

أثر جائحة فايروس كورونا (COVID-19) على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019

The impact of the Coronavirus pandemic (COVID-19) on the directions of the Algerian referential in auditing financial statements for the year 2019

أ.د. بشونده رفيق

مخبر تسيير المؤسسات، جامعة سيدي

بلعباس – الجزائر

bachoundar@yahoo.fr

بسباس سيد أحمد

مخبر تسيير المؤسسات، جامعة سيدي

بلعباس – الجزائر

sidahmed.besbas@univ-sba.dz

تاريخ النشر: 2020/09/30

تاريخ القبول: 2020/09/09

تاريخ الاستلام: 2020/05/27

الملخص:

أثر انتشار فايروس كورونا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بشكل يهدد استمراريته، وينعكس على محتوى القوائم المالية التي ترتبط بها مهمة التدقيق، لهذا، عمدت الجهات المنظمة للمهنة إلى إصدار إرشادات للمهنيين في ظل الأوضاع السائدة. في هذا الإطار، تهدف هذه الورقة إلى استكشاف أثر جائحة فايروس كورونا على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019، اعتمادا على تحليل قواعد ضبط المهنة الصادرة مواجهة للجائحة. وقد توصلنا إلى أن المرجعية الوطنية، التي تعتمد بشكل كبير وغير مباشر على إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين، قامت بتوجيه المكلفين بإعداد القوائم المالية إلى تطوير الإفصاحات وعرض طرق التقييم التي تم التعامل بها مع هذه الظروف، وكذا ضمان الحد الأدنى من الإفصاحات التي تتعلق باستمرارية الاستغلال واستقلالية الدورات، للحد من مظاهر الشك وعدم اليقين، كما تشير النتائج إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق توفر إرشادات إضافية تمكن محافظ الحسابات من الحصول على أكبر قدر من العناصر المقنعة حول صحة ومصداقية الإفصاحات في ظل انتشار الجائحة.

• الكلمات المفتاح: فايروس كورونا؛ التدقيق المالي؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ الإفصاح المحاسبي؛ المرجعية الجزائرية للتدقيق.

• تصنيف JEL : M41 ؛ M42 ؛ M48

Abstract :

The spread of the Corona virus has impacted Algerian economic entities in a way that threatens their continuity, and is reflected in the financial statements, to which the audit mission is related. Therefore, Regulators have issued guidelines in light of the prevailing conditions. In this context, this paper aims to explore the impact of the Corona virus epidemic on the directions of the Algerian referential in auditing financial statements for the year 2019, based on an analysis of the profession control rules issued in response to the pandemic. We concluded that the national referential, which relies heavily and indirectly on the publications of the International Federation of Accountants, has directed those charged with preparing the financial statements to develop the disclosures and present the evaluation methods that have been dealt with in these circumstances, as well as to ensure minimum disclosures related to the continuity of exploitation and financial cycles' independence, to reduce the manifestations of doubt and uncertainty. Results indicate as well that the Algerian standards on auditing provide additional guidance that enables statutory auditors to obtain the most convincing elements about the validity and credibility of the disclosures in light of the spread of the pandemic.

- **Keywords:** Coronavirus; Financial Audit; Algerian Standards on Auditing; accounting disclosure; Algerian referential on auditing.
- **Jel Classification Codes :** M41 ; M42 ; M48.

المؤلف المرسل: سيد أحمد بسباس، الإيميل: sidahmed.besbas@univ-sba.dz

1- تمهيد

تواجه الجزائر وكل العالم حاليا فيروس كورونا (COVID-19)، الذي صنفته منظمة الصحة العالمية "جائحة دولية" من خلال المؤتمر الافتتاحي (WHO, 2020b)، الامر الذي دفع كل الدول إلى اخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة هذه الجائحة، بحكم تأثيره المباشر على أساليب الحياة السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، الجزائر كغيرها من الدول أصدرت من خلال (المرسوم التنفيذي رقم 20-58، 2020) تدابير للوقاية من اخطار هذا الفيروس ومحاولة التصدي له من خلال تحديد قواعد ضبط التباعد الاجتماعي للحد بصفة استثنائية من انتشار الفيروس بين المواطنين في اماكن العمل، وتعليق نشاطات النقل الخارجي وما بين الولايات، مع ضمان الحد الأدنى من الخدمات لنقل المستخدمين، الذي تم تقليص عددهم وفق المادة 06 نفس المرسوم إلى 50% عبر توجيههم إلى عطلة استثنائية مدفوعة الاجر، ما عدا المستخدمين الذين لهم دور مهم في سير النشاطات الضرورية للبلاد.

هذه الإجراءات والتدابير تم تطبيقها على كل الولايات خاصة تلك التي اعتبرت بؤرة وباء وفق (المرسوم التنفيذي رقم 20-70، 2020)، وأجبرت على الحجر المنزلي الكلي، الامر الذي دفع الكثير من المؤسسات إلى التوقف عن النشاط، وتوقع انعكاس ذلك على المعلومات الصادرة في قوائمها المالية، فيما يخص احتمالية استمرارية الاستغلال من عدمها توافقا مع الجائحة، ومدى تأثير أحداثها على أعمال السنة المالية المفضلة 2019. محافظ الحسابات وبدوره المسؤول الأول على ضمان مصداقية هذه المعلومات لمستخدمي المعلومات، دفع وزارة المالية ممثلة من خلال المجلس الوطني للمحاسبة الذي يشرف على المهنة بإصدار إرشادات توجيهية، (مذكرة إرشادية رقم 12-05، 2020) تتمثل في اقتراح تطبيق ما جاء في بعض معايير التدقيق الجزائرية (NAA) كإجراءات إضافية لتمكين ممارسي المهنة من جمع أكبر قدر من أدلة الاثبات لبؤرة الراي حول صحة وشرعية إفصاحات القوائم المالية، خلال انتشار فيروس جائحة كورونا (COVID-19). وبالتالي استنادا إلى اقتراح المجلس الوطني للمحاسبة، وفي ظل غياب نص إلزامي لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، نتوصل إلى الإشكالية التالية:

كيف أثرت تداعيات جائحة فيروس كورونا على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019؟

للإجابة على هذه الإشكالية، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو امتداد التغيير المحاسبي الذي أحدثته جائحة فيروس كورونا على قواعد إعداد القوائم المالية؟
- كيف يمكن توظيف إجراءات معايير التدقيق الجزائرية الإضافية في المنهجية التقليدية لمحافظ الحسابات؟
- هل يمكن أن يحدث فيروس جائحة كورونا مخاطر اختلالات معتبرة، تدخل ضمن مسؤوليات محافظ الحسابات؟

1.1- الفرضيات

استنادا إلى الإشكالية والأسئلة الفرعية، يمكن بناء فرضيات الإجابة التالية:

- يؤثر التغيير المحاسبي الذي أحدثته فيروس كورونا على البيانات المفصح عنها في القوائم المالية؛
- يوجد في منهجية التدقيق التقليدية لمحافظ الحسابات مجال لتوظيف إجراءات المعايير الجزائرية للتدقيق الإضافية؛
- يتعرض محافظ الحسابات للمساءلة القانونية حول الوسائل والآليات المستعملة في مهام التدقيق الخارجي، للحد من مخاطر الغش والاختلالات المعتبرة مع انتشار فيروس كورونا (COVID-19).

2.1- أهداف البحث

يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى تركيز الاهتمام على:

- التعديلات التي طرأت على طرق واساليب مسك المحاسبة، خلال جائحة فيروس كورونا؛
- أهمية الارشادات والتوجيهات الواردة في معايير التدقيق الجزائرية، والتي تساعد محافظ الحسابات على أداء مهامه بدرجة عالية من الدقة في ظل بيئة شك وعدم اليقين أسفرت عنها الجائحة؛
- تحديد مسؤولية محافظ الحسابات خلال الجائحة في الحد من مظاهر الغش والاختلالات المعتبرة التي يمكن أن يلجأ إليها المكلفون بالإدارة لتظليل مستخدمي المعلومات المالية.

