

أ/ محمد علي الهامى

ماجستير محاسبة الأكاديمية العربية للعلوم

والتكنولوجيا والنقل البحري

د/ دينا فضالى

استاذ المحاسبة المساعد وعميد كلية الإدارة

والتكنولوجيا - فرع جنوب الوادى

د/ رشا المسلمانى

رئيس قسم المحاسبة - كلية الإدارة والتكنولوجيا

بالأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا

والنقل البحري

أثر مواجهة جائحة كورونا (كوفيد-19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة فى القاهرة الكبرى والإسكندرية)

ملخص البحث

هدفت الدراسة الى التعرف على اثر مواجهة المخاطر الى تم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد_19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى، وذلك فى ضوء معيار رقم (330) من معايير المراجعة المصرية "إجراءات المراجع الخارجى لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها"، حيث تتلخص اشكالية الدراسة فى كيفية ضبط أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى من خلال تطبيق اليات مواجهة المخاطر الى تم تقييمها فى ظل جائحة كورونا، وتشكل مجتمع الدراسة من مجموعة المكاتب المحاسبية مختلفة الحجم من حيث (الكبيرة Big4 - المتوسطة - الصغيرة) على مستوى محافظات القاهرة الكبرى والإسكندرية، وتشكلت العينة النهائية من (80) مفردة، وتوصلت نتائج الدراسة الى انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى حيث مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) تؤثر على إجراءات المراجعة بنسبة 71.5% وفقا لمعامل التحديد، وعلى العناية المهنية للمراجع بنسبة 63.6% وعلى اتعاب المراجع بنسبة قدرها 36.1% وعلى تقرير المراجع الخارجى بنسبة قدرها 51.55% عند دلالة معنوية اقل من 5% بدرجة ثقة اكبر من 95%، ويوصى الباحث بضرورة تطوير اليات الحصول على الادلة بصورة مباشرة من مصدرها من خلال استخدام وسائل التكنولوجيا فى الحصول عليها، بجانب اهمية قيام مكاتب المراجعة بتوجيه المزيد من الاستثمارات فى مجال التكنولوجيا، بجانب بذل المراجع الخارجى المزيد من الجهد للتواصل المستمر مع الإدارة ولجنة المراجعة ومسئولى الحوكمة بشأن تحديد أثر تطور تقشى الخطر، وبيان تاثير ذلك على التقارير المالية للمنشأة، على ان يتم ذلك فى مرحلة مبكرة قبل البدء فى عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، مع ضرورة استعانة المراجع الخارجى بعمل المراجعين الداخليين بمنشأة عميل المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة - أنشطة - تقارير - إجراءات - مسؤوليات.

E.mail: elhamy.100@gmail.com

E.mail: dinafadaly@aast.edu

E.mail: rachaelmoslemany@aast.edu

The Impact of Facing the Corona Pandemic (Covid-19) on the Audit Activities and The Tasks and Responsibilities of The External Auditor

(Empirical Study on Audit Offices in Greater Cairo and Alexandria)

Abstract

This study aimed to identify the impact of facing the risks that were assessed in the light of Corona pandemic (Covid_19) on the external audit activities and the external auditor tasks and responsibilities. in the light of Standard No. 330 of the Egyptian Auditing Standards, “The External Auditor’s Procedures to Face the Assessed Risks.”. The The problem summary of this study is how to control the external audit activities and the external auditor tasks and responsibilities through the application of the mechanisms of facing risks that are evaluated in the light of the Corona pandemic. The sample used to mesuer the stady is made up of a group of different-sized accounting offices in terms of (Big4 - medium - small) at the level of Greater Cairo and Alexandria governorates. The final sample was formed of (80) individuals. The results of the study concluded that there is a statistically significant effect of facing the risks that are assessed in the light of the Corona pandemic (Covid-19) on the external audit activities and the external auditor tasks and responsibilities. In term of facing the risks that it is evaluated in light of the Corona pandemic (Covid-19) affects the audit procedures by 71.5% according to the coefficient of determination, professional care of the auditors by 63.6%, auditors’ fees by a percentage of 36.1% and the external auditor’s report with a percentage of 51.55% at a moral significance of less than 5% with a confidence degree greater than 95%. The researcher recommends developing mechanisms for obtaining evidence directly from its source through the use of technology, in addition to the importance of auditing offices By directing more investments in the field of technology. Also, to external auditor must make more effort to communicate continuously with the management, the audit committee and governance officials regarding determining the impact of the the risk outbreak and indicating the impact of this on the financial reports of the facility, to begin early stage before starting the audit process, and that this communication continues during all stages of the audit process. Putting into considertion need for the external auditor to use the work of the internal auditors at the audit client’s facility.

Keywords: Audit - Activities - Reports - Procedures - Responsibilities.

1 - مقدمة

واجه المراجع الخارجى العديد من التحديات والصعوبات فى ظل تعدد اوجه المخاطر الناشئة عن البيئة الخارجية، فعند جمع الادلة الملائمة للقيام بعملية المراجعة يتعرض المراجع لبعض المعوقات والتحديات التى من شأنها التأثير على جودة المراجعة، وبالرغم من ذلك يجب ان يلتزم المراجعين بالمعايير التى تساهم فى زيادة جودة المراجعة، حتى لا ينعكس الخطر على النواحي المحاسبية وبالاخص الوظائف المحاسبية ممثلة فى القياس والاعتراف والعرض والافصاح، ولذلك زاد اهتمام القائمين على اعداد التقارير المالية بدراسة الخطر الذى يتعرض له المراجع ووضع احتمالية لتأثير ذلك الخطر على اعداد التقارير المالية وهذا يضع الشك فى مدى مصدقيتها ومدى الاعتماد عليها. (ابراهيم، زيدان 2020)

ففى ظل انتشار وباء كورونا (كوفيد_19) فى نهاية عام 2019، والذى قد اثر سلباً على قطاع كبير من العاملين فى شتى المجالات لاسيما المراجعين، مما دعا الدول الكبرى والنامية الى اتخاذ الكثير من الاجراءات الاحترازية الفورية لمواجهة هذه الازمة ومنها الاغلاق الكامل لبعض القطاعات بالتبعية لمواجهة الجائحة فى ظل عواقب اقتصادية ضخمة. (Faw et al,2021).

وبالفعل فقد اثرت تلك الازمة (جائحة كورونا) على قطاع المراجعة مع اختلاف درجة التأثير بينه وبين باقى القطاعات الاخرى حسب طبيعة النشاط وذلك فى ظل تداعياته الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حيث تعرضت الكثير من الشركات الى ازمة كبيرة دون ان تكون مستعدة لها مما اثر بشكل كبير على الوضع المالى لهذه الشركات وفى بعض الحالات أثرت الازمة على قدرة الشركة على الاستمرارية، ولذلك اصبح الالتزام بجودة المراجعة والمعايير المهنية امراً ضرورياً فى ظل البيئة الحالية غير المؤكدة المصاحبة للجائحة وتظل جودة المراجعة اكثر اهمية من اى وقت مضى حيث تعتمد جودة المراجعة على قوة المراجعين وتميزهم بالكفاءة المهنية والعناية المهنية اللازمة لعملية المراجعة. (رشوان، ماضى، 2020)

وتقتضى عملية المراجعة فى مصر بالاخص معيار المراجعة المصرى رقم (330) ان يكون المراجع على المام بالسياسات والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الشركة محل المراجعة تجاه المخاطر بشكل عام، وفى ظل جائحة كورونا (على اعتبارها من المخاطر) وذلك لمساعدة المراجع فى عملية جمع البيانات عند التخطيط لعملية المراجعة حيث اصبح التخطيط السليم اكثر اهمية لضمان جودة عملية المراجعة، لاسيما وان عمليات وسياسات الشركة تغيرت بشكل كبير عن العام السابق بسبب هذه الجائحة. (محمود، الطحان، 2020)

2- مشكلة الدراسة

تمثل عملية تحسين مستوى أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى إشكالية كون انها تتأثر بالعديد من العناصر لاسيما اجراءات مواجهة المخاطرالى يتم تقييمها اثناء عملية المراجعة، ومنها الخطر الناشئ من جائحة كورونا (كوفيد_19)، حيث زادت اهمية دراسة اجراءات تقييم تلك المخاطر انطلاقا من المعايير المحاسبية التى تعالج الاثار التى طالت العديد من القطاعات بعد انتشار الجائحة، لاسيما ان المراجع الخارجى لابد ان يتحرى الدقة ويعمل على بذل العناية المهنية اللازمة للتأكد من خلو القوائم المالية او البيانات والتقارير من اى تلاعبات او انحرافات لقطع الشك والغموض والتأكد من عدم اتجاه الشركات التى الاستفادة من الازمة فى تحقيق مصالح خاصة، وقدرة الشركات على الاستمرار، كأساس يحكم عملية إعداد القوائم المالية، لذلك سيتعين على المراجع الخارجى وفقاً لارشادات معايير المراجعة الدولية والمصرية التحقق من مدى صحة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار وكذلك مراجعة الافتراضات التى استندت إليها الإدارة فى هذا التقييم.

