضغوط التي قد يتعرض لها المدققين بسبب الأحداث غير المسبوق لتفشي جائحة كوفيد-19، والتي قد تؤثر سلباً على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.	3.94	0.98	78.82	7.96	.000	2	كبيرة
7.	يكون المدقق مسئول عن ضمان اجراءات التحقق الكافية عن العميل وبذل العناية المهنية اللازمة قبل القيام بعملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19	3.93	0.89	78.53	8.62	.000	4	كبيرة
	جميع الفرضية الفرعية الثانية معاً	3.82	0.77	76.30	8.74	.000		كبيرة

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (10) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يتطلب من المدقق عند القيام بعملية التدقيق ان تتوفر الكفاءة لمهنية المهنية العالية ليتمكن من اتخاذ القرار الصائب في أداء مهامه في ظل جائحة كوفيد 19" يساوي (3.99) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (79.71%)، قيمة الاختبار (8.01)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يعد دعم العناية المهنية اللازمة أمراً بالغ الأهمية للحصول على عملية تدقيق عالية الجودة في ظل جائحة كوفيد - 19" يساوي (3.47) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (69.41%)، قيمة الاختبار (2.99)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.004 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحثان حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.82)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (76.30%)، وقيمة الاختبار (8.74)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك يعتبر مجال " الفرضية الفرعية الثانية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا الفرضية.

وبذلك نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 والكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق.

- نتائج السؤال الفرعي الثالث: وينص السؤال على ما يلي:

ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق
 تم الإجابة على هذا السؤال والتحقق من صحة هذه الفرضيات باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:
 جدول (11) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية الثالثة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	يدرك المدقق بأن أداء عملية التدقيق تتم بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة في ظل جائحة كوفيد 19.	3.50	1.07	70	3.85	.000	6	كبيرة
2.	يدرك المدقق التغييرات المهمة في استراتيجيات التدقيق المخطط لها التي تم تحديدها في بداية عملية التدقيق وفقا لمستجدات جائحة كوفيد 19 .	3.59	1.01	71.76	4.80	.000	5	كبيرة
3.	يجب على المدقق التركيز على تعزيز التفكير الفاحص أثناء عملية التدقيق، والشك المهني للتأكد من البيانات المالية التي تتطوي على مخاطر عالية في ظل جائحة كوفيد 19.	3.79	1.13	75.88	5.81	.000	4	كبيرة
4.	يقوم المدقق بدورا رئيسيا في دعم جودة عملية التدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ومعايير مراقبة الجودة في ظل جائحة كوفيد 19.	3.85	1.00	77.06	7.06	.000	3	كبيرة
5.	يتطلب من المدقق عند الشك في عدم قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل الازمة الحالية لجائحة كوفيد 19 اضافة فقرة توضيحية في تقرير عملية التدقيق .	3.99	1.04	79.70	7.77	.000	2	كبيرة
6.	يجب إدراك المدقق أهمية الصعوبات التي يواجهها اثناء عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19.	3.99	0.97	79.71	8.38	.000	1	كبيرة
	جميع فقرات الفرضية الفرعية الثالثة معاً	3.79	0.81	75.70	8.03	.000		كبيرة

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (11) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة " يجب ادراك المدقق أهمية الصعوبات التي يواجهها اثناء عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19." يساوي (3.99)(الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (79.71%)، قيمة الاختبار (8.38)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000

لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يدرك المدقق بأن أداء عملية التدقيق تتم بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة في ظل جائحة كوفيد 19." يساوي (3.50) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (70%)، قيمة الاختبار (3.85)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قلت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحثان حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.79)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (75.70%)، وقيمة الاختبار (8.03)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " الفرضية الفرعية الثالثة" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا الفرضية. وبذلك نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

- نتائج السؤال الفرعي الرابع: وينص السؤال على ما يلي:

ما التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على أتعاب عملية التدقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وأتعاب عملية التدقيق. تم الإجابة على هذا السؤال والتحقق من صحة هذه الفرضيات باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (12) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية الرابعة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	تؤثر الأتعاب المنخفضة للغاية المعروضة على المدقق على أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها في ظل جائحة كوفيد-19.	3.68	1.21	73.53	4.59	.000	1	كبيرة
2.	أصبح التباعد الاجتماعي والعمل عن بعد أمراً طبيعياً خلال جائحة كوفيد-19، مما أدى إلى زيادة ساعات العمل وبذل جهد كبير من قبل المدقق.	3.53	1.09	70.59	4.02	.000	2	متوسطة

كبيرة	6	.049	2.01	65.37	1.10	3.27	يوجد ضغط على المدقق من أجل تخفيض أتعاب عملية التدقيق خلال جائحة كوفيد-19، مما يقلل من جهوده المبذولة تجاه عملية التدقيق، ويؤثر بشكل كبير على جودة عملية التدقيق.	3.
كبيرة	7	.150	1.46	64.12	1.17	3.21	تؤثر الأتعاب المنخفضة على عدم قيام المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء القيام بعملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد-19.	4.
كبيرة	4	.000	3.76	69.12	1.00	3.46	تؤثر الأتعاب المنخفضة على عدم قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية واللازمة لعملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد-19، مما يؤثر على الثقة والمصدقية في تقرير المدقق.	5.
كبيرة	5	.045	2.05	65.88	1.19	3.29	قيام مدقق الحسابات بطلب أتعاب منخفضة بهدف المنافسة مع مكاتب التدقيق الأخرى يؤدي إلى تقليل جودة خدمات التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19	6.
كبيرة	3	.000	3.86	70.29	1.10	3.51	يصعب على المدقق عند الحصول على أتعاب منخفضة تغطية تكاليف عملية التدقيق مما يؤثر على حجم إجراءات التدقيق الواجب القيام بها في ظل جائحة كوفيد-19	7.
كبيرة		.000	4.29	68.48	0.82	3.42	جميع فقرات الفرضية الفرعية الرابعة معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (12) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تؤثر الأتعاب المنخفضة للغاية المعروضة على المدقق على أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها في ظل جائحة كوفيد-19". يساوي (3.68) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (75.53%)، قيمة الاختبار (4.59)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة

الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تؤثر الأتعاب المنخفضة على عدم قيام المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء القيام بعملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد-19" يساوي (3.21) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (64.12%)، قيمة الاختبار (1.46)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.150 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قلت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قريبة من المتوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.42)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (68.48%)، وقيمة الاختبار (4.29)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك يعتبر مجال "الفرضية الفرعية الرابعة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا الفرضية. وبذلك نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 وأتعاب عملية التدقيق.

نتائج السؤال الرئيس الثاني: والذي ينص على: هل يوجد فروق بين متوسطات استجابات الباحثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي)؟
وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمتوسطات استجابات الباحثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي).
تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق اختبار One-Way ANOVA، كما هو مبين في الجداول التالية:

جدول رقم (13) اختبار الفروق

المتغير		سنوات الخبرة		المؤهل العلمي		المسمى الوظيفي	
نوع الاختبار	اسم الاختبار "التباين الأحادي"	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	اسم الاختبار "التباين الأحادي"	القيمة الاحتمالية "Sig."
الفرضية الفرعية الأولى	1.294	0.281	0.011	0.989	0.203	0.817	0.817
الفرضية الفرعية الثانية	2.33	0.105	0.137	0.872	0.372	0.690	0.690
الفرضية الفرعية الثالثة	0.877	0.421	0.794	0.456	0.192	0.826	0.826
الفرضية الفرعية الرابعة	0.884	0.418	0.861	0.427	0.735	0.483	0.483
الفرضية الخامسة	1.394	0.255	0.196	0.823	0.206	0.814	0.814

وقد تبين من الجدول السابق أن:

أنه باستخدام اختبار (One-Way-ANOVA) التباين الأحادي لمقارنة ثلاث متوسطات أو أكثر من البيانات تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات الباحثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية، ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات استجابات الباحثين حول التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات التالية (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي)".