3.1- منهج البحث

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات حول البيئة الحالية وتفسير الاعراض التي أحدثتها الجائحة على إعدادات المحاسبة والتدقيق، ووصف الآليات الميدانية المعتمدة من طرف الهيئة المشرفة على المحاسبة والمهن المتعلقة بها في الجزائر. مع إجراء طريقة تحليل نوعية للبيانات بعد جمعها لأعداد نموذج تدقيق مساعد على تخطي آثار الجائحة (COVID-19).

3.1- محاور البحث

من أجل معالجة إشكالية الدراسة قمنا بتقسيم هذه الورقة إلى ثلاث محاور رئيسية تلي التمهيدي، تنتهي بخلاصة، بما يسمح بالإحاطة بالموضوع وذلك كما يلي:

- المحور الثاني: تأثير جائحة فيروس كورونا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وانعكاساته على المحاسبة والتدقيق؛
- المحور الثالث: خطوات مهمة التدقيق في الجزائر وتوجهات المرجعية الوطنية في استعمال المعايير أثناء الجائحة؛
- المحور الرابع: النتائج ومناقشتها.

II – تأثير جائحة فيروس كورونا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وانعكاساته على المحاسبة والتدقيق

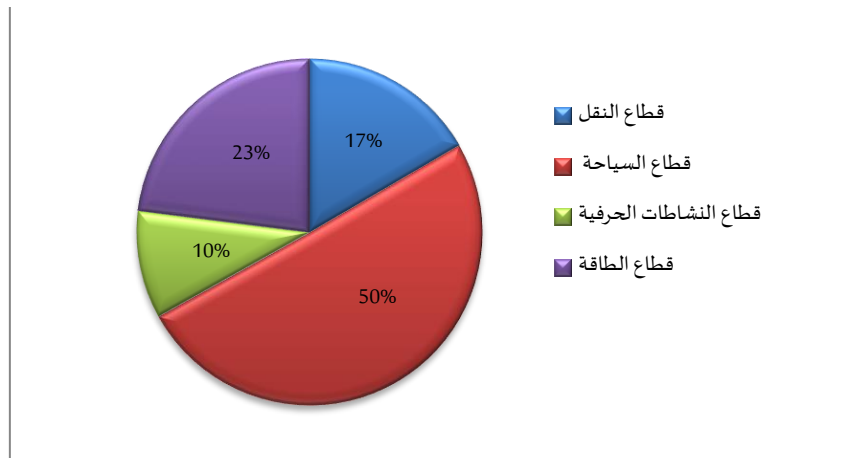
1.1- تأثير الجائحة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مرض كوفيد-19 هو مرض معد يهاجم الجهاز التنفسي يسببه أحدث فيروس تم اكتشافه من سلالة فيروسات كورونا، والذي لم يكن معروفا قبل ظهوره وبدء تفشيه في مدينة ووهان الصينية في ديسمبر 2019، ليتحول بعدها إلى جائحة تؤثر على كل بلدان العالم (WHO, 2020b). ومن أجل الحد من الانتشار السريع للفيروس واحتواء الوضع، أصدرت منظمة الصحة العالمية والعديد من الدول مجموعة من الإجراءات التي تضمنت الإغلاق المؤقت ووقف كل الأنشطة الخارجية غير الضرورية، وتعطيل المدارس والجامعات وأماكن العبادة، ما أثر على مظاهر الحياة السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.

الجزائر التي سجلت أول حالة لها يوم 25 فيفري 2020، وأخذت الإصابات تتضاعف لتبلغ ذروتها في شهر جويلية أين تجاوز إجمالي الإصابات 30 ألف حالة (Ministère de la Santé de la Population et de la Réforme Hospitalière, 2020)، أصدرت في البداية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 20-58 تدابير للوقاية من أخطار هذا الفيروس ومحاولة التصدي له من خلال تحديد قواعد ضبط التباعد الاجتماعي بين المواطنين في أماكن العمل، وتعليق نشاطات النقل الخارجي وما بين الولايات، مع ضمان الحد الأدنى من الخدمات لنقل المستخدمين، الذي تم تقليص عددهم إلى 50% عبر توجيههم إلى عطلة استثنائية مدفوعة الأجر، ما عدا المستخدمين الذين لهم دور مهم في سير النشاطات الضرورية للبلاد (المرسوم التنفيذي رقم 20-58, 2020). هذه الإجراءات والتدابير التي تم تعديلها وتجديد بعضها حسب تطور الوضعية الوبائية، دفعت بالكثير من المؤسسات إلى إيقاف أنشطتها سواء بسبب الإغلاق القسري تطبيقا لإجراءات الحجر الصحي، أو لتوقف الطلب على الخدمات كما هو الحال بالنسبة لوكالات السفر والمتعاملين الناشطين في القطاع السياحي.

إجراءات الغلق والتباعد الاجتماعي لم تؤثر فقط على القطاع السياحي، فالأضرار التي تسببت بها الأزمة الاقتصادية ألقت بظلالها على مختلف القطاعات، وحسب ما عرض خلال لقاء الوزير الأول بممثلي الشركاء الاجتماعيين والمتعاملين الاقتصاديين في 18 جويلية 2020، فإن الخسائر المسجلة والتي تراوحت بين خسائر في رقم الأعمال ناتجة عن توقف النتائج وتراجع الزبائن، خسائر استمرار بعض الخدمات الضرورية وضمان الحد الأدنى من الخدمة المفروض في بعض القطاعات، والأعباء الاستثنائية المتعلقة بتغطية وسائل الوقاية حسب القطاع، بلغت في مجموعها ما يقارب 120 مليار دينار جزائري (المؤسسة العمومية للتلفزيون الجزائري، 2020)، موزعة كما هو موضح في الشكل رقم (1).

الشكل رقم (01): توزيع خسائر أهم القطاعات الاقتصادية المتضررة من جائحة كورونا



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات المؤسسة العمومية للتلفزيون الجزائري (2020) متوفرة على الموقع <https://www.entv.dz>

يتبين لنا من خلال التوزيع الموضح في الشكل رقم (1) أن قطاع السياحة كان أكثر المتضررين من الأزمة حيث تحمل 50% من مجموع الأضرار، باقي الخسائر تقاسمتها قطاعات النقل والطاقة والنشاطات الحرفية، وحسب قادري (2020، ص 503) فإنه

باستثناء الأنشطة الاقتصادية التي لها صلة بالمجال الطبي والوقائي والغذائي، فإن مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضررت بشكل كبير نتيجة إجراءات الحجر الصحي، حيث توقفت أنشطة المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصغيرة منها سواء إجباريا أو طوعيا، فأغلقت المقاهي والمطاعم وشركات النقل ومحلات الملابس، الأجهزة الإلكترونية ومواد البناء وغيرها، كما توقفت شركات الطيران والسكك الحديدية وحولت الفنادق إلى دور حجر صحي. أمام هذا الوضع توقفت التدفقات النقدية الداخلة في معظم المؤسسات الاقتصادية، مما أوجد صعوبة في تغطية نفقاتها وخاصة الثابتة منها، فلجأ معظمها إلى تسريح العمال وإتلاف المخزون نتيجة نقص الطلب.

