

أثر الأزمات على جودة المراجعة - دراسة حالة

على جائحة كورونا

عبدالصبور عبدالشكور

باحث ماجستير

الدكتور

محمد عبدالسلام عبدالعزيز البكري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

جامعة الأزهر

الدكتور

رجب أحمد محمد ندا

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

جامعة الأزهر

ملخص البحث

تناول هذه البحث أثر الأزمات على جودة المراجعة- دراسة حالة على جائحة كورونا، وقد تمثلت مشكلة البحث في التساؤل حول تأثير حدوث الأزمات على جودة عملية المراجعة وبخاصة أزمة جائحة كورونا كنموذج للتطبيق. وقد هدف البحث إلى التعرف على ماهية الأزمات التي تواجه مهنة المراجعة وقد يكون لها تأثير على جودة أداء مهام المراجعة، كما هدفت إلى التعرف على مفهوم جودة عملية المراجعة وأركانها الأساسية، بالإضافة إلى دراسة حالة على جائحة كورونا باعتبارها أزمة معاصرة وما ترتب عليها من تأثير على جودة عملية المراجعة.

ولتحقيق الهدف المرجو فقد تم إجراء دراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة استقصاء وزعت على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى والمتوسطة في مصر، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

وقد توصل البحث إلى أن هناك عدة جوانب للأزمات تؤثر على عملية المراجعة كضغوطات الوقت ونقص الموارد وزيادة المخاطر والتغيرات التنظيمية وضعف الرقابة الداخلية وتراجع الثقة، وأن المراجع يمكنه مواجهة الأزمات والحد من مخاطرها على جودة عملية المراجعة عن طريق الحفاظ على الشك المهني وتعزيز تقييم المخاطر وتعزيز الاتصالات والتركيز على الضوابط الداخلية والتمتع بالاستقلالية والأخلاقيات والتعليم المستمر.

كما توصل البحث إلى أن هناك حاجة إلى تغييرات واسعة في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة، وأن هناك حاجة لتحسين الكفاءات المهنية وتقديم برامج للمراجعين حول كيفية التعامل مع الأزمات والحفاظ على جودة عملية المراجعة. وفي ضوء نتائج البحث خلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تعزيز الكفاءات المهنية عن طريق برامج تدريبية شاملة للمراجعين لتحسين مهاراتهم في التعامل مع الأزمات، وتطوير المهارات التقنية لإدارة العمل عن بُعد بفعالية، وتحسين أدوات المراجعة وإجراءاتها عن طريق الاستثمار في التقنيات الرقمية لجمع وتحليل المعلومات عن بُعد، والحفاظ على استقلالية المراجع عن طريق وضع سياسات مؤسسية تحمي استقلالية المراجعين.

الكلمات المفتاحية: الأزمات - جودة - عملية المراجعة - جائحة كورونا.

Abstract

The study addresses The Impact of Crises on The Quality of Auditing, with A case study on the Covid-19 pandemic, the problem of the study is: what is the impact of Crises on the quality of the Auditing process, particularly in the case of the Covid-19 pandemic as an application model.

The study aimed to identify the Crises that are facing the Audit profession, and may have an impact on the quality of performance of audit tasks, the study also aimed to identify the concept of Audit process quality and its essential components, in addition to a case study on the covid-19 pandemic as a contemporary Crisis and its resulting impact on the Audit Process quality.

A Field study was conducted and a questionnaire was prepared and distributed to large and medium accounting and auditing Offices in the Egyptian Environment, and after collecting the data, it was analyzed using appropriate statistical Methods.

The study found that there are several aspects of crises that affect the Audit process, such as time pressures, lack of resources, increased Risks, Organizational changes, weak internal control, and declining confidence, and the Auditor can confront crises and reduce their risks to the quality of the Audit process by maintaining professional skepticism.

In light of the study's results, the researcher conducted a set of recommendations, the most important of which are: Enhancing professional competencies through comprehensive training programs for auditors to improve their skills in crisis management, developing technical skills for affective remote work management, improving audit tools and procedures by investing in digital technologies to gather and analyze remote information,

Keywords: Crises, Quality, Audit process, corona pandemic.

الإطار العام للبحث

أولاً - مشكلة البحث:

تمثل جودة عملية المراجعة مطلبًا ضروريًا لجميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، حيث إن المراجع يهتم أن تتم عملية المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتطلب أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يريدون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة للمحافظة على متطلبات جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.⁽¹⁾

ويلعب المراجع دوراً مهماً في تحسين جودة عملية المراجعة، ومن أهم الأدوار التي يلعبها المراجع في عملية المراجعة هو تحقيق تماثل المعلومات بين مديري الشركات محل المراجعة والمستثمرين، إلا أن هناك أحداث خارجية أثرت على عمل المراجع، ومن هذه الأحداث أزمات معاصرة كالأزمة المالية العالمية وأزمة جائحة كورونا، والتي أصبحت التحدي الرئيسي في الفترة الأخيرة لمراجعي الحسابات في القيام بعملهم وأثرت على مراجعي الحسابات من جوانب عدة مثل

⁽¹⁾ عبدالسلام سليمان قاسم الأهل، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية -دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الحديدة، ص2.

التعديلات على إجراءات المراجعة ومحاولة المراجعين مع سياسة العمل من المنزل وتحديد أتعاب المراجعة.⁽²⁾

ونظرًا لأهمية عملية المراجعة لضمان جودة التقارير المالية والتي يقوم عليها اتخاذ القرارات وسلامة الأسواق المالية قامت مجلس التقارير المالية بنشر إشعار محدد المرتبط بتأثير جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة ويمثل هذا الإشارة إرشادات للمراجعين بخصوص المشاكل المرتبطة بتأثير إجراءات التباعد الاجتماعي على جودة المراجعة.⁽³⁾

وعليه تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر حدوث الأزمات، وخاصة جائحة كورونا، على جودة عملية المراجعة؟ ويتفرع مما سبق الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي التغيرات التي طرأت على بيئة المراجعة خلال جائحة كورونا؟
- أي من العوامل الناتجة عن الأزمة له التأثير الأكبر على جودة المراجعة؟
- ما هي التحديات والمعوقات الرئيسية التي واجهها المراجعون؟
- إلى أي مدى نجحت مكاتب المراجعة في الحفاظ على معايير الجودة خلال الأزمة؟
- ما هي السياسات أو الإجراءات التي يمكن اقتراحها لضمان جودة المراجعة في المستقبل أثناء الأزمات؟

ثانياً - هدف البحث:

(2) Hasnel., W, et al, 2023, Audit quality during the covid-19 pandemic, Economic journal, Vol 12, No 4, pp.425-437.

