

أثر جائحة كورونا

علي مهنة المراجعة وعمل المراجع

اعداد

د/ محمود عبد المقصود نافع و د/ السيد زكريا ابراهيم

مدرسي المحاسبة

بالمعهد العالي للعلوم التجارية

بالمحلة الكبرى

ملخص البحث:

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية ، ولتحقيق هذا الهدف، حاول الباحث الوقوف على أهم المشاكل والتحديات التى قد يواجهها المراجع الخارجى عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل تفشى جائحة كورونا، مع اقتراح بعض الآليات التى قد تساعد المراجعين فى التغلب على هذه المشاكل والتحديات، مع اجراء دراسة ميدانية على بعض المحاسبين والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة، حيث قام الباحث بتوزيع (100) استبانة على مجتمع الدراسة كعينة عشوائية طبقية تناسبية، وكانت الاستبانات الصالحة لإجراء التحليل الاحصائى (81) استبانة، وتم تحليل بياناتها باستخدام بعض الأساليب الاحصائية المناسبة.

وقد توصلت الدراسة الى أن جائحة كورونا ستخلق العديد من المشاكل والتحديات لمهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى، من أهمها مشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة ، مشاكل تعديل تقرير المراجعة، مشاكل مراجعة مكونات المجموعة ، مشاكل التحديث المستمر لخطة المراجعة، ارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة اجراءات المراجعة المعتادة، مشاكل تتعلق بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، مشاكل التقديرات المحاسبية.

ويمكن التغلب على هذه المشاكل والتحديات من خلال الآليات الآتية:

حصول المراجع على الاقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، ممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهنى، الاستعانة بعمل الخبراء، الحفاظ على أخلاقيات المهنة ومتطلبات الاستقلال، تمسك المراجع بمستوى مرتفع من جودة المراجعة، التوافق بين معايير المراجعة المصرية والدولية، تصميم وأداء اجراءات مراجعة اضافية باستخدام الوسائل الإلكترونية ، التوسع فى الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، منح الوقت الكافى للمراجعين لانجاز عملهم، ضرورة اعادة النظر فى التأهيل العلمى والعملى للمراجعين، الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين، تبنى مدخل المراجعة على أساس الخطر.

الكلمات الإفتتاحية

جائحة كورونا، مهنة المراجعة وعمل المراجع، معايير المراجعة المصرية والدولية.

Abstract

This study aimed to identify the impact of the Morona pandemic on the auditing profession and the work of the auditor in light of the Egyptian and international auditing standards, and to achieve this goal, the researcher tried to identify the most important problems and challenges that the external auditor may face when engaging in auditing processes in light of the outbreak of the Corona pandemic, with the suggestion of some mechanisms Which may help the auditors in overcoming these problems and challenges, while conducting a field study on some accountants and external auditors in the Egyptian accounting and auditing offices, researchers and those interested in accounting and auditing, as the researcher distributed (115) questionnaires to the study population as a proportional stratified random sample, and the questionnaires were suitable for conducting the analysis Statistical (98) questionnaires, and their data were analyzed using some appropriate statistical methods.

The study concluded that the Corona pandemic will create many problems and challenges for the audit profession and the work of the external auditor, the most important of which are the problems of reviewing subsequent events, the problems of amending the audit report, the problems of reviewing the components of the group, the problems of continuous updating of the audit plan, the high level of audit risks, insufficient and appropriate procedures. Regular review, problems with assessing the company's viability, problems with accounting estimates.

These problems and challenges can be overcome through the following mechanisms:

The auditor obtains written declarations from management and governance officials with continuous communication with them, the auditor's practice of a high level of suspicion and professional judgment, the use of experts' work, preservation of professional ethics and independence requirements, the auditor's adherence to a high level of audit quality, compatibility between Egyptian and international auditing standards, design The performance of additional audit procedures using electronic means, the expansion of disclosure of the main audit matters in the audit report, giving the auditors sufficient time to complete their work, the necessity of reviewing the scientific and practical qualification of the auditors, using the work of internal auditors, adopting the audit approach on the basis of risk.

Opening words

Corona pandemics, the auditing profession and the work of references, Egyptian and international auditing standards.

أولاً : مقدمه البحث

بدأت أزمة جائحة كورونا فى مدينة ووهان الصينية فى أواخر نوفمبر عام 2019 وسرعان ما انتقلت العدوى للعالم بأسره، وقد أثرت تلك الأزمة على كل القطاعات مع اختلاف درجة التأثير من قطاع لآخر، حيث كانت قطاعات السياحة والترفيه والخطوط الجوية والقطاع المصرفى وقطاع التأمين هى أكثر القطاعات تضرراً، كما تأثرت مهنة المراجعة الخارجية حيث يواجه المراجع الخارجى العديد من التحديات عند جمع أدلة المراجعة الملائمة، وذلك اما بسبب القيود على حركة المراجعين، وضرورة التباعد الاجتماعى بين الأفراد، أو بسبب الاجراءات الاحترازية التى تتخذها الدول ومنها تخفيض طاقة تشغيل الشركات، وتأخر وصول المصادقات من البنوك والعملاء والموردين، وصعوبة ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون، وكذلك صعوبة السفر لمراجعة المهام التى نفذها المراجعين للشركات التابعة فى دول أخرى مما يعوق المراجع عن الوصول لمصدر أدلة المراجعة.

ثانياً : مشكله البحث

بالرغم من تعدد أهداف وظيفة المراجعة الخارجية الا أن الهدف الرئيسى يظل هو تقديم رأى فنى محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا الرأى يضفى مزيداً من الثقة والمصادقية على القوائم المالية التى تعدها ادارة الشركات، ولظروف هذه الجائحة زادت أهمية الدور الذى يلعبه المراجع الخارجى حيث زاد الشك والغموض وعدم التأكد بشأن قدرة العديد من الشركات المتضررة على الاستمرار وزادت التحديات التى يواجهها المراجع الخارجى عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل هذه الظروف القاسية لهذه الجائحة مما يستلزم ضرورة توسيع أنشطة المراجعة مما يتعين على المراجع أخذ كل هذه المشاكل فى الاعتبار عند اتخاذ قرار الارتباط بعمليات مراجعة كما يواجه المراجع تحديات كبيرة عند تخطيط اجراءات المراجعة فى ظل حاجته لأداء اجراءات مراجعة بديلة أو اضافية فى ظل ظروف عدم التأكد مما دفع العديد من المنظمات المهنية على مستوى العالم باصدار بعض الارشادات التى قد تساعد المراجعين على أداء اجراءات المراجعة بمستوى جودة مرتفع حيث أكدت بعض النشرات الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين والمعهد الانجليزى للمحاسبين المعتمدين على ضرورة قيام المراجعين بأداء بعض اجراءات المراجعة البديلة، استخدام المراجع للوسائل

الإلكترونية عن بعد والتي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لبنود المخزون، الاستعانة بالمراجعين الداخليين في عملية الجرد عن بعد وفقاً لمتطلبات المراجعة الدولية (610) " استخدام عمل المراجعين الداخليين " ومن الإجراءات البديلة التي تقترحها النشرات الفحص المستندى للمشتريات والمبيعات ببند مختارة في المخزون مع الاهتمام بالكميات وتواريخ الحركة وزيادة حجم العينة وفحص سجلات الجرد التي قامت بها الإدارة مع القيام بإجراءات تحليلية على حجم المشتريات والمبيعات، وتحليل هوامش الربح الإجمالي ومعدل المبيعات، وتحليل بيانات المخزون في أماكن متعددة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020)

وفى ضوء ما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص فى التساؤل الآتى:

ما أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع؟

وينتق هذا السؤال على الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هى التحديات التى تواجه مهنة المراجعة وعمل المراجع عند الارتباط بعمليات مراجعة فى البيئة المصرية؟

- ما هى الآليات المقترحة للتغلب على تحديات جائحة كورونا؟

ثالثاً : هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى التعرف على أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع.

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1 - التعرف على أهم التحديات التى قد يواجهها المراجع الخارجى عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل تفشى جائحة كورونا وذلك بدراسة أثر هذه الجائحة على خطة المراجعة وتقييم مخاطرها، وأدلة المراجعة، ومراجعة القوائم المالية للمجموعة، وتقييم مدى سلامة افتراض الاستمرارية، ومراجعة الأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، واحتمالات تعديل تقرير المراجعة.

2 - آليات قد تساعد المراجعين فى التغلب على التحديات التى قد تواجههم عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل تفشى جائحة كورونا.

3 - اجراء دراسة ميدانية على بعض المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة للوقوف على أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع.

4 - تقديم توصيات ومقترحات تساهم فى الحد من أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع.

رابعا : أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في أهميته من الناحية العلمية والعملية علي النحو التالي :

أ - الأهمية العلمية

تساهم هذه الدراسة فى تعزيز التنظيم فى فكر المحاسبة والمراجعة نظرا لأن هذه الجائحة تتفاقم وتتفشى بسرعة ولا توجد بوادر للسيطرة عليها فى المدى القصير واتساع نطاقها لتشمل العالم كله مما يستوجب تحليل وتفسير لهذه الظاهرة وأثرها على مهنة المراجعة وعمل المراجع.

ب - الأهمية العملية :

- هذه الدراسة تعد هامة فى البيئة المصرية نظرا للدراسة الميدانية التى أظهرت حجم المشاكل والتحديات التى تواجه عمل المراجعين عند الارتباط بعمليات المراجعة.

- أظهرت هذه الجائحة ضرورة التأكيد على المعايير المحاسبية الدولية والمصرية لمراجعة واجراءات المراجعة بكل دقة وحيادية.

خامسا: مفاهيم البحث

تناول البحث مفاهيم عديدة يمكن عرضها علي النحو التالي:

جائحة كورونا:

هو مرض خطير يصيب الجهاز التنفسى ويفقد المريض حاسة الشم وتطور لمرحلة أخرى أكثر ضررا حيث أعلنت منظمة الصحة العالمية أنه يمكن وصف تفشى فيروس كورونا بأنه جائحة ، ولمكافحة تفشى المرض أعلنت العديد من الحكومات عن تدابير مختلفة بما فى ذلك منع التجمعات، واغلاق المدارس، والجامعات والنوادي واغلاق المساجد والكنائس مع الحجر الصحى للحالات المشتبه فيها ،

وق زاد الطلب على أنابيب الأكسجين والكمادات الطبية وأجهزة التنفس الصناعى والأدوية وركود تام فى أغلب القطاعات.