ومع الكثير من التحديات التى يواجهها المراجع الخارجى فى تقييم المخاطر وفى ظل وجود معيار رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية، فانه يمكن تحسين أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى لاسيما فى ظل وجود ارتباط بين ادارة الخطر وعملية المراجعة، والتى تتطلب من المراجع ان يبده فى دراسة وتقييم الخطر ومن ثم يلاحظ انعكاس ذلك على التخطيط لاجراءات المراجعة مع وضع احتمالات لاتخاذ اجراءات اضافية او بديلة فى ظل ظروف عدم التاكيد بجانب ضرورة العناية المهنية مع الاخذ فى الاعتبار الخطر الناشئ على اتعاب المراجعة وكذلك على تقرير المراجع الخارجى، مما دعى المنظمات المهنية العالمية لاصدار بعض الارشادات التى تساعد المراجعين على اداء اجراءات المراجعة بمستوى جودة مرتفع و منها اداء بعض الاجراءات البديلة والاستعانة بالوسائل الالكترونية للمراجعة فى ظل الاجراءات الاحترازية لجائحة كورونا، وفى ضوء ماسبق فان مشكلة البحث تتلخص فى التساؤل الرئيسى وهو:

- ما أثر مواجهة المخاطرالى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد_19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى ؟

3- أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى التعرف على اثر مواجهة المخاطر الى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد_19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى، وذلك فى ضوء

معياري إجراءات المراجع الخارجي لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها رقم (330) من معايير المراجعة المصرية ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الاهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على إجراءات مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها والتي يواجهها المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة الخارجية في ظل تفشي جائحة كورونا ودراسة أثر مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد_19) على إجراءات المراجعة وعلى العناية المهنية للمراجع الخارجي وعلى اتباع المراجع الخارجي وعلى تقرير المراجع الخارجي.
- 2- تقديم توصيات ومقترحات من خلال النتائج تساعد في الحد من اثر جائحة كورونا (كوفيد_19) على مهام ومسئوليات المراجع الخارجي ووضع تلك التوصيات امام مكاتب المراجعة حتى تتحقق الاستفادة من الدراسة الميدانية.

4- أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الأهمية العلمية والأهمية العملية ويمكن توضيحها كالتالي:

الأهمية العلمية: تتبع الأهمية العلمية للدراسة من حادثة الموضوع المتمثل في معرفة أثر مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها عن جائحة كورونا (كوفيد_19) وانعكاساتها على أنشطة المراجعة وعلى مهام ومسئوليات المراجع الخارجي، حيث تساهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات والاحاطة بمقدار الاثر حتى يستفاد الباحثين مستقبلا بنتائج العلاقة بين الخطر الذي يتم تقييمه وتطور مراحل وتحويره وتأثيره على أنشطة المراجعة وعلى مهام ومسئوليات المراجع الخارجي، خاصة انه يمثل أهمية لمجال الدراسات المحاسبية ويستوجب تحليل وتفسير لهذه الظاهرة، لذلك فان نتائج كورونا يمكن القياس عليها في مختلف الأزمات المستقبلية المشابهة لتلك الجائحة.

الأهمية العملية: تكمن الأهمية العملية للبحث في تحليل ومناقشة اهم التغيرات على واقع الممارسة المهنية، والقاء الضوء على الاثر العملي من المخاطر التي يتعرض لها المراجع الخارجي اثناء جائحة كورونا وتنعكس على إجراءات المراجعة والعناية المهنية واتباع المراجع وتقرير المراجع الخارجي مما يمكن ان تساهم تلك النتائج في مساعدة المراجعين في اتخاذ القرارات وابداء الرأي بصدق وحيادية ودقة في القوائم المالية للشركة، ولكن شملت الدراسة ايضاً توفير ارشادات ومقترحات للمراجعين للتغلب على الصعوبات التي قد تواجههم عند الارتباط بعملية المراجعة وحتى اعداد تقرير المراجعة في ظل بيئة العمل المهنية المصرية، كل ذلك في ظل اتباع قواعد السلوك المهني بما فيها من الموضوعية والاستقلال والنزاهة وبذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة مع ابداء المرونة في الاستجابة للعوامل الخارجية.

5- الدراسات السابقة

- دراسة (محمود، 2022) بعنوان "أثر جائحة كورونا (كوفيد_ 19) على ممارسة مراجعة الحسابات كخدمة مهنية متكاملة- دراسة مرجعية": هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير جائحة كورونا على ممارسات مراجعة الحسابات كخدمة مهنية متكاملة. وتتبع أهمية هذه الدراسة اكااديمياً من الاهتمام المتزايد فى الفترة الأخيرة بالأثار المترتبة على جائحة كورونا على ممارسات المحاسبة المالية ومراجعة الحسابات. يضاف الى ذلك، أنها تساعد على تقييم الاصدارات المقترحة الخاصة بمؤشرات جودة المراجعة، وما اذا كانت تساعد على توفير معلومات اضافية لمستخدمى التقارير المالية. ويمكن أن تساعد نتائجها فى تقديم بعض الارشادات للهيئات المهنية حول مدى فعالية التعديلات التى تم اجراءها مؤخراً على الاصدارات المهنية، بالاضافة الى لفت الانتباه نحو تعديل الاصدارات والمعايير محل الدراسة. وأسفرت الدراسة ان جائحة كورونا اثرت على المراجعة الخارجية بجميع مراحلها و يرى الباحث ان معايير المراجعة الحالية تتمشى مع التداعيات الحالية لجائحة كورونا. أذ تؤثر تلك التداعيات فى المقام الأول على طبيعة عمل المراجع، حيث يجب أن يكون لدى مراجع الحسابات عقلية تساؤليه *a questioning mind* خلال عملية المراجعة لتحديد مخاطر الغش مع التقييم الانتقادى لأدلة المراجعة. يضاف الى ذلك ممارسة المزيد من الشك المهني عند قيامه بتقييم مخاطرالتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش بما يتناسب مع الظروف الراهنة. وفى ضوء ذلك يعتقد الباحث بأهمية أن تصاحب معايير المراجعة المصرية نشرة توضيحية موحدة تتضمن مختلف الجوانب التى يجب على مراجع الحسابات التركيز عليها عند مراجعة القوائم المالية فى ظل تداعيات جائحة كورونا. وأوصت الدراسة: انه لا بد من دراسة تداعيات جائحة كورونا على كل من هيكل الرقابة الداخلية، وممارسات المحاسبة الادارية، وممارسات المراجعة الحكومية. يضاف الى ذلك امكانية القيام بدراسة تجريبية لكيفية تاثير تداعيات جائحة كورونا على ممارسات المراجعة الخارجية ككل وعلى كل مرحلة من مراحلها على حده.