(3) Financial reporting council, 2020, guidance an audit issues arising from the covid-19 coronavirus pandemic, Available at <https://www.frc.org.uk/news/march-2020-1/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19>.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على أثر الأزمات المعاصرة بصفة عامة وأزمة جائحة كورونا بصفة خاصة على جودة عملية المراجعة.

وينبثق مما سبق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على ماهية الأزمات التي تواجه مهنة المراجعة وقد يكون لها تأثير على جودة أداء مهام عملية المراجعة.
- 2- التعرف على مفهوم جودة عملية المراجعة وأركانها الأساسية.
- 3- دراسة حالة على جائحة كورونا باعتبارها أزمة معاصرة وما ترتب عليها من تأثير على جودة عملية المراجعة.

ثالثاً- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث فيما يلي:

- 1- الأهمية العلمية: تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في التعرض لموضوع هام في مجال المراجعة وهو جودة عملية المراجعة لما له من تأثير على الارتقاء بمستوى المهنة، وإظهار تأثير الأزمات المعاصرة وبخاصة أزمة جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة.
- 2- الأهمية العملية: تتمثل أهمية هذا البحث من الناحية العملية في إظهار الآثار التطبيقية للأزمات المعاصرة على جودة عملية المراجعة، مما يساعد في إيجاد حلول متطورة يمكن الاستفادة منها في المستقبل أمام أي أزمة طارئة قد تواجه مهنة المراجعة.

رابعاً- منهج البحث:

تشمل البحث على المنهجين التاليين:

- المنهج الاستقرائي: من خلال مراجعة ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات المنظمات المهنية بخصوص موضوع البحث، للوقوف على المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة وأهميتها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها وتحديد وسائل لتحسين جودة المراجعة، بالإضافة إلى دراسة تحليلية للآزمات المعاصرة وأثرها على جودة المراجعة.

- المنهج الكمي الوصفي التحليلي: وتم تطبيقه من خلال دراسة ميدانية باستخدام استبيان (قائمة استقصاء)، تم توزيعها على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى والمتوسطة في مصر، ثم تم تحليل البيانات احصائياً باستخدام الأساليب المناسبة.

خامساً- فروض البحث:

على ضوء البحث وأهميته وأهدافه، يركز البحث على الفروض التالية:

الفرض الأول: يوجد حاجة إلى إجراء تغييرات في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة في ظل أزمة كورونا.

الفرض الثاني: يوجد حاجة للكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة في ظل أزمة كورونا.

الفرض الثالث: يوجد تأثير لأزمة كورونا على أتعاب المراجعة.

سادساً- خطة البحث:

ينقسم هذا البحث إلى مقدمة، وثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار العام لجودة عملية المراجعة والعوامل المؤثرة فيها.

الفرع الأول: مفهوم جودة عملية المراجعة وأهميتها وأهدافها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لطبيعة الأزمات المؤثرة على جودة عملية المراجعة.

الفرع الأول: طبيعة الأزمات التي تؤثر على جودة عملية المراجعة.

الفرع الثاني: دراسة طبيعة جائحة كورونا وتأثيرها على جودة عملية المراجعة.

المبحث الثالث: دراسة أثر أزمة كورونا على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

الفرع الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية.

الفرع الثاني: نتائج الدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات.

سابعاً – الدراسات السابقة

مقدمة:

سيتناول الباحث أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وذلك للتعرف علي ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية، وبيان ما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية من ناحية أخرى.

وتم عرض كما يلي:

دراسات عن الأزمات وعلاقتها بالمراجعة

1- دراسة (mahdi salehi, et al, 2019)⁽⁴⁾ بعنوان: the impact of financial crisis on audit quality and audit fee stickiness: evidence from Iran
برسوم المراجعة: أدلة من إيران)

هدفت الدراسة إلى تحقيق ثبات أتعاب المراجعة والعوامل المؤثرة خاصة جودة المراجعة والأزمات المالية في الاقتصاديات الناشئة. وفي هذه الدراسة يتم فحص جودة المراجعة تحت ثلاثة معايير أساسية، وهم حجم المراجع، تخصص صناعة المراجع وفترة عمل المراجع. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود ارتباط قوي بين جودة المراجعة وثبات أتعاب المراجعة، كما وصل الباحث إلى عدم وجود تأثير للأزمات المالية على العلاقة بين جودة المراجعة وثبات (لزوجة) رسوم المراجعة.

⁽⁴⁾Mahdi Salehi, et al, 2019, the impact of financial crisis on audit quality and audit fee stickiness: evidence from Iran, department of economic and administration sciences, Ferdowsi university of Mashhad, journal of financial and reporting and accounting, Vol.17, issue:2 pp.201-221.

2- دراسة (محمود والطحان، 2020)⁽⁵⁾ بعنوان: انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم انعكاسات جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية.

ولتحقيق هذا الهدف حاول الباحثان الوقوف على أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع الخارجي عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل نقشي الفيروس، مع اقتراح بعض الآليات التي قد تساعد المراجعين في التغلب على هذه المشاكل والتحديات.

ولإجراء الدراسة الاستكشافية تم اختيار عينة شملت 59 من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وأيضاً 72 من الباحثين المهتمين بالمحاسبة والمراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن جائحة كورونا ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجي، من أهمها: ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، ارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة إجراءات المراجعة المعتادة، مشاكل مراجعة مكونات المجموعة، تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، مشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، مراجعة التقديرات المحاسبية، ومشاكل تعديل تقرير المراجعة.

(5) محمود عبدالحميد العيسوي وإبراهيم محمد الطحان، 2020، انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2، ص 1-88.

3- دراسة (نوال كفوس، 2020)⁽⁶⁾ بعنوان: تداعيات جائحة كورونا على المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تداعيات جائحة كورونا على عملية المراجعة، ومعرفة كيفية تفاعل واستجابة المراجع لها، إضافة إلى تحديد بعض الاعتبارات الرئيسية التي يجب الاهتمام بها من قبل المراجع، وهذا بالرجوع إلى معايير المراجعة الدولية ذات الصلة.

وقد توصلت الدراسة أن الوباء لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها إجراء عملية المراجعة، ما يعني ضرورة القيام بتعديل خطة المراجعة وتطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة المراجعة وأن مثل هذه الظروف تستوجب على المراجع بذل العناية اللازمة والحذر المهني في تقييم الاستمرارية والأحداث اللاحقة.

4- دراسة (Khaldoon Albitar, et al, 2020)⁽⁷⁾ بعنوان: Auditing in time of social distancing : the Effect of covid-19 on Audit quality (المراجعة في زمن التباعد الاجتماعي: تأثير جائحة كورونا على جودة المراجعة)

هدفت الدراسة إلى مناقشة التأثير النظري لتفشي التباعد الاجتماعي لجائحة كورونا على جودة المراجعة.