هذه الوضعية تفرض على صانعي القرار والباحثين على حد سواء التفكير في حلول غير تقليدية من أجل تجاوز الأزمة، تأخذ بعين الاعتبار مصالح مختلف الأطراف، فالخطر الذي يهدد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل جائحة كوفيد-19 يؤثر دون شك على استمراريتهما، حيث يشير (Zéman and Lenther, 2018, p. 432) على سبيل المثال إلى أن الأزمة المالية 2007-2008 أدت إلى تركيز متزايد على استدامة المؤسسات، أين قامت الفدرالية الأوروبية للمحاسبة بإعلان أن فرضية استمرارية الاستغلال هي أهم مبدأ محاسبي، ويقترح الباحثان أن إفلاس المؤسسات الاقتصادية يعود دائما إلى واحد من السببين الرئيسيين فشل المشروع أو الضائقة المالية وذلك كما يلي (Zéman and Lenther 2018, p. 432):

- ينتج فشل المشروع عن عيوب هامة في نموذج عمل المنظمة، يمنعها من تحقيق المستوى المطلوب من الربح لتبرير استثمار رأس المال؛

- على العكس من ذلك، تنتج الضائقة المالية من عيوب هامة في تمويل المؤسسة، أو في بنية رأس المال، وتؤدي الضائقة المالية المستمرة إما إلى العسر المالي الفني (مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، لكن المنشأة غير قادرة على تلبية التزاماتها الحالية) أو الإفلاس (مجموع الخصوم أكبر من مجموع الأصول، ولدى المنشأة قيمة صافية معدومة).

وعليه، يمكن للمؤسسات التي تواجه فشل المشروع أن تتجنب الإفلاس مادام بإمكانها الحصول على التمويل، إلا أن المؤسسات التي تشهد فشلا ماليا ستفلس بغض النظر عن قوة نموذج أعمالها. هذا المنظور يوضح لنا المخاطر التي تشكلها ضغوط آثار جائحة كوفيد-19 على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي تهدد استمراريتهما في ظل خطر الإفلاس المحدق بها.

2.2- تأثير الأزمة على المحاسبة

أزمة (COVID-19) كان لها تأثيرات ذات دلالة على إعدادات الحياة الاقتصادية، ومنذ إعلان منظمة الصحة الدولية حالة الطوارئ، كان لهذه التغيرات أثر على الدورة العادية للأعمال المحاسبية كما هو موضح في الشكل رقم (02).

الشكل رقم (02) : الجانب المحاسبي للتغيرات التي أحدثها فيروس كورونا



WHO : منظمة الصحة العالمية

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على الموقع الرسمي لمنظمة الصحة العالمية (WHO, 2020a) :

<https://doi.org/10.1001/jama.2020.2633>

هذا التغيير الجذري كان لديه أثر مباشر على المحاسبة وعمليات تحضير القوائم المالية والمهن المتعلقة بها، خاصة التدقيق حيث أن المؤسسات في أغلب الحالات ستزور نوعا من الشك وعدم اليقين في قوائمها المالية في ظل انتشار هذا الفيروس، (Farrukh & Sohail, 2020, p. 44)، بحكم أن أصحاب المصالح يحتاجون إثباتات إضافية، زيادة على الحد الأدنى من التصريحات المطلوب حول الوضعية التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية حقا، الأمر الذي يحمل محافظ الحسابات درجة عالية من المسؤولية في عمله للحصول على أكبر قدر من الدلائل الممكنة والحقائق التي يستند عليها أثناء إعداد التقارير (Accountancy Europe, 2020)، تشكل الجائحة إذن تحديا لمحافظي الحسابات في تطوير آليات جديدة تتماشى مع المتطلبات الحالية.

في هذا الإطار، فإن مسك المحاسبة في الجزائر يتم وفق النظام المالي المحاسبي (SCF) الذي فعل بموجب (قانون رقم 07-11، 2007)، واستنادا إلى (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008) الذي حدد قواعد التقييم، مسك المحاسبة ومحتوى القوائم المالية بالتفصيل مع أرقام الحسابات وطريقة عملها استنادا إلى المبادئ التي يجب تطبيقها. واستجابة لجائحة كورونا، يجب على كل المؤسسات الاقتصادية زيادة التركيز على مبدئين أساسيين، يمكن تجسيدهما فيما يلي:

1. إطار فرضية استمرارية الاستغلال: يقصد به أن المؤسسة الاقتصادية تعد قوائمها المالية على أساس مواصلة النشاط ولا توجد لها أي نية أو حاجة في التوقف عن القيام بأعمالها، وبحكم الظروف التي تفرضها الجائحة، فهي تواجه مشكل في قضايا

الاستمرارية، بحيث تحتاج إلى إجراء العديد من الاختبارات المحتملة، وجمع كل المعلومات المتعلقة بمستقبل المؤسسة الاقتصادية لتحديد ما إذا يتواجد شك أو عدم يقين بشأن قدرتها على الاستمرار في النشاط، التي قد تدفعها إلى تقديم أدلة إضافية على الحد الأدنى المطلوب في (قانون رقم 11-07، 2007). والتي أتت بها (مذكرة ارشادية رقم 05-12، 2020)، حيث يجب أن يدخل تقييم استمرارية النشاط ضمن إعدادات بلورة دلائل تقرير التسيير وملحق القوائم المالية، والذي دعم محتواه بالعناصر التالية:

✓ تقرير التسيير: اختيار المؤسسة الاقتصادية لاستمرارية الاستغلال يجب أن يتضمن إدراج ذرائع مقنعة في تقرير التسيير، على أنه يوجد تأثير منخفض على المؤسسة نتيجة لهذه الجائحة، وإن كانت تمتلك القدرة لتخطي آثاره، مع وجود الاحتمالية والأهلية للحصول على إعانات من الدولة، كما يجب على المؤسسة الاقتصادية إدراج تفاصيل الآثار الاقتصادية، الاجتماعية والمالية لتأثيرات الجائحة على نشاطاتها، من خلال التعديل على تقديرات المصاريف، برنامج العمل في ظل هذه الظروف، وإثبات خطة للحد من آثار الأزمة ومواصلة النشاط مع الصعوبات المتعلقة بالتدفقات النقدية (Pascal, 2020)؛

✓ ملحق القوائم المالية: الذي يجب أن يحتوي على التصحيحات التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية وفق المبادئ المحاسبية المعترف بها في (قانون رقم 11-07، 2007) في ظل الجائحة، مع تحديد المناهج المستخدمة التي توضح آثارها على الأحداث التي تقع بعد الإقفال.

وفي حالة العكس يجب على المؤسسة وفق (مذكرة ارشادية رقم 05-12، 2020) أن توفر عناصر مقنعة ومبررة لحالة التصفية في المستقبل القريب والتي يمكن أن تكون:

- إعلان تراكم ما عليها والتوقف عن سداد الديون؛
- تقرير مفصل من مجلس الإدارة بضرورة التوقف؛
- إبلاغ أصحاب المصلحة وملاك المؤسسة الاقتصادية بنية التوقف؛
- قرار حل المؤسسة، سواء من خلال بيعها مع توضيح الأسباب، أو عرض تصفية الأصول والخصوم وأثره على قدرة المؤسسة الاقتصادية على سداد حقوق جميع المستخدمين.

2. تأثير الأحداث التي تقع بعد إقفال السنة المالية: من أهم المبادئ التي نصت عليها المادة 06 من (قانون رقم 11-07، 2007) الحامل للنظام المالية المحاسبي (SCF) هو مبدأ استقلالية الدورات، بحيث يجب على الهيئة الإدارية المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الفصل بين تكاليف وإيرادات سنوات النشاط، واستنادا إلى الشكل (02) لا يمكن للأحداث التي تقع في سنة 2020 بسبب فايروس كورونا أن يكون لها تأثير على السنة المالية المقفلة 2019، لكن في بعض الحالات يمكن أن تقع أحداث في السنة الحالية من شأنها إدخال تغييرات، وهي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدارها، والتي يجب إدراجها عند إعداد حسابات السنة 2019، إذا كانت ضرورية لمستخدمي المعلومات المالية في مرحلة اتخاذ القرار، حيث تضاف في ملحق القوائم المالية (مذكرة ارشادية رقم 05-12، 2020).

