

## آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق وموقف المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

### The effect of Covid-19 pandemic on accounting and auditing, and the position of the Algerian National Accounting Board NAB

<b>محمد بغريش</b>		
جامعة قسنطينة-2-عبد الحميد مهري <a href="mailto:mohamed.beghriche@univ-constantine2.dz">mohamed.beghriche@univ-constantine2.dz</a>		
تاريخ النشر: 2023/06/01	تاريخ القبول: 2023/05/24	تاريخ الاستلام: 2023/04/30

#### ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آثار كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق وموقف المجلس الوطني للمحاسبة من ذلك، وبغرض تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل وصف آثار كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق وتحليل الإجراءات المتخذة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة اتجاه هذه الأزمة الصحية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن كوفيد-19 أثر بشكل سلبي على المحاسبة والتدقيق من خلال تأثيره على مبدأ الاستمرارية وحصر الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال وعلى تنفيذ مهمة التدقيق وإبداء الرأي؛ كما أن مرافقة المجلس الوطني للمحاسبة مهني المحاسبة والتدقيق خلال جائحة كوفيد-19 لم تكن كافية وهذا ناتج عن عدم التقدير الجيد لتداعيات أزمة كوفيد-19 في بادئ الأمر.

كلمات مفتاحية: جائحة كوفيد-19، آثار كوفيد-19، محاسبة، تدقيق، مجلس وطني للمحاسبة.

تصنيف JEL: M41، M42

#### Abstract

This study aimed at knowing the impact of Covid-19 pandemic on accounting, auditing and the position of the National Accounting board (NAB) about the subject. In order to achieve the objectives of the study, a descriptive and analytical approaches were conducted to describe the effects of Covid-19 pandemic and analyze the NAB actions at this crisis. The study results depicted a negative effect of covid-19 pandemic on accounting and auditing through the principles of: continuity and inventory, events after the closing date, performance of auditing mission, and expression of opinion. Furthermore, the support of NAB to accounting and auditing professionals during the Covid-19 pandemic was not sufficient, due to the lack of well measuring the crisis repercussions.

**Keywords:** Covid-19 Pandemic, Impact of Covid-19 Pandemic, Accounting, Auditing, National Accounting Board.

**Jel Classification:** M41, M42

شهد العالم نهاية سنة 2019م ظهور مرض معد وسريع الانتشار وفتاك، أطلق عليه لاحقا جائحة فيروس كورونا-19 واختصارا (كوفيد-19)، وهو مرض معدٍ يسببه فيروس كورونا-سارس-2، هذا المرض سبب خسائر بشرية ومادية في جميع مناحي الحياة وفي جميع دول العالم، ومما زاد من حدة آثاره الإجراءات المتخذة للحد من انتشاره ومن أهمها الحجر الصحي الإجباري، مما تسبب في توقف أغلب الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وغلق الحدود أمام الأشخاص والسلع، هذا كله صاحبه موجة من الخوف ناتجة عن الجهل بطبيعة المرض وطرق انتشاره وسبل الحد منه.

إن إجراءات الحد من جائحة كورونا والتي تسببت في توقف أغلب النشاط الاقتصادي والاجتماعي كان لها الأثر البالغ على المؤسسات الاقتصادية، ويظهر ذلك جليا في تراجع الإنتاج والمبيعات والأرباح وحدوث اختلالات في التوازنات المالية، مما أصبح يهدد استمرارية المؤسسات الاقتصادية.

إن مهنة المحاسبة والتدقيق لم تسلم هي الأخرى من جائحة كوفيد-19، فقد تم تقييد نشاط مكاتب المحاسبة والتدقيق بسبب إجراءات الحجر الصحي خوفا من انتشار الفيروس وتفاقم الأزمة الصحية، فضربت قيود على تبادل الوثائق الثبوتية المحاسبية وعلى تنقلات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين إلى المؤسسات المعنية بالتدقيق، مما أضى ضبابية على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في ظل هذه الظروف الاستثنائية المتسمة بعدم التأكد من جهة وبالشك في القدرة على الاستمرارية من جهة أخرى.

إن الهيئات الدولية والمحلية المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق وصناعة معاييرها على غرار مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي IFRS Foundation والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والمجلس الوطني للمحاسبة NAB لم تبق مكتوفة الأيدي اتجاه أزمة جائحة كوفيد-19، بل بادرت لشرح تطبيق بعض المعايير مع اتخاذ الإجراءات الضرورية للتعاطي مع الأزمة.

## الإشكالية

انطلاقاً من هذه الوضعية الاستثنائية والتي تسببت فيها جائحة كوفيد-19 والإجراءات المتخذة من قبل الحكومات والدول للحد منه، بما في ذلك الحكومة الجزائرية، نطرح التساؤل الرئيس الآتي:

ما هي آثار جائحة كوفيد-19 على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر؟ وما هو موقف المجلس الوطني للمحاسبة منها؟

## الفرضيات

- أثرت جائحة كوفيد-19 على مهنتي المحاسبة والتدقيق من جانب الممارسة فقط وبشكل سلبي.
- رافق المجلس الوطني للمحاسبة مهنتي المحاسبة والتدقيق خلال أزمة جائحة كوفيد-19 بشكل كافٍ.

## أهمية الدراسة

تم اختيار موضوع الدراسة نظراً لأهميته البالغة، والمتمثلة في محاولة معرفة مدى استجابة المحاسبة والتدقيق لحاجات المعدّين والمدققين والمستخدمين للقوائم والتقارير المالية خلال الأزمات، وتسييل الضوء على تعاطي المجلس الوطني للمحاسبة مع الأزمة الصحية كوفيد-19، وهل الإطار النظري للمحاسبة والتدقيق كافٍ أم يحتاج للتطوير مستقبلاً، فأزمة كوفيد-19 دفعت إلى إعادة التفكير في كثير من القضايا بما في ذلك المحاسبة والتدقيق.