استخدمت هذه الدراسة دراسة مكتبية لاستكشاف التأثير المحتمل لأزمة جائحة كورونا على خمسة اعتبارات رئيسية لجودة المراجعة أثناء الجائحة، وهذه

(6) نوال كفوس، 2020، تداعيات جائحة كورونا على المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر، العدد 2، المجلد 5، ص ص 113-126.

(7) Khaldoon., A, et al, 2020, Auditing in time of social distancing: the effect of covid-19 on Auditing Quality, international journal of Accounting and information management, in press.

الاعتبارات تشمل أتعاب المراجعة، تقييم الاهتمام المستمر، مراجعة رأس المال البشري، إجراءات المراجعة ورواتب موظفي المراجعة.

ووصلت هذه الدراسة إلى أن هناك اعتقادات كثيرة أن جائحة كورونا ليست أزمة مالية حتى الآن، ولكن هذه الدراسة على عكس ذلك تعتقد أن تأثير جائحة كورونا سيكون التحدي الأصعب للمراجعين وعملائهم منذ الأزمة المالية العالمية 2007-2008 وتعتقد هذه الدراسة خاصة أن التباعد الاجتماعي لجائحة كورونا يمكن أن يؤثر بدرجة كبيرة على أتعاب المراجعة وتقييم الاهتمام المستمر ومراجعة رأس المال البشري وإجراءات المراجعة ورواتب الموظفين وجهود المراجعة، والتي يمكن أن تشكل في النهاية تأثيرًا شديدًا على جودة المراجعة.

5- دراسة (أبوالقاسم، 2021)⁽⁸⁾ بعنوان: أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على عملية المراجعة الخارجية في ظل جائحة كورونا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية والمعلومات الإحصائية من عينة الدراسة، حيث تم توزيع عدد (52) استمارة على عينة من مكاتب المراجعة

(8) أبوالقاسم أبو ستالة محمود ، 2021، أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة الخارجية في ظل جائحة كورونا، المؤتمر العلمي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، ليبيا، ص ص 944-977.

بطرابلس، وبعد منح المشاركين فترة كافية للإجابة على أسئلة الاستبيان، تم استلام عدد (41) من الاستمارات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد إدراك تام لدى المراجع الخارجي الليبي لأهمية تطبيق إجراءات المراجعة الإلكترونية، وكذلك وصلت الدراسة إلى وجود صعوبات في تطبيق المراجعة الإلكترونية من قبل المراجعين الخارجيين.

6- دراسة (Christoffer Johnson, et al, 2021)⁽⁹⁾ بعنوان:
Auditing in time of change: A qualitative study on how
covid-19 will affect Audit Quality (المراجعة في زمن التغيير:
دراسة نوعية حول كيفية تأثير جائحة كورونا على جودة المراجعة)

هدفت الدراسة إلى أن تستكشف كيف يمكن لجائحة كورونا أن تؤثر على جودة المراجعة وتقدم رؤى مبكرة إذا كانت الجائحة قد تؤثر بالفعل على جودة المراجعة في السويد.

هذه الدراسة تستخدم البيانات النوعية المحصلة بواسطة المقابلات شبه المنظمة مع ثمانية من مراجعين معتمدين مع Big four من دولة السويد لاستكشاف الأثر على ثلاثة جوانب مفتاحية لجودة المراجعة وهم استقلال المراجع، الاهتمام المستمر، وارتباط العميل والمراجع.

⁽⁹⁾Christoffer., J, et al, 2021, Auditing in time of change: A qualitative study on how covid-19 will affect Audit Quality, master's program in Accounting and financial management specialization, department of Business studies, Uppasala university.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه رغم أن جائحة كورونا لم تنتهِ بعد، ولكن كانت لها تأثيرات أقل مما كان يتوقعها الباحثون والخبراء؛ وأيضاً أن هذه الجائحة أدت إلى تغير العلاقات بين العميل والمراجع. وتشير هذه النتائج أيضاً إلى عدم وجود تأثير كبير على جودة المراجعة في العلاقة بين العميل والمراجع، كما ينطبق نفس الأمر على استقلال المراجع، ومع ذلك النتائج تشير إلى أن القيام بتقييمات دقيقة للاهتمامات المستمرة كان وسيكون أكثر تعقيداً ويهدد جودة المراجعة.

7- دراسة (محمد على وآخرون، 2022)⁽¹⁰⁾ بعنوان: أثر مواجهة جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى والإسكندرية)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مواجهة المخاطر التي تم تقييمها في ظل جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي، وذلك في ضوء معيار رقم (330) من معايير المراجعة المصرية "إجراءات المراجع الخارجي لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها". 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.

(10) محمد على إلهامي وآخرون، 2022، أثر مواجهة جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى والإسكندرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد 3، المجلد 6، ص 413-440.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي حيث مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا تؤثر على إجراءات المراجعة بنسبة 71.5% وفقاً لمعامل التحديد، وعلى العناية المهنية للمراجع بنسبة 63.6% وعلى أتعاب المراجع بنسبة 36.1% وعلى تقرير المراجع الخارجي بنسبة 51.55% عند دلالة معنوية أقل من 5% بدرجة ثقة أكبر من 95%.

8- دراسة (Ricky., A, 2022)⁽¹¹⁾ بعنوان: Audit quality during the covid-19 pandemic: Analysis of procedures costs, Reporting time pressure and Audit situations
(جودة المراجعة أثناء جائحة كورونا: تحليل تكاليف الإجراءات الإبلاغ عن

ضغط الوقت وحالات المراجعة

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير إجراءات المراجعة وأتعاب المراجعة وضغط الميزانية الزمنية وتشكيك المراجع في جودة المراجعة مع وضع المراجعة خلال جائحة كورونا كمتغير تدخلي إما جزئياً أو في وقت واحد. استخدمت الدراسة المنهج الكمي والتصميم المستخدم هو المسح، وتم استخدام استبيان كأداة بحث ومن ثم يستخدم التحليل الإحصائي تحليل المسار على إجابات 37 مراجعاً من المقيمين في رايا باندونج. ووصلت الدراسة إلى أن حالة المراجعة خلال جائحة كورونا هو التدخل الذي يؤثر على جودة المراجعة، جزئياً أن إجراءات المراجعة لها تأثير موجب كبير على جودة المراجعة، في حين أن أتعاب المراجعة وضغط الميزانية الزمنية وتشكيك المراجع لا يظهر تأثيراً موجباً كبيراً على جودة

⁽¹¹⁾ Ricky., A, 2022, Audit quality during the covid-19 pandemic: Analysis of procedures costs reporting time pressure and situations, journal of southwest Jiatong University, Vol 57, No 4, pp.372-384.