تطبيقا لهذه المبادئ، وبالنظر إلى الشكل رقم (02)، القوائم المالية المقفلة من طرف المؤسسات الاقتصادية بتاريخ 31-12-2019 لن تتأثر مباشرة بأحداث جائحة فيروس كورونا، لأنها حدثت بعد إقفال السنة المالية (1، 2020، ISCA)، باستثناء تلك الأحداث التي من شأنها التغيير في قيمة المؤسسة المدرجة في القوائم المالية، والتي تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

3. الحاجة إلى التدقيق أثناء الجائحة

الثقة هي اعتماد اطمئنان بين شخصين أو شخص وشيء ما مبني على تفاصيل معينة تتعلق إما بالشخصية، نقاط قوة، القدرات أو يقين بأدلة (Merriam, n.d.)، والتدقيق الخارجي هو اعتماد ضمان وموثوقية، يستعمل كأداة من طرف المساهمين والمستثمرين لضمان أموالهم وحصصهم في المؤسسات الاقتصادية، وما صرح به المديرون فيها حول مقدار الربح الذي تم تحقيقه، أو مدى سيولة المركز المالي، وكذا من طرف المستثمرين المحتملين الذين يستعملون نتائج التدقيق للحصول على تأكيدات معقول حول البيانات والمعلومات المالية المقدمة من الإدارة، حتى يبقى لهم خيار الشراء (Quick et al., 2007, pp. 2-3).

وعليه، يعتبر رأي محافظ الحسابات تأكيدا على صحة المعلومات المالية المقدمة وليس تقديم استشارات تسيير ومساعدة لاتخاذ قرارات لكلا الطرفين. لهذا فإن مهمة التدقيق لها قيمة لمجموعة كبيرة من مستعملي المعلومات المالية وذوي المصالح، نظرا لصعوبة تحليل هذه المعلومات لغير المدققين وفك الإيهامات التي تتخللها، خاصة من لا يسمح لهم القانون الداخلي بالاطلاع على هذه المعلومات، فهم يعتبرون التدقيق جسر الأمان الذي تساعد نتائجه في اتخاذ قرارات الاستثمار، في ظل تواجد فجوة توقعات بين المديرين الذين يغلبون مصالحهم ويتسترون على هفواتهم، والملاك أصحاب رأس المال من جهة، وبين توقعات مستخدمي المعلومات المالية ومخرجات مهمة التدقيق من جهة أخرى (Quam, 1998, p. 250).

زيادة على ذلك، غالبا ما يكون التدقيق مطلوباً بقوة القانون، وتقوم أغلب الدول بتشريعه للحفاظ على مصالحها وفرض الرقابة مع حماية مصالح الأشخاص الذين لا يستطيعون التدخل في قرارات المؤسسات المدرجة في سوق رأس المال مباشرة، وقد زادت الظروف الحالية التي تفرضها أزمة جائحة كورونا من أهمية التدقيق بسبب توسع فجوة التوقعات، الأمر الذي ضاعف حاجة مستخدمي المعلومات المالية إلى إثباتات وأدلة على المنهجية التي اتبعها وكلاء المؤسسة الاقتصادية خلال هذه الجائحة، من خلال التصريح في القوائم المالية على الخطوات التي تم اتخاذها من أجل احتواء وتقليل أثر هذا الحدث على عملياتهم (Grant Thornton, 2020, p. 6)، مع وجود تبرير عدم إمكانية التغيير في إعدادات هذه الجائحة. يبقى المكلفون ملزمون بالكشف الكامل عن عواقب تاريخ ما بعد الإبلاغ على المؤسسات الاقتصادية وتوقعات عملياتها المستقبلية، لأن الهدف من كل هذا هو تزويد ذوي المصالح بنظرة شاملة ومعقدة ليس فقط للنشاط السابق للمؤسسة، ولكن أيضا على وضع التشغيل الحالي، وقابليتها للتأقلم مع الفايروس.

III. خطوات مهمة التدقيق في الجزائر وتوجهات المرجعية الوطنية في استعمال المعايير أثناء الجائحة

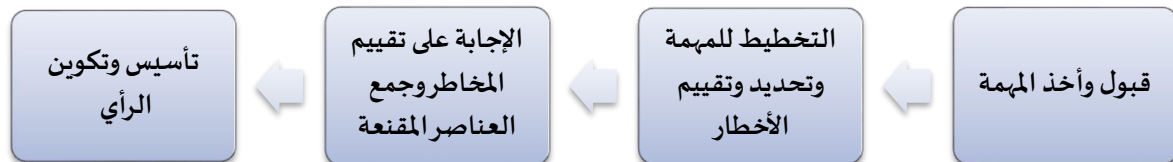
III.1- المسار التنظيمي لمهمة التدقيق في الجزائر

يشرف وزير المالية الجزائري على المحاسبة والمهام المتعلقة بها حسب ماورد في (مرسوم تنفيذي رقم 95-54، 1995) وكذا القانون (قانون 10-01، 2010)، الذي نص في المادة 03 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية، يتولى مهام الاعتماد والتفقيس وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وتؤكد ذلك في المادة 02 من (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011) الذي يحدد تشكيلة المجلس، وأنه يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يترأسه شخصيا أو يعين ممثلا له.

وقد تغير الاشراف على المهنة ومنح الاعتماد من هيئة واحدة، وهي "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، التي كانت تمارس مهامها بموجب أحكام (القانون 91-08، 1991)، إلى مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يعمل كل منهم بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين لدى كل مجلس ممثلا عنه يحدد رتبته وصلاحياته. تم ضبط وتنظيم هذه المجالس بموجب المراسيم التالية: (المرسوم التنفيذي رقم 11-25، 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، (المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، و(المرسوم التنفيذي رقم 11-27، 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

وطبقا للتنظيمات والقوانين السارية المفعول، يقوم محافظ الحسابات بإجراءات وخطوات خلال مهمة التدقيق، حتى يتوصل إلى رأي في محاييد حول صحة القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة الاقتصادية وبعد تقرير بشأن ذلك، حيث يتبع المرجعية القانونية التي يحددها القانون الجزائري، والتي تتشكل من أربعة مراحل أساسية يمكن تجسيدها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الخطوات التنظيمية لتنفيذ مهمة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين.

المرحلة الأولى: قبول وأخذ المهمة

تعيين محافظ الحسابات: خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة، التي تتكفل باختيار محافظ الحسابات المناسب (المرسوم التنفيذي 11-32، 2011).

رسالة قبول العهددة: يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه 08 أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه، تنص هذه الرسالة على أن محافظ الحسابات سيقوم بعملية التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية لمدة 3 سنوات متتالية (عهددة)، قابلة للتجديد مرة واحدة وفق التوصية الأولى من القرار الوزاري رقم 94/SPM/103، 1994).

المرحلة الثانية: التخطيط للمهمة وتحديد وتقييم الأخطار

الاجتهادات الخاصة بملف العمل: ملف العمل هو سجل محافظ الحسابات للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها (Messekddji, 2019, p. 20)، يتشكل هذا الملف من مستنديين أساسيين، دائم يمك فيه كل ما يتعلق بالمؤسسة خلال عهده، وملف سنوي دوري للسنة الحالية محل التدقيق (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94، 1994).

تقييم نظام الرقابة الداخلي: إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، لذا فهو بحاجة إلى الاعتماد على المعلومات الصادرة عن نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن تقييم هذه الأخيرة يعتبر الخطة المبدئية في عملية التدقيق، لأن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات، وتتم هذه المرحلة من خلال دراسة وتقييم مكونات النظام المتمثلة في: طريقة التنظيم، نظام المعلومات والتوثيق، أدلة الإثبات، الوسائل المادية للحماية، المستخدمين ونظام الإشراف على الرقابة الموضوعية.