مهمة المراجعة وعمل المراجع:

ويقصد بها بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية التى تمثل عمل المراجع حيث يؤثر تفشى فيروس كورونا على خطة وتقييم مخاطر المراجعة، وأدلة الاثبات، وأدلة المراجعة ، ومراجعة الأحداث اللاحقة وغيرها فهى بيئة كثيرة التغيرات يصاحبها عدم التأكد وتمثل تحديات لمهنة المراجع الخارجى.

معايير المراجعة المصرية والدولية:

هى معايير يصدرها مجلس المعايير الدولية لكل من مهنتى المحاسبة والمراجعة يلتزم بها كل من المحاسبين والمراجعين فى اعداد ومراجعة القوائم المالية والتقارير واجراءات المراجعة وما يناظرها من معايير مصرية.

سادسا: منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على التكامل بين المنهجين الاستنباطى والاستقرائى ، حيث يساعد المنهج الاستنباطى فى التعرف على أهم التحديات التى قد تواجه المراجعين عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل هذه الجائحة وطرق التغلب عليها وذلك بتحليل ودراسة معايير المراجعة الدولية والمصرية وبعض النشرات الصادرة عن المنظمات المهنية ومكاتب المحاسبة الكبرى بخصوص الجائحة واستخدام المنهج الاستقرائى باستقرار واقع الممارسة المهنية فى مصر من خلال الدراسة الميدانية باستطلاع رأى عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ، والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة، وبعض الأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية بشأن التحديات وسبل التغلب عليها.

سابعا : فروض البحث

- علي ضوء البحث وأهميته وأهدافه ، يركز البحث علي الفروض العدمية الآتية
- 1 - لا يوجد اهتمام فى الوقت الحالى بآثار جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.
 - 2 - لا توجد آثار حالية ومحتملة لتفشى جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر.

3 - لا توجد انعكاسات لتفشي جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى .

وسوف يقوم الباحث باختبار صحة هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية بتصميم قائمه استقصاء كوسيلة للحصول علي البيانات اللازمة للدراسة ، ومعالجه هذه البيانات وتحليلها باستخدام (ك²) لحساب دلالة الفروض بين التكرارات والنسب المئوية .

ثامنا : حدود البحث

أجريت هذه الدراسة على البيئة المصرية، وبالتالي يجب الحذر عند تعميم نتائجها على بلدان أخرى بخلاف البيئة المصرية، وذلك لاختلاف مستوى الجائحة بين البلدان المختلفة مما سيكون له تأثير جوهري على التحديات التي قد يواجهها المحاسبون والمراجعون .

حاولت هذه الدراسة التعرف على أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى فقط.

تاسعا: الدراسات السابقة :

من أهم الدراسات الدولية والمحلية التي تناولت موضوع البحث مرتبه تاريخيا علي النحو التالي :

1 - دراسة (عبد الفتاح ، 2017) ²

هدفت هذه الدراسة الى القيام باجراء دراسة نظرية مع دراسة ميدانية لتحسين الممارسات المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMEs) فى اطار المعيار الدولى للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم (IFRs for SMEs) لمعرفة تأثير تطبيق هذا المعيار على تلك المنشآت وبيان المشكلات التى تتعلق بالممارسات المحاسبية فى المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم فى البيئة المصرية، وقد أسفرت نتائج الدراسة الى أن هناك مشكلات محاسبية تتعلق بالاطار المفاهيمى ، وعدم وجود ضوابط بالإفصاح، وغياب واختلاف تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعيار الدولى للتقارير المالية ومراعاة وضع بعض التعديلات حتى يتناسب مع طبيعة الممارسة المحاسبية فى البيئة المصرية

مع تقديم حوافز ضريبية للمنشآت التي تقوم بتطبيق المعيار لفترة محاسبية أو أكثر لتحفيز المنشآت على تطبيق المعيار مع ضرورة عقد دورات تدريبية لفئات الدراسة الميدانية لتعريفهم بالمعيار الدولي للتقارير المالية.

2 - دراسة (عطيه ، 2017)³

هدفت هذه الدراسة إلي قياس مدى تطبيق معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم فى زيادة أو تحسين جودة الإفصاح المحاسبى من خلال قياس مدى توافر كل من متطلبات القياس والإفصاح المحاسبى ومتطلبات تطبيق معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة واحتياجات المستخدمين بما يعمل على زيادة جودة الإفصاح المحاسبى لهذه المشروعات.

وأشارت الدراسة الى أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة ضعيف.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الى أنه كلما زادت جودة تطبيق متطلبات المعيار كلما زادت جودة الإفصاح المحاسبى والعكس.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المصرية المسؤولة باصدار معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة واعتمادها وتفعيلها مع التأهيل العلمى والعملى اللازم والتنظيم المستمر للبرامج التدريبية للمحاسبين ومعدى القوائم المالية للالمام بالمعايير وسهولة تطبيقها والعمل بها.

3 - دراسة (عبد الحميد وآخر، 2020)⁴

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الى أن جائحة كوفيد-19 ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجى.

وأوصت الدراسة: بضرورة حصول المراجع على اقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولى الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، وممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهنى ، التوسع فى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، تبنى مدخل المراجعة على أساس الحظر.

4 - دراسة (ابراهيم وآخر، 2020)⁵

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية. وقد أسفرت نتائج الدراسة: الى أن تفشى فيروس كورونا سيكون له العديد من الآثار الجوهرية المحاسبية الحالية والمحتملة على متطلبات القياس والافصاح المحاسبى.

وأوصت الدراسة بضرورة التواصل بين اارات المنشأة ومسئولى الحوكمة والمديرين الماليين والمراجعين مع قيام ادرات المنشأة بالاستفسار من المنظمات المهنية ومنظى الأسواق المالية بخصوص المشاكل المحاسبية الجديدة وممارسة الأحكام مع بذل العناية المهنية الواجبة والافصاح الكافى عن تأثير الفيروس على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى، ومنح التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم.

5 - (دراسة محمود، 2020)⁶

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم آثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة: الى وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التى تواجه المراجع الخارجى عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة مع ضرورة البحث عن أساليب بديلة للحصول على أدلة يمكن الاعتماد عليها فى ابداء الرأى .

وأوصت الدراسة: بضرورة توخى بذل للعناية المهنية الواجبة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التى تثيرها ظروف فيروس كورونا المستجد كما يجب على المراجع التوسع فى الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة.

6-دراسة (Juachim, 2017)⁷

أشارت هذه الدراسة الى أثر المعيار الدولى للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على تقارير الشركة الخاصة (Private Firms) من خلال دراسة احصائية على مجموعة من كبار المحاسبين فى 24 دولة وذلك لفهم دور المعيار الدولى للتقارير المالية لأصحاب المصالح.

وقد توصلت الدراسة: الى أن المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر بشكل كبير على التقارير المالية لتلك المنشآت وبشكل رئيسي على الشفافية لأنه يعد مخططا للإصلاح التنظيمي، وأن هناك دول كثيرة تطبق المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل اختياري باستثناء جنوب أفريقيا التي تطبق المعيار على نطاق واسع نسبيا مقارنة بالدول الأخرى.

ويري الباحث في ضوء عرضه لاهم الدراسات السابقة ما يلي :

- 1- إن هذه الدراسات السابقة تعمل في ظل ظروف معينه واقتصاديه ذات طبيعة خاصة ، تختلف عن تلك الدراسة الحالية في البيئة المصرية ،وما يحيط بها من مستجدات وتغيرات اجتماعيه واقتصاديه حاليا
- 2- ندرة الدراسات التي تجمع تداعيات جائحة كورونا على مهنة المحاسبة والمراجعة سيما مع وجود موجة ثانية لتطور الفيروس تضرب العالم حاليا سيكون لها آثار سلبية على المهنة.
- 3- أن الدراسة الحالية تغطي أثر هذه الجائحة على مهنة المراجعة وعمل المراجع وآليات التغلب على التحديات التي تواجهه.

عاشرا : خطه البحث :

بناءا علي مشكله البحث وأهميته وأهدافه وحسب فروضه ومنهجيته يمكن تنظيم البحث تبعا للخطة التالية :

المبحث الأول :أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع .

المبحث الثاني :تحديات عمل المراجعين في ظل جائحة كورونا وآليات مقترحة للتغلب عليها .

المبحث الثالث : دراسة ميدانية على بعض المحاسبين والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة .

نتائج وتوصيات الدراسة والبحوث المستقبلية

المبحث الأول

أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع

تمهيد :

لقد اهتمت العديد من المنظمات المهنية بأثار تفشى جائحة كورونا على بيئة المراجعة وعمل المراجعين، حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي

International Auditing and Assurance Standards Broad (IAASB)

بعنوان تسليط الضوء على مجالات التركيز فى بيئة المراجعة المتطورة بسبب تأثير جائحة كورونا ، كما أعلن المجلس عن ارشادات للمراجعين خلال جائحة كورونا وقد تضمنت هذه الارشادات أنه يجب على المراجعين خلال جائحة كورونا الاستمرار فى الالتزام بالمعايير المقررة، والتي قد تتطلب اعتبارات مختلفة، وتوظيف الحكم المهني للمراجعين فى ظل الظروف العادية ، كما يجب على المراجعين التفكير فى تطوير اجراءات بديلة لجمع أدلة كافية وملئمة للمراجعة من أجل التوصل لرأى بشأن عملية المراجعة أو لتعديل رأى المراجعة.

ويتناول الباحث فى هذا المبحث العناصر الآتية :

- 1- موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشى فيروس كورونا .
- 2- أثر تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة وأنشط المراجعة الخارجية وعمل المراجع.
- 1/2 أثر تفشى فيروس كورونا Covid-19 على خطة وتقييم مخاطر المراجعة.
- 2/2 أثر تفشى فيروس كورونا Covid-19 على أدلة المراجعة.
- 3/2 أثر جائحة كورونا على مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- 4/2 أثر جائحة كورونا على تقييم مدى ملاءة افتراض الاستمرارية.
- 5/2 أثر جائحة كورونا على مراجعة الأحداث اللاحقة.
- 6/2 أثر جائحة كورونا على احتمالات تعديل تقرير المراجعة.