عملية المراجعة وفي نفس الوقت تشير النتائج إلى أن إجراءات المراجعة وأتعب المراجعة وضغط الميزانية الزمنية وتشكيك المراجع لها تأثير موجب كبير على جودة عملية المراجعة مع وضع المراجعة خلال جائحة كورونا كمتغير تدخلي.

9- دراسة (Yuniarwati, et al, 2023)⁽¹²⁾ بعنوان: the Impact of covid-19 pandemic on Audit quality: the perception of Indonesian Auditors (تأثير جائحة كورونا

على جودة المراجعة: وجهة نظر المراجعين الإندونيسيين)

هدفت الدراسة لتوفير أدلة تجريبية لتأثير جائحة كورونا على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الإندونيسيين. مجتمع هذه الدراسة هو جميع المراجعين الذين يعملون في شركات المحاسبة العامة في إندونيسيا وتم اختيار العينة بشكل عشوائي من أولئك الذين كانوا على استعداد لملء الاستبيان، وتمت معالجة البيانات باستخدام برنامج EXL و SPSS.

ووصلت الدراسة إلى أن جائحة كورونا أثرت بشكل كبير على جميع أبعاد جودة المراجعة، بما فيهم الاهتمام المستمر وأتعب المراجعة وجودة المراجعة والموارد البشرية وإجراءات المراجعة ورواتب المراجعين.

10- دراسة (Luthfi Siti Nur Fadillah, 2023)⁽¹³⁾ بعنوان: the impact of covid-19 on Audit Quality and procedures for external Auditors (literature review) (تأثير جائحة كورونا على

جودة المراجعة وإجراءات المراجعين الخارجيين "مراجعة الأدبيات")

⁽¹²⁾ Yuniarwati, et al, 2023, the impact of covid-19 on Audit quality: the perception of Indonesian Auditors, international journal of application on economics and business, Vol 1, No 1, pp.141-150.

⁽¹³⁾ Luthfi., S, 2023, the impact of covid-19 on Audit Quality and procedures for external Auditors literature review, Accounting and finance studies Vol.3, No.2, DoI:1047153/Afs32.6382023, pp.117-129.

هدفت الدراسة إلى تعرف أثر جائحة كورونا على جودة إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها بواسطة مراجعين خارجيين، وكيفية إيجاد حلول لتقليل التأثير.

وتم استخدام منهج مراجعة الأدبيات من خلال ربط المعلومات حول كيفية تأثير فيروس كورونا على جودة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجعون الخارجيون.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسة أن وجود جائحة كورونا كان لها تأثير على جودة إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، وأن نتائج كثير من الدراسات السابقة حول هذا الموضوع ما زالت متعارضة، لذلك هناك حاجة لدراسات أخرى لتوسيع الأدب حول هذا الموضوع.

التعليق على الدراسات السابقة:

عند مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية، يتضح أن موضوع تأثير الأزمات، وبخاصة جائحة كورونا، على جودة المراجعة قد حظي باهتمام واسع في الأدبيات الحديثة، سواء في السياقات المحلية أو الدولية. وقد تنوعت مناهج هذه الدراسات بين الكمي والنوعي، واختلفت من حيث نوع العينة، والمجتمعات المستهدفة، وطبيعة المتغيرات المدروسة، مما أثر على عمق النتائج ومدى قابليتها للتعميم.

فمن حيث المنهجية؛ تميزت بعض الدراسات مثل Muhammed (2023) في ماليزيا و Ricky (2022) في إندونيسيا، باستخدام المنهج الكمي الميداني المعتمد على الاستبيانات، وهي قريبة من منهج الدراسة الحالية التي اعتمدت على توزيع قائمة استقصاء على مكاتب المراجعة في مصر، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية هو تركيزها على البيئة المصرية بشكل ميداني تطبيقي، مع جمع وتحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية مناسبة، مما يمنح نتائجها

موثوقة أكثر في السياق المحلي، مقارنة ببعض الدراسات التي اكتفت بتحليل تصورات محدودة أو عينات صغيرة.

أما من حيث المتغيرات؛ فقد ركزت الدراسات السابقة على مجموعة مختلفة من الجوانب المتصلة بجودة المراجعة، فمثلاً، ركزت دراسة Albitar et al (2020) على أتعاب المراجعة والاعتماد على الأدلة الرقمية، بينما ركزت دراسة Christoffer et al (2021) على الاستقلالية وتقييم الاستمرارية، أما Marchellah et al (2023) فتنبّت منظوراً شاملاً لجودة المراجعة من خلال مقابلات نوعية مع مراجعين، وأشارت إلى تأثير الجودة في ستة مؤشرات رئيسية، بالمقابل، فإن الدراسة الحالية عالجت تأثير الأزمات على جودة المراجعة من خلال رؤية متكاملة شملت ضغوط الوقت، ضعف الموارد، ضعف الرقابة الداخلية، تراجع الثقة، وزيادة المخاطر، إلى جانب تقديم حلول واقعية وإجرائية للمهنة في ظل الأزمات، وهو ما يعطيها بعداً تطبيقياً ومهنيًا أكبر.

من حيث النتائج؛ اتفقت معظم الدراسات مع ما توصلت إليه الدراسة الحالية بشأن التأثير السلبي للأزمات على جودة المراجعة. فقد أكدت دراسة Yniarwati et al (2023) وجود تأثير كبير للجائحة على مختلف أبعاد الجودة، كما أشارت دراسة محمد علي وآخرون (2022) إلى أن مواجهة المخاطر تؤثر على العناية المهنية وإجراءات المراجعة بنسب عالية. ومع ذلك، فإن بعض الدراسات مثل Salehi et al (2019) لم تجد تأثيراً كبيراً للأزمة المالية على جودة المراجعة، مما يشير إلى أن نوع الأزمة وسياقها الزمني لهما دور حاسم في تحديد طبيعة التأثير.

المبحث الأول

الإطار العام لجودة عملية المراجعة والعوامل المؤثرة فيها

مقدمة:

يتناول الباحث في هذا المبحث الإطار العام لجودة عملية المراجعة وذلك من خلال تناول عدة عناصر وهي: مفهوم جودة عملية المراجعة، وأهمية جودة عملية المراجعة، وأهداف جودة عملية المراجعة، وذلك كما يلي:

الفرع الأول

الإطار العام لجودة عملية المراجعة

أولاً- مفهوم جودة عملية المراجعة:

يختلف مفهوم جودة عملية المراجعة باختلاف آراء الباحثين حيث ينظر إليها كل منهم من وجهة نظر مختلفة، فالبعض يرى أنها عبارة عن احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، والبعض الآخر يرى أنها عبارة عن مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين يرى البعض الآخر أنها عبارة عن تحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

ومن أهم الأسباب التي جعلت تحديد مفهوم جودة المراجعة كمفهوم موحد ومقبول لدى جميع الأطراف، هو الطبيعة النسبية لجودة المراجعة، حيث إن تحديد جودة المنتجات من الخدمات أصعب منه في حالة المنتجات الملموسة.⁽¹⁴⁾

⁽¹⁴⁾ محمد عواد محمد عواد، 2020، تحديد الأهمية النسبية للمهارات العامة والمتخصصة لمراجع الحسابات لتحقيق جودة المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الأزهر الشريف، ص 61.