فحص الحسابات: يقوم محافظ الحسابات بفحص الحسابات لجمع عناصر مقنعة لإبداء رأي حول الحسابات السنوية (Messekddji, 2019, p. 55)، ويستعمل في ذلك برنامج مراقبة حسابات يكون مخفف أو مركز حسب درجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في جهاز المحاسبة وفي الأنظمة والإجراءات الموضوعية وفق مخرجات ونتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية (BELAIBOUD, 2005, p. 141).

المرحلة الثالثة: الإجابة على تقييم المخاطر وجمع العناصر المقنعة

أدلة الإثبات حول حسابات القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات في هذه المرحلة بجمع أدلة إثبات حول عناصر ومحتوى القوائم المالية، حيث يقوم بتقييم عناصرها من خلال عينات إحصائية أو غير إحصائية (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94، 1994)، ويجمع محافظ الحسابات أدلة الإثبات على أن الحسابات منظمة، صحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، كما أنه يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة الاقتصادية التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة الاقتصادية المعنية فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (قانون 01-10، 2010).

المرحلة الرابعة: تأسيس وتكوين الرأي

التعبير عن الرأي: يضع محافظ الحسابات تقريراً يبلغ فيه الجمعية العامة بتنفيذ المهام التي وكلت إليه (مرسوم تشريعي رقم 08-93، 1993).

تقرير المصادقة عن الحسابات: يعد محافظ الحسابات تقرير المصادقة بتحفظ أو من دون تحفظ مع إمكانية الامتناع عن إبداء الرأي المعلن، وقد حدد (المرسوم التنفيذي رقم 11-202، 2011) معايير تقارير محافظ الحسابات، أشكال وأجال إرسالها إلى الجمعية العامة، وأضافت المادة الأولى منه 7 معايير تقارير تضاف إلى إجمالي ما جاء من معايير المادة 25 من (قانون 01-10، 2010)، يجب على محافظ الحسابات الاهتمام بها كلها.

2.III-7- توجهات المرجعية الوطنية للتدقيق باستعمال المعايير الجزائرية خلال انتشار الجائحة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 04 من (قانون 01-10، 2010)، مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية التي وردت تفاصيلها في (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011)، وفي هذا السياق اصدر المجلس (مذكرة ارشادية رقم 12-05، 2020) ورد في محتواها الاعتبارات الخاصة التي يجب على محافظ الحسابات الاستعانة بها خلال تفشي أزمة كورونا (COVID-19)، لأن احتمال الشك وعدم اليقين لم يكن أثناء التخطيط لمهمة التدقيق بالدرجة التي هو عليها خلال انتشار الجائحة، بحكم أن كل المؤسسات الاقتصادية تتأثر مع البيئة المتغيرة المتعلقة بأعمالها وعملياتها، لهذا يتعين على محافظ الحسابات تعزيز الإجراءات ومعايير الأداء المهني وسط هذه التحديات من خلال استعمال محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق رقم "NAA 560" الأحداث اللاحقة والمعياري رقم "NAA 570" استمرارية الاستغلال، من اجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية وجمع أكبر دلائل لأبداء الرأي حول صحة ومصداقية القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين والقائمين على الإدارة (IAASB, 2020c, p. 1).

واستنادا إلى المسار التنظيمي لتنفيذ مهمة التدقيق في الجزائر المذكور في الشكل (02)، يمكن لمحافظ الحسابات استعمال هذه المعايير في المرحلة الثانية، حيث تسمح هذه التحضيرات لمحافظ الحسابات بالدخول إلى المرحلة الثالثة مرفقا بآليات كيفية ومضبوطة بهدف الإجابة على المخاطر المحددة من قبل، ومواضع الشك وعدم اليقين التي وجدها لجمع أكبر قدر من العناصر المقنعة والدلائل باستعمال الأدوات الواردة في المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، حيث حفزت الهيئة المشرفة على استعمال معيار "NAA 560" الأحداث اللاحقة في بيئة جائحة فايروس كورونا (COVID-19) لأنه يحتوي على إرشادات وتوجيهات لجمع العناصر المقنعة بشأن الأحداث التي يمكن أن تقع بين تاريخ إغلاق الحسابات لدورة سنة 2019، وتاريخ عرض وتقديم تقرير التدقيق.

نصت المذكرة كذلك على استعمال معيار "NAA 570" استمرارية الاستغلال، لأنه يُمكن محافظ الحسابات من تقدير اتجاهات المؤسسة الاقتصادية خلال هاته الفترة، عبر الاطلاع على الأهداف المتوقعة تحقيقها، أو عدم افتراض استمرارية الاستغلال في هذه الظروف أثناء إعداد القوائم المالية، مع مراعاة حقائق الأحداث اللاحقة ومدى تأثيرها على قرار الاستمرارية بعد تاريخ قفل الحسابات، إذا ما أدخل تغييرات على وثيقة حتمية في قيمة المؤسسة التي تعكسها القوائم المالية في الميزانية. إضافة إلى هذه المعايير، يمكن لمحافظ الحسابات الاستعانة في هذه المرحلة ببنود معايير التدقيق الجزائرية التي أصدرتها في شكل مقررات صادرة عن وزارة المالية، كل إصدار يحتوي على أربعة (04) معايير، تبنت الجزائر هذه المعايير من معايير التدقيق الدولية (ISA)، وبالتالي فهي تمثل معايير تدقيق وطنية خاصة بالجزائر، ولحد الآن لا يوجد تعريف رسمي لها من قبل المشرع الجزائري:

- (المقرر رقم 02, 2016): يحتوي على المعيار رقم 210: الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، المعيار رقم 505: التأكيدات الخارجية، المعيار رقم 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، والمعيار رقم 580: التصريحات الكتابية؛
- (المقرر رقم 150, 2016) الذي يضم المعيار رقم 300: تخطيط تدقيق القوائم المالية، المعيار رقم 500: العناصر المقنعة، المعيار رقم 510: مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية، والمعيار رقم 700: تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية؛
- (المقرر رقم 23, 2017) تضمن: المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية، المعيار رقم 570: استمرارية الاستغلال، المعيار رقم 610: استعمال أعمال المدققين الداخليين، والمعيار رقم 620: استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- (المقرر رقم 77, 2018): جاء بالمعايير التالية: المعيار رقم 230: وثائق التدقيق، المعيار رقم 501: العناصر المقنعة، اعتبارات خاصة، المعيار رقم 530: السر في التدقيق، والمعيار رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية.

IV- النتائج ومناقشتها

وفق المذكرة الإرشادية رقم 05-12، فإن أهم النقاط التي يجب على محافظ الحسابات أخذها بعين الاعتبار، والتي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية بسبب هذه الجائحة، وقد تشكل اختلالات معتبرة في القوائم المالية، هي استمرارية الاستغلال والأحداث التي وقعت بعد إقفال السنة المالية (اللاحقة)، الأمر الذي يدفعه إلى صياغة أدوات خاصة واجراءات اضافية من أجل تحديدها، التخطيط لها وإصدار أحكام في شأنها، لإدراجها في تقرير الرأي الموجه لمستخدمي المعلومات المالية وذوي المصالح. هذه النقاط لاقت اهتماما خاصا منذ بداية انتشار الفيروس من الهيئة الدولية المستقلة المشرفة على المهنة (IFAC) الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي نشر العديد من التوجيهات والإرشادات في الموقع الرسمي (IAASB staff, 2020) والتي أعدت من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وقد أشارت لها المرجعية الجزائرية بشكل موجز يدل على اعتمادها غير المباشر على منشورات الإتحاد الدولي للمحاسبين. نقوم من خلال العناصر الموالية بعرض هذه الأحداث.