- دراسة (المقبول، 2021) بعنوان "انعكاسات جائحة كورونا (كوفيد_19) على بيئة عمل المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية" هدفت هذه الدراسة الى معرفة انعكاس جائحة كورونا كأزمة غير مسبوقه، ومعها يصعب التنبؤ بنتائج ومستقبل الشركات بعدها، وكذلك المراجعة الخارجية والتعامل معها على انها ظرف طارىء، جعلت مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تطلق تحذيرها وتتواصل مع عملائها ومكاتبها المنتشرة فى شتى أنحاء العالم لوضع خطة للتعامل معها وعكسها على تقرير المراجعة. وحذرت فى نفس الوقت بأن التأثير سيكون مباشر وغير مباشر على الشركات، وأن بيئة المراجعة الخارجية سوف تتأثر بذلك تبعاً، وان الضرر اليوم

ليس بالضرورة أن يكون نفسه بعد شهر أو شهرين أو سنة، وقد استخدم الباحث المنهج الاستدلالي لبناء إطار الدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات و دراسة الحالة، و تألف مجتمع الدراسة فى عدد من العاملين بمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. وأسفرت الدراسة: أن جائحة كورونا (كوفيد_19) أثرت على قيام المراجع الخارجى بأعمال المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية وكيفية الحصول على أدلة المراجعة الثبوتية وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية للبيانات المالية، أثرت جائحة كورونا على قيمة الأصول واطمئنانها، كما أثرت على قدرة المشاركة فى مراجعة المكونات، أثرت جائحة كورونا عن التحقق من الأحداث اللاحقة والتحقق من كفاية الإفصاح اللازم للأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية وتاريخ صدورها وخاصة الأحداث التى من الممكن أن تنشئ التزاماً على الشركة. ووضحت الدراسة أنه على أصحاب مكاتب المراجعة وأصحاب الشركات إعادة النظر بخطط تعاملهم مع المخاطر المالية الجديدة مثل مخاطر الأوبئة بصورة عامة وعلى إدارات المراجعة تعديل برنامج عملها والقيام بمراجعة لاحقة ومتزامنة للآثار المالية التى ستخلفها الأزمة، وعلى المنشآت تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فى الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقيل نشرها لقوائمها المالية، وكذلك على المنشآت أن تضع تقديراتها على أفضل معلومات متاحة عن الأحداث السابقة والاطمئنان الحالية والظروف الاقتصادية أخذه فى الحسبان آثار فيروس كورونا، مع ضرورة التزام المنشآت باعتماد البيانات الرقمية ومنصات مشاركة الملفات لتجنب استخدام الأوراق، والسماح بالوصول إلى التطبيقات والبوابات المناسبة للموظفين وإدارة أعمالهم من المنزل.

– دراسة (زكى، 2021) بعنوان "هل تتأثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية بجائحة كورونا ؟ - ورقة عمل" هدفت هذه الدراسة الى الاجابة على التساؤل بشأن تأثير جائحة كورونا على أتعاب المراجع الخارجى وذلك للوصول لشكل واتجاه ذلك التأثير المتوقع فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. وذلك باعتبار جائحة كورونا حدث غير متوقع يصاحبه درجة من عدم التأكد له تداعيات، مالية وغير مالية، والتى من شأنها التأثير على مهنة المحاسبة عامة، ومهنة المراجعة و أتعاب مراجع الحسابات بصفة خاصة. وأسفرت نتائج الدراسة الى حتمية انعكاس تداعيات جائحة كورونا على اتعاب المراجع الخارجى عن خدمة مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، نتيجة الى ان مواجهة المراجع الخارجى لتداعيات الجائحة يستلزم منه القيام باجراءات مراجعة اضافية وبديلة ملائمة لفترة الجائحة، فضلاً عن الحاجة لتغيير خطة عمل المراجعة المعتاد عليها فى ظل الفترة ما قبل الجائحة والسعى نحو التحول الرقمية وهو ما يتطلب المزيد من التنمية المهنية و التدريب المستمر واكتساب العديد من المهارات و الخبرات

المختلفة. وأوصت الدراسة بأهمية دراسة محددات جودة حكم المراجع الخارجى بشأن الاستمرارية فى ظل فترة جائحة كورونا مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة. والاثـر المعدل لجائحة كورونا الى العلاقة بين مردود تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة وأتعب المراجع الخارجى عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

– **دراسة (على، 2021) بعنوان "أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات؟- ورقة عمل":** هدفت هذه الدراسة الى بلورة أهم اثار جائحة كورونا على تقرير المراجع الخارجى من خلال دراسة وتحليل الاصدارات المهنية والدراسات الاكاديمية، ذات الصلة بتداعيات الظواهر العالمية و المجتمعية فى بيئة الممارسة المهنية على مهنة المحاسبة بصفة عامة، وتقرير المراجع الخارجى بصفة خاصة. وتحقيقاً لذلك الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلى الأنتقائى لأهم الإصدارات المهنية و الدراسات السابقة ذات الصلة بتداعيات جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات. وأسفرت الدراسة الى امكانية النظر الى جائحة كورونا على انها حدث غير نمطى يترتب على حدوثه العديد من التداعيات الادارية والتمويلية والاقتصادية والمحاسبية والتي لها الأثر على الوظائف الأساسية للمحاسبة المالية، والتي من أهمها، قياس القيمة العادلة، طرق تقييم المخزون، حدوث تدهور فى الأصول غير المالية بما فيها الشهرة، مدى ملائمة افتراض الاستمرارية، الاحداث اللاحقة لتاريخ التقارير المالية، مشاكل الاعتراف بالخسائر الطارئة الناتجة عن توقف الأنشطة، وضرورة زيادة البنود المفصح عنها بالقوائم المالية وذلك من المنظور المحاسبة المالية. وتوصلت الى امكانية انعكاس جائحة كورونا على مختلف مراحل نموذج المراجعة المالية السنوية الكاملة، كخدمة توكيدية تقليدية وتركيزاً على مرحلة التقرير، فقد انعكست تداعيات جائحة كورونا على محتوى تقرير المراجع الخارجى و زيادة أهمية المحتوى الاعلامى له، خاصة بفقرتى عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية و أمور المراجعة الاساسية فضلاً عن عدم تأثير تلك الجائحة على الناحية الشكلية لتقرير المراجع الخارجى الجديد المعدل 2015. وأوصت هذه الدراسة بأهمية دراسة أثر جائحة كورونا على جودتى المراجعة الحقيقية والمدركة والأثر المعدل لجائحة كورونا بين درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة حكمه بشأن الاستمرارية وأثر درجة تعقيد التقديرات المحاسبية بسبب جائحة كورونا على تخطيط اجراءات المراجعة كما توجد آثار حتمية لجائحة كورونا على كفاءة اصدار مراقب المراجع الخارجى للاحكام المهنية.

– **دراسة (العمامى، وآخرون 2021) بعنوان "دراسة نظرية حول تأثيرات كوفيد- 19 على المراجعة الخارجية (التحديات والاستجابات)":** هدفت هذه الدراسة الى بيان التحديات والاستجابات التى تفرضها جائحة كورونا على المراجعة الخارجية وذلك على كل من (خطة وتقدير خطر المراجعة، ودور المراجع تجاه عمليات الغش، تقييم المراجع الخارجى قدرة الشركة على الاستمرارية، ادلة المراجعة،

الاحداث اللاحقة، دور المراجع الخارجى فى مراجعة التقديرات المحاسبية، الأثر على معايير التقرير) وأسفرت الدراسة: انه يتعين على المراجعين الخارجيين تعديل خطة المراجعة حسب الضرورة اذا تغيرت الظروف بشكل ملحوظ لذا كان الزاما على المراجع ان يقوم بتعديل هذه الخطة باستمرار من اجل مواجهة الصعوبات التى تواجه المراجع او فريق عمله اثناء القيام بعملية المراجعة. كما اكدت الدراسة على ضرورة التأكيد على الافصاح عن الاحداث اللاحقة وتحديد ما اذا كانت هناك حاجة الى القيام باجراء تعديل فى القوائم المالية وذلك بسبب تفسى جائحة كورونا واثرها السلبية ولا بد من مناقشتها مع الادارة، كما يجب على المراجع دراسة الأثر على المخاطر المختلفة المحتمل على الشركة مواجهتها بسبب حدوث هذه الجائحة. وأوصت الدراسة انه نتيجة لصعوبة الحصول على الادلة بصورة مباشرة من مصدرها واستخدام الوسائل التكنولوجية فى الحصول عليها مع ضرورة توفير وسائل الحماية للبيانات وتفيد الوصول اليها الى الاشخاص المرخص لهم فقط. ونتيجة لزيادة حالة عدم التأكد فى فترة كورونا. كما أوصت المراجع بأن يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة من اجل تقليل خطر المراجعة والحفاظ على نزعة الشك المهني اثناء عمله.