1-موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشى فيروس كورونا .

ففى الولايات المتحدة الأمريكية: فقد أصدرت الهيئة المشرفة على رقابة وتداول الأوراق المالية (SEC) Securities and exchange commission ومجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة الأمريكية.

Public company accounting oversight board (PCAOB) بياناً مشتركاً بتناول التأثيرات المحتملة لتفشى الفيروس على افصاح الشركات . كما أكد البيان على استعداد الهيئة عن أية تساؤلات سواء من ادارات الشركات أو المراجعين بخصوص المشاكل التى تواجههم عند اعداد التقارير المالية ومراجعتها. كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى 13 أبريل 2020 باصدار القوائم المالية للشركات التى تأثرت بتفشى فيروس كورونا وقد ركز هذا الدليل على الافتراضات التى يجب على الشركات الافصاح عنها عند اعداد القوائم المالية نظرا للمستوى المرتفع من عدم التأكد الذى يحيط ببيئة عمل الشركات.

وفى البيئة المصرية: أكدت الهيئة العامة للرقابة المالية على ضرورة الافصاح عن الآثار الاقتصادية لتفشى فيروس كورونا المستجد فى أول قوائم مالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وكذا الشركات والكيانات الخاضعة لرقابتها كم أكدت الهيئة على ضرورة أن تحتوى القوائم المالية لتلك الشركات على تأثير هذه الأحداث على الوضع الاقتصادى للشركة. مركزها المالى ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية الحالية والمستقبلية - علاوة على تأثير تلك الأحداث على القيمة الاقتصادية للمنشأة مع قياس أى اضمحلال فى الأصول أو التزامات اضافية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية السارية الحالية، الأمر الذى يساعد مستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارات المناسبة فى القوت الذى اقتصر فيه نشاط جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على عقد ندوة عن تأثير جائحة كورونا على كيفية تطبيق معايير المحاسبة المصرية خلال شهر مايو 2020 (الهيئة العامة للرقابة المالية2020)⁸

- ولقد أدركت المنظمات المهنية على مستوى العالم أن الشركات المردرجة فى بورصة الأوراق المالية قد تواجه صعوبات فى الالتزام بالفترات الزمنية اللازمة لاعداد وتسليم التقارير المالية الخاصة بها خلال الفترة الزمنية المحددة لها والتى

تختلف من دولة لأخرى بسبب الصعوبات التي صاحبت تفشى جائحة كورونا واحتمال استمرار الوضع لفترات طويلة مما يحد من قدرة المراجعين على الانتهاء من عمليات المراجعة وإصدار التقرير في الوقت المحدد، لذا قامت المنظمات المهنية والجهات الإشرافية على الشركات المقيدة بالبورصة بالإعلان عن تمديد المواعيد النهائية لتسليم التقارير المالية، وذلك لاتاحة الفرصة لادرات الشركات والمراجعين الخارجيين من اعداد ومراجعة القوائم المالية (CPA Australia,2020)⁹

وذلك لأن المراجعين في ظل هذه البيئة غير المستقرة سوف يكونوا بحاجة لتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية لتقييم مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية واضمحلال قيمة الأصول ومدى معقولية التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة سواء بسبب التأثير المباشر لجائحة كورونا أو التأثير غير المباشر لعدم التأكد المحيط ببيئة الأعمال والتوقعات الاقتصادية بصفة عامة، علاوة على تقييم الآثار الحالية والمحتملة لتفشى جائحة كورونا على أداء الشركات ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.

2- أثر جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية وعمل المراجع

ويري الباحث ان تفشى فيروس كورونا Covid-19 له انعكاسات علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية وما يقابلها من معايير مصرية، حيث صدرت النسخة الاخيرة من معايير المراجعة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لعام 2008 ، وهذه المعايير ما هي الا ترجمة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة في عام 2003 ، ومن اجل زيادة الوضوح وازالة الغموض عن معايير المراجعة الدولية ، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB في عام 2009 بإدخال بعض التعديلات واعادة الصياغة علي العديد من اصداراته المهنية كجزء من مشروع الوضوح ، كما قام المجلس في 17 ديسمبر 2018 بإصدار اخر نسخة معتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة ، وقد تضمنت هذه النسخة تعديلا علي المعايير السابقة ، ولم تجد اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والفرص المحدودة ومهام التأكد الأخرى

ايه تعديلات علي معايير المراجعة المصرية منذ عام 2008 ، علي الرغم من اهمية اجراء مثل هذا التحديث ، وخصوصا في البيئة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا واتي ارفعت فيها مستويات عدم التأكد بشكل جوهري

وتفشي جائحة كوفيد-19 سيكون لها انعكاسات جوهريه علي بيئة المراجعة وعمل المراجعين ولذا يعتمد علي المراجعين مناقشة هذه الامور بشكل استباقي مع عملاء المراجعة لفهم تأثير عدوي فيروس كورونا علي خطة المراجعة ، تقييم مخاطر المراجعة ، ادلة المراجعة ، ومراجعة القوائم المالية للمجموعة ، وتقييم مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية ، مراجعة الاحداث اللاحقة ، مراجعة التقديرات المحاسبية ، احتمالات تعديل تقرير المراجعة ...

1/2 أثر جائحة كورونا على خطة وتقييم مخاطر المراجعة:

و يري (AASB&AUASB,2020) انه مع تفشي الفيروس سيحتاج المراجعون في معظم الحالات الي عادة تقييم طبيعية ومستوي مخاطر الاخطاء الجوهرية في المراجعة ، وذلك لأن المعلومات التي كانت متوفرة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة وتقييم المخاطر للقوائم المالية عن السنة المنتهية في نهاية عام 2019 قد تغيرت او احدثت ظروف جديدة لم يأخذها المراجعون في تقييمهم المبدئي لمخاطر المراجعة ، الامر الذي سيتطلب من المراجعين تعديل اجراءات المراجعة المخطط لها ، مع تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ، علاوة علي تقييم مخاطر المراجعة الجديدة والتي لم يأخذها المراجعون في اعتبارهم عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة .

ويري الباحث : ان علي المراجع الخارجي اذا لم يتمكن من اجراء المقابلات الفعلية مع العملاء وجها لوجه فعليه ان يستخدم التكنولوجيا مثل مؤتمرات الفيديو تمكن المراجع من رؤية الشخص الذي يجري معه المقابلة ولغة الجسد .

2/2 أثر جائحة كورونا على أدلة المراجعة:

ينظم عملية حصول المراجع علي ادلة مراجعة كافية ولائمة في البيئة المصرية والبيئات المطبقة لمعايير المراجعة الدولية معياران هما معيار المراجعة رقم 500 بعنوان " ادلة المراجعة " ومعيار المراجعة رقم 501 بعنوان " ادلة المراجعة " اعتبارات اضافية لبنود معينة ، في حين لم يتضمن معيار المراجعة معيار المراجعة رقم 500 سواء المصري او الدولي ايه ارشادات في حالة قيام المراجع

بجمع الأدلة في الظروف الاستثنائية ، وكيفية التعامل مع الاحداث الغير عادية ، فان معيار 501 قد وفر ارشادات للمراجعين في حالة جمع الأدلة في بعض الظروف المحددة ولبنود مختارة في حالة كون هذه البنود هامة ومؤثرة علي القوائم المالية ككل ، حيث اشارت الفقرة رقم 7 من معيار المراجعة المصري رقم 501 والفقرات المقابلة من معيار المراجعة الدولي رقم 501 انه عندما يكزن حضور جرد المخزون غير عملي نظرا لعوامل مثل طبيعة و موقع المخزون او عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديدا لسلامة المراجع ، فعلي المراجع ان ينظر فيما اذا كانت هناك اجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون ، وهذه الاجراءات البديلة مثل التقصي عن مستندات البيع اتي تمت لاحقا لبنود مخزون محددة يتم الحصول عليها او شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون ، وفي حالة ما اذا تعذر علي المراجع الحصول علي ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ اجراءات مراجعة بديلة ، ففي هذه الحالة يجب علي المراجع تعديل رأيه في تقريره لوجود قيد علي نطاق المراجعة (معيار المراجعة المصري رقم 501 ، 2008 الفقرة 7 (ISA501,2018,PARA7:A12-A14)

ويري الباحث : ان الظروف الاستثنائية الراهنة تفرض مجموعة من التحديات فيما يتعلق بضرورة حصول المراجع علي ادلة المراجعة الكافية والملائمة ، ومن اهمها غياب الموظفين بسبب الحظر او العدوي ، صعوبة الحصول الي مبني العميل لتنفيذ بعض اجراءات المراجعة الامر الذي يفرض علي المراجع ضرورة ادخال تعديلات علي مدخل المراجعة والقيام بإجراءات مراجعة اضافية للاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية الناشئة عن الاثار المالية المحتملة لتفشي الفيروس وبذلك قد لا يتمكن المراجعون من الوفاء بالمواعيد النهائية المتفق عليها مسبقا الامر الذي قد يتطلب من المراجعين اجراء تغييرات علي استراتيجية وخطة المراجعة ، علاوة علي اهمية تقييم هذه التأثيرات علي تقرير المراجعة ، وفي هذه الظروف يجب علي المراجع التواصل المستمر مع مسؤولي الحكومة - عادة لجنة المراقبة - في الوقت المناسب بغرض الوقوف علي اهم التحديات لتي يواجهها المراجع في اداء عملية المراجعة (KPMG,2020)¹¹

3/2 أثر جائحة كورونا على مراجعة القوائم المالية للمجموعة:

ينظم معيار المراجعة الدولي رقم 600 اعتبارات مراجعة القوائم المالية اعتبارات مراجعة القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة في حين لا توجد أية معايير مراجعة مصرية توفر ارشادات للمراجعين عند الارتباط بعمليات مراجعة المجموعة، ووفقا للفقرة رقم 2 ومعيار المراجعة الدولي رقم 600 يمكن للمراجع اشراك مراجعين آخرين لمراجعة مكون واحد فقط من المجموعة، سواء كان هذا المكون فرع أو منشأة أو نشاط محدد مثل ملاحظة جرد المخزون أو التحقق من أصول مادية ثابتة في موقع بعيد وقد يكون هذا الاجراء مفيد للمراجعين في ظل تفشى فيروس كورونا واتخاذ العديد من حكومات العالم قرارا بحظر السفر أو توقف الخطوط الجوية. ولذا قد يصعب أو يستحيل على فريق المراجعة السفر لبلدان أو مدن أخرى لمراجعة بعض مكونات المجموعة وفظل هذا الوضع غير المألوف ، قد يكون من الأنسب قيام المراجع بتكليف مراجعين آخرين بالدولة أو المدينة التي يتواجد بها مكون المجموعة المراد مراجعته للقيام بعملية المراجعة لهذا المكون وتقديم تقرير بشأنه وفي هذه الحالة يجب على الشريك المسئول عن مراجعة المجموعة اشراك مراجعو المكونات في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات تقييم المخاطر واجراءات المراجعة ، وذلك وفقا لمتطلبات الفقرة رقم 6 من ذات المعيار. ويجب ألا يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة الى مراجع أى مكون، وذلك لأن مكتب الشريك المسئول عن مراجعة المجموعة يظل هو المسئول عن ابداء الرأى على القوائم المالية للمجموعة ككل وفقا لمتطلبات الفقرة رقم 11 من ذات المعيار (ISA 600, 2018para2-11)¹²

4/2 أثر جائحة كورونا علي تقييم مدى ملائمة افتراض الاستمرارية

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (ويقابله معيار المحاسبة المصري رقم 1 المعدل 2019 - عرض القوائم المالية) الي ضرورة قيام الادارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة علي الاستمرار عند اعداد قوائمها المالية ، كما يتعين علي المنشأة ان تعد قوائمها المالية علي اساس افتراض الاستمرارية ما لم تكن لدي الادارة النية لتصفية المنشأة او التوقف عن مزاوله النشاط او لم يعد لدي المنشأة او التوقف عن مزاوله النشاط اولم يعد لدي المنشأة بديل واقعي سوي القيام بذلك

ويحدد معيار المراجعة الدولي رقم 570 المعدل وما يقابله معيار المراجعة المصري رقم 570 بعنوان "الاستمرارية" مسؤوليات كلا من الإدارة والمراجع بشأن تقييم مدي ملائمة افتراض الاستمرارية المستخدم في اعداد القوائم المالية التي تتم مراجعتها ، وتشمل مسؤوليات الادارة اجراء تقييم لقدرة الشركة علي الاستمرار ، اي قدرتها علي تبني افتراض الاستمرارية كأساس المحاسبة وتقديم افصاح مناسب يتعلق بكيفية اجراء هذا التقييم ونتائجه ، والافصاح عن ايه شكوك جوهرية تتعلق بأحداث وظروف قد تلقي بظلال من الشك علي ملاءمة استخدام هذا الفرض كأساس للمحاسبة

كما انه من المرجح ان يتأثر تقييم افتراض الاستمرارية بشكل كبير بالتأثير غير المسبوق لتفشي فيروس كورونا علي قدرات الادارة ونواياها او توقف التدفقات النقدية للمنشأة نتيجة توقف خطوط الانتاج ، وبالمثل فان التأثيرات المستمرة غير المسبوقة وغير المؤكدة للفيروس من المحتمل ان تؤثر علي مستوي عدم التأكد الذي تنطوي عليه عملية المراجعة (IFRS,2020)¹³

فاذا اتفق المراجع مع الادارة بخصوص صلاحية افتراض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية ، فيجب علي المراجع ان يطالب ادارة المنشأة بالإفصاح الكافي عن عدم التأكد الجوهري المغلق بالاستمرارية في القوائم المالية ، فيجب علي المراجع ان يعبر عن رأي متحفظ او رأي عكس علي حسب درجة تأثر المنشأة بتفشي الفيروس

ويري الباحث انه اذا توصل المراجع الي ان افتراض الاستمرارية لم يعد مناسباً لاعداد القوائم المالية في الوقت الذي قامت فيه الادارة بإعداد قوائمها المالية استناداً لافتراض الاستمرارية ، فيجب علي المراجع في هذه الحالة ابداء رأي عكسي ، اما اذا توصل المراجع بان الادارة لم تقم بتقييم تفشي الفيروس علي قدرتها علي الاستمرار ، فقد يكون من الضروري في هذه الحالة ان ينظر المراجع في الامتناع عن ابداء الرأي (BDO,2020,ICAEW,2020)¹⁵

2-5 أثر جائحة كورونا على مراجعة الأحداث اللاحقة:

وينظم مسؤولية المراجع تجاه الأحداث اللاحقة معيار المراجعة المصري رقم 560 الصادر في 2008 ومعيار المراجعة الدولي رقم 560 الصادر في 2018 بعنوان

"الأحداث اللاحقة" ووفقا لمتطلبات الفقرة 3 من معيار المراجعة المصرى رقم 560 الصادر فى 2018 بعنوان "الأحداث اللاحقة" ووفقا لمتطلبات الفقرة 3 معيار المراجعة المصرى رقم 560 والفقرة رقم 2 من معيار المراجعة الدولى رقم 560 يمكن التفرقة بين نوعين من الأحداث التى تقع بعد تاريخ اعداد القوائم المالية وقبل تاريخ اعتماد اصدار القوائم المالية.

النوع الأول: ويمثل الأحداث التى توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة فى تاريخ اعداد القوائم المالية، والنوع الثانى : هى الأحداث التى تعطى دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ اعداد القوائم المالية.

(معيار المراجعة المصرى رقم 560،2008، الفقرة 3، 2، ISA 560,2018, para2)

16(

وبالنظر لضخامة التأثير الحالى والمحتمل لتفشى فيروس كورونا على القوائم المالية للمنشآت، فإنه يجب على المراجع أن يدرس ما اذا كانت هذه الأحداث قد تمت المحاسبة عنها بطريقة مناسبة، وأنه قد تم الافصاح عنها فى القوائم المالية وفقا لمتطلبات الفقرة 8 من معيار المراجعة المصرى رقم 560، كما يجب أن يدرس ما اذا كانت القوائم المالية بحاجة الى تعديل أم لا، وعليه أن يناقش الأمر مع الادارة وأن يقوم باتخاذ الاجراء المناسب طبقا للظروف بموجب الفقرة رقم 10 من ذات المعيار. وفى حالة عدم قيام الادارة بتعديل القوائم المالية فى الظروف التى يرى فيها المراجع القوائم المالية بحاجة الى تعديل، ولم يكن المراجع قد أصدر تقريره، فيجب عليه اصدار تقرير برأى متحفظ أو برأى عكسى وفقا لمتطلبات الفقرة 12 من المعيار المشار اليه (معيار المراجعة المصرى رقم 560.2008، الفقرات 8-12) ، أما اذا كان المراجع قد قام بتقديم تقريره للمنشأة وبالفعل ولكن وقعت هذه الأحداث قبل تاريخ نشر القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يخطر الادارة ومسئولى الحوكمة بعدم اصدار القوائم المالية للطرف الثالث قبل اجراء التعديلات اللازمة، وفى حالة قيام المنشأة باصدار القوائم المالية بدون تعديلها، فيجب على المراجع اتخاذ الاجراءات القانونية المناسبة من أجل السعى لمنع الاعتماد على تقريره وفقا لمتطلبات الفقرة رقم 13 من معيار المراجعة الدولى رقم 560 ولا يقع على عاتق المراجع أى التزام بتنفيذ أى اجراءات مراجعة بعد اصدار تقريره، ولكن تقع المسؤولية على عاتق الادارة فى ابلاغ المراجع باية حقائق من شأنها أن تؤثر

على مدى صدق وعدالة القوائم المالية (معيار المراجعة المصرى رقم 560،2008،
الفقرة 9، (ISA 560,2018,para13-14)

وفى حالة اذا وقعت أحداث بعد قيام المنشأة بنشر القوائم المالية ، فى ضوء هذه الأحداث أصبح المراجع على علم بحقائق كانت موجودة فى تاريخ تقريره وأن هذه المعلومات لو كانت أتاحت فى تاريخ تقرير المراجع لتسببت فى تعديل تقريره، ولذا يتعين على المراجع دراسة ما اذا كانت القوائم المالية بحاجة الى تعديل، وعليه أن يناقش الأمر مع الادارة ومسئولى الحوكمة، وأن يقوم باتخاذ الاجراء المناسب طبقا للظروف وذلك وفقا لمتطلبات الفقرة 15 من معيار المراجعة المصرى رقم 560، وفى حالة قيام الادارة بتعديل القوائم المالية، فيجب أن يتضمن التقرير الجديد للمراجع فقرة ايضاحية أو للفت الانتباه يشير فيها المراجع بتوسع أكبر للسبب وراء تعديل القوائم المالية التى سبق اصدارها وللتاريخ السابق الذى صدر فيه تقريره ، ولا يوجد أية التزام على المراجع بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها كما يجب على المراجع وفقا للفقرة 9 من معيار المراجعة الدولى رقم 560 أن يطلب من الادارة ومسئولى الحوكمة تقديم اقرارات أو افادات مكتوبة بأنهم قد قاموا باجراء التعديلات أو الإفصاحات المناسبة وبخصوص الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية (معيار المراجعة المصرى رقم 560،2008، الفقرات 14-17).

ويرى الباحث أنه ينبغى الافصاح عن الأحداث اللاحقة لفتحناج الشركات تقييم منفصل للأحداث التى وقعت كسلسلة من الأحداث الجارية المتعلقة بتفشى فيروس كورونا 19 بدلا من التركيز على الافصاح عن حدث واحد، على سبيل المثال يجب الافصاح عن الاعلان عن بدء ظهور الفيروس فى الصين، وتحول الفيروس الى جائحة تهدد الصحة العالمية والتدابير الحكومية لمواجهته والمساعدات الحكومية للشركات ، كما يجب الافصاح عن تأثير تفشى الفيروس على تقييم الاستمرارية، والافصاح عن المخاطر وعدم التأكد الجوهري المصاحب لتفشى الفيروس، كما يجب الافصاح عن الأثر المالى المقدر للحدث أو الاحداث اللاحقة اذا كان من الممكن القيام به (KPMG, 2020) ¹⁷

6/2 أثر جائحة كورونا على احتمال تعديل تقرير المراجعة:

ان تقرير المراجعة للقوائم المالية ينظمه معيارين فى البيئة المصرية، هما معيار المراجعة المصرى رقم 700 بعنوان "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة

من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" والمعيار رقم 701 بعنوان " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات وقد تتناول معيار المراجعة المصرى رقم 700 الاعتبارات العامة لاعداد تقرير المراجع عند ارتباطه بعملية مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام. ولم يتطرق لأى ظروف أو أحداث غير عادية وكيفية تعامل المراجع معها. بينما تناول (معيار المحاسبة المصرى رقم 701) الحالات أو الظروف التى تستوجب من المراجع تعديل تقريره ، وفقا للفقرة 6 من المعيار يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة استمرارية المنشأة، كما أنه وفقا للفقرة رقم 7 من ذات المعيار يجب أن يدرس المراجع الحاجة لتعديل تقريره بإضافة فقرة اذا كان هناك عدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة، والذي يعتمد فى معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، ووفقا للفقرة 11 من المعيار فإنه يجب على المراجع ابداء رأى متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى عند وجود قيود على نطاق عمله، كمت يجب عليه التحفظ فى تقريره أو ابداء رأى عكسى فى حالة وجود خلاف مع الادارة بشأن السياسات المحاسبية التى اتبعتها الادارة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الافصاح فى القوائم المالية.