الخاتمة:

تعد هذه الدراسة محاولة لبيان التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، وتقتضي عملية للتدقيق في ظل أزمة جائحة كوفيد- 19 الإلمام بالسياسات والإجراءات المتخذة من قبل إدارة الشركة محل التدقيق تجاه الجائحة، لمساعدة المدقق في عملية جمع البيانات عند التخطيط لعملية، حيث أصبح التخطيط السليم لعملية التدقيق أكثر أهمية لضمان جودتها، لا سيما وأن ظهور جائحة كوفيد- 19 أدت إلى وجود ظروف جديدة وسريعة التغير قد لا يواجهها المدققون من قبل، سيحتاج المدققون في معظم الحالات إلى إعادة تقييم طبيعة إجراءات عملية التدقيق، حيث قد تكون المعلومات التي استند إليها في عملية التقييم الأولي قد تغيرت أو حدثت ظروف جديدة بسبب جائحة كوفيد- 19 لم يتم أخذها في الاعتبار من قبل، كما من المحتمل أن تؤثر على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، ومدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وكذلك على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، مما يؤثر بشكل واضح على أتعاب عملية التدقيق.

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات واستقصاء آراء مجتمع الدراسة نستنتج أنه يوجد تأثير محتمل لجائحة كوفيد 19 على ملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق، وعلى الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، وأيضاً على مدى إدراك المدقق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وعلى أتعاب عملية التدقيق.

كما يواجه المدقق تحديات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لعملية التدقيق الذي يحتاجها لدعم رايه المهني في ظل تحديات جائحة كوفيد 19، ويتطلب من المدقق عند القيام بعملية التدقيق أن يبذل العناية المهنية اللازمة قبل القيام بعملية التدقيق، وقد يتعرض المدقق إلى ضغوط كبيرة بسبب الأحداث غير المسبوقة لتفشي جائحة كوفيد- 19 والتي قد تؤثر سلباً على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، وتؤثر على اتخاذ القرار الصائب عند أداء مهامه، وعلى المدقق التركيز على تعزيز التفكير الفاحص أثناء عملية التدقيق، والشك المهني للتأكد من البيانات المالية التي تنطوي على مخاطر عالية في ظل الجائحة.

كما تؤثر الأتعاب المنخفضة للغاية المعروضة على المدقق عند أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها، حيث حصول المدقق على أتعاب منخفضة لا تغطي تكاليف عملية التدقيق قد تؤثر على حجم إجراءات التدقيق الواجب القيام بها في ظل الظروف غير العادية لجائحة كوفيد- 19.

واستناداً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة النظرية والميدانية نوصي بضرورة عند قيام المدقق بعملية التدقيق أن تتوفر فيه الكفاءة المهنية العالية ليتمكن من اتخاذ القرار الصائب في أداء مهامه في ظل جائحة كوفيد 19، كما يجب التغلب على الضغوط التي قد يتعرض لها المدققين بسبب الأحداث غير المسبوقة لتفشي جائحة كوفيد- 19، والتي قد تؤثر سلباً على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية التدقيق، وبعد دعم العناية المهنية اللازمة أمراً بالغ الأهمية للحصول على عملية تدقيق عالية الجودة في ظل عدم التأكد المصاحبة للجائحة.

حيث يجب على المدقق إدراك أهمية الصعوبات التي يواجهها أثناء عملية التدقيق في ظل جائحة كوفيد 19، كما يتطلب من المدقق عند الشك في عدم قدرة الشركة على الاستمرارية في ظل الازمة الحالية للجائحة إضافة فقرة توضيحية في تقرير عملية التدقيق.

كما يجب على المدقق التركيز على تعزيز التفكير الفاحص أثناء عملية التدقيق، والشك المهني للتأكد من البيانات المالية التي تنطوي على مخاطر عالية في ظل ظروف عدم التأكد لجائحة كوفيد 19،