– دراسة (محمود، الطحان، 2020) بعنوان "انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية":

– هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم انعكاسات جائحة كورونا على بيئة و أنشطة المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية. مع اقتراح بعض الآليات التى قد تساعد المراجعين فى التغلب على المشاكل والتحديات التى قد تواجههم عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل تفسى الجائحة و محاولة تقديم بحث ميدانى من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية عن أثر تفسى فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية. وقد تم تطبيق اختبار ألفا كرونباخ بعد تجميع العينة من مجتمع الدراسة الذى انقسم الى مجموعتين، وتمثل المجموعة الاولى فى مكاتب المحاسبة والمراجعة بالبيئة المصرية، أما فيما يتعلق بالمجموعة الثانية، والتى تختص بالباحثين فى مجال المحاسبة والمراجعة، والتى تم إرسال قائمة الاستقصاء الكترونياً لجزء منهم و تم توزيع الجزء الاخر يدوياً كعينة عشوائية لمجتمع الدراسة وأسفرت الدراسة إلى أن جائحة كورونا ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجى، من أهمها: ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، وارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملائمة إجراءات المراجعة المعتادة و المناسبة، ومشاكل تدقيق مكونات المجموعة، وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار، ومشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، ومشاكل تعديل تقرير المراجع الخارجى. مع اقتراح أفراد العينة من الباحثين ضرورة تبنى المراجع لمدخل المراجعة على أساس الخطر عند تخطيط و أداء

عملية المراجعة، وذلك نتيجة للمستويات المرتفعة من المخاطر المصاحبة لتفشي الفيروس. وأوصت الدراسة بضرورة حصول المراجع الخارجى على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، وممارسة المراجع الخارجى لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني، والحفاظ على اخلاقيات المهنة و كذلك متطلبات الاستقلال والتوسع فى الافصاح عن امور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، مع تبنى مدخل المراجعة على أساس الحظر وتمسك المراجع الخارجى بمستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة، والتوافق بين معايير المراجعة المصرية والدولية.

– دراسة (Luo & Malsch, 2020) بعنوان **“Exploring Improvisation in Audit Work Through Auditors’ Response to Covid_19”** هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثار كورونا على جودة عملية المراجعة من دراسة ابعاد عملية المراجعة وخطواتها وكيفية القيام بالاجراءات والوصول الى النتائج المرجوه. وأسفرت الدراسة أن كورونا يعطل كل إجراءات المراجعة سواء كانت الاجراءات الرسمية الموثقة فى خطط المراجعة، أو الجوانب غير الرسمية للمراجعة خارج إجراءات المراجعة الموثقة والمخطط لها، فيما يتعلق بالجوانب الرسمية للمراجعة تصبح العديد من إجراءات المراجعة مثل الفحص فى الموقع والفحص المادى للعينات، وتأكيدات الطرف الثالث مستحيلة نتيجة التباعد الاجتماعى الالزامى، وقيود السفر، وفترات الحجر الصحى المفروضة. وفيما يتعلق بالجوانب الرسمية للمراجعة أصبح هناك صعوبة كبيرة فى التواصل وجهاً لوجه داخل فريق المراجعة ومع العملاء وعدم القدرة على مراقبة تقدم الفريق (من حيث الكفاءة والجودة) وصعوبة توفير التدريب. وأوصت الدراسة بضرورة زيادة الوعى والتجهيز لمواجهة الظروف الغيرعادية والاستثنائية التى قد تواجه المراجعين وفريق عملهم والتى قد تعرقل القيام بعملية المراجعة واجراءاتها ومن ثم تؤثر على جودة عملية المراجعة.

– دراسة (Albitar, others, 2020, Auditing in times of social distancing: The effect of Covid_19 on auditing quality) هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير التباعد الاجتماعى لتفشى جائحة كورونا على جودة المراجعة الخارجية، وتناولت خمسة اعتبارات رئيسية لجودة اثناء جائحة كورونا و هى اتعاب المراجعة، وتقييم الاستمرارية، ومراجع رأس المال البشرى، واجراءات المراجعة ومراجعة رواتب موظفيها. وأسفرت الدراسة أن التباعد الاجتماعى لجائحة كورونا يمكن ان يؤثر بشكل كبير على انخفاض اتعاب المراجعة، وتحديات فى استكمال تقييم الاستمرارية، ومستويات منخفضة من الموثوقية وكفاية أدلة المراجعة، والزيادة من اجراءات المراجعة، والتخفيضات فى رواتب موظفى المراجعة، وزيادة فى جهود المدقق، والتى يمكن أن تشكل فى النهاية تأثيراً شديداً على جودة المراجعة. وأوصت الدراسة أن تقوم شركات المراجعة بالاستثمار بشكل أكبر فى البرامج

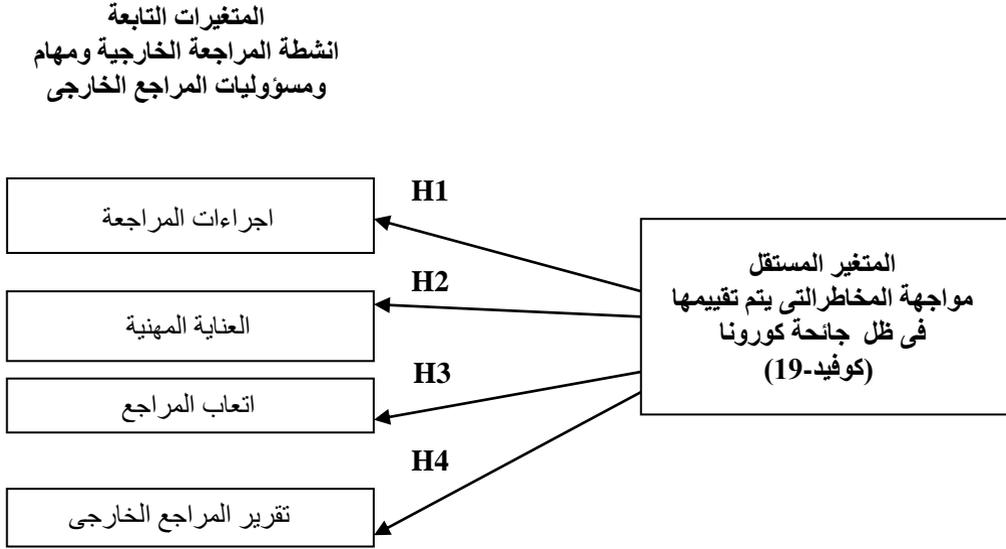
الرقمية، بما فى ذلك الذكاء الاصطناعى، وتطوير وظيفة البيانات لأن ذلك من شأنه أن يساعد المراجع الخارجى على أن يكون أكثر قدرة على التكيف مع العمل من المنزل، والذى من المتوقع فى النهاية أن يعزز فعالية ومرونة الاتصال بين المراجعين الخارجيين وعملائهم نظراً للتطبيقات العالمية لاستراتيجية الإغلاق التى يعتقد أنها تزيد من ساعات العمل وجهود المراجعين الخارجيين.

التعليق على الدراسات السابقة:

استعرض الباحث العديد من الدراسات السابقة، و التى تناولت تأثير التباعد الاجتماعى لتقضى جائحة كورونا على عملية المراجعة الخارجية و تناولت العديد من الاعتبارات و منها خطة المراجعة، تقييم الاستمرارية، أتعاب المراجعة، وتناول أيضاً جزءاً من الصعوبات التى قد تواجه المراجعين الخارجيين فى الوصول الى أدلة المراجعة وذلك بسبب بعض قيود السفر التى ستمنعهم من زيارة مواقع العمل، و تناولت بعضها ضرورة وجود عملية المراجعة تتبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، كما تناولت أيضاً أن جائحة كورونا ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجى، كما ناقشت بعضها التحديات المحتملة حيث تضاعفت تداعيات الجائحة على التقارير المالية ومراجعة الحسابات وان كان لازال نعانى من ندرة الدراسات التى تجمع تداعيات جائحة كورونا على كل مجالات المحاسبة والمراجعة من جهة و من جهة أخرى عدم انتهاء أثار الفيروس و تداعياته بل مر بمراحل كثيرة ومازال هناك تطورات وتحورات كثيرة للفيروس.

6- نموذج الدراسة

يوضح الشكل التالى نموذج متغيرات الدراسة، وينقسم الى متغير مستقل ومتغيرات تابعة على النحو التالى:



شكل 1: نموذج الدراسة

المصدر: اعداد الباحث بناء على المطالعات الأدبية للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

6-1 الفجوة البحثية

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، انها تغطى تداعيات مواجهة المخاطر الناشئة عن جائحة كورونا (كوفيد_19) على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى بصورة اكثر تفصيلاً بالتطبيق على مكاتب المراجعة فى القاهرة الكبرى والاسكندرية، واقتراح توصيات للتغلب على التحديات التى تواجهه. حيث اهتمت الدراسة الحالية بدراسة معيار المراجعة الدولى رقم 330 " اجراءات المراجع الخارجى لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها" وهو ما لم يتم تناوله من قبل الباحثين.