ووفقا للفقرة رقم 15 من ذات المعيار فإنه عندما يبدى المراجع رأيا آخر بخلاف الرأى غير المتحفظ فيجب أن يتضمن تقريره جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح وعليه كذلك أن يبرر قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية المحتملة متى كان ذلك ممكنا (معيار المراجعة المصرى رقم 701، الفقرات 6-15)

ويرى الباحث أنه يتعين على المراجع عند اتخاذ قرار الارتباط بعملية مراجعة فى ظل الظروف الراهنة أن يأخذ فى اعتباره التطور السريع وغير المتوقع لتفشى الفيروس وما يصاحبه عن مستوى مرتفع من عدم التأكد، وهذا يستوجب من المراجع تقييم هذه الأحداث وتأثيرها على القوائم المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقريره، كما قد تؤثر هذه الظروف بشكل جوهري على امكانية تسليم المراجع لتقريره فى الوقت المحدد ، كما يجب على المراجع الافصاح عن هذه الحقيقة ضمن أمور المراجعة الأخرى فى تقرير المراجعة. كما أنه من المتوقع أن يتوسع المراجعين فى الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية فى تقرير المراجعة كنتيجة لتفشى فيروس كورونا فى الفترة الراهنة، حيث سيوفر هذا حلا للعديد من المشاكل التى يواجهها المراجع فى ظل الظروف الغامضة، ومن بين الأمور التى يتوقع

الإفصاح عنها الإشارة إلى أن حدث تفشى فيروس كورونا هو حدث لاحق غير قابل للتعديل سيكون له تأثيرات مستقبلية عديدة على الشركة مع الاعتراف بصعوبة تقدير الأثر الحالى والمحتمل لهذا الحدث على القوائم المالية، فضلا عن تحديد طبيعة ومدى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة، وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فى المستقبل - وخصوصا عند مراجعة شركات السياحة والترفيه والطيران والبنوك الأكثر تضررا بتفشى الفيروس، وعندما يتوقع المراجع تعديل رأيه فى التقرير، فيجب عليه ابلاغ مسئولى الحوكمة بالمنشأة بالظروف التى أدت للتعديل المتوقع وصيغة التعديل. (ISA 705, 2018, para 29:30) 18 .

المبحث الثاني

تحديات عمل المراجعين في ظل جائحة كورونا وآليات مقترحة

للتغلب عليها

مقدمة:

بعد دراسة أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع وحجم المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة المعقدة وظروف عدم التأكد الشديدة المصاحبة لتفشي جائحة كورونا يتناول الباحث آليات مقترحة للتغلب على التحديات التي تواجه المراجعين في ظل تفشي هذه الجائحة وتساعدهم عند الارتباط بعمليات المراجعة في ضوء التطور الجيني الثاني لجائحة كورونا.

وتتمثل هذه الآليات المقترحة فيما يلي:

1- ضرورة قيام المراجعين بتصميم اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة الاثبات:

حيث ان المشاكل التي قد يواجهها المراجعون في ظل تفشي عدوي كورونا كوفيد- 19 اهمها عدم قدرة اجراءات المحاسبة الاساسية المتعارف عليها في امداد المراجعين بأدلة المراجعة الكافية والمناسبة التي تمكنهم من ابداء رأي فني محايد علي القوائم المالية ككل علي سبيل المثال : قد يواجه المراجعين تحديات كبيرة عند اختبار المخزون في ظل تفشي فيروس كورونا.

حيث تقتضى تدابير مواجهة تفشى فيروس كورونا عدم خروج الأفراد من منازلهم اما بسبب قلق المراجعين من الخروج في ظل تفشى العدوى أو التزاما بالقوانين المقررة في بعض الدول والتي تحظر الخروج من المنزل، كما قد تطالب بعض شركات المراجعة موظفيها بعدم القيام بأية زيادات ميدانية للعملاء في ظل هذه الظروف الصعبة الأمر الذى يستحيل معه اختبار المخزون من خلال الجرد الفعلى مما يستوجب معه قيام المراجع بتصميم وأداء اجراءات مراجعة اضافية أو مستحدثة للتحقق من الوجود الفعلى للمخزون. ويرى Bob Dohrer كبير المراجعين بالمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) أنه من الممكن وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما قيام المراجعين بملاحظة جرد المخزون عن بعد (Dohrer) ¹⁹ .

ويرى الباحث: أنه يمكن جرد المخزون بالفيديو أو الاعتماد على رقم المخزون الظاهر بآخر قوائم مالية دورية أو مرحلية.

2- ضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع الإدارة ومسئولى الحوكمة:

ويرى الباحث : أنه يجب على المراجع التواصل المستمر مع ادارة المنشأة ومسئولى الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشى عدوى فيروس كورونا Covid-19 على التقارير المالية لتلك المنشأة فى مرحلة مبكرة قبل البدء فى عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك بسبب التفشى السريع للفيروس مع عدم وجود توقع بالسيطرة عليه خلال الفترة القصيرة المقبلة، الأمر الذى يستوجب على المراجع التواصل المستمر مع الادارة ومسئولى الحوكمة بشأن التأثير الحالى والمحتمل لتفشى فيروس كورونا Covid-19 على القوائم المالية، وما اذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم هذه التأثيرات استنادا لافتراضات معقولة تعكس الظروف القائمة فى نهاية فترة التقرير.

3- ضرورة حصول المراجع على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة

فيجب على المراجع أن يقيم بشكل دقيق المخاطر المحتملة التى قد تنطوى عليها المراجعة عند اتخذا قرار الارتباط بعملية المراجعة، وذلك بالنظر لسرعة تفشى الفيروس وتضائل فرص ايجاد مصل أو لقاح له الأجل القصير، الأمر الذى يفرض مستوى مرتفع من عدم التأكد بشأن العديد من المنشآت. ولذلك سيتعين على المراجع الحصول على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة بشأن مدى صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة والتى فشل المراجع الخارجى نتيجة لظروف تفشى الفيروس من جمع أدلة كافية ومناسبة عنها.

4- ضرورة اعادة النظر فى تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجعين

ويرى الباحث ضرورة اعادة النظر فى تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة فى ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشى فيروس كورونا والتى ينتج عنها مستويات مرتفعة من عدم التأكد فيتم الحصول على التدريب المستمر بخصوص موضوعات التقييم الفنية، والتدريب

على كيفية تقييم الأدوات المالية المعقدة والمبتكرة وفهم النماذج المحاسبية، ونماذج التمويل، والنماذج الاقتصادية، والنماذج الإحصائية.

5- ضرورة قيام واضعى المعايير فى البيئة المصرية باصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية

فيجب على اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية، ومعايير المراجعة المصرية والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى اصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة المصرية ، بحيث تتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة فى 2018 فمثلا نجد عدم توافر معايير مصرية تنظم الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية فى تقرير المراجع، وهو ما يوفره معيار المراجعة الدولى رقم 701 بعنوان الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجع المستقل وغيرها من الارشادات الهامة التى توفرها معايير المراجعة الدولية.

6- يجب أن يتمسك المراجعين بمتطلبات الاستقلال والأخلاقيات المهنية:

وبالنظر الى تأثير تفشى فيروس كورونا Covid-19 على أداء العديد من المنشآت فان هذه الأحداث تستوجب من المراجعين الحفاظ على استقلالهم الى حد كبير مع تجنب التهديدات المتزايدة لتقديم خدمات الاسترشادات على موضوعيتهم واستقلاليتهم.

ويرى الباحث: أنه كلما تمسك المراجع بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله ستجنبه الكثير من المخاطر عن الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، وان كانت ستقوده فى نفس الوقت الى صدمات ومشاكل عديدة مع عميل المراجعة.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمه: بعد أن تناول الباحث فى المبحث الثانى الدراسة النظرية لتحديات عمل المراجعين فى ظل تفشى فيروس كورونا وآليات مقترحة للتغلب عليها، فقد رأى الباحث طرح أثر فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى للاستقصاء من خلال الدراسة الميدانية لاختبار مدى صلاحيتها فى الواقع العملى على النحو التالى:

أولاً: هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار مدى صلاحية آثار تداعيات تفشى فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر من خلال ما يلى:

- 1- استطلاع رأى عينة الدراسة حول مدى الاهتمام فى الوقت الحالى بآثار تداعيات فيروس كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.
- 2- استطلاع رأى عينة الدراسة حول الآثار الحالية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر.
- 3- استطلاع رأى عينة الدراسة حول انعكاسات تفشى فيروس كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

ثانياً: فروض الدراسة الميدانية:

لتحقيق هدف الدراسة الميدانية يتم اختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: لا يوجد اهتمام فى الوقت الحالى بآثار جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

الفرض الثانى: لا توجد آثار حالية ومحتملة لتفشى جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر

الفرض الثالث: لا توجد انعكاسات لتفشى جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

ثالثاً: تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة على النحو التالى:

المجموعة الأولى: تتكون من المراجعين والمديرين الماليين (وزعت 40 استمارة)

المجموعة الثانية: وتتكون من مكاتب المراجعة المصرية (وزعت 30 استمارة)

المجموعة الثالثة: وتتكون من الباحثين والأكاديميين بالجامعات المصرية (وزعت 30 استمارة)

وقد قام الباحث بتوزيع (100) قائمة استقصاء على أفراد عينة الدراسة وتم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، ووزعت استمارات الاستقصاء عليهم اما بالإيصال المباشر أو عن طريق البريد حيث شرح لهم الباحث هدف البحث والغرض من قائمة الاستقصاء

وذلك من أجل جمع البيانات التي تخدم البحث، وكانت عدد الردود الصحيحة هي (81) استمارة بنسبة استجابة بلغت (81%) كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة

الاستمارات الصحيحة	الاستمارات المستبعدة		الاستمارات الواردة		الاستمارات المرسلة	فئات الدراسة	
	عدد	نسبه	عدد	نسبة			
%77	31	%10	4	%88	35	40	1-مراجعين ومديرين ماليين
%80	24	%10	3	%90	27	30	2- مكاتب المراجعة المصرية
%86	26	%6	2	%93	28	30	3-باحثين وأكاديميين بالجامعات المصرية
%81	81	%9	9	%90	90	100	الاجمالي

رابعاً: تصميم أداة الدراسة الميدانية:

قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروق البحث عن طريق قائمة استقصاء (1) كوسيلة رئيسية لجمع البيانات الأولية، بهدف استقراء واقع الممارسة الفعلية والعملية.