## الدراسات السابقة

لقي موضوع كوفيد-19 الاهتمام البالغ من قبل الدارسين في جميع أنحاء العالم وفي شتى مجال المعرفة، إلا أننا حاولنا انتقاء الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا والأقرب منه، والمتمثلة في الدراسات الآتية:

- دراسة نور الدائم الطيب يوسف الحاج، "أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) على إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية": والتي

هدفت إلى معرفة أثر جائحة كوفيد-19 (والتي أطلق عليها في هذه الدراسة اسم كوفيت) على عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية من خلال دراسة إحصائية بالاعتماد على عينة عشوائية قدرها 75 من مجتمع الدراسة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجائحة كوفيد-19 على إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية، ويتمثل هذا الأثر في صعوبة تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA530 الخاص بتوثيق أعمال المؤسسات، كما يتمثل في صعوبة تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA501 للحصول على أدلة المراجعة للمؤسسات؛ وصعوبة تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA570 استمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية. (الحاج، 2020)

- دراسة دافيد هاي David Hay وكارن شير Karen Shir وديبي فان ديك Debbie Van "Dyk التدقيق في زمن الكوفيد -أثر كوفيد-19 على التدقيق في نيوزلندا والإصلاحات اللاحقة Auditing in the time of COVID-the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand subsequent reforms": والتي هدفت إلى معرفة الآثار الأولية لكوفيد-19 على التدقيق في نيوزلندا والإصلاحات اللاحقة المتوقعة، وقد قام المؤلفون بدراسة تأثير كوفيد على التدقيق والإصلاحات المتوقعة من خلال مناقشة المصادر المنشورة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الآثار إلى غاية كتابة هذه الدراسة (مارس 2021) كانت أقل أهمية بكثير، لكن أزمة كوفيد مستمرة لذلك يتوقع الدارسون إجراء إصلاحات في التدقيق تشمل عمليات التفتيش على المدققين والمزيد من التقارير حول الاستمرارية من قبل الإدارة، وزيادة مسؤولية المدققين عن إعداد تقارير الرقابة الداخلية والمسؤولية عن الاحتيال والتغييرات في حوكمة الشركات. (Hay, Shires, & Van Dyk, 2021)

-دراسة إيمانويل جون كاكا Emmanuel John Kaka "كوفيد-19 والتدقيق Covid-19 and Auditing": والتي هدفت إلى تسليط الضوء على بعض التحديات التي يواجهها المدققون في مراجعة القوائم والتقارير المالية، وتم اتباع منهج البحث الوثنائي في تصميم هذه الدراسة، والتي توصلت إلى ان الاتحادات المهنية وهيئات المحاسبة والتدقيق تراقب تطور الأزمة وتحاول فهم أثرها على التدقيق وإصدار الإرشادات الضرورية المتماشية مع التطورات الجديدة ومواصلة

إطلاع المحاسبين المحترفين على القضايا المتعلقة باستمرارية الأعمال لمساعدة المدققين في خدمة زبائنهم. (Kaka, 2021)

-دراسة عليباني سيد وبن بعبيش سلمان "إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في ظل ظهور فيروس كورونا كوفيد-19": والتي هدفت إلى بيان أثر كوفيد-19 على عناصر القوائم المالية وكيفية معالجتها والإفصاح عنها في ظل معايير المحاسبة الدولية بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن كوفيد-19 كان له الأثر البالغ على القوائم المالية لسنة 2019 كونه يندرج ضمن الأحداث اللاحقة، مع ضرورة الإفصاح عن آثاره السلبية ابتداء من سنة 2020. (عليباني و بن بعبيش، 2022)

-دراسة أحمد حلمي جمعة وإحسان صالح المعتاز "تأثير جائحة كوفيد 19 على المحاسبة وإعداد التقارير المالية: دراسة تحليلية للإسهامات العالمية": والتي هدفت إلى بيان أثر كوفيد 19 على المحاسبة وإعداد التقارير المالية من خلال وصف وتحليل وتقييم مختلف المساهمات العالمية للمنظمات والهيئات والمعاهد والبنوك الأوروبية ومكاتب وشركات المحاسبة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي وظروف الجائحة بالاعتماد على المنهج الاستقرائي الاستنباطي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر هام على عقود التأجير وعلى الأحداث بعد فترة التقارير المالية وعلى تقييم الإدارة لاستمرارية الشركة، كما يوجد أثر إلى حد ما على الاعتراف بالإيرادات وأثر قليل على معاملات التحوط. (جمعة و المعتاز، 2022)

-دراسة عنون فؤاد وضويفي حمزة "ما مدى تأثير جائحة كورونا (كوفيد-19-) على مستقبل المرجعية المحاسبية الدولية-رؤية تحليلية من منظور محاسبي-": والتي هدفت إلى دراسة درجة تأثير كوفيد-19 على الممارسات المحاسبية الراهنة ومستقبل المرجعية المحاسبية من خلال تحديد متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية بما يتوافق مع مستجدات البيئة في ظل المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن جائحة كوفيد-19 أدت إلى عدم القدرة على تطبيق بعض بنود المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي مما يستدعي ضرورة العمل على تطوير المرجعية المحاسبية الدولية. (عنون و ضويفي، 2023)

## مميزات الدراسة الحالية

تتميز دراستنا مقارنة بالدراسات السابقة في كونها تركز على آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق في الجزائر التي تعتمد النظام المحاسبي المالي SCF من جهة، وفي بيان وتحليل موقف المجلس الوطني للمحاسبة -والذي يمثل الهيئة المشرفة على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر- من آثار جائحة كوفيد-19 على النشاط الاقتصادي بصفة عامة وعلى المحاسبة والتدقيق بصفة خاصة من جهة أخرى .