ويعتبر (De Angelo, 1981) من أوائل الباحثين الذين ربطوا جودة عملية المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، حيث أكد أن جودة عملية المراجعة هي عبارة عن احتمالية أن يتمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها في التقارير المالية، وبالتالي يمكن القول أنه وفقاً لهذا التعريف فإن جودة عملية المراجعة هي مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء (قدرات فنية)، والإبلاغ عنها (استقلال المراجع).⁽¹⁵⁾

ويعتبر التعريف السابق من أهم المفاهيم التي تداولها الباحثون في الأدب الأكاديمي لجودة عملية المراجعة، حيث وجد الباحث بعد الاطلاع على العديد من الأبحاث والمؤلفات أنهم استشهدوا بهذا التعريف واعتمدوا عليه كمرجع أساسي.

هذا وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار المراجعة الدولي رقم 220 (إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية) أنه يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التمسك والالتزام بمعايير المراجعة ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل منشأة المراجعة، ووفقاً لتعريف هذا المعيار لجودة عملية المراجعة يمكن القول أن جودة عملية المراجعة عبارة عن التزام المراجع بمعايير المراجعة ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل المنشأة.⁽¹⁶⁾

⁽¹⁵⁾ DeAngelo, L. E, 1981, "Auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economics, 33, 183-199.

نقلاً عن:

Chadehani., A, A, 2011, Review of studies on Audit quality, international conference on humanities and culture, IPEDR, Vol 20, IACSTI press, Singapore, pp.313-317.

⁽¹⁶⁾ IAASB, international standard on Auditing 220, Revised, Quality management for an Audit of financial statement, final pronouncement, December 2020. <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf>.

وقد أشار البعض إلى جودة عملية المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية من خلال جودة تنفيذ عمل المراجع الخارجي بتأهيله علمياً وعملياً ووضع كافة الأساليب والإجراءات المناسبة وفقاً للمعايير والإرشادات المهنية، والعمل على تلبية رغبات الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة بما يضمن أقل درجة مخاطر من خلال اكتشاف المخالفات والأخطاء في النظام المحاسبي لعميل المراجعة، والإفصاح عن تلك المخالفات، وتجميع القدر الكافي من أدلة المراجعة بالشكل الذي يقوي الثقة والمصادقية في المعلومات المالية لعميل المراجعة.⁽¹⁷⁾

ويرى الباحث أن جودة عملية المراجعة عبارة عن مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية، مع الحفاظ على الاستقلال والاحترافية. **ثانياً - أهمية جودة عملية المراجعة:**

لقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب زيادة حالات الاحتيال والتلاعب بالبيانات المالية والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات عقب انهيار الشركات الأمريكية، على الرغم من أن بياناتها المالية تخضع لسيطرة أكبر شركات المراجعة، وللسيطرة على هذه الضغوطات يجب الاهتمام بجودة عملية المراجعة، وهو مطلب لجميع الأطراف ذات الصلة بجودة عملية المراجعة.⁽¹⁸⁾

⁽¹⁷⁾ سمر خالد علي، 2016، تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص66.

⁽¹⁸⁾ حنان هدار، 2015، أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي -دراسة ميدانية لمسيرى مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص6.

وتكتسب جودة عملية المراجعة أهميتها من خلال تحقيق العناصر التالية:

1- الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة:

يعد الالتزام بالمعايير المهنية أحد العوامل الأربعة المهمة جداً في تحديد جودة عملية المراجعة، وهذه العوامل عبارة عن: حجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، واستقلال المراجع.⁽¹⁹⁾

2- تخفيض مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة:

إن منشآت الأعمال تواجه مجموعة من المخاطر، والتي قد تؤثر عليها وعلى استمرارها في سوق الأعمال، ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى مخاطر داخلية ومخاطر خارجية وبالتالي يتطلب الأمر القيام على إدارة هذه المخاطر والحد من آثارها السلبية المتوقعة على المنشأة لذا تحتاج هذه المنشآت إلى أدوات خارجية تستطيع من خلالها التعرف على المخاطر التي تواجهها وتساعد في تخفيض أثر هذه المخاطر.⁽²⁰⁾

3- أحد أدوات حوكمة الشركات:

تحظى جودة عملية المراجعة بأهمية كبيرة باعتبارها أداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات التي يمكن أن تؤكد للمساهمين صحة التقارير المالية للمؤسسة، وكفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية لديها والإفصاح عن المخاطر المختلفة

⁽¹⁹⁾ معاد أحمد عواد عفيفي، 2017، دور جلسات العصف الذهني في تحسين جودة المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الأزهر الشريف، ص 51.

⁽²⁰⁾ أحمد رحاب نصرالدين مبارك وآخرون، 2023، دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ع18، ص ص 1-30.

التي تهدد أنشطة المؤسسة ووضعها المالي، والتدابير المتخذة لمعالجة هذه القضايا لتحسين التواصل وزيادة مستوى الثقة بين المنشأة ومساهميها.⁽²¹⁾

4- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية:

إن إعداد القوائم المالية من مسؤوليات إدارة المنشأة، وبالتالي فهي حريصة على أن تكون هذه القوائم ذات ثقة ومصادقية حتى تتمكن من معرفة وضعها المالي الحقيقي وزيادة التعويضات واستمراريتها في إدارة المنشأة، وكذلك فإن البنوك والدائنون والمقرضون الآخرون يهتمون بشكل كبير في أن تتمتع القوائم المالية بجودة عالية، كما أن المستثمرين (الحاليين والمستقبليين) يهتمون بالقوائم المالية كمصدر للمعلومات الأساسي لهم فهم يهتمون بشكل كبير على تقرير المراجع في حالة قيامهم بالتعامل مع المنشأة أو الاستثمار فيها.⁽²²⁾

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن جودة عملية المراجعة لها أهمية قصوى في اتخاذ القرارات المناسبة لأصحاب المشروع والمستثمرين في الاستمرار أو التوقف لحماية أموالهم من الفقد والضياع، وأن أهمية جودة عملية المراجعة تظهر في صدق وعدالة وشفافية القوائم المالية التي تعرض على المستفيدين منها مثل المدينين لضمان استرداد قروضهم ومعها الفائدة، ومهمة للدائنين لتشجيعهم في طلب القروض.