وقد تضمنت قائمة الاستقصاء خمسة عشر سؤالاً مقسمة إلى ثلاث مجموعات تهتم كل مجموعة بفرض محدد من فروض البحث، حيث عرض القائمة المبدئية على عدد محدود من أساتذة الجامعات والمراجعين ذو الخبرة للتأكد من مدى كفاية وملائمة الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء.

وقد تم تصميم القائمة باستخدام أسلوب تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه، وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة له باستخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) ذو الأوزان الخمسة، حيث يسهل من خلاله تحويل الإجابات الوصفية إلى قيم يمكن قياسها واستخدامها لأغراض التحليل الإحصائي كما يلي:

الاجابة الوصفية	مؤثر جدا	مؤثر مؤثر	مؤثر الى حد ما	قليل التأثير	عديم التأثير
الترجيح الرقوى	5	4	3	2	1

خامساً: مجال وحدود الدراسة الميدانية:

يكون مجال هذه الدراسة الميدانية مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى فقط وأثر جائحة كورونا عليها وتشمل الدراسة البيئة المصرية فقط.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:1

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام الحاسب الآلى وبرنامج (SPSS) عن طريق تكوين قاعدة بيانات تضمنت عدداً من متغيرات الدراسة، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية الآتية.

1- حساب معامل الثبات والصدق (تحليل الاعتمادية)

¹ د. / عبد الحميد العباسي، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، معهد الإحصاء، جامعة القاهرة، 1999، ص.ص.: 52-105.

حيث تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة قائمة الاستقصاء بهدف بحث مدى إمكانية الاعتماد على البيانات في تعميم النتائج.

أما معامل الصدق يستخدم في معرفة مدى انتماء كل عبارة للمحور الذي صممت من أجله، ويتم قياسه باستخدام معامل الارتباط بيرسون.

2- الإحصاء الوصفي:

حيث تم استخدام أساليب التحليل الوصفي مثل الوسط الحسابي المرجح والأهمية النسبية لمعرفة الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو أسئلة فروض الدراسة، من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الأهمية النسبية} = \text{مج (ت} \times \text{و)} \div (\text{ن} \times \text{و})$$

حيث أن: ت = التكرار المقابل لكل استجابة ، و = الدرجة المقابلة لكل استجابة

$$\text{ن} = \text{اجمالي عينة الدراسة} ، \text{و} = \text{أكبر درجة استجابة (5)}$$

3- الإحصاء التحليلي:

حيث اعتمد الباحث في تحليل البيانات المجمعة من خلال قوائم الاستقصاء على أسلوب (Wilcoxon) لمجموع الرتب والاشارة للعينات المرتبطة، حيث أن هذا الاختبار (Z) يعتمد أيضا على ترتيب الفروق بغض النظر عن الاشارة ، ويتم حسابه كما يلي:

$$Z = \frac{P - B_0}{\sqrt{\frac{B_0(1 - B_0)}{N}}}$$

حيث أن:

P = ممثل متوسط تحقق العبارة

B₀ = المتوسط الفرضي المراد اختباره (3)

N = حجم العينة

ويتم قبول الفرض البديل للدراسة اذا كانت Z المحسوبة أكبر من قيم Z الجدولية وهي تساوى (16.4) عند مستوى معنوية 5% أى درجة ثقة 95% ، وهي نسبة متعارف عليها فى بحوث العلوم الاجتماعية والانسانية، ويرفض فرض الدراسة البديل ويقبل الفرض العدم اذا كانت قيمة Z المحسوبة أقل من قيم Z الجدولية (1.64)

سابعاً: تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات نتائج قائمة الاستقصاء من خلال توزيع اجابات المستقصى منهم، تم الوصول الى الآتى:

1- معاملى الثبات والصدق:

ويتم حساب معاملة الثبات والصدق لأسئلة الفروض الثلاثة كما يلي:

أ)معامل الثبات:

ويتم التحقق من ثبات المقياس باستخدام معامل ألفاكر ونباخ لمحاور الاستقصاءات، كما هو موضح بالجدول رقم(2) التالى، والذي يوضح أن المحاور الواردة بقائمة الاستقصاء وتتسم بالثبات، حيث زاد معامل ألفاكر ونباخ للمحاور عن (0.5) مما يعنى أن المقياس المستخدم سوف يعطى نفس النتائج عند تكرار استخدامه فى الدراسة، مما يشير الى أنه يتسم بالثبات.

جدول رقم (2)

قيمة معامل الثبات لفروق الدراسة الثلاثة

معامل الثبات	بيان	فروض الدراسة
0.653	لا يوجد فى الوقت الحالى بآثار جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى	الأول
0.785	لا توجد آثار حالية ومحتملة لتفشى جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر	الثانى
0.734	لا توجد انعكاسات لتفشى جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى	الثالث

حيث يشير الجدول رقم (2) أن معامل الثبات لجميع أسئلة الفروض الثلاثة التى ضمننتها قائمة الاستقصاء تراوحت قيمة ألفا بين 0.653 ، 0.785 أى أن قيمة ألفا لجميع أسئلة الفروض أكبر من (0.5) ، مما يشير الى أن أسئلة

الفروض الثلاثة الواردة بقائمة الاستقصاء تغطي النقاط الهامة محل الدراسة، ومن ثم يمكن الاعتماد عليها وتعميم النتائج .

ب)معامل الصدق:

ويتم التحقق من صدق المقياس بقياس ما يرغب الباحث في قياسه فعلا باستخدام الاتساق الداخلى لقائمة الاستقصاء عن طريق حساب معامل ارتباط بيرسون، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (3) والذي يوضح أن جميع معاملات الارتباط المعبرة عن الاتساق الداخلى للعبارات دالة احصائية عند مستوى معنوية 5%، وبالتالي يمكن الحكم على الاستقصاء بأنه يتسم بالاتساق الداخلى، بمعنى أن الاستمارة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

جدول رقم (3)

قيمة معامل الارتباط بيرسون لأسئلة الفرض الأول

الصدق	دلالة اختبار Sig.	قيمة معامل ارتباط بيرسون	أسئلة الفرض الأول
يوجد صدق	0.05	0.852	1
يوجد صدق	0.05	0.746	2
يوجد صدق	0.05	0.798	3
يوجد صدق	0.05	0.980	4
يوجد صدق	0.05	0.873	5

ويلاحظ أن جميع قيم معامل الارتباط لأسئلة الفرض الأول بإشارة موجبه وأكبر من (0.05) ، مما يدل على أنه ارتباط طردى قوى مما يدل على صدق استمارة الاستقصاء المرتبطة بأسئلة الفرض الأول.

وبنفس الطريقة تحسب قيمة معامل الارتباط لأسئلة الفرض الثانى وبوضحها
الجدول رقم (4)

جدول رقم (4)

قيمة معامل ارتباط بيرسون لأسئلة الفرض الثانى

الصدق	دلالة اختبار Sig.	قيمة معامل ارتباط بيرسون	أسئلة الفرض الثانى
يوجد صدق	0.05	0.923	1
يوجد صدق	0.05	0.885	2
يوجد صدق	0.05	0.645	3
يوجد صدق	0.05	0.842	4
يوجد صدق	0.05	0.964	5

ويلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون لجميع أسئلة الفرض الثانى بإشارة موجبه وتزيد عن (0.50) مما يدل على قوى ارتباط وصدق استمارة الاستقصاء فيما يتعلق بأسئلة الفرض الثانى.

ويتم حساب قيمة معامل الارتباط لأسئلة الفرض الثالث كما هو موضح بالجدول رقم (5)

جدول رقم (5)

قيمة معامل ارتباط بيرسون لأسئلة الفرض الثالث

الصدق	دلالة اختبار Sig.	قيمة معامل ارتباط بيرسون	أسئلة الفرض الثالث
يوجد صدق	0.05	0.910	1
يوجد صدق	0.05	0.998	2
يوجد صدق	0.05	0.608	3
يوجد صدق	0.05	1.02	4
يوجد صدق	0.05	0.840	5

ويلاحظ أيضا أن قيمة معامل ارتباط بيرسون لجميع أسئلة الفرض الثالث بإشارة موجبه وأكبر من (0.05) مما يدل على أنه ارتباط طردى قوى أيضا وصدق استمارة الاستقصاء لأسئلة الفرض الثالث.