## المنهج المستخدم

من أجل تحقيق أغراض البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل وصف آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق وتحليل الإجراءات المتخذة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة اتجاه هذه الأزمة الصحية لمرافقة مهنتي المحاسبة والتدقيق وضمان معلومة محاسبية ملائمة وموثوقة لمختلف مستخدمي القوائم والتقارير المالية والأطراف المهتمة.

### 1. آثار جائحة كوفيد 19 على الاقتصاد وتدابير الوقاية منها

مرض فيروس كورونا (كوفيد-19) يسببه فيروس كورونا 2 المسبب لمتلازمة الالتهاب الرئوي الحاد الوخيم (SARS-CoV-2)، الذي يُعرف أيضا باسم فيروس كوفيد-19، وقد انتشر هذا المرض بشكل سريع عقب صدور أولى البلاغات بشأنه في ديسمبر 2019، وفي جانفي 2020 أعلنت منظمة الصحة العالمية أن تفشي هذا الوباء يمثل طارئة صحية عمومية مثيرة للقلق الدولي، وبحلول مارس 2020 عرّفته على أنه جائحة. (International Atomic Energy Agency, n.d.)

#### 1.1. آثار جائحة كوفيد-19 على الاقتصاد العالمي والمحلي

أثرت جائحة كوفيد-19 في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية، دوليا ومحليا، فلم يكد يسلم منها شيء سواء بسبب الجائحة في حد ذاتها أو بسبب الإجراءات المتخذة للحد منها، فحتى العملية التعليمية لم تسلم من كوفيد-19 خاصة بسبب الإجراءات المتخذة من قبل الجهات الوصية والتي خلقت ضغوطا بيئية أثرت نفسيا على هيئة التدريس والعملية التعليمية في حد ذاتها. (بوفالطة، بن مالك، و كيموش، 2022)

### 1.1.1. آثار كوفيد-19 على الاقتصاد العالمي

أثرت جائحة كوفيد-19 على اقتصاديات العالم بأسره، فعمّلت سلاسل الإمداد والإنتاج، وقيدت تدفق السلع والخدمات وحركة التجارة وحركة رؤوس الأموال، مخلفة بذلك خسائر كبيرة، وأدى انحسار تدفقات الاستثمار المباشر إلى الانخفاض الكبير في رأس المال السوقي لأسواق الأسهم وزيادة تلك الخسائر.

ويمكن تشخيص آثار جائحة كوفيد-19 من خلال بعض مؤشرات الاقتصاد العالمي الآتية: (خلوفي و شريط، 2021، الصفحات 1654-1655)

- التبادل التجاري: إذ أدى الحجر المناطقي إلى إعاقة الإنتاج وعرقلة الإمداد العالمي، وإضعاف الطلب العالمي ومنه الطلب على الطاقة، مما أدى إلى شلل الاقتصاد العالمي.
- التربط المالي: وقد طال تأثيره المادي والمعنوي أسواق المال العالمية التي شهدت انهيارات.
- النمو الاقتصادي: شهد الاقتصاد العالمي حالة تراجع وانكماش حاد وصل إلى أدنى مستوى.

- أسعار النفط العالمية: حيث تعد الصين أكبر مستورد للنفط في العالم، والصدمة التي سببها كوفيد-19 للاقتصاد الصيني أضعفت الطلب العالمي على النفط، ولم تتعافى أسواق النفط العالمية إلا بعد ظهور الأزمة الروسية-الأوكرانية.

كما أثرت كذلك جائحة كوفيد-19 وبشكل إيجابي على الاقتصاد الرقمي، حيث ازدهرت التجارة الإلكترونية وزاد استخدام أدوات الدفع الإلكتروني.

### 2.1.1. آثار جائحة كوفيد-19 على الاقتصاد الجزائري

في ظل تراجع الطلب العالمي على المحروقات بسبب انحسار النشاط الاقتصادي، أدى ذلك إلى التأثير على الاقتصاد الجزائري بسبب اعتماد الجزائر على المحروقات، حيث يمثل هذا القطاع 80% من مداخيلها الإجمالية، (Mousserati & Beddiar, 2021) وقد تجاوزت الجزائر الكارثة ومما ساعدها في ذلك احتياطي الصرف والذي شهد تأكلا كبيرا.

وتظهر جليا تداعيات جائحة كوفيد-19 على الاقتصاد الجزائري من خلال ما يلي:  
(بولعراس، 2020، الصفحات 168-170)

- قطاع المحروقات: والذي تأثر بحدة بسبب تراجع الطلب العالمي وتراجع أسعار النفط، مما أثر على صادرات الجزائر وميزانها التجاري.

- قطاع الصناعة: والذي تأثر بسبب الحجر الصحي والخلل في سلاسل التوريد المحلية والدولية.

- قطاع النقل: النقل بكل أشكاله البري والبحري والجوي، نقل السلع والأشخاص، شهد تذبذبا كبيرا وفي بعض الحالات انقطاعا بسبب القيود المفروضة من قبل الدولة الجزائرية ومن قبل دول العالم للحد من الأزمة الصحية.