(21) أماني أبوبكر عبدالرحيم محمد، 2020، تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إعادة شراء الأسهم كأحد آليات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، فرع البنات، جامعة الأزهر، ص40.

(22) سامر دواره، 2014، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الحلب، سورية، ص 19.

ثالثاً- أهداف جودة عملية المراجعة:

أشارت المنظمة الدولية للقياس والاعتماد (ISO&IAF) إلى أنه يجب على مراجعي الحسابات التحقق من أن أهداف جودة المراجعة تم تعريفها وأنها تعكس سياسة الجودة كما أنها يجب أن تكون متماسكة إلى حد كبير وتتماشي وتتوافق مع سياق النشأة واتجاهها الإستراتيجي، ويجب أن تكون متماشية مع أهداف العمل، بما في ذلك توقعات العملاء.⁽²³⁾

وهناك عدة أهداف يمكن تحقيقها من خلال زيادة جودة عملية المراجعة

لعل أهمها ما يلي:

1- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والاهتمام بالتفاصيل أثناء العمل.⁽²⁴⁾

2- المساعدة في إيجاد طرق مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله العثور على مكاتب أخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.⁽²⁵⁾

⁽²³⁾ International organization for international standardization and Accreditation forum, ISO 9001 Auditing practices Group Guidance on: policy, objectives and management Review, edition 1, 13 January 2016.

⁽²⁴⁾ عثمان صلاح محمد سعيد، 2019، دور المراجعة المشتركة في تحقيق جودة المراجعة - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ص49.

⁽²⁵⁾ سناجق محمد أبوبكر الصديق عبدالسلام، 2021، تقييم تأثير إستراتيجية المراجعة المبنية على مخاطر الأعمال على جودة المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص79.

- 3- المساهمة في الجهد الوطني لرفع مستوى المهنة وتساهم في الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمساءلة والقانونية وتجنب الاتهامات بإهمال واجبات المهنة.⁽²⁶⁾
- 4- توحيد الممارسات المهنية للمراجعة من خلال وضع الإجراءات والسياسات التي يلتزم بها المراجعون ومكاتب المراجعة.⁽²⁷⁾
- 5- توفير الإرشادات حول الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة.⁽²⁸⁾

⁽²⁶⁾ كريمة محمد على، 2017، دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الأزمات المالية - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ص23.

⁽²⁷⁾ عثمان صلاح محمد سعيد، 2019، مرجع سابق، ص51.

⁽²⁸⁾ رشيد حفصي، 2022، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي -دراسة عينة لمحافظي الحسابات بورقلة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مج 8، ع1، ص ص 53-64.

الفرع الثاني

العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة

مقدمة:

تأثرت مهنة المراجعة في الفترات الأخيرة بعدة عوامل تناولها العديد من الباحثين والمهتمين بمجال المراجعة لدراسة أثرها على مستقبل مهنة المراجعة وجودة عمل المراجع.

ويتناول الباحث العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة والتي وردت في مجموعة من الدراسات والأبحاث ، وإن اختلفت مسمياتها (خصائص جودة عملية المراجعة، مؤشرات استدلال على جودة المراجعة، عناصر جودة المراجعة، مقاييس جودة الأداء المهني، محددات جودة أداء خدمات المراجعة).

1- حجم مكتب المراجعة:

لاحظ الباحث أن هناك اختلاف في آراء الباحثين حول علاقة حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث يرى البعض أن هناك علاقة ارتباط بين جودة عملية المراجعة وحجم مكتب المراجعة ومن ثم الاعتماد على ذلك كمؤشر لقياس جودة عملية المراجعة.⁽²⁹⁾

⁽²⁹⁾ Sari., S., P, et al, 2019, the effect of audit tenure audit rotation audit fee accounting firm size and auditor specialization to audit quality, journal of Indonesian accounting and financial research, Vol 4, No 3, pp.186-196.

ويعتمد أصحاب هذا الرأي على أن المكاتب الكبيرة توجه جزءاً كبيراً من الاستثمارات في استخدام التكنولوجيا المتطورة وتدريب العاملين مما يعني توافر الكفاءة والدقة في اكتشاف الأخطاء وما يرتبط بذلك من مشكلات.⁽³⁰⁾

إلا أن البعض يرى أن جودة عملية المراجعة ليس لها علاقة بحجم المكتب.⁽³¹⁾

ويرى البعض أن استقلالية المكاتب الأكبر حجماً تعتمد على توافر دافعين أساسيين:

1- فصل القسم الذي يقدم خدمات المراجعة أو الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة.

2- لا تتوقف الإيرادات التي تحصل عليها مكاتب المراجعة على عميل واحد فقط، فإن مكاتب المراجعة الكبرى يميلون إلى استقلالية أكثر سواء كان حجم عملائهم صغيراً أو كبيراً.⁽³²⁾

أما أصحاب الاتجاه الثاني فيؤكدون على أن هناك تأثيراً سلبياً بين جودة عملية المراجعة وحجم مكتب المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة الصغرى نظراً

⁽³⁰⁾ Alsmairat., Y, et al, 2019, the effect of audit tenure and audit firm size on the audit quality: evidence from Jordanian auditors, international journal of business and Technopreneurship, Vol 9, No 1, pp. 15-24.

⁽³¹⁾ Ilaboya., O. J, et al, 2014, audit firm characteristics and audit quality in Nigeria, international journal of business and Economics research, Vol 3, No 5, pp.187-195.

⁽³²⁾ Ali., S, et al, 2015, audit firm size auditor industry specialization and audit quality: an Empirical study of Indonesian state-owned enterprises, research journal of finance and accounting, Vol 6, No 22, pp. 1-14, issn 2222-1697.

لقلة عدد عملائهم يدفعهم إلى تقديم خدمة المراجعة بجودة أعلى للحفاظ على العملاء.⁽³³⁾

ويرى الباحث أن حجم مكتب المراجعة مؤشر قوي على جودة عملية المراجعة، لكن على الرغم من الاهتمام الكبير بهذا العامل إلا أن الأهمية النسبية والنظرة إليه تبدلت وخاصة في السنوات الأخيرة، فقد تفاجأ العالم الاقتصادي بالانهيار الكبير لشركات كبرى كشركة الطاقة إنرون وسقوط مصداقية أحد أكبر مكاتب المراجعة في أمريكا الذي كان يراجع بياناتها ويصادق على صحتها وهو مكتب آرثر أندرسون أصبح الاهتمام ينصب على عوامل أخرى غير العوامل المادية (كاستقلال المراجع والتزام بالمعايير...إلخ).