2- الاحصاء الوصفى (التوزيع التكرارى والأهمية النسبية)

حيث يقوم الباحث بعرض التوزيع التكرارى والأهمية النسبية من وجهة نظر عينات الدراسة حول أسئلة كل فرض كما يلى:

أ) التوزيع التكرارى والأهمية النسبية لأسئلة الفرض الأول:

حيث يتم الاحصاء الوصفى لآراء عينة الدراسة لأسئلة الفرض الأول كما هو موضح بالجدول رقم (6) التالى:

جدول رقم (6)

التوزيع التكرارى والأهمية النسبية لأسئلة الفرض الأول

أسئلة الفرض الأول	استجابات عينة الدراسة				الاحصاء الوصفى		اتجاه
	مؤثر جدا	مؤثر	مؤثر لحد ما	قليل التأثير	المتوسط المرجح	أهمية نسبية	
1	30	40	8	1	4.17	%83.4	مؤثر
	%37	%49	%10	%1			
2	18	31	22	6	3.65	%73	مؤثر
	%22	%39	%27	%7			
3	22	33	20	1	3.81	%76.2	مؤثر
	27%	41%	25%	%1			
4	3	2	1	2	4.16	%83.2	مؤثر
	7%	4%	7%	%1			
5	36	15	23	3	3.94	%78.8	مؤثر
	%45	%18	%28	%4			

ويوضح الجدول رقم (6) الاحصاء الوصفى لآراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لآثار جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى، فكان عدم ادراك أهمية آثار جائحة كورونا فى القوات الحالى على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى وتضمينه مبالغ وقيم غير صحيحة الأكثر أهمية من وجهة نظر عينة البحث حيث كانت نسبته (%83.4) ثم يليه فى الأهمية النسبية يجب على المراجع توظيف قدر كبير من الحكم المهنى خلال كل مراحل عملية المراجعة وذلك للتغلب على المستوى المرتفع من عدم التأكد المصاحب لجائحة كورونا بنسبة

(83.2%) ثم يليه يساعد تحديد الآثار الحالية والمحتملة لتفشي جائحة كورونا على قيام المرجع الخارجى بواجباته المهنية.

ب- التوزيع التكرارى والأهمية النسبية لأسئلة الفرض الثانى:

ويوضح الجدول رقم (7) التالى الاحصاء الوصفى لآراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الثانى كما يلى:

جدول رقم (7)

التوزيع التكرارى والأهمية النسبية لأسئلة الفرض الثانى

أسئلة الفرض الثانى	1		2		3		4		5	
	مؤثر جدا	%46	26	%32	15	%16	25	%31	36	%44
مؤثر	37	%46	26	%32	15	%16	25	%31	36	%44
	35	%43	35	%43	43	%53	25	%31	21	%26
مؤثر لحد ما	6	%7	17	%21	16	%24	27	%33	21	%26
	3	%4	2	%3	3	%4	2	%2	3	%4
قليل التأثير	-	-	1	%1	1	%1	2	%3	-	-
	-	-	1	%1	1	%1	2	%3	-	-
عديم التأثير	-	-	1	%1	1	%1	2	%3	-	-
	-	-	1	%1	1	%1	2	%3	-	-
المتوسط المرجح	4.31		4.02		3.84		3.85		4.11	
أهمية نسبية	%86.2		%80.4		%77		%76.7		%82.2	
التجاه	مؤثر		مؤثر		مؤثر		مؤثر		مؤثر	

يعرض الجدول رقم (7) الاحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة حول الآثار الحالية والمحتملة لتفشي جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في مصر وكان سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم انعكاسات افتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة نتيجة للتأثير الجوهرى لأحداث تفشى الجائحة على معظم القطاعات بنسبة (86.2%) ، يليها سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم تأثير الأحداث اللاحقة المرتبطة بجائحة كورونا (82.2%) يليها سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار نتيجة للتأثير الجوهرى وغير المسبوق لتفشى الجائحة على أداء الشركة ومركزها المالى وتدفقاتها النقدية بنسبة (77%) وأخيرا زيادة مستوى مخاطر المراجعة المقدره نتيجة عدم التأكد المرتفع المصاحب لتفشى جائحة كورونا.

ج- التوزيع التكرارى والأهمية النسبية للفرض الثالث:

ويوضح الجدول رقم (8) التالى آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لأسئلة الفرض الثالث:

جدول رقم (8)

التوجه	الاحصاء الوصفي		استجابات عينة الدراسة					الثالث
	أهمية نسبية	المتوسط المرجح	عديم التأثير	قليل التأثير	مؤثر لحد ما	مؤثر	مؤثر جدا	أسئلة الفرض الثالث
								1
مؤثر	%83	4.15	-	1	15	36	29	1
			-	%1	%19	%44	%36	
مؤثر	%85.2	4.26	-	1	13	31	36	2
			-	%1	%16	%38	%44	
مؤثر	%75	3.75	3	6	17	37	18	3
			%4	%7	%21	%46	%22	
مؤثر	%80.2	4.01	1	6	12	34	28	4
			%1	%7	%15	%42	%35	
مؤثر	%87	3.91	2	2	20	34	23	5
			%3	%3	%25	%42	%28	

التوزيع التكراري والأهمية النسبية لأسئلة الفرض الثالث

ويوضح الجدول رقم (8) الاحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة حول انعكاسات تفشى جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجي وكان يجب على ادارات المنشآت ومنظمى الأسواق المالية منح التوقيت الكافى للمراجعين للقيام بعملهم فى ظل الصعوبات والمشاكل الناجمة عن جائحة كورونا (85%) ثم يليه تساعد الآليات الحديثة فى التغلب على المشاكل والتحديات التى قد تواجه

المراجعين فى ظل تفشى جائحة كورونا (83%) ، ثم يليه يجب على المراجع السعى لتصميم وأداء اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة الاثبات وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة والتي تساعد فى البث المباشر لعملية جرد المخزون باستخدام تقنية الفيديو أو اجراءات المقابلات الشخصية مع مسئولى الشركة وموظفيها باستخدام نفس التقنية (80.2%) وبذلك يكون المتوسط العام لاجمالي أسئلة كل فرض كما فى الجدول رقم (9) كالتالى :

جدول رقم (9)

المتوسط العام والأهمية النسبية لفروض الدراسة الثلاثة

الاتجاه	الأهمية النسبية	المتوسط المرجح	الفروض
مؤثر	%78.8	3.94	الفرض الأول
مؤثر	%80.5	4.03	الفرض الثانى
مؤثر	%80.3	4.02	الفرض الثالث

3- الاحصاء التحليلى (اختبار فروض الدراسة)

حيث تم اختيار فروض الدراسة باستخدام اختبار (Z) للمتوسط العام لأسئلة كل فرض عند مستوى معنوية 5% كما يلى:

أ) اختبار الفرض الأول:

ويوضح الجدول رقم (10) نتيجة اختبار (Z) لأسئلة الفرض الأول

جدول رقم (10)

قيمة اختبار (Z) لأسئلة الفروض

مستوى المعنوية	قيمة اختبار Z	أسئلة الفرض الأول
0.05	4.301	1
0.05	3.389	2
0.05	2.978	3
0.05	4.265	4
0.05	3.456	5

ويلاحظ فى نتائج اختبار (Z) فى الجدول السابق أن قيمة اختبار (Z) المسحوبة للسؤال الأول الخاص بهناك عدم ادراك لأهمية آثار جائحة كورونا

فى الوقت الحالى على مهنة المراجعة وعمل المراجع كانت (4.301) وهى أكبر من قيمة (Z) الجدولية والتي تساوى (1.64) عند مستوى معنوية 5%، وهكذا السؤال الثانى والثالث والرابع والخامس.

بذلك يتضح أن قيمة (ح) المحسوبة لأسئلة الفرض الأول أكبر من قيمة (ح) الجدولية مما يترتب عليه قبول الفرض البديل كأنه يوجد اهتمام فى الوقت الحالى بآثار جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

ب-أختبار الفرض الثانى:

يوضح الجدول رقم (11) التالى قيمة اختبار (Z) المحسوبة لجميع أسئلة الفرض الثانى كالتالى:

جدول رقم (11)

قيمة اختبار (Z) لأسئلة الفرض الثانى

مستوى المعنوية	قيمة اختبار (Z)	أسئلة الفرض الثانى
0.05	4.816	-1
0.05	3.750	-2
0.05	3.088	-3
0.05	3.125	-4
0.05	4.095	-5

ويلاحظ أن قيمة اختبار (Z) المحسوبة للسؤال الأول الخاص بسيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم انعكاسات افتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة نتيجة أكبر من قيمة (Z) الجدولية والتي تساوى (1.64) وكذلك باقى الأسئلة وبذلك يتضح أن قيمة (Z) المحسوبة لأسئلة الفرض الثانى أكبر من قيمة (Z) الجدولية مما يترتب عليه قبول الفرض البديل بأنه توجد آثار حالية ومحتملة لتفشى جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر.

ج- اختبار الفرض الثالث:

ويمكن عرض نتائج اختبار (Z) المحسوبة لأسئلة الفرض الثالث من خلال الجدول رقم (12) التالي:

جدول رقم (12)

قيمة اختبار (Z) لأسئلة الفرض الثالث

مستوى المعنوية	قيمة اختبار (Z)	أسئلة الفرض الثالث
0.05	4.228	1
0.05	4.632	2
0.05	2.757	3
0.05	3.713	4
0.05	3.346	5

ويلاحظ أن قيمة اختبار (Z) المحسوبة لجميع أسئلة الفرض الثالث والخارجي بتساعد الأليات الحديثة في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين في ظل تفشى جائحة كورونا أكبر من قيمة (Z) الجدولية والتي تساوى (1.64) مما يترتب عليه صحة الفرض البديل بأنه توجد انعكاسات لتفشى جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

النتائج والتوصيات المستقبلية المقترحة:

أولا نتائج البحث:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية للدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- يوجد تأثير جوهري لتفشي فيروس كورونا على خطة عملية المراجعة ، حيث اتفقت آراء المشاركين فى الدراسة الميدانية على حاجة المراجع الخارجى للتحديث المستمر لخطة المراجعة تعكس المخاطر الحالية والمحتملة لتفشى الفيروس على عملية المراجعة.

2- يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التى تواجه المراجع الخارجى عند الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة مع ضرورة البحث عن أساليب بديلة للحصول على أدلة يمكن الاعتماد عليها فى ابداء الرأى.

3- يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التى تواجه المراجع الخارجى عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقييم الأحداث اللاحقة .

4- اقترح أفراد العينة من الباحثين ضرورة تبنى المراجع لمدخل المراجعة على أساس الخطر عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، وذلك نتيجة للمستويات المرتفعة من المخاطر المصاحبة لتفشى جائحة كورونا.