- قطاع السياحة: والذي شهد خسائر كبيرة نظرا لأن جوهر نشاطه مرتبط بالنقل.

- قطاع الجباية: شهد هو الآخر خسائر كبيرة بسبب انحصار الوعاء الجبائي.

- قطاع الفلاحة: كانت آثار كورونا أقل ضررا عليه بسبب طبيعته، لكنه هو الآخر تأثر بتأثر سلاسل النقل والإمداد، إلا أن إجراءات السماح بتوريد الأغذية في ظل كورونا خففت من وطأة جائحة كوفيد-19 على قطاع الفلاحة.

- خسائر أخرى: يمكن حصرها في الأعباء الإضافية التي تحملتها المؤسسات الاقتصادية منها إحالة العمال على عطل إجبارية مع الالتزام بدفع الأجور وبالتالي تحمل أعباء اجتماعية مساهمة منها في تخفيف وطأة كوفيد-19.

## 2.1. التدابير الوقائية المتخذة للحد من جائحة كوفيد-19 و آثاره السلبية في الجزائر

إن تصنيف فيروس كوفيد-19 كجائحة من قبل منظمة الصحة العالمية بتاريخ 11 مارس 2020م، قاد السلطات العمومية في الجزائر إلى اتخاذ إجراءات وقائية للحد من الجائحة، وذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 20-69 المؤرخ في 21 مارس 2020. حدد هذا المرسوم تدابير التباعد الاجتماعي الموجهة للوقاية من انتشار جائحة كورونا (كوفيد-19) ومكافحته، وتمثلت

أهم هذه التدابير في: (République Algérienne, 2020, pp. 6-7)

- تعليق نشاطات نقل الأشخاص؛
  - غلق المدن محلات بيع المشروبات وفضاءات الترفيه والتسلية والمطاعم؛
  - وضع 50% على الأقل من مستخدمي كل مؤسسة وإدارة عمومية في عطلة استثنائية؛
- وتشجيع العمل عن بعد.

ومع طول الأزمة الصحية وتفاقمها وعدم وضوح الرؤية المستقبلية، تطورت التدابير الصحية لتصل إلى حد الحجر الصحي المنزلي، كل هذه التدابير خففت من وتيرة انتشار فيروس كوفيد-19 لكنها فاقمت من الأزمة الاقتصادية، مما اضطر الحكومة الجزائرية لاتخاذ تدابير أخرى الغرض منها هذه المرة الحد من الآثار السلبية لأزمة كوفيد-19 على الاقتصاد الوطني، مثل دفع تعويضات لأصحاب الأنشطة المتوقفة، وسن مراسيم لإعفاء بعض المنتوجات من مختلف الرسوم مؤقتا.

## 2. آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق والإجراءات المتخذة للحد منها

أزمة جائحة كوفيد-19 والإجراءات المتخذة للحد من انتشار الفيروس أثرت في شتى مجالات الحياة بما في ذلك المحاسبة والتدقيق، لذلك سعت الهيئات المشرفة على صناعة معايير المحاسبة والتدقيق وتنظيم المهنة دوليا ومحليا لاستيعاب هذه الآثار.

### 1.2. آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق

إن هذه الوضعية الاستثنائية التي تسببت فيها جائحة كوفيد-19 أدت إلى تراجع أرباح المؤسسات الاقتصادية ووقوع اختلالات في التوازنات المالية للدول والمؤسسات والأشخاص مع احتمال استمرارها نظرا لسيادة ظروف عدم التأكد، كل هذا أثر على جميع القطاعات وفي جميع المستويات دوليا ومحليا، بما في ذلك المحاسبة والتدقيق، حيث تأثرت المحاسبة المالية والمبنية على مبادئ عامة أهمها "استمرارية الاستغلال" (République Algérienne, 2007, pp. 3-4)، هذا المبدأ عُرّف من طرف النظام المحاسبي المالي على أنه "الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبهما أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطه أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب" (République Algérienne, 2008, p. 69) وهذا ما لم يتوافر خلال أزمة كوفيد-19، حيث سادت حالة من عدم تأكد استمرارية نشاط المؤسسات.

أضف إلى ذلك، أن إعداد القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة يعتمد بشكل أساسي على المحاسبة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، وهي نوعين " أحداث تساهم في تأكيد الظروف التي كانت موجودة عند تاريخ القفل وأحداث تبين الظروف التي ظهرت بعد تاريخ الإقفال ". (République Algérienne, 2008, p. 71) إن هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال ميزانية 2019 كانت متسارعة وأثارها وخيمة ولا يمكن تحديدها بعناية كافية، مما اضطر وزارة المالية الجزائرية إلى تأجيل تاريخ إيداع الحسابات الاجتماعية (القوائم المالية) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2019م لأكثر من مرة حتى وصل ذلك إلى تاريخ 30 سبتمبر من السنة الموالية، أي 30 سبتمبر 2020، وهذا كله بغرض المحاسبة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ 31 ديسمبر 2019 واختبار إمكانية الاستمرارية والإفصاح عن المخاطر المحتملة.