ويرى الباحث أن زيادة عدد الدعاوي القضائية تعطي صورة على عدم رضا الأطراف المتأثرة بجودة عملية المراجعة مما يساهم في الابتعاد عن المكتب مستقبلاً وعدم التعاقد معه.

2- أتعاب عملية المراجعة:

يمكن تفسير أتعاب المراجعة على أنها عبارة عن المبلغ الذي يتقاضاه المراجع مقابل مهمة المراجعة التي يقوم بتنفيذها، أو المبلغ الذي يتقاضاه المحاسب العام من العميل مقابل خدمات التدقيق المالي، ويرى البعض أن أتعاب المراجعة هي جميع التكاليف التي تستلزمها عملية المراجعة.⁽³⁴⁾

⁽³³⁾ Ilaboya., O. J, et al, 2015, relationship between audit firm size non audit services and audit quality, DBA African management review, Vol 5, No 1, pp 1-10.

⁽³⁴⁾ Abdul Rahman., O.A, et al, 2017, effect of audit fees on audit quality: evidence from cement manufacturing companies in Nigeria,

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد ناقشت العديد من الدراسات أثره على جودة عملية المراجعة وتوصلت إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات وصلت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة عملية المراجعة وأتباع عملية المراجعة بينما وصلت الأخرى إلى أن هناك وجود علاقة عكسية.

ومن أصحاب النظرية الأولى يرى (Khaled, 2021) أن شركات المراجعة الثمانية الكبرى يخضعون لأتباع عملية المراجعة أكبر نظراً لجودة عملهم العالية، وتأثير سمعتهم، وما يتصل بها من التكاليف المترتبة على ذلك وموقفهم في سوق احتكار القلة.⁽³⁵⁾

أما الدراسات التي توصلت إلى أن هناك علاقة عكسية بين أتباع المراجع وجودة عملية المراجعة نظراً لأن المراجع لا يستطيع تقدير حجم العمل المطلوب بدقة وبالتالي تكون هناك مساومة على الأتباع مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وبالتالي على جودة عملية المراجعة.⁽³⁶⁾

ويرى الباحث أن أتباع المراجعة من العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة لكن أمر تحديدها يجب أن يخضع لرقابة من قبل الجهات المختصة (الجمعيات والمنظمات المحاسبية والقانونية الموجودة في البلد) للحد

European journal of Accounting Auditing and finance research, Vol 5,
No 1, pp.6-17.

⁽³⁵⁾ Aljaaidi., K.S, et al, 2021, audit fees and audit quality: evidence from Gulf cooperation council Region, AD-minister N°. 38 enero - junio 2021 pp. 121 - 159 · ISSN 1692-0279.

⁽³⁶⁾ بن حركو غنية وآخرون، 2021، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي - مقارنة تحليلية، مجلة الدراسات الاقتصادية، الجزائر، مج 15، ع 1، ص ص 133-147.

من المنافسة غير المشروعة بتخفيض الأتعاب والتي تؤثر على استقلال المراجع سلبياً أو إيجابياً وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.

3- استقلال المراجع:

لقد حصل موضوع استقلالية المراجع على كثير من الاهتمام من قبل الباحثين والمنظمين والمراقبين العموميين، وهذا يشير إلى أن هناك تأثير كبير للاستقلالية على جودة عملية المراجعة، وقد تم تقديم عدة أسباب لهذه الأهمية الحاسمة لاستقلالية المراجعة لجودة عملية المراجعة؛ وأثار ذلك جدلاً مستمراً بين الأكاديميين والمنظمين ومراقبي السوق حول أفضل الطرق لحماية المراجعين وتخفيف المخاوف لدى مستخدمي التقارير المالية.⁽³⁷⁾

ولقد عرف IFAC استقلالية المراجع على أنها الحالة الذهنية التي تتميز بالنزاهة والحكم الموضوعي، مما يمكن المراجعين من التصرف بنزاهة ودون تحيز.⁽³⁸⁾ بينما عرف DeAngelo, (1981) استقلالية المراجع أنه الاحتمال الغير المتوقع بأن يقوم المراجع على إبلاغ الكسر الذي تم العثور عليه، ويعتبر هذا التعريف من التعريفات الأكثر شعبية.⁽³⁹⁾

⁽³⁷⁾ Yakubu., R, et al, 2020, A theoretical Approach to Auditor independence and Audit quality, corporate ownership & control, Vol 17, issue 2, pp.124-141.

⁽³⁸⁾ Kurniawan., E, 2023, the influence of auditor independence on audit quality: A Qualitative Research, Golden Ratio of Auditing Research, Vol 3, No 1, pp.46-56.

⁽³⁹⁾ Mary., J, et al, 2020, audit quality and auditor's independence, AE-FUNAL journal of Accounting, Vol 6, No 1, pp.107-118.

نقلاً عن:

DeAngelo, L. E, 1981, Auditor size and audit quality, journal of Accounting and Economics, Vol 3, No 3, pp 183-199.

ويرى الباحث أن عامل استقلال المراجع من العوامل المهمة والمؤثرة على جودة عملية المراجعة والتي تؤثر في حالة أمان واطمئنان المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات تخص المراجع أو ضغوط عليها لإخفاء ما يمكن إخفاؤه وخاصة في الفترة الأخيرة التي تمر بها مهنة المراجعة بأزمة ثقة وينصب الاهتمام فيها على عوامل معنوية أخلاقية غير مادية.

4- حجم المنشأة وقوتها المالية:

يمكن معرفة حجم المنشأة من خلال مقدار الإيرادات وإجمالي الأصول وعدد الموظفين وإجمالي رأس المال، وكلما زاد عدد الموظفين وإجمالي رأس المال، فإن ذلك سينعكس على وضع الشركة والذي سيزداد أكثر قوة.⁽⁴⁰⁾ إن شركات المراجعة الكبيرة يمتلكون نظام الرقابة الداخلية أفضل من الشركات الصغيرة، وهذا يساعد المراجعين على إجراءات المراجعة، ويؤكد أن حجم شركة العميل يؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة، وكلما كبر حجم الشركة أدى ذلك إلى إجراء مراجعة بجودة أفضل.⁽⁴¹⁾ وذكر البعض أن العميل القوي مالياً وذا الحجم الكبير يهتم بالاحتفاظ بحصته في السوق، وقوة أوراقه المالية، وهذا بدوره يؤدي إلى عناصر أخرى

⁽⁴⁰⁾ Yanti., L.D, et al, 2020, influence of auditor switching audit fee tenure audit and company size to audit quality, eCo-Fin journal, Vol 2, No 1, pp.10-15, Available online at: <https://jurnal.kdi.or.id/index.php/ef>.