1.IV- الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تقع في ظروف البيئة الحالية

من بين الأحداث أو الشروط التي يمكن أن تتأثر بفيروس كورونا، ويجب على محافظ الحسابات أخذها بعين الاعتبار: (IAASB, 2020d, p. 4)

- ✓ الالتزامات الجديدة، المتعلقة بالقروض أو الضمانات التي تم إنشاؤها نتيجة لظروف الجائحة؛
- ✓ عمليات الشراء أو البيع المتعلقة بالأصول نتيجة للجائحة، الزيادة في راس المال، أو إصدار أدوات دين في السوق المالي؛
- ✓ اتفاقيات دمج أو تصفية تمت أو يتم التخطيط لها بصفة مستعجلة؛
- ✓ الاستفادة من إعانات الدولة أو قروض بشروط متفق عليها؛
- ✓ تطورات بخصوص الأحداث الطارئة؛
- ✓ أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها أو التفكير في تعديلها، والتي تتعلق بعمليات غلق الحسابات الإضافية؛
- ✓ التغييرات التي تمس قواعد التقييم والطرق المحاسبية التي تبعث الشك في البيانات المالية؛
- ✓ الأحداث ذات الصلة بعدم القدرة على استرجاع الأصول أو تلك المتعلقة بتعديل بنود العقود القائمة، مثل تخفيف أو زيادة آجال الدفع، عدم القدرة على استرجاع الضريبة؛
- ✓ قرارات التقليل من اليد العاملة نتيجة لأغلاق فرع أو إعادة تنظيم حدثت بعد تاريخ التقرير.

اعتبارات ومسؤوليات محافظ الحسابات حول هذه الأحداث

يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقريره، والتي تتطلب تعديلات على القوائم المالية، تمت معالجتها وإدراجها وفق المنهج المحاسبي المطبق

(مذكرة إرشادية رقم 05-12, 2020)، وأنه أخذها بعين الاعتبار أثناء تحديد المخاطر ، ووضع نطاق إجراءات إضافية للتدقيق، التي يمكن أن تتضمن الآتي حسب المعيار 560 من (المقرر رقم 02, 2016):

- ✓ الاطلاع على كافة إجراءات الإدارة لتحديد الأحداث اللاحقة؛
 - ✓ الاطلاع على كل المحاضر أو طلبات الاستعلام المنجزة خلال نفس الفترة "يمكنه أن يطلبها من القائمين على الحكم في المؤسسة " لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة عند إفعال الحسابات تأثير على القوائم المالية الواقعة؛
 - ✓ العلم بآخر القوائم المالية المرحلية الملزمة أو غير الملزمة قانونيا بعد الاقفال، في حالة وجودها؛
 - ✓ في حالة عدم توفر القوائم المالية المرحلية، فإن عملية التدقيق تكون على الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، وفي حالة وجوب إحداث تعديلات، فلا بد من تحديد انعكاسها الصحيح في القوائم المالية حسب المرجع المحاسبي المعمول به.
 - كما يحق لمحافظ الحسابات بعد معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية طلب تصريح كتابي من الإدارة تطبيقا لإرشادات المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"، يؤكد من خلاله أن كل هذه الأحداث استوجبت تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها، وفي حالة كان الفيروس عاملا مساهما في تأخير الموافقة على تعديلات القوائم المالية أو تعطلها، يبقى على محافظ الحسابات أن يغطي التصريحات المكتوبة للفترة الإضافية حتى تاريخ تقريره أو أقرب تاريخ ممكن.
- 2.IV- حالات فرضية عدم مواصلة النشاط في البيئة الحالية

يمكن أن ينتج عن الصحة المالية للزبائن والأشخاص التي تتعامل معهم المؤسسات الكثير من العوامل التي تؤثر على قابلية استمرارية الاستغلال، حيث لها تأثير مباشر على السيولة والملاءمة المالية. ونتيجة لما يحدثه فايروس كورونا، يمكن أن تنخفض تدفقات الخزينة إلى المستوى الذي يدعوا إلى طرح السؤال فيما إذا كانت قادرة على مواصلة النشاط أم لا، من حيث تحقيق الأصول واسترجاعها، وإمكانية دفع وتسديد ما عليها من ديون في الدورة العادية. يوضح الجدول (1) بعض الأحداث التي تهدد قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة النشاط والتي يمكن أن يكون فايروس كورونا سببا في نشأتها مع اعتبارات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

الجدول (1): أحداث فايروس (COVID-19) على استمرارية الاستغلال ومسؤولية محافظ الحسابات تجاهها

الحدث أو الشرط المحقق	مسؤولية محافظ الحسابات تجاهها
01 خسارة سوق رئيسية أو فئة من الزبائن ونقص الإيرادات	يتأكد من قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحديد قيمة الخسائر والحلول المطبقة للتعامل مع الوضع، بما فيها طلب المنح أو الإعانات الحكومية، وما هي المدة التي يقدرها المكلفون بالإدارة لاستمرار المؤسسة على هذا الوضع.
02 تدهور كبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية	ضمان أن المكلفين بالإدارة عقلانيون في طرق تقييم الحسابات، من خلال تحليل نتائجهم ونتائج الخبراء الذين تم الاستعانة بهم، خاصة ضمن مواضيع الشك المحتملة.
03 تدهور كبير في موجودات المخزون الحالي	التعرف على كيفية الجرد، ومدى تأثير قيود البيئة الحالية على استمرارية الترميم مستقبلا
04 التأخر في النمو	يدرس تحليل التأثير المالي للوضع الحالي الذي قامت به المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الخطط والأهداف المتوقعة (مثلا إطلاق منتج أو خدمة جديدة)
05 التغيرات في أسعار الصرف	يهتم بمدى استجابة المكلفين بالإدارة في المؤسسة الاقتصادية لتقلبات سعر صرف العملات الأجنبية، بما في ذلك التحفظات للحد من عدم اليقين
06 أخطار ائتمان الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة الاقتصادية	يحدد طرق الإدارة في تقييم إمكانية استرداد الموجودات المالية، مع تحليل الافتراضات التي قامت عليها مقارنة مع المعارف التي اكتسبها محافظ الحسابات
07 الملاءة المالية للمؤسسة الاقتصادية	من خلال تحليل إجراءات تقييم واجبات المؤسسة الاقتصادية طويلة الأجل، بما فيها مقدمي التمويل، مثل البنوك والمقرضين، ودرجة انعكاس ما أدرجته في القوائم المالية للاتفاقيات المتعقدة. بشأن سداد القروض الإضافية، والدفعات المالية المؤجلة لتخفيف أثر الجائحة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (IAASB, 2020b, pp. 4–7) متوفر على:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>

إضافة إلى كل هاته الحالات، يمكن أن تؤدي الجائحة إلى نتائج أكثر عمقا، تؤثر على قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، لهذا يعزز محافظ الحسابات الاجراءات التي يقوم بها باستعمال لوائح وإرشادات المعيار الجزائري للتدقيق 570 (المقرر رقم 23، 2017)، التي تركز على تدقيق طريقة تطوير وتنفيذ المؤسسة الاقتصادية والقائمين على الإدارة للإجراءات والعمليات بالتوافق مع قواعد ضبط البيئة الحالية، ولاسيما كيفية ضمان الاستمرارية في ظل الظروف المتغيرة، إضافة إلى ضمان تحصيل عناصر مقنعة حول كيفية تأمين المعلومات، والتأكد من أنها ذات صلة وموثوقة، من أجل إصدار أحكام بشأن المؤسسة الاقتصادية الرئيسية والفروع التابعة لها.

وقد حدّد الإتحاد الدولي للمحاسبية طريقة عكس الأحكام التي يطلقها محافظ الحسابات على القوائم المالية في رأيه من خلال تقرير التدقيق بالشكل الموضح في الجدول (2)، ونشير هنا إلى النقص الموجود في المرجعية الجزائرية في انتظار إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 الذي يتناول الآراء العادلة لمحافظ الحسابات، والذي يمكن أن يكون ذا نفع في مثل هذه الحالات.