حتى مهنة التدقيق لم تسلم هي الأخرى من الآثار الجانبية لأزمة جائحة كوفيد-19، فقد تسببت إجراءات الحجر الصحي والقيود الموضوعية على تنقل الأشخاص في شل عمل مكاتب المحاسبة والتدقيق ممثلة في مكاتب المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، فقد ساد الخوف من تنقل الفيروس مما عطل عملية إصدار وتبادل الوثائق المحاسبية الثبوتية، فحتى شركة سونلغاز لم تفوتر خلال الثلاثي الأول من سنة 2020 ولم توزع الفواتير ولم ينتقل حتى موظفيها إلى زبائنهم لأخذ كمية الاستهلاك من عدادات الغاز والكهرباء، واكتفت بإدراج استهلاكات جرافية على حسابات زبائنهم مع تسويتها لاحقا، مع تمديد فترة السداد. كما أن إجراءات الحجر الصحي أثرت على عملية التدقيق من خلال الحد من تنقلات المدققين إلى المؤسسات محل التدقيق للوقوف على المحاسبة وتنفيذ مهمتهم وفق ما تقتضيه معايير المهنة، مما قد يؤثر على جودة التدقيق.

## 2.2. الإجراءات المتخذة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في مواجهة كوفيد-19

المجلس الوطني للمحاسبة NAB (CNC) Conseil National de la Comptabilité هو الجهة المخول لها قانونا الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، في عام 2011م تم إعادة تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة وهذا من خلال المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 22 جانفي 2011م والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ويمارس المجلس الوطني مهام أساسية متمثلة في مهام الاعتماد؛ مهام التقييس المحاسبي؛ ومهام تنظيم

ومتابعة المهمن المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك يمارس مهام أخرى من خلال لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم؛ ولجنة مراقبة النوعية، عمل هذه الأخيرة خلال أزمة جائحة كوفيد-19 يمثل المحور الأساسي لدراستنا.

خلال الأزمة الصحية كوفيد-19، وسعيًا من المجلس الوطني للمحاسبة لمرافقة مهني المحاسبة والتدقيق، وقصد تدليل الصعوبات ورفع اللبس اتجاه العديد من القضايا المستجدة، قام NAB بإصدار العديد من اللوائح التوجيهية أهمها لائحة توجيهية تبين آثار جائحة كوفيد-19 على إعداد القوائم المالية لدورة 2019م، (CNC, mai 2020) وقد جاءت هذه اللائحة للإجابة عن انشغالات معدي ومدقي القوائم المالية والمتمثلة أساسًا في أي ظروف تعد القوائم المالية لسنة 2019م وكيف يفهم المبدأ المحاسبي استمرارية الاستغلال في هذا الظرف الاستثنائي؟ ما هو أثر هذه الوضعية الاستثنائية على مهمة محافظة الحسابات؟

## 1.2.2. الإجراءات المتخذة للحد من آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة

لقد ذُكرت هذه اللائحة التوجيهية الصادرة عن NAB شهر ماي 2020 بضرورة احترام النظام المحاسبي المالي SCF وباحترام مبادئه في إعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2019م، بما في ذلك مبدأ استمرارية الاستغلال، مع الإسهام في شرح هذا الأخير، حيث بينت أن مبدأ الاستمرارية (والذي أطلق عليه في صلب هذه اللائحة التوجيهية مصطلح فرضية Hypothèse في حين أطلق عليها في صلب SCF مصطلح مبدأ Principe يعني أن الكيان (المؤسسة) يواصل نشاطه في ظل مستقبل واضح وليس هناك احتمال التوقف أو النية في تصفية نشاطه، في حال العكس، في حال ظهور بوادر مؤسسة ومحملة تبرر تصفية المؤسسة في المستقبل القريب يجب الإبلاغ عنها، وتكون هذه البوادر مؤسسة بـ:

- التصريح بوضعية التوقف عن الدفع؛
- تقرير ظرفي من مجلس الإدارة؛
- التصريح بنية ملاك المؤسسة.

كما ذُكرت هذه التعلّيمية بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار ما

يلي:

إذا كان الحدث له علاقة سببية مباشرة ومؤسّسة مع الوضعية الموجودة في تاريخ إقفال الحسابات للدورة المعنية (ن)، ومعلومة بين هذا التاريخ (تاريخ الإقفال) وبين تاريخ إعداد حسابات هذه الدورة، فربط هذه الأحداث بالدورة المقفلة (ن) ضروري وواجب، مع التأكيد على أن هذا الربط يكون بناءً على معلومة معروفة بتاريخ إعداد القوائم المالية.

أما إذا كان هذا الحدث نتج بعد تاريخ الإقفال، هناك نكون أمام حالتين: الحالة الأولى وهي أن هذا الحدث لا يؤثر في وضعية الأصل أو الخصم للدورة السابقة المقفلة، مما لا ينتج عنه أي تعديل ضروري؛ الحالة الثانية وهي إذا كان الحدث ذو أهمية بحيث يؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة، في هذه الحالة يجب تقديم معلومات في الملحق، هذا الأخير (الملحق) يعد قائمة مالية خامسة يساعد هو والملاحظات في قراءة أفضل للقوائم المالية الأربعة الأخرى (الميزانية؛ حساب النتائج؛ جدول تغيرات الأموال الخاصة؛ وجدول سيولة الخزينة).

بتطبيق مبدأ استمرارية الاستغلال ومبدأ استقلالية الدورات، وحسب رأي المجلس الوطني للمحاسبة NAB، فإن "القوائم المالية المقفلة بتاريخ 2019/12/31 لا يجب أن تتأثر بجائحة كوفيد-19 لأن الأحداث جاءت بعد تاريخ 31 ديسمبر، ما عدا إذا كان هذا الحدث ذو أهمية بحيث يؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، في هذه الحالة يكون تقديم معلومات الملحق ضروري (3) (CNC, mai 2020, p. 3)". ويجب أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية على وجه الخصوص -دون اعتبار هذه القائمة شاملة- حالة توقف النشاط وحالة استمرار النشاط.