5- ضرورة وجود آليات حديثة للتغلب على التحديات التى قد تواجه المراجع منها تصميم وأداء اجراءات مراجعة اضافية لجميع أدلة الاثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom أو التوسع فى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، ضرورة قيام ادارات المنشآت ومنظمى الأسواق المالية بمنح الوقت الكافى للمراجعين للقيام بعملهم فى ظل تفشى جائحة كورونا، ضرورة اعادة النظر فى التأهيل العلمى والعملى للمراجعين بما يتلائم مع متطلبات المراجعة فى ظل بيئة عدم التأكد المصاحبة لجائحة كورونا.

التوصيات:

فى ضوء النتائج التى توصل اليها البحث يوصى الباحث بما يلى:

- 1- يجب على ادارت المنشآت المتضررة ومسئولى الحوكمة والمديرين الماليين والمراجعين التواصل المستمر بشأن تحديد وتقييم تفشى عدوى فيروس كورونا على التقارير المالية وقبل البدء فى عملية المراجعة وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة.
- 2- يجب على المراجع الحصول على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة بشأن مدى صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة والتي فشل المراجع الخارجى نتيجة لظروف تفشى الفيروس من جمع أدلة كافية ومناسبة عنها.
- 3- يجب على المراجع التمسك بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله وذلك لأنها ستجنبه الكثير من المخاطر عند الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل تفشى عدوى فيروس كورونا المستجد.
- 4- يجب على المراجع التوسع فى الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة.
- 5- ضرورة تبنى المراجع لمدخل المراجعة على أساس الحظر عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.
- 6- يجب على المراجع ممارسة مستوى مرتفع من الشك المهنى والحكم المهنى خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك للتغلب على المستوى المرتفع من عدم التأكد المصاحب لجائحة كورونا.
- 7- ضرورة استعانة المراجع الخارجى بعمل المراجعين الداخليين بمنشأة عميل المراجعة.
- 8- ضرورة اعادة النظر فى تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة فى ظل البيئة المعقدة المصاحبة لتفشى جائحة كورونا.
- 9- يجب على ادارات المنشآت ومنظمى الأسواق المالية منح الوقت الكافى للمراجعين للقيام بعملهم فى ظل التحديات التى تواجه عمل المراجع وبيئة عدم التأكد بسبب جائحة كورونا.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

فى ضوء طبيعة المشكلة عمل الدراسة وحدود هذه الدراسة يوحى الباحث بتناول الجوانب الآتية فى الدراسات المستقبلية:

- 1- دراسة انعكاسات تفشى فيروس كورونا على تقرير المراجع ومهام لجان المراجعة .
- 2- دراسة انعكاسات تفشى فيروس كورونا على مراحل واجراءات عملية المراجعة.
- 3- دراسة انعكاسات تفشى فيروس كورونا على جودة عملية المراجعة وفجوة التوقعات فى المراجعة.
- 4- دراسة انعكاسات تفشى فيروس كورونا على أنشطة المراجعة الداخلية .
- 5- دراسة انعكاسات تفشى فيروس كورونا على أدلة الاثبات التقليدية فى المراجعة.
- 6- انعكاسات تفشى فيروس كورونا على مسئولية مراقب الحسابات .

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2020)، آثار انتشار فيروس كورونا - كوفيد 19 على اعداد القوائم المالية ومراجعتها، 13 أبريل : 1-32، متاح على :

<http://www.socpa.org.sa>

2- عبد الفتاح، هيثم محمد، تحسين جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم فى ضوء المعيار الدولى للتقارير المالية (دراسة ميدانية) ، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول، الجزء الأول، 2017.

3- عطيه محمد راضى، معيار التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMES) وزيادة جودة الافصاح المحاسبى بالتطبيق على البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 39، أكتوبر 2017.

4- عبد الحميد العيسوى محمود، وآخر، 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، العدد الثانى، مايو 2020، المجلد الرابع.

5- ابراهيم محمد الطحان، وآخر، الآثار الحالية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية، دراسة استكشافية ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، مايو 2020، المجلد الرابع.

6- دراسة محمود نافع، 2020 "آثار تداعيات فيروس كورونا - كوفيد-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة ، مجلة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، 2020.

7- الهيئة العامة للرقابة المالية، (2020)، اجراءات الهيئة الاحترازية لمواجهة فيروس كورونا ، أبريل، متاح على: <http://www.eiod.org>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 8- Jouchim Gassemy, " *The Effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environmental private firms: An explanatory interview study*"., *Accounting and Business Research*, 2017.
- 9- Australian Accounting Standard Board (AASB); Auditing and assurance Board (AUASB), (2020), "The Impact of Coronavirus on financial Reporting and the Auditor's Considerations", *Joint FAQ*, March. 1.13.
- 10- Financial Reporting Council (FRC), (2020), " *Guidance on Audit Issues Arising from the Covid-19 (Coronavirus) Pandemic*", Available at: <https://www.frc.org.uk>.
- 11- IAAsB, (2018), "Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items", ISA 501, 17 December.
- 12- " *Special considerations – Audits of Group Financial Statements: Including the work of component Auditors*", ISA 600, 17 December.
- 13- International Financial Reporting Standard (IFRS), (2020), "Potential Effects of the Coronavirus Out break on 2020 reporting Periods and onward", *Practice Alert, Global A&A and Risk, Quality & Governance Functions*, 18 March.
- 14- IAASB, (2018), "Going Concern", ISA 570 (Revised), 17 December.
- 15- Bider Dijker otte (BDo), (2020), "Audit I MP Lications and Resultant Considerations From The Coronavirus (Covid-19)" – 20 March, 1-8 Available at : <http://www.bdo.global>.
- 16- IAASb, (2018), *Subsequent Event*", ISA 560, 17 December.
- 17- KPMG, (2020), "Overview Financial Reporting and Audit Considerations: A summary of the Impact of Covid-19 on Financial Reporting and Audit Processes", Available at: <http://ho-me.kpmg>.
- 18- IAASB, (2018), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", ISA 705 (Revised) 17 December.
- 19- Dohrer, Bob, (2020), "How Auditors Can Test Inventory Without a Site Visit", *Journal Accountancy – Auditing*, 26 March, Available at: <https://www.journalofaccountancy.com>

- 20- *World Trade Organization (WTO), (2020), Covid-19 and world Trade April, Available at : <http://www.wto.org>.*
- 21- *Yan, B., L, Stuart, A, Tu and Tu and T. Zhang (2020)" Analysis of the Effect of Covid-19 on the Stock Market and Potential Investing Strategies", Available at: <https://doi.org>*

هوامش البحث

ملحوظة رقم 1

نموذج قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل /

بعد التحية

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان أثر جائحة كورونا على مهنة المراجعة وعمل المراجع

ولذا يرجو الباحث التكرم بالحصول علي تعاونكم في تحقيق الهدف المرجو والباحث اذ يقدر تعاونكم المثمر ويتقدم بخالص شكره سلفا علي اجابتمك للأسئلة المرفقة نموذج قائمة الاستقصاء ، مؤكدا ان هذا الاستبيان قد صمم لفرض البحث العملي فقط كما ان اجاباتهم ستعامل بسرية تامة .

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث

د/محمود عبد المقصود نافع

اولا : بيانات شخصية

الاسم :

الوظيفة :

جهة العمل :

عدد سنوات الخبرة :

ثانيا : اسئلة قائمة الاستقصاء

برجاء التفضل بوضع علامة (✓) امام الاجابة المناسبة

الفرض الاول : لا يوجد اهتمام في الوقت الحالي بأثار تداعيات فيروس كورونا علي مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى

اوافق بشدة	اوافق	محايد	ارفض بشدة	عبارات الفرض الاول
				<p>1-هناك عدم ادراك لأهمية آثار جائحة كورونا فى الوقت الحالى على مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى</p> <p>2-يساعد تحديد الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي التوسع فى الافصاح الكامل واجراءات عملية المراجعة.</p> <p>3-حاجة المراجع لتعديل الخطة المبدئية لعملية المراجعة واجراءات عملية المراجعة مع كل تحديث فى تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.</p> <p>4-يجب على المراجع توظيف قدر كبير من الحكم المهنى خلال كل مراحل عملية المراجعة وذلك للتغلب على المستوى المرتفع من عدم التأكد المصاحب لجائحة كورونا</p> <p>5- يساعد تحديد الآثار الحالية والمحتملة لتفشي جائحة كورونا على قيام المراجع الخارجى بواجباته المهنية.</p>

الفرض الثانى :

لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي جائحة كورونا علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر.

ارفض بشدة	ارفض	محايد	اوافق	اوافق بشدة	عبارات الفرض الثاني
					<p>1-سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم انعكاسات افتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة نتيجة للتأثير الجوهري لاحداث تفشى الجائحة على معظم القطاعات.</p> <p>2-سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار نتيجة للتأثير الجوهري وغير المسبوق لتفشى الجائحة على أداء الشركة ومركزها المالى وتدفعاتها النقدية.</p> <p>3-عدم كفاية اجراءات المراجعة المعتادة فى الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة.</p> <p>4-زيادة مستوى مخاطر المراجعة المقدرة نتيجة عدم التأكد المرتفع المصاحب لتفشى جائحة كورونا.</p> <p>5-سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم تأثير الأحداث اللاحقة المرتبطة بجائحة كورونا.</p>

الفرض الثالث :

لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا covid-19 علي مهنة المراجعة وعمل المراجع الخارجى.

ارفض بشدة	ارفض	محايد	وافق	وافق بشدة	عبارات الفرض الثالث
					<p>1-تساعد الآليات الحديثة فى التغلب على المشاكل والتحديات التى قد تواجه المراجعين فى ظل تفشى جائحة كورونا.</p> <p>2-يجب على واضعى المعايير فى البيئة المصرية ضرورة اصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.</p> <p>3-يجب على ادارات المنشآت ومنظمى الأسواق المالية منح التوقيت الكافى للمراجعين للقيام بعملهم فى ظل الصعوبات والمشاكل الناجمة عن جائحة كورونا.</p> <p>4-يجب على المراجع السعى لتصميم وأداء اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة الاثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة والتى تساعد فى البث المباشر لعملية جرد المخزون باستخدام تقنية الفيديو أو اجراء المقابلات الشخصية مع مسئولى الشركة وموظفيها باستخدام نفس التقنية.</p> <p>5-هل تتوقع وجود أية مشكلات وتحديات أخرى قد يواجهها المراجع الخارجى عند الارتباط بعمليات مراجعة فى البيئة المصرية فى ظل جائحة كورونا فى ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية.</p>