7- التصميم المنهجى للدراسة

انطلاقاً من الاهداف التى تسعى اليها هذه الدراسة فان الباحث اعتمد على المنهج الوصفى التحليلى الذى يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة لانه المنهج المناسب الذى يحقق اهداف الدراسة

مع استخدام اداة الدراسة ممثلة فى استبانة الاراء والتحليل الكمى حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفى الذى يسمح بالتعمق فى الجانب النظرى للبحث للتعرف على أهم التحديات التى قد تواجه المراجعين عند الارتباط بعمليات المراجعة فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) وطرق التغلب عليها وذلك بتحليل ودراسة معايير المراجعة الدولية والمصرية وبعض النشرات الصادرة من المنظمات المهنية و مكاتب المحاسبة الكبرى بخصوص الجائحة من خلال الدراسة الميدانية باستطلاع رأى عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وفى نطاق (القاهرة الكبرى- الاسكندرية) بشأن التحديات وسبل التغلب عليها.

8- مجتمع وعينة الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من مجموعة المكاتب المحاسبية مختلفة الحجم من حيث (الكبيرة Big4- المتوسطة- الصغيرة) على مستوى محافظات القاهرة الكبرى والإسكندرية، وتمثلت عينة الدراسة فى (50) مكتب، حيث تم توزيع عدد (100) استمارة لاستبيان آراء المراجعين بمكاتب المراجعة حول اثر الخطر الناشئ عن جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى، وتشكلت العينة النهائية فى (80) مفردة بنسبة استجابة قدرها (80%) كمتوسط استجابة لاجمالى مجتمع الدراسة بما فيه من المكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة.

9- فروض الدراسة

انطلاقاً من اهمية اهداف الدراسة ومشكلة الدراسة فانه تم صياغة الفروض على النحو التالى:

الفرض الرئيسى: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى"

- الفرض الاول: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اجراءات المراجعة"

- الفرض الثانى: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على العناية المهنية للمراجع الخارجى"

- الفرض الثالث: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اتعاب المراجع الخارجى"

- الفرض الرابع: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على تقرير المراجع الخارجى"

10- نتائج التحليل الإحصائي

لاستعراض نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها من عينة عددها (80) من المراجعين ومديروا المراجعة بمكاتب وشركات المراجعة (الكبرى- المتوسطة- الصغيرة)، فقد تم استخدام برنامج SPSS- 26 لتحليل الآراء وفقاً لمنهجية الدراسة وبالاعتماد على الإحصائيات التي تم أستعراضها في فصل منهجية الدراسة.

فقد تم إجراء التحليل الوصفي لجميع متغيرات نموذج الدراسة وفقاً لاستجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في قائمة الاستقصاء ،حيث أحتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها النسبية إستناداً لقيمة المتوسط الحسابي طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة وإستناداً إلي ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي وصلت إليها الدراسة، حيث اذا كان قيمة المتوسط الحسابي لل فقرات أكبر من او تساوى (3.67) فيكون مستوى تقدير استجابة افراد العينة مرتفعاً، اما اذا كان قيمة المتوسط الحسابي لل فقرات (2.33-2.66) فيكون مستوى تقدير أستجابة افراد العينة متوسط، واذا كان قيمة المتوسط الحسابي لل فقرات أقل من او يساوى (2.33) فيكون مستوى تقدير استجابة افراد العينة منخفض. ويوضح جدول رقم (1) الإحصائية الوصفية لقياس المتغير المستقل مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) عن الجائحة.

جدول 1: استجابات عينة الدراسة حول مستوى مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)

مستوى مخوية *Sig	ترتيب الالهية	الاهمية التسمية	الاحراف المعيارى	الفروقات الاحصائية T	المتوسط الحصى	القرات
0.0000	2	81.50%	0.2398	12.6770	4.0750	1 يتم التعامل مع الخطر التناسى عن جائحة كورونا وفق اجراءات معيار 330 من معايير المحاسبة ضمن المخاطر التي يجب تقييمها
0.0000	5	79.50%	0.1936	12.4235	3.9750	2 يجب على المراجع الخارجى الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن المخاطر المقررة للأخطاء الجوهرية
0.0000	3	81.25%	0.1730	12.2620	4.0625	3 يجب على المراجع الخارجى ان يصمم و يطبق استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المقررة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية
0.0000	1	82.00%	0.1807	12.0167	4.1000	4 يجب على المراجع الخارجى التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني
0.0000	10	77.25%	0.1598	11.7764	3.8625	5 يجب على المراجع الخارجى إدخال تخصص إضافيه يصعب التنبؤ بها عند اختيار اجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم القيام بها
0.0000	9	77.50%	0.1658	11.9177	3.8750	6 يرى المراجع الخارجى ان مستوى الخطر يؤثر على مصداقيه ادلة المراجعة
0.0000	16	75.25%	0.1656	11.7730	3.7625	7 يجب على المراجع الخارجى إجراء تغييرات عامة في طبيعة، أو توقيت، أو مدى اجراءات المراجعة
0.0000	17	75.00%	0.1837	11.9143	3.7500	8 يرى المراجع الخارجى انه يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختبار العينة
0.0000	15	75.75%	0.1661	12.0573	3.7875	9 يجب على المراجع الخارجى ان يصمم و يتخذ اجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها و توقيتها و مداها للمخاطر المقررة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد و تستجيب لها
0.0000	14	76.25%	0.1613	11.8161	3.8125	10 يجب على المراجع الخارجى ان يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع لخطر بما في ذلك الخطر المتواصل و خطر الرقابة
1.0000	19	74.50%	0.1700	11.9579	3.7250	11 يجب ملائمة و موثوقية ادلة المراجعة، التي سيتم الحصول عليها بشأن فعالية عمل أدلة الرقابة عند مستوى التأكيد
2.0000	11	77.00%	0.1444	12.1014	3.8500	12 يجب على المراجع الخارجى ان يختبر انوات الرقابة، التي يتولى الاعتماد عليها، في وقت معين، أو على مدار الفترة و ذلك من أجل توفير أساس مناسب لاعتماد المراجع المنشود
0.0000	12	76.75%	0.1549	14.2767	3.8375	13 ان عدم الحصول على أدلة المراجعة بشأن فعالية تشغيل انوات الرقابة خلال الفترة الأولية، أو من خلال عمليات المراجعة السابقة يؤدي الى عدم التأكد من ملائمة تلك الأدلة
0.0000	4	80.50%	0.1661	12.5635	4.0250	14 اكتساف المراجع الخارجى لأخطاء جوهرية من خلال اجراءات المراجعة بعد موشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية
0.0000	6	79.00%	0.1528	14.5234	3.9500	15 يجب على المراجع الخارجى ان يصمم و يتخذ اجراءات اساسية تستجيب للمخاطر المهمة بشكل خاص و أن لا تقتصر مراجعة الخطر المهم على الاجراءات الأساسية بل يجب أن تتضمن تلك الاجراءات اختبارات تفاصيل
0.0000	20	74.25%	0.1361	12.7806	3.7125	16 يجب على المراجع الخارجى أن يقرر ما إذا كان تم الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة ، أم لا
0.0000	18	74.75%	0.1679	12.5250	3.7375	17 يرى المراجع الخارجى انه لايد من توثيق رمود الأعمال الكلية له عند مواجهة مخاطر التعريف الهام و المؤثر
0.0000	13	76.50%	0.1677	12.6753	3.8250	18 عند تكوين راي، يجب على المراجع الخارجى ان يادخ في الحسبان جمع أدلة التدقيق ذات الصلة، و بصرف النظر عما إذا كان يبدو أنها تعزز الإقرارات الواردة في البيانات المالية أو تتناقض معها
0.0000	8	77.75%	0.1598	12.5214	3.8875	19 يجب على المراجع الخارجى ان يبدى رايأ متحفظاً أو يمتنع على اداء الرأى في البيانات المالية عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة في ظل حالة الخطر
0.0000	7	78.25%	0.1487	12.6717	3.9125	20 يجب اختبار الانوات الرقابية الأكثر فاعلية في التنبؤ بالمخاطر وتحديد المخاطر الأكثر تأثيراً في الفترة الحالية حتى ينتهى اجراء خطوات استباقية لمواجهة الخطر
0.0000	-	77.53%	0.1717	12.8080	3.8763	المتوسط