#### أ. حالة توقف النشاط

والتي لا يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار إلا إذا كانت مبنية على أحداث محتملة الوقوع، وإذا كان الأمر كذلك فيجب على الملحق وتقرير التسيير أن يظهر بصفة خصوصية المعلومات الآتية:

- الأسباب التي كانت وراء هذا الخيار؛
- قواعد قياس الأصول والخصوم للتصفية؛
- أثر هذا الخيار بالخصوص على قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها وعلى الشغل.

## ب. حالة استمرار النشاط

إن تقدير استمرار الاستغلال في المؤسسة من قبل هيئاتها الاجتماعية يجب أن يكون مؤسس على تقديرات محتملة، كما يجب الإفصاح عنه في تقرير التسيير وفي الملحق، حيث يرى NAB أنه يجب أن يتضمن كل من قرار التسيير والملحق ما يلي: (CNC, mai 2020)

تقرير التسيير يجب أن يتضمن:

- تبرير خيار استمرارية الاستغلال في حال أثر كوفيد ضعيف على المؤسسة؛ مثل بعض المؤسسات التي تنتمي إلى قطاعات تكون مدعومة من قبل الدولة، أو أن هذه المؤسسات ارتفعت قدراتها بسبب جائحة كوفيد-19 مثل مؤسسات التجارة الإلكترونية ومؤسسات الصناعة الصيدلانية وشبه الصيدلانية ومواد التعقيم والتنظيف والتي زاد نشاطها وارتفعت أرباحها خلال أزمة جائحة كوفيد-19.

- طبيعة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية لجائحة كوفيد-19 على المؤسسة؛ فقد تكون المؤسسة تعاني من قبل وتخطط لتخفيض حجم نشاطها أو إعادة هيكلته أو توقيفه مؤقتا نظرا لصعوبات معينة، فقد جاءت إجراءات الحد من جائحة كوفيد-19 لتتوافق ورغبات إدارة المؤسسة.

- الإجراءات التي يعتزم الكيان اتخاذها للحد من آثار الأزمة أو القضاء عليها في المستقبل القريب.

أما الملحق فيجب أن يتضمن:

- أي تصحيحات تم إجراؤها على القوائم المالية مع خلال مراعاة المبادئ المذكورة سابقا؛
- المناهج المطبقة لتحديد هذه الآثار على الأحداث اللاحقة للدورة المفضلة؛
- والطرق المستخدمة لتقييم تأثير هذه الأحداث.

### 2.2.2. الإجراءات المتخذة للحد من آثار جائحة كوفيد-19 على مهمة محافظة الحسابات

يرى NAB أن ظهور الأزمة الصحية العالمية كوفيد-19 شكل حقيقةً صحوه في مجال ممارسة مهمة محافظة الحسابات، هذه الأخيرة (محافظة الحسابات) يجب أن تؤدي بالفعل إلى إبداء

رأي محفز، سواء بشأن جودة القوائم المالية والحسابات المعدة للسنة المالية 2019، أو بالنسبة لأسس استنتاجات مسيري المؤسسة فيما يتعلق باستمرارية الاستغلال، ومن أجل التكفل بهاذين الهدفين يجب على محافظ الحسابات في إطار المراقبة والتقييم أن يطبق بصفة صارمة ما يلي: (CNC, mai 2020, pp. 5-6)

- الإجراءات العامة الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 (NAA560)؛ "الأحداث اللاحقة"

- والمقاربة الخاصة المتضمنة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (NAA570) "استمرارية الاستغلال".

إن هذا المدخل بطبيعته يسمح لمحافظ الحسابات من جهة أن يحصر بشكل أفضل المشاكل المتولدة عن جائحة كوفيد-19، ومن جهة أخرى تحديد طرق تقييم الآثار الناتجة والمعروضة مسبقا من طرف مسيري المؤسسة، فالإجراءات المحتوات في NAA560 "الأحداث اللاحقة" تجمع العناصر المحتملة حول الأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ عرض تقرير محافظ الحسابات، أما تنفيذ إجراءات NAA570 "استمرارية الاستغلال" فيسمح لمحافظ الحسابات بقياس فيما إذا كانت إدارة المؤسسة قامت بالتطبيق بموضوعية أم لا لمبدأ استمرارية الاستغلال عند إعدادها القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات المطلوبة والضرورية للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية، مع عرض الأصول بقيمتها التصفوية في حال كانت الأحداث اللاحقة تفرض تصفية حتمية قريبة، وإظهار في الملحق جميع المعلومات المفيدة في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

حتى يتسم تقرير محافظ الحسابات بالجودة في ظل أزمة جائحة كوفيد-19، يجب على محافظ الحسابات أن يبدي في تقريره رأيه حول قضايا عدة أهمها:

- التأسيس الجيد لمبررات إدارة المؤسسة حول استمرارية النشاط؛
- مطابقة طرق معالجة الأحداث خلال إعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في

2019/12/31؛

- الطبيعة الإنباتية لتداعيات الحدث الذي حددته إدارة المؤسسة؛

- ملاءمة طرق التقييم مع آثار الأزمة؛
- وتناسق وجودة المعلومات المفصح عنها في الملحق.

قبل إضفاء محافظ الحسابات الطابع الرسمي على تقريره، يجب عليه مناقشة جميع التقييمات السابقة مع إدارة المؤسسة، وهذا يسمح لمحافظ الحسابات من تدعيم رأيه من جهة، وإعطاء فرصة لإدارة المؤسسة من أجل تصحيح وإكمال معلوماتها الواردة في تقرير التسيير من جهة أخرى.