الجدول (2): بنود تقرير محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال خلال فايروس (COVID-19)

حكم محافظ الحسابات على القوائم المالية	التعبير عن رأي محافظ الحسابات
- تم إعداد محتوى القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، ولا تحتوي على أي شك أو عدم يقين مادي مع الإفصاح على كل المعلومات المناسبة؛	- رأي بدون تحفظ (غير معدل)؛ - مع إدراج قسم تحت عنوان عدم اليقين الجوهرية المتعلقة بالاستمرارية للفت الانتباه على الإفصاحات المالية ذات الصلة.
- تم إعداد محتوى القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، مع وجود شك أو عدم يقين مادي وغموض بعض المعلومات المناسبة؛	- يتم التعبير عن رأي المصادقة بتحفظ (معدل)؛ - وجود جزء في التقرير يذكر فيه حالات عدم اليقين الجوهرية التي دفعت لهذا الرأي، وقد يشير إلى وجود اشتباهاة حول قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة الاستغلال بسبب الكشف غير المناسب عن الوضع المالي للمنشأة.
- تم إعداد محتوى القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، وأصول المبدأ غير مناسبة ولا تتوافق مع التشريع المحاسبي المعمول به.	- رفض المصادقة (معدل).

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (IAASB, 2020b, p. 8) متوفر على:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>

من خلال العرض السابق، يمكن التأكيد على النقاط التالية:

- لا تعفي الظروف التي تفرضها بيئة جائحة فايروس كورونا (COVID-19) المكلفين بالإدارة والقائمين على إعداد القوائم المالية من احترام قواعد القياس ومبادئ النظام المالي المحاسبي المعمول به، بل تفرض عليهم تطوير الإفصاحات وعرض طرق التقييم والاثباتات التي تم التعامل بها مع هذه الظروف؛
- تسعى الجزائر من خلال إصدار المذكرة الإرشادية رقم 12-05 إلى ضمان الحد الأدنى المطلوب من الإفصاحات التي تتعلق بفرضية استمرارية الاستغلال، ومبدأ استقلالية الدورات للحد من مظاهر الشك وعدم اليقين المعتمدة، التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية؛
- تزيد نتائج جائحة كورونا من درجة اهتمام واحتياجات ذوي المصالح بخصوص درجة الإفصاح في القوائم المالية، معرفة قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة النشاط، والمعلومات المتعلقة بتوفر السيولة المالية للوفاء بالتزامات المؤسسة اتجاه الغير والقدرة على تحصيل الأصول والإيرادات في ظل هذه الظروف، من خلال التركيز على المنهجية المتبعة من المكلفين بالإدارة لاحتواء وتقليل الخطر في معطيات النشاط السابق للمؤسسة الاقتصادية، والآليات المتبعة لتحقيق لاستدامة في التأقلم مع التفشي الزائد للفايروس؛
- توفر المعايير الجزائرية للتدقيق إرشادات وتوجيهات إضافية، تمكّن محافظ الحسابات من الحصول على أكبر قدر من العناصر المقنعة حول صحة ومصداقية الإفصاحات في القوائم المالية محل التدقيق في ظل انتشار الجائحة؛

- رغم كون معايير التدقيق الجزائرية غير الزامية، لأنها صادرت في مقررات موقعة من طرف وزير المالية، ولم ترتق بعد إلى قانون إجباري، لكنها تمنح محافظ الحسابات الضمانات اللازمة من خلال الاجراءات التي توفرها لإصدار رأي بدرجة عالية من الثقة، وتحقيق المسؤولية المطلوبة اتجاه الهيئة المشرفة وذوي المصالح؛
- أثناء إعداد ملفات العمل، وبحكم أحداث جائحة فيروس كورونا، يجب على محافظ الحسابات أن يغير في الخطة المرنة الموضوعة مسبقا بما يتوافق مع حجم ونوع الاختبارات المستحدثة التي تتعلق باستمرارية الاستغلال، وضمان الأحداث اللاحقة، قبل وضع تقرير نهاية المهام؛
- يمكن لمحافظ الحسابات توظيف محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق الذي يتوافق إلى حد كبير مع القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر، إلا أن عدم صدور مجموعة المعايير كاملة قد يكون له أثر على كفاءتها في ظل هذه الظروف، وهو ما لاحظناه بخصوص تكوين الرأي المتعلق بحكم محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال.

V- الخلاصة

- تستعين الجزائر في ضبط وتنظيم المحاسبة والمهن المتعلقة بها كثيرا بإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) رغم عدم تواجدها كهيئة عضو ضمنه، وهذا ما لاحظناه من خلال المذكرة الإرشادية رقم 05-12 التي أصدرتها كرد فعل على تداعيات جائحة فيروس كورونا، والتي تحاكي ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال إصدار العديد من المراجع الاسترشادية التي يمكن للدول الاعضاء الاستعانة بها في تقييم ومسك الدفاتر المحاسبية حول الحالات التي تثير شك وتحتاج إلى درجة عالية من الإفصاح مع التغييرات التي أسفرت عنها جائحة فايروس كورونا (COVID-19)،
- ومن خلال هذه الدراسة توضح ان الجزائر تهتم بنفس التحديات المتعلقة بفرضية استمرارية الاستغلال والأحداث اللاحقة الواردة في المعايير الجزائرية للتدقيق 570 و 560 على التوالي، لتوفير القدر الكافي من أدلة الاثبات والعناصر المقنعة التي تلبى الاحتياجات المستحدثة بفعل كورونا لذوي المصالح ومستخدمي المعلومات المالية، كما ان محافظ الحسابات يحتاج إلى تطوير الأدوات الحالية المستعملة في منهجية التدقيق لاكتشاف الغش والانحرافات المالية التي تؤدي إلى عدم اليقين وفقدان الثقة في صحة وشرعية إفصاحات المكلفون بالإدارة في القوائم المالية.
- من خلال نتائج دراستنا نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة توظيف محافظ الحسابات لمحتوى معايير التدقيق الجزائرية كاملة، كونها توفر قاعدة ضمانات للدلائل المجمعة التي تبني رأي محافظ الحسابات، وتبرير مدى تحقيقه لمسؤولياته؛
 - برمجة دورات تدريبية إلكترونية لممارسي المهنة من أجل عرض الحالات التي يمكن أن تسبب فيها الجائحة، والتعرف على منهجية تدقيقها وتوفير عناصر مقنعة بشأنها لمستخدمي المعلومات المالية؛
 - إسراع المجلس الوطني للمحاسبة في تحقيق معايير بيان شروط العضوية (SMOs) للانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، للاستفادة من خبرة الهيئات الأعضاء واقتراحات الحلول المحاسبية والتدقيق في مثل هكذا ظروف؛
 - استحداث إجراءات تبليغ جديدة بين الدولة ومحافظي الحسابات، حتى تكون على علم بجميع أوضاع المؤسسات خلال الجائحة.
- وفي الأخير، وفي ظل غياب الأدلة التجريبية التي تستكشف مدى تطبيق الإجراءات المذكورة في هذه الدراسة فعليا من طرف محافظي الحسابات، قد يكون من المناسب للدراسات المستقبلية مناقشة هذا الموضوع من زاوية تطبيقية، من خلال استطلاع آراء محافظي الحسابات الجزائريين حول مهمة التدقيق التي قاموا أو يقومون بها، في ظل تداعيات فيروس كورونا، والتي ستؤثر دون شك على دورة تدقيق سنة 2020، ما يجعله أفقا هاما للدراسة الحالية.