⁽⁴¹⁾ Priyanti., D.F, et al, 2019, the effect of audit tenure audit rotation accounting firm size and client's company size on audit quality, the Indonesian accounting Review, Vol 9, No 1, pp.1-14.

ذاتية بنشر تقارير مراجعة عنه ذات مصداقية وصدى إعلامي، وهذا ما يؤدي إلى طلبه جودة عملية المراجعة.⁽⁴²⁾

ويرى الباحث أن حجم المنشأة موضع المراجعة له تأثير واضح وكبير على جودة المراجعة، ويمكن النظر إلى حالة شركة آرثر إندرسون حيث كان مراجعو المكتب غير قادرين على فهم القوائم المالية وطبيعة عملياتها لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات.

المبحث الثاني

دراسة تحليلية لطبيعة الأزمات المؤثرة على جودة عملية المراجعة

مقدمة:

تعد الأزمات جزءاً حتمياً من واقع الحياة البشرية والمؤسسية، ومفهوم واسع الانتشار في مجتمعاتنا المعاصرة وتمس بشكل أو بآخر كل جوانب الحياة بدءاً من الأزمات الفردية وانتهاء بالأزمة الدولية، وترتبط ظاهرة الأزمة بالإحساس بالخطر والتوتر وأهمية عنصر الوقت اللازم لاتخاذ قرارات وإجراءات المواجهة، فالأزمة موقف يحتاج إلى بذل الجهد للتعرف على متغيراته وتفسير ظاهريته ومحاولة السيطرة على أحداثه وتجنب مخاطره، ويشير مفهوم الأزمة كنتيجة مباشرة للتغيرات البيئية السريعة والمتلاحقة على المؤسسة مما فرض على

⁽⁴²⁾ صحبيحي محمد حسني عبدالجليل، 1997، مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية -دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، س11، ع1، ص ص 13-62.

إدارتها التحلي بالكفاءة والفعالية بهدف الحد من نتائجها السلبية والاستفادة من نتائجها الإيجابية.

وسوف يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الأزمة وأسبابها وخصائصها وأنواعها ومفهوم إدارة الأزمات ومراحلها بالإضافة إلى تناول مدى تأثيرها على جودة عملية المراجعة فضلاً عن دور المراجع في مواجهة تأثير هذه الأزمات على جودة عملية المراجعة.

الفرع الأول

طبيعة الأزمات التي تؤثر على جودة عملية المراجعة

أولاً- مفهوم الأزمة:

يوجد العديد من المفاهيم والتعريفات للأزمة حيث يرى البعض أن مصطلح الأزمات Crises مشتق من الكلمة اليونانية Krisis والتي تعني لحظة القرار، أما مفهوم الأزمة في اللغة العربية فهي الجذب والقحط والضيق والشدة التي تنتج عن انحباس المطر، وبالتالي الفقر والمجاعة وقد تعني الضائقة في كل شي من تكاليف الحياة.⁽⁴³⁾

أما في الاصطلاح فيرى Coombs, (2007) أنها حادثة غير متوقعة ومفاجئة تهدد عمليات المنظمة وتؤثر سلباً على سمعة المنظمة وحالتها المالية.⁽⁴⁴⁾

⁽⁴³⁾ غرزي سليمة، 2020، محاضرات في مقياس إدارة الأزمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة بلحاج بوشعب - عين تموشلت، الجزائر ص1.

⁽⁴⁴⁾ Coombs, T., 2007. Protecting organization reputations during a crisis: The development and application of situational crisis communication theory. Corporate Reputation Review, 10 3,16-176.

ثانياً – أسباب نشأة الأزمة:

تختلف أسباب حدوث الأزمات باختلاف مجالات تناولها، ويمكن تحديد أهم الأسباب الرئيسية وراء الأزمات كما يلي:

1- الشائعات: Rumors

2- الكوارث الطبيعية natural disasters

3- الأخطاء البشرية: human errors

4- تعارض المصالح والأهداف: conflict of interests and goals

5- سوء الفهم: mis-understanding

ثالثاً – خصائص الأزمة:

الأزمة هي حالة من الخلل تصيب من يتعرض لها سواء كان فرداً أو مجتمعاً أو دولة بدرجة عالية من الخوف والشلل الفكري والتخبط إلا أن الأزمات تشمل في تكوينها على خصائص عدة، واتضح من التعريفات السابقة للأزمة أن معظم هذه التعريفات تتفق عموماً على ثلاثة عناصر مشتركة عبارة عن أن الأزمة تهديد كبير لبقاء المنظمة، أنها مفاجئة، ويكون الوقت فيه قصيراً لاتخاذ القرار للرد،⁽⁴⁵⁾ ويمكن ذكر بعض خصائص الأزمة كالتالي:

نقلاً عن:

Al Khalifa., M.A, 2021, crisis management and strategic flexibility: the moderating Tole of E-Readiness, A thesis submitted to the degree of doctor of philosophy, p.50.

⁽⁴⁵⁾ Ghazi., K.M, 2017, the impact of strategic planning on crisis management styles in the 5-star hotels, journal of the faculty of tourism and hotels, Vol 14, No 1, p.11-29.

1- المفاجأة: حيث تنشأ الأزمة فجأة في الزمان والمكان وتتسم بالغموض وعدم وضوح الرؤية.⁽⁴⁶⁾

2- التهديد: أن الأزمة تشكل تهديداً للأهداف والمصالح الحالية والمستقبلية للمنظمة، فالأزمة تسبب حالة رعب من المجهول الذي تتجه نحوه، بالإضافة إلى تعدد الأطراف والقوى المؤثرة في حدوث الأزمة وتطورها وتعارض مصالحها مما يخلق صعوبات في السيطرة على الموقف وإدارته.

3- ضيق الوقت: حيث إن وقت اتخاذ القرار يكون محدوداً، فالأحداث تقع وتتصاعد بشكل متسارع وربما حاد الأمر الذي يفقد أطراف الأزمة أحياناً القدرة على السيطرة على الموقف واستيعابه جيداً، حيث لابد من تركيز الجهود لاتخاذ قرارات حاسمة وسريعة في وقت يتسم بالضيق والضغط.⁽⁴⁷⁾

4- التعقيد والتشابك والتداخل في عناصرها وأسبابها وقوى المصالح المؤيدة أو المعارضة لها.⁽⁴⁸⁾

رابعاً - مفهوم إدارة الأزمات:

⁽⁴⁶⁾ Al Khalifa., M.A, 2021, Op Cit, p.51

⁽⁴⁷⁾ غيثي أحمد، 2022، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة الأزمات -دراسة حالة - التعليم عن بعد خلال أزمة كورونا من وجهة نظر طلبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير للمركز الجامعي عبدالحفيظ بالصوف ميلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، الجزائر، ص23.

⁽⁴