### خاتمة

كان للأزمة الصحية العالمية جائحة كوفيد-19 آثارها البالغة في جميع المجالات بما في ذلك المحاسبة والتدقيق، وقد توصلت هذه الدراسة التي هدفت إلى معرفة آثار جائحة كوفيد-19 على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ومناقشة الإجراءات المتخذة من قبل الهيئات المشرفة عليها ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة NAB للحد من آثارها السلبية.

### نتائج الدراسة

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

- أثرت جائحة كوفيد-19 على المحاسبة من خلال التشكيك في مبدأ أساسي فيها وهو استمرارية الاستغلال؛
- كما أثرت جائحة كوفيد-19 على المحاسبة أيضا من خلال تأثيرها على حصر الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية؛
- أثرت جائحة كوفيد-19 على تنفيذ مهنة التدقيق وبالأخص مهمة محافظ الحسابات نتاج الحجر الصحي؛
- أثرت جائحة كوفيد-19 على مهنة التدقيق فيما يتعلق بإبداء الرأي حول القوائم والمالية والتأكد من استنتاجات مجلس إدارة المؤسسة المدققة؛
- مرافقة NAB مهني المحاسبة والتدقيق أثناء أزمة جائحة كوفيد-19 من خلال نشر بعض التعليمات توضح آثار جائحة كوفيد-19 على المحاسبة والتدقيق وكيفية التعامل معها للحد من آثارها السلبية.

## نتائج اختبار الفرضيات

- إثبات الفرضية الأولى نسبياً "أثرت جائحة كوفيد-19 على مهنتي المحاسبة والتدقيق من جانب الممارسة فقط بشكل سلبي"، حيث كانت آثار جائحة كوفيد-19 سلبية على عمل المحاسب وعلى تنفيذ مهمة التدقيق، في حين كانت إيجابية على مستوى التنظير للمحاسبة والتدقيق، حيث أُطلق النقاش واسعاً من أجل تطوير المحاسبة والتدقيق لتتلاءم مع ظروف مستقبلية مشابهة.
- إثبات الفرضية الثانية نسبياً "رافق المجلس الوطني للمحاسبة مهنتي المحاسبة والتدقيق خلال أزمة جائحة كوفيد-19 بشكل كافٍ"، حيث أن بعض اللوائح جاءت متأخرة نسبياً (شهر ماي 2020)، مما جعل العديد من المؤسسات لم تستفد منها، خاصة التي قامت بإيداع حساباتها الاجتماعية في مواعيدها القانونية.

## مناقشة النتائج

المحاسبة المالية الحديثة مبنية على مبادئ أهمها الاستمرارية، والتي تعني أن المؤسسة ليس لها نية التوقف، وفي حال العكس، يجب أن تفصح عن ذلك مع إعداد قوائمها المالية بالقيمة التصفوية، أما فيما يخص الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال وتطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية فمن شأنهما إبراز نتيجة السنة المالية بصدق.

وحسب رأي المجلس الوطني للمحاسبة NAB، فإن "القوائم المالية المقفلة بتاريخ 2019/12/31 لا يجب أن تتأثر بجائحة كوفيد-19 لأن الأحداث جاءت بعد تاريخ 31 ديسمبر، ما عدا إذا كان هذا الحدث ذو أهمية بحيث يؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، في هذه الحالة يكون تقديم معلومات الملحق ضروري"، مع وجوب تضمين المعلومات الإضافية حالة توقف النشاط وحالة استمرار النشاط.

إن رأي NAB جاء مخالفاً لمفهوم استمرارية الاستغلال وفق النظام المحاسبي المالي SCF الواجب التطبيق ووفق المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي IFRS المسترشد بها، خاصة فيما يتعلق بالأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال الحالة الثانية-الحدث ذو أهمية ويؤثر في قرارات الأطراف المهتمة مما يتوجب تقديم معلومات عنه في الملحق فقط، في حين أن هذه الأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال السنة المالية وبين تاريخ إعداد القوائم المالية يمكن أن تترتب عنها

تسجيلات وتسويات محاسبية إذا كان لها ارتباط بأصول وخصوم السنة المقفلة وكان لها الأثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

بالرجوع إلى بداية أزمة جائحة كوفيد-19 نلاحظ أنه تم تأجيل تاريخ إيداع الحسابات الاجتماعية بما فيها القوائم المالية بقرارات من وزارة المالية الجزائرية عدة مرات، من 31 مارس 2019 إلى 30 أبريل ثم 30 جوان ثم 30 سبتمبر 2019، وهذا تيسيرا على المكلفين بإعداد القوائم المالية وتماشيا مع الأحداث المتسارعة لأزمة جائحة كوفيد-19، إذا فالأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال السنة المالية 2019/12/31 وبين تاريخ إعداد الميزانية (وهو مختلف من مؤسسة إلى أخرى) يمكن أن تترتب عنها تسويات وتسجيلات محاسبية في حال كان لها ارتباط بالدورة المقفلة 2019م وكان لها أثر واضح على القوائم المالية الموجهة لمختلف الأطراف المهتمة، وهنا في هذه الحالة لا نكتفي فقط بالإشارة إلى ذلك في الملحق، فقد نضطر إلى تسجيل خسائر القيمة وتكوين المؤونات وفق الحالة، وليس كما نصح به NAB فقط.