تشير النتائج فى الجدول رقم (1) الى الاحصاء الوصفى لاستجابات عينة الدراسة من المراجعين حول مستوى مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا، حيث جاءت الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهنى فى المرتبة الاولى باهمية نسبية قدرها (82.00%)، يليها فى المرتبة الثانية الفقرة التى تنص على انه يتم التعامل مع الخطر الناشئ عن جائحة كورونا وفق اجراءات معيار 330 من معايير المحاسبة ضمن المخاطر التى يجب تقييمها باهمية نسبية قدرها (81.50%)، بينما جاءت فى المرتبة الثالثة الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يصمم و يطبق استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المقدره للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية باهمية نسبية قدرها (81.25%)، وجاءت فى المرتبة الرابعة الفقرة التى تنص على انه اكتشاف المراجع الخارجى لأخطاء جوهرية من خلال إجراءات المراجعة يعد موثقاً قوياً على وجود قصور مهم فى الرقابة الداخلية باهمية نسبية قدرها (80.50%)، وجاءت فى المرتبة الخامسة الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن المخاطر المقدره للأخطاء الجوهرية باهمية نسبية قدرها (79.50%) ، وجاءت فى المرتبة السادسة الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يصمم و ينفذ إجراءات أساسية تستجيب للمخاطر المهمة بشكل خاص وأن لا تقتصر مراجعة الخطر المهم على الإجراءات الاساسية بل يجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات تفاصيل باهمية نسبية قدرها (79.00%)، وجاءت فى المرتبة السابعة الفقرة التى تنص على انه يجب اختبار الأدوات الرقابية الاكثر فاعلية فى التنبؤ بالمخاطر وتحديد المخاطر الاكثر تأثيرا فى الفترة الحالية حتى ينتهى اجراء خطوات استباقية لمواجهة الخطر باهمية نسبية قدرها (78.25%)، وجاءت فى المرتبة الثامنة الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يبدى رأياً متحفظاً او يمتنع على ابداء الرأى فى البيانات المالية عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة فى ظل حالة الخطر باهمية نسبية قدرها (77.75%)، وجاءت فى المرتبة التاسعة الفقرة التى تنص على انه يرى المراجع الخارجى ان مستوى الخطر يؤثر على مصداقيه أدلة المراجعة باهمية نسبية قدرها (77.50%)، وجاءت فى المرتبة العاشرة الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى إدخال عناصر إضافية يصعب التنبؤ بها عند اختبار إجراءات المراجعة الاضافية التى سيتم القيام بها باهمية نسبية قدرها (77.25%)، وجاءت فى المرتبة الحادية عشر الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يختبر أدوات الرقابة، التى ينوى الاعتماد عليها، فى وقت معين، أو على مدار الفترة و ذلك من أجل توفير أساس مناسب لاعتماد المراجع المنشود باهمية نسبية قدرها (77.00%)، وجاءت فى المرتبة الثانية عشر الفقرة التى تنص على انه ان عدم الحصول على أدلة المراجعة بشأن فعالية تشغيل ادوات الرقابة خلال الفترة الأولية، أو من خلال عمليات المراجعة السابقة يؤدى الى عدم التأكد من ملائمة تلك الأدلة باهمية نسبية قدرها

(76.75%) ، وجاءت فى المرتبة الثالثة عشر الفقرة التى تنص على انه عند تكوين رأى، يجب على المراجع الخارجى أن يأخذ فى الحسبان جمع أدلة التدقيق ذات الصلة، و بصرف النظر عما إذا كان يبدو أنها تعزز الإقرارات الواردة فى البيانات المالية أو تتناقض معها باهمية نسبية قدرها (76.50%)، وجاءت فى المرتبة الرابعة عشر الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع للخطر بما فى ذلك الخطر المتاصل وخطر الرقابة باهمية نسبية قدرها (76.25%)، وجاءت فى المرتبة الخامسة عشر الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند فى طبيعتها وتوقيتها ومداها للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد و تستجيب لها باهمية نسبية قدرها (75.75%). وجاءت فى المرتبة السادسة عشر الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى إجراء تغييرات عامة فى طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة وباهمية نسبية قدرها (75.25%) ، وجاءت فى المرتبة السابعة عشر الفقرة التى تنص على انه يرى المراجع الخارجى انه يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختبار العينة باهمية نسبية قدرها (75.00%)، وجاءت فى المرتبة الثامنة عشر الفقرة التى تنص على انه يرى المراجع الخارجى انه لابد من توثيق ردود الافعال الكلية له عند مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر وباهمية نسبية قدرها (74.75%) . وجاءت فى المرتبة التاسعة الفقرة التى تنص على انه يجب ملائمة وموثوقية ادلة المراجعة، التى سيتم الحصول عليها بشأن فعالية عمل أدلة الرقابة عند مستوى التأكيد باهمية نسبية قدرها (74.50%)، وجاءت فى المرتبة العشرون الفقرة التى تنص على انه يجب على المراجع الخارجى أن يقرر ما إذا كان تم الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة، أم لا باهمية نسبية قدرها (74.25%) ، ووفقا لما سبق فان المتوسط الحسابى للمحور جاء مقبول احصائيا وبمستوى مرتفع عند باهمية نسبية للمحور ككل قدرها (77.53%).

ويوضح الجدول رقم (2) ترتيب ابعاد انشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى (البعد الاول: اجراءات المراجعة، البعد الثانى: العناية المهنية للمراجع الخارجى، البعد الثالث: اتعاب المراجع، البعد الرابع: المراجع الخارجى) وفقا لاراء عينة الدراسة من خلال المقارنة بين قيم المتوسطات الحسابية والاهمية النسبية.

جدول 2: ترتيب الأهمية النسبية لأنشطة المراجعة الخارجية

ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى

مستوى معنوية *Sig	ترتيب الأهمية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الفروقات الإحصائية T	المتوسط الحسابى	البعد
0.000	1	83.54%	0.1967	11.9177	4.1768	1 البعد الأول : إجراءات المراجعة
0.000	3	78.18%	0.1634	11.8454	3.9089	2 البعد الثانى : العناية المهنية للمراجع الخارجى
0.000	4	74.61%	0.1889	11.8454	3.7304	3 البعد الثالث : اتعاب المراجع الخارجى
0.000	2	80.75%	0.1967	11.8454	4.0375	4 البعد الرابع : تقرير المراجع الخارجى
0.000	-	79.26%	0.1688	11.9797	3.9634	المتوسط الحسابى

حيث يشير جدول (2) الى ان أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى جاءت بأهمية نسبية من وجهة نظر المراجعين قدرها (79.26%) وفقا للمتوسط الحسابى وقدره (3.9634)، حيث جاء البعد إجراءات المراجعة فى المرتبة الاولى بأهمية نسبية قدرها (80.96%) يليه فى المرتبة الثانية بعد تقرير المراجع الخارجى بأهمية نسبية قدرها (80.75%) يليه فى المرتبة الثالثة بعد العناية المهنية للمراجع بأهمية نسبية قدرها (78.18%)، يليه فى المرتبة الرابعة بعد اتعاب المراجع بأهمية نسبية قدرها (74.61%) يعبرا عن مستوى مرتفع من توافر أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى بمكاتب المراجعة عينة الدراسة خلال العام 2021م، فى ضوء تبعات جائحة كورونا.

اختبار فروض الدراسة:

نص الفرض الرئيسى على "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى"

- حيث يتفرع من الفرض الرئيسى فروض فرعية لقياس طبيعة العلاقة بين المتغيرات، والتوصل الى تأثير مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى، وبعد التأكد من ان متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعى وهو شرط من شروط اجراء اختبار الانحدار، ومن ثم يمكن اجراء اختبار الانحدار الخطى البسيط للتوصل الى نتائج اختبار فروض الدراسة.