- الإحالات والمراجع

1. القرار الوزاري رقم 103/SPM/94، (1994)، "معايير الاداء المهني والعمل الميداني لمهنة محافظ الحسابات"، في اصدار المصنف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الصادر يوم 02 فيفري 1994.
2. القانون 08-91، (1991)، "ينظم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، في الجريدة الرسمية رقم 20، مؤرخ يوم 27 ابريل 1991.
3. المرسوم التنفيذي 32-11، (2011)، "يتعلق بتعيين محافظي الحسابات"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
4. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، (2008)، "يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 بخصوص قواعد مسك الحسابات

- والتقييم"، في الجريدة الرسمية رقم 27، مؤرخ يوم 26 ماي 2008.
5. المرسوم التنفيذي رقم 11-202، (2011)، "يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال واجال ارسالها"، في الجريدة الرسمية رقم 30، مؤرخ يوم 26 ماي 2011.
6. المرسوم التنفيذي رقم 11-24، (2011)، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-25، (2011)، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-26، (2011)، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11-27، (2011)، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
10. المرسوم التنفيذي رقم 20-58، (2020)، "يتعلق بتدابير الوقاية من انتشار وباء فيروس كورونا (كوفيد-19) ومكافحته"، في الجريدة الرسمية رقم 15، مؤرخ يوم 21 مارس سنة 2020.
11. المرسوم التنفيذي رقم 20-70، (2020)، "يتعلق بالتدابير التكميلية للوقاية من انتشار وباء فيروس كورونا (كوفيد-19) ومكافحته"، في الجريدة الرسمية رقم 16، مؤرخ يوم 24 مارس سنة 2020.
12. المقرر رقم 02، (2016)، "يتعلق بوضع 04 معايير جزائية للتدقيق حيز التنفيذ"، في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ يوم 04 فيفري 2016.
13. المقرر رقم 150، (2016)، "يتعلق بوضع 04 معايير جزائية للتدقيق الثانية حيز التنفيذ"، في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ يوم 11 اكتوبر 2016.
14. المقرر رقم 23، (2017)، "يتعلق بوضع 04 معايير جزائية للتدقيق الثالثة حيز التنفيذ"، في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ يوم 15 مارس 2017.
15. المقرر رقم 77، (2018)، "يتعلق بوضع 04 معايير جزائية للتدقيق الرابعة حيز التنفيذ"، في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ يوم 24 سبتمبر 2018.
16. قادري، عبد القادر. (2020). محاسبة حوافز الإيجار الممنوحة في إطار التخفيف من تداعيات وباء كورونا (كوفيد-19). Les Cahiers du Cread، 36، (3)، 501-524.
17. قانون 10-01، (2010)، "يتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسب محافظ حسابات ومحاسب معتمد"، في الجريدة الرسمية رقم 42، مؤرخ يوم 29 يوليو 2010.
18. قانون رقم 07-11، (2007)، "يتضمن النظام المحاسبي المالي"، في الجريدة الرسمية رقم 47، مؤرخ يوم 25 نوفمبر 2007.
19. مذكرة إرشادية رقم 12-05، (2020)، "أحداث وباء فيروس كورونا (COVID-19) بشأن إعداد وعرض القوائم المالية لدورة سنة 2019"، في موقع المجلس الوطني للمحاسبة، مؤرخة يوم 12 ماي 2020، (ص 05)، http://www.cnc.dz/fichier_regle/6331.pdf.
20. مرسوم تشريعي رقم 93-08، (1993)، "يعدل ويتمم الامر 75-59 المتضمن القانون التجاري"، في الجريدة الرسمية رقم 27، مؤرخ يوم 25 ابريل 1993.
21. مرسوم تنفيذي رقم 11-24، (2011)، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره"، في الجريدة الرسمية رقم 07، مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
22. مرسوم تنفيذي رقم 95-54، (1995)، "يحدد صلاحيات وزير المالية"، في الجريدة الرسمية رقم 15، مؤرخ يوم 15 فبراير 1995.
23. المؤسسة العمومية للتلفزيون الجزائري. (2020). هذه هي خسائر أهم القطاعات الاقتصادية المتضررة من وباء كورونا. متوفر على الموقع الرسمي للمؤسسة العمومية للتلفزيون الجزائري، <https://www.entv.dz/> تاريخ الدخول: 20 جويلية 2020.
24. Accountancy Europe. (2020). **Coronavirus crisis: implications on reporting and auditing**. Accountancy Europe Coronavirus Publication Website. <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>
25. BELAIBOUD, M. (2005). **Pratique de l'audit (Alger)**. Berti edition, Alger.
26. Farrukh, R., & Sohail, M. (2020). **Preparation of Financial Statements under the COVID-19 Circumstances**. Journal of The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, April, 58. <http://www.icap.net.pk/wp-content/uploads/2020/04/Preparation-of-Financial-Statements-under-the-COVID-19-Circumstances.pdf>

27. Grant Thornton. (2020). **Reporting the impact of COVID-19 on your business**. Journal of Grant Thornton International Ltd, 6. <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/insight-content-blocks-and-media/covid19-reporting-the-impact/reporting-the-impact-of-covid-19-on-your-business.pdf>
28. IAASB. (2020a). **Auditor Reporting in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the impact of COVID-19**. IFAC, GUIDANCE FOR AUDITORS DURING THE CORONAVIRUS PANDEMIC, May, 1–12. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditor-Reporting-Final.pdf>
29. IAASB. (2020b). **Going Concern in the Current Evolving Environment — Audit Considerations for the Impact of COVID-19**. IFAC, GUIDANCE FOR AUDITORS DURING THE CORONAVIRUS PANDEMIC, April, 1–16. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>
30. IAASB. (2020c). **Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19**. IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, March, 1–4. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Staff Alert - Audit Considerations Arising from Changes Due to Coronavirus.pdf>
31. IAASB. (2020d). **Subsequent Events in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the impact of COVID-19**. IFAC, GUIDANCE FOR AUDITORS DURING THE CORONAVIRUS PANDEMIC, May, 1–7. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Subsequent-Events-in-the-Current-Evolving-Environment-Audit-Considerations-for-the-Impact-of-COVID-19_0.pdf
32. IAASB staff. (2020). **GUIDANCE FOR AUDITORS DURING THE CORONAVIRUS PANDEMIC**. IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools. <https://www.iaasb.org/focus-areas/guidance-auditors-during-coronavirus-pandemic>
33. ISCA. (2020). **Accounting implications arising from COVID-19 for entities with 31 December 2019 financial reporting date**. Journal of Institute Of Singapore Chartered Accountants, December 2019, 4. <https://isca.org.sg/media/2824412/frb-2-on-accounting-implications-arising-from-covid-19-final.pdf>
34. Merriam, W. (n.d.). **Definition of trust**. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/trust>
35. Messekddji, C. (2019). **Cours d'audit financier la mission du CAC**. EDITION HOUMA, Alger.
36. Pascal, F. (2020). **Advocating for transparency in corporate financial reporting responses to coronavirus**. World Bank Blogs. <https://blogs.worldbank.org/governance/advocating-transparency-corporate-financial-reporting-responses-coronavirus>
37. Quam, L. (1998). **The Audit Society: Rituals of Verification**. Bmj, 316(7133), 249–253. <https://doi.org/10.1136/bmj.316.7133.787a>
38. Quick, R., Turley, S., & Willekens, M. (2007). **Auditing, trust and governance: Regulation in Europe**. In **Auditing, Trust and Governance: Regulation in Europe**. <https://doi.org/10.4324/9780203936016>
39. WHO. (2020a). **Coronavirus disease (COVID-2019) situation reports**. World Health Organization Technical Guidance, 2019(March), 16. <https://doi.org/10.1001/jama.2020.2633>
40. WHO. (2020b). **WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19 - 11 March 2020**. WHO Website, Speeches Director-General. <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>
41. Zéman, Z., & Lentner, C. (2018). **The changing role of going concern assumption supporting management decisions after financial crisis**. Polish Journal of Management Studies, 18 (1), 428-441.