إن قرار NAB المرتبط بالأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال جاء نتاج عدم التقدير الجيد لتداعيات أزمة كوفيد-19، حيث الكل كان يعتقد أن الأزمة سوف تنفج في الأجل القريب وأن آثارها لن تتعدى الآثار الصحية فقط، لكن حدث العكس، فقد استمرت الأزمة لسنوات ولا تزال مستمرة ولا تزال آثارها ظاهرة، هذا ما اضطر NAB إلى إصدار توجيهات أخرى من أجل تدارك بعض النقائص في تواريخ لاحقة تتمثل بصفة أساسية في "لائحة توجيهية: آثار جائحة كوفيد-19 على إعداد وعرض القوائم المالية للدورة المقفلة في 31 ديسمبر 2020 (CNC, février 2021)" و"لائحة توجيهية: آثار جائحة كوفيد-19 على العناية المهنية الواجبة لمحافظي الحسابات". (CNC, mars 2021)

نلاحظ في بداية سنة 2021م أن NAB أصدر لائحتين توجيهيتين واحدة تتعلق بإعداد القوائم المالية في كوفيد-19 والثانية تتعلق بمهنة محافظة الحسابات بدل من لائحة واحدة تجمعهما خلال سنة 2020م، وهذا نتاج تفاقم الأزمة الصحية وازدياد حدة الجائحة وآثارها غير المرغوبة، وحاول من خلال ذلك تدارك بعض النقائص وتوضيح بعض المفاهيم وتدليل صعوبة تنفيذ مهنتي المحاسبة والتدقيق.

## المقترحات

يتمثل أهم اقتراح في مراجعة النظام المحاسبي المالي وتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لتتماشيا مع الظروف الطارئة والأزمات، مع التوجه نحو الرقمنة والشمول المالي.

## آفاق البحث

تتمثل آفاق البحث بصفة أساسية في:

- الدروس المستخلصة من رقابة الجودة في مكاتب المحاسبة والتدقيق في ظل جائحة كوفيد-19؛
- أثر الإجراءات المتخذة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة على جودة التدقيق.

## المراجع:

- CNC. (février 2021). *Note d'orientation : incidences de la pandémie Covid-19 sur la préparation et la présentation des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2020*. Ministre des finances, Conseil national de la comptabilité, Commission de normalisation des pratiques. Algérie: CNC.
- CNC. (mai 2020). *Note d'orientation : Incidences de la pandémie COVID.19 sur l'établissement des états financiers 2019*. Ministre des finances, Conseil national de la comptabilité, Commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences. Algérie: CNC.
- CNC. (mars 2021). *Note d'orientation : incidences de la pandémie Covid-19 sur les diligences professionnelles du commissaire aux comptes*. Ministre des finances, Conseil national de la comptabilité, Commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences pro. Algérie: CNC.
- Hay, D., Shires, K., & Van Dyk, D. (2021). Auditing in the time of COVID-the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms. *Pacific Accounting Review*, 33(2), 179-188.
- International Atomic Energy Agency. (n.d.). *Covid-19*. Retrieved 02 28, 2023, from International Atomic Energy Agency: <https://www.iaea.org/topics/covid-19>
- Kaka, E. J. (2021). Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 6(1), 1-10.

- Mousserati, A., & Beddiar, A. (2021). The impact of the crisis of Covid 19 on the Algerian economy (impact based on the nature and characteristics of the Algerian economy. *Journal of African economies*, 17(27), 31-46.
- République Algérienne. (2007, novembre 25). Loi n°07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier PP 3-4. *Journal officiel de la république algérienne*, 74.
- République Algérienne. (2008, juillet 26). Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les règles de fonctionnement des comptes. *Journal officiel de la république algérienne*.
- République Algérienne. (2020, mars 21). Décret exécutif n° 20-69 du 26 Rajab 1441 correspondant au 21 mars 2020 aux mesures de prévention et de lutte contre la propagation du Coronavirus (COVID-19). (r. algérienne, Éd.) *Journal officiel de république algérienne*, 15.
- أحمد حلبي جمعة، و احسان صالح المعتاز. (2022). تأثير جائحة كوفيد 19 على المحاسبة واعداد التقارير المالية: دراسة تحليلية للاسهامات العالمية. *International Journal of Accounting and Management Sciences*, 95-64.
- سفيان خلوفي، و كمال شريط. (ديسمبر، 2021). أثر جائحة فيروس كورونا كوفيد-19 على مؤشرات الاقتصاد العالمي خلال الربع الأول من سنة 2020 مع الإشارة إلى حالة الاقتصاد الجزائري. *مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي*, 8(3)، 1677-1650.
- سيد عليباني، و سلمان بن بعبيش. (2022). إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في ظل ظهور فيروس كورونا كوفيد-19. *مجلة المحاسبة التدقيق والمالية*, 04(01)، 27-17.
- صلاح الدين بولعراس. (سبتمبر، 2020). الاقتصاد الجزائري في ظل التداعيات العالمية لجائحة كورونا بين الإستجابة الآتية والمواكبة البعيدة. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير-العدد الخاص حول الأثار الاقتصادية لجائحة كورونا*, 20، 182-163.
- فؤاد عنون، و حمزة ضويفي. (2023). ما مدى تأثير جائحة كورونا (كوفيد-19-) على مستقبل المرجعية المحاسبية الدولية-رؤية تحليلية من منظور محاسبي-. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*, 19(31)، 451-433.

محمد سيف الدين بوفالطة، عمار بن مالك، وإيمان كيموش. (2022). اتجاهات الأساتذة نحو مصادر ضغوط العمل في ظل جائحة كوفيد-19 دراسة ميدانية بقسم علوم التسيير جامعة قسنطينة2. مجلة دراسات اقتصادية، 9(1)، 360-382.

نور الدائم الطيب يوسف الحاج. (2020). أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية. مجلة دراسات المالىو والمحاسبة الإدارية، 07(02)، 10-29.