كما يجب على المدقق عدم السماح بتأثير الضغوط من أجل تخفيض أتعاب على عملية التدقيق في ظل الجائحة والتي تقلل من جهوده المبذولة تجاه عملية التدقيق، وتؤثر بشكل كبير على جودة عملية التدقيق.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو نصار، أنس محمود. (2019). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
2. التميمي، جمانة حنظل. (2012). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد (5)، العدد (10)، عمان، الأردن، 120-146.
3. جبران، محمد علي. (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بحث مقدم في الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية: تحديات القرن الواحد والعشرون، الرياض، السعودية.
4. جمعة، أحمد. (2012). المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. خضير، بشرى فاضل، وعبد الرزاق، عمار لؤي. (2017). تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (23)، العدد (100)، بغداد، العراق، 601-815.
6. السيد، هاشم. (2020). مهنة المحاسبة في ظل أزمة كورونا، مجلة الراية، يمكن استرجاعها على الرابط الإلكتروني: <https://www.raya.com>.
7. صوان، محمد عبد الله. (2020). تقرير مدقق الحسابات والأثر المحاسبي لجائحة كورونا، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، يمكن استرجاعها على الرابط الإلكتروني: https://www.iascasociety.org/News/key_news/3076.aspx.
8. عبدالله، علي مال الله، ومحمد عبدالواحد غازي. (2020)، موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا COVID-19، ورقة عمل مقدمة الى الورشة الالكترونية "الأثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق"، التي تنظمها كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل بالتعاون مع نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين في الفترة 21/نيسان/ 2020، العراق.
9. الكبيجي، مجدي وائل. (2020). التنظير المحاسبي في ظل وباء كورونا تشخيص واقعي، يمكن استرجاعها على الرابط الإلكتروني: <https://www.acc4arab.com/post/mqalat-altnzr-almhasby-fy-zl-wbaa-alkwrwna-tshkhys-waqay>.
10. كفوس، نوال. (2020). تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي دراسة تحليلية، الأفق للدراسات الاقتصادية، المجلد (5)، العدد (2)، 113، 126.
11. محمود، صدام محمد، وحسين، علي إبراهيم. (2020). تداعيات الأزمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية فيروس كورونا COVID-19 - أنموذجاً دراسة نظرية تحليلية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (16) العدد (4)، 1-20.
13. محمود، عبد الحميد العيسوي والطحان، إبراهيم محمد. (2020). انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد (4)، العدد (2)، 1-88.
14. نور، أحمد محمد، وعبيد، حسين أحمد، وشحاتة السيد شحاته. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
15. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA). (2020). إرشادات لمراجعي الحسابات حول اعتبارات المراجعة الرئيسية في ظل أزمة فيروس كورونا كوفيد-19 وأمثلة توضيحية للإفصاحات عن أثر الفيروس التي تم التقرير عنها من قبل الشركات العامة الدولية، الرياض، المملكة العربية السعودية.

المراجع الأجنبية:

1. ACCA. (2020). Covid-19 Global Survey: Inside business- impacts and responses, Professional insight report. https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html.
2. Albitar, Khaldoon, Gerged, Ali Meftah, Kikhia, Hassan and Hussainey, Khaled. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality, International Journal of Accounting and Information Management, <https://www.researchgate.net/publication/343876817>.
3. Deb, Rajat and Chakraborty, Sourav. (2020). COVID-19-Potential Financial Auditing Challenges, <https://www.researchgate.net/publication/342513901>.
4. Albitar, Khaldoon, Gerged, Ali Meftah, Kikhia, Hassan and Hussainey, Khaled. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality, International Journal of Accounting and Information Management, See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/343876817>, 1-14.
5. Center For Audit Quality (CAQ). (2020). COVID-19 Resource: Key Auditor and Audit Committee Considerations, <https://www.thecaq.org/caq-covid-19-resource/>.
6. International Federation of Accountants (IFAC). (2020). Practical Audit Quality Considerations for Auditing in the Pandemic Environment, Webinar Series: Planning the Audit in the Pandemic Environment Summary of Key Takeaways.
7. Joshi, P L. (2020). Editorial: Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges, International Journal of Auditing and Accounting Studies, Vol. (1), No.2, 1-9.
8. KPMG. (2020). COVID-19: Potential impact on financial reporting, Accessed on the 27th of April 2020 at <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>.
9. Salehi, Mahdi. Kangarlouei, and Saeid Jabarzadeh. (2010). An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange, Review of International Comparative Management, Vol. 11, Vol. 5, 940-960.
10. The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, (2020). The Impact of Covid- 19 on Audit- A Guidance for Auditors, <http://www.icap.net.pk/guidance>.
11. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). Audit Quality an Iaasb Perspective.