- نتائج اختبار الفرض الاول:

نص الفرض الاول على انه " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اجراءات المراجعة " وللتوصل الى نتائج اختبار الفرض فانه تم اجراء اختبار الانحدار الخطى كما هو موضح بالجدول التالي رقم (3)

جدول 3: تحليل الانحدار لقياس اثر مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها

في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اجراءات المراجعة

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	قيم β المعيارية	Std. Error	B	المتغير
			الخطأ المعياري		
0.000	18.3913	-	0.069	1.269	تأثير العوامل الاخرى $\alpha =$
0.000	12.4828	0.479	0.058	0.724	$X =$ مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)
		0.846			معامل الارتباط $R =$
		0.715			معامل التحديد R^2
		0.000257			الخطأ العشوائي $e =$
* عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$					

يتضح من جدول رقم (3) وجود اثر معنوي ذات دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا على اجراءات المراجعة، ومن متابعة قيم اختبار (ت) يتضح ان الالتزام بمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا له تأثير ايجابي على اجراءات المراجعة، حيث بلغت قيم (ت) المحسوبة (12.4828)، وهي قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وجدت الدراسة ان مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها، معيار رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية في ظل جائحة كورونا يعمل على تحسين اجراءات المراجعة في ظل الجائحة بمقدار ميل الانحدار وقدره 72.4%، وان معامل التحديد يوضح ان القدرة التفسيرية للتغير في التباين في اجراءات المراجعة نتيجة لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) قدرها 71.5%. مما يثبت صحة وقبول الفرض الأول.

حيث يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{اجراءات المراجعة} = 1.269 + 0.724 * \text{مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)} + 0.000256$$

– نتائج اختبار الفرض الثانى:

نص الفرض الثانى على انه " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على العناية المهنية للمراجع" وللتوصل الى نتائج اختبار الفرض فانه تم اجراء اختبار الانحدار الخطى كما هو موضح بالجدول التالى رقم (4):

جدول 4: تحليل الانحدار لقياس اثر مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها

فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على العناية المهنية للمراجع الخارجى

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	قيم β المعيارية	Std. Error	B	المتغير
			الخطأ المعيارى		
0.000	15.7126	-	0.087	1.367	تأثير العوامل الاخرى α
0.000	15.1522	0.857	0.046	0.697	$X =$ مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)
0.798					معامل الارتباط R
0.636					معامل التحديد R^2
0.000257					الخطا العشوائى e
* عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$					

يتضح من جدول رقم (4) وجود اثر معنوى ذات دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا على العناية المهنية للمراجع ، ومن متابعة قيم اختبار (ت) يتضح ان الالتزام بمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا له تأثير ايجابى على العناية المهنية للمراجع، حيث بلغت قيم (ت) المحسوبة (15.1522)، وهى قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وجدت الدراسة ان مواجهة المخاطر الى يتم تقييمها، معيار رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية فى ظل جائحة كورونا يعمل على تحسين العناية المهنية للمراجع فى ظل الجائحة بمقدار ميل الانحدار وقدره 69.7%، وان معامل التحديد يوضح ان القدرة التفسيرية للتغير فى التباين فى العناية المهنية للمراجع لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) قدرها 63.6%، مما يثبت صحة وقبول الفرض الثانى.

حيث يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{العناية المهنية للمراجع الخارجى} = 1.367 + (0.697 * \text{مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)}) + 0.000177$$

- نتائج اختبار الفرض الثالث:

نص الفرض الثالث على انه " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اتعاب المراجع " وللتوصل الى نتائج اختبار الفرض فانه تم اجراء اختبار الانحدار الخطى كما هو موضح بالجدول التالى رقم (5)

جدول 5: تحليل الانحدار لقياس اثر مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اتعاب المراجع الخارجى

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	قيم β المعيارية	Std. Error	B	المتغير
			الخطأ المعيارى		
0.000	25.5614	-	0.057	1.457	تأثير العوامل الاخرى α
0.000	13.3400	0.479	0.050	0.667	$X =$ مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)
0.601					معامل الارتباط R
0.361					معامل التحديد R^2
0.0000157					الخطا العشوائى = e
* عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$					

يتضح من جدول رقم (5) وجود اثر معنوى ذات دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اتعاب المراجع، ومن متابعة قيم اختبار (ت) يتضح ان الالتزام بمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) له تأثير ايجابى على اتعاب المراجع، حيث بلغت قيم (ت) المحسوبة (13.34)، وهى قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وجدت الدراسة ان مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها، معيار رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية فى ظل جائحة كورونا يعمل على تحسين اتعاب المراجع فى ظل الجائحة بمقدار ميل الانحدار وقدره 66.7%، وان معامل التحديد يوضح ان القدرة التفسيرية للتغير فى التباين فى اتعاب المراجع نتيجة لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) قدرها 36.1%. مما يثبت صحة وقبول الفرض الثالث.

حيث يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{اتعاب المراجع الخارجى} = 1.457 + 0.667 * \text{مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)} + 0.0000157$$

- نتائج اختبار الفرض الرابع:

نص الفرض الرابع على انه " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على تقرير المراجع الخارجى " وللتوصل الى نتائج اختبار الفرض فانه تم اجراء اختبار الانحدار الخطى كما هو موضح بالجدول التالى رقم (6)

جدول 6: تحليل الانحدار لقياس اثر مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها

فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على تقرير المراجع الخارجى

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	قيم β المعيارية	Std. Error	B	المتغير
			الخطأ المعيارى		
0.000	35.2286	-	0.035	1.233	تأثير العوامل الاخرى α
0.000	17.5250	0.508	0.040	0.701	$X =$ مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)
0.718				معامل الارتباط R	
0.5155				معامل التحديد R^2	
0.0000199				الخطأ العشوائى = e	
* عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$					

يتضح من جدول رقم (6) وجود اثر معنوى ذات دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا على تقرير المراجع الخارجى، ومن متابعة قيم اختبار (ت) يتضح ان الالتزام بمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) له تأثير ايجابى على تقرير المراجع الخارجى، حيث بلغت قيم (ت) المحسوبة (17.525)، وهى قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وجدت الدراسة ان مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها، معيار رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية فى ظل جائحة كورونا يعمل على تحسين تقرير المراجع الخارجى فى ظل الجائحة بمقدار ميل الانحدار وقدره 70.1%، وان معامل التحديد يوضح ان القدرة التفسيرية للتغير فى التباين فى تقرير المراجع الخارجى نتيجة لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) قدرها 51.55%، مما يثبت صحة وقبول الفرض الرابع.

حيث يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{تقرير المراجع الخارجى} = 1.233 + 0.701 * \text{مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19)} + 0.0000199$$

وفى ضوء ما تم التوصل الى من نتائج اختبار الفروض الفرعية ، ووفقا لنتائج اختبار الانحدار الخطى فإنه يمكن التوصل الى نتائج الفرض الرئيسى.

فقد نص الفرض الرئيسى على "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على انشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى " ووفقا لنتائج الدراسة فان مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) تؤثر على اجراءات المراجعة بنسبة 71.5% وفقا لمعامل التحديد ، وعلى العناية المهنية للمراجع بنسبة 63.6% وعلى اتعاب المراجع بنسبة قدرها 36.1% وعلى تقرير المراجع الخارجى بنسبة قدرها 51.55% عند دلالة معنوية اقل من 5% بدرجة ثقة اكبر من 95% مما يثبت صحة وقبول الفروض الفرعية وبالتالي قبول الفرض الرئيسى.

11- نتائج الدراسة

وفقاً لنتائج الدراسة التحليلية و فى ظل الإطار النظرى يمكن صياغة نتائج الدراسة على النحو التالى:

1- انتهت نتائج الدراسة الى ان مستوى مواجهة المخاطر التى يتم تقييمها فى ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) عند متوسط حسابى قدره (3.8763) حيث جاءت نتائج الاحصاء مقبولة احصائيا وبمستوى مرتفع وباهمية نسبية للمحور ككل قدرها (77.53%) تعبر عن توافر مستوى من اجراءات مواجهة الخطر .

2- اظهرت النتائج الى ان انشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى جاءت باهمية نسبية من وجهة نظر المراجعين قدرها (79.26%) وفقا للمتوسط الحسابى وقدره (3.9634)، حيث جاء البعد اجراءات المراجعة فى المرتبة الاولى باهمية نسبية قدرها (80.96%) يليه فى المرتبة الثانية بعد تقرير المراجع الخارجى باهمية نسبية قدرها (80.75%) يليه فى المرتبة الثالثة بعد العناية المهنية للمراجع باهمية نسبية قدرها (78.18%)، يليه فى المرتبة الرابعة بعد اتعاب المراجع باهمية نسبية قدرها (74.61%) يعبرا عن مستوى مرتفع من توافر انشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجى بمكاتب المراجعة عينة الدراسة خلال العام 2021م، فى ضوء تبعات جائحة كورونا .

3- توصلت نتائج الدراسة الى وجود اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد_19) على اجراءات المراجعة " عند مستوى معنوية اقل من 5% وبدرجة ثقة اكبر من 95% تشير الى ان تطبيق معيار المراجعة رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية لاجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها بالاخص لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد_19) في العام 2021 اثرت بشكل ايجابي على اجراءات المراجعة بنسبة قدرها 71.5% وفقا لمعامل التحديد.

4- انتهت نتائج الدراسة الى انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على العناية المهنية للمراجع " عند مستوى معنوية اقل من 5% وبدرجة ثقة اكبر من 95% تشير الى ان تطبيق معيار المراجعة رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية لاجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها بالاخص لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد-19) في العام 2021 اثرت بشكل ايجابي على العناية المهنية للمراجع بنسبة قدرها 63.6%.

5- توصلت نتائج الدراسة الى وجود اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على اتعاب المراجع " عند مستوى معنوية اقل من 5% وبدرجة ثقة اكبر من 95% تشير الى ان تطبيق معيار المراجعة رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية لاجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها بالاخص لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد-19) في العام 2021 اثرت بشكل ايجابي على اتعاب المراجع بنسبة قدرها 36.1%.

6- توصلت نتائج الدراسة الى انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) على تقرير المراجع الخارجى " عند مستوى معنوية اقل من 5% وبدرجة ثقة اكبر من 95% تشير الى ان تطبيق معيار المراجعة رقم (330) ضمن معايير المراجعة المصرية لاجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها بالاخص لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد-19) في العام 2021 اثرت بشكل ايجابي على تقرير المراجع الخارجى بنسبة قدرها 51.55%.

12- توصيات الدراسة

- استناداً على النتائج التي توصلت لها الدراسة النظرية والميدانية نوصى بالتالى:
- 1- يوصى الباحث بضرورة تطوير اليات الحصول على الادلة بصورة مباشرة من مصدرها من خلال استخدام وسائل التكنولوجيا فى الحصول عليها، بجانب اهمية قيام مكاتب المراجعة بتوجيه المزيد من الاستثمارات فى مجال التكنولوجيا.
 - 2- توصى الدراسة بان يبذل المراجع الخارجى المزيد من الجهد للتواصل المستمر مع الإدارة و لجنة المراجعة ومسئولى الحوكمة بشأن تحديد أثر تطور تقشى الخطر، وبيان تأثير ذلك على التقارير المالية للمنشأة، ذلك فى مرحلة مبكرة قبل البدء فى عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، مع ضرورة استعانة المراجع الخارجى بعمل المراجعين الداخليين بمنشأة عميل المراجعة.
 - 3- يوصى الباحث بضرورة التغلب على الضغوط التي يتعرض لها المراجعين الخارجيين ، بسبب الأحداث غير المسبوقة لتقشى جائحة كورونا (كوفيد_19) والتي قد تؤثر بالسلب على الكفاءة المهنية، والعناية اللازمة لعملية المراجعة، من خلال دعم العناية المهنية اللازمة والتي امرأ بالغ الأهمية للحصول على عملية مراجعة عالية الجودة فى ظل حال عدم التأكد المصاحبة للجائحة.
 - 4- يجب على المراجع الخارجى التوسع فى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، وذلك لأن تبنى هذا الإتجاه سيوفر على الأقل حل جزئى للمراجع للخروج من المشاكل والخلافات مع إدارة المنشأة، كما سيضمن هذا الإتجاه توصيل رأى المراجع لمستخدمى التقارير المالية، وفى نفس الوقت الحصول على دعم ومساندة إدارة المنشأة و مسئولى الحوكمة، فى ظل تعرض المنشآت لنفس الرأى فى تقارير المراجعة الخاصة بها مع تقشى جائحة كورونا (كوفيد_19).
 - 5- يوصى الباحث بإضافة فقرة توضيحية فى تقرير عملية المراجعة عند الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرارية فى الازمة فى ظل الظروف غير العادية المشابهة.
 - 6- يوصى الباحث بان يتجنب المراجعين ضغوط تخفيض أتعاب عملية المراجعة فى ظل الازمات والجوائح لاسيما ماحدث فى فترة جائحة كورونا (كوفيد_19)، لعدم التقليل من الجهود المبذولة تجاه عملية المراجعة، وتؤثر بشكل كبير على جودة عملية المراجعة.
 - 7- حث واضعى المعايير من الهيئات المختصة فى البيئة المصرية على إعادة النظر فى معايير المراجعة التي تأثرت بجائحة كورونا (كوفيد_19) لمواجهة الازمات المشابهة فى المستقبل ، بما يتوافق مع معايير المراجعة الدولية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- ابراهيم، محمد زيدان، زايد ، محمد عبد المنعم (2020) " الانعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID-19) - رؤية تحليلية من منظور محاسبى "مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية 2(4): 1-28.
- الطحان، ابراهيم محمد .2020. الاثار الحالية والمحتملة لتقشى فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية، دراسة استكشافية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية 2(4): 1-83.
- العمادى، ايمان على واخرون. 2021 . دراسة نظرية حول تأثيرات كوفيد- 19 على المراجعة الخارجية (التحديات والاستجابات)، جامعة طنطا.
- رشوان، عبد الرحمن محمد، ماضى، محمد عاطف . 2020. التأثير المحتمل لجائحة كوفيد 19 على جودة عملية التدقيق، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، غزة، فلسطين.
- زكى، نهى محمد . 2021. هل تتأثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية بجائحة كورونا؟، ورقة عمل للمؤتمر العلمى الخامس لكلية التجارة - جامعة طنطا.
- على، عبد الوهاب نصر. 2021. أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات؟، ورقة عمل للمؤتمر العلمى الخامس لكلية التجارة - جامعة طنطا.
- محمود، عبد الحميد العيسوى، الطحان، ابراهيم محمد . 2020. انعكاسات جائحة كوفيد -19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- نافع، محمود عبد المقصود، ابراهيم، السيد زكريا. 2020. اثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع، المعهد العالى للعلوم التجارية، المحلة الكبرى.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

ACCA. 2020. Covid-19 Global Survey: Inside business- impacts and Professional insight report.

https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/covid-19_A-Global-Survey.html .

Abubakar, A. 2020. Coronavirus (COVID-19) : Effect and Survival Strategy for Businesses. *Journal of Economics and Business*, 3(2);661-671.

Alkhasawneh, H.(2020).A frame work for the external audit process in light of the corona pandemic (covid_19) theoretical study.p1-11

Arnold, C. (2020). Summary of Covid_19 Audit Considerations. In Ifac (pp.1-7).
<https://www.ifco.org/knowledge-gateway/supporting-international-standrs/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>.

Deloitte. 2020. Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019. Available at: www.deloitte.com

Deloitte. 2020. Financial reporting considerations related to COVID_19 and an economic downturn, Financial Reporting Alert 20-2, March 25.

Deloitte. 2020. What is the Impact of Covid_19 on your going concern assessment?", Available at: www.deloitte.com/content/dam, March 10.

KPMG. (2020), Financial Reporting Hot Topics: Coronavirus Thoughts on financial instruments accounting, <http://ho-me.kpmg> .

KPMG. (2020), "Covid_19, "What are the relevant going concern considerations? Available at: <http://ho-me.kpmg> .20 March 2020.

Murphy, M (2020). Assessing audit risks during the pandemic. **In Journal of Accountancy**.

<https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/assess-audiy-risks-during-coronavirus-pandemic.html>

Noon, Laura & Morris, Stephen & Arnold, Martin, (2020), New accounting rules pose threat to banks amid corona virus crisis. <https://ww.ft.com>.

Yi Luo, CPA, CA, B. M. (2020). Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Responses to Covid-19 Running. October. At:
<https://ssrn.com/abstract=3643823>

Joshi,P,L.(2020).Covid_19 pandemic and financial reporting issues and challenge. **International journal of auditing and accounting**. p1-9

PWC. 2020. Accounting implications of Corona Virus, Available at:
www.pwc.com

Mattozza, F., A. M. Biscotti, and A. D. Strologo. 2020. Abnormal Audit Fees and Quality, The Impact of Business Context on Auditors Priorities.

Academy of Accounting and Financial Studies Journal 24(3):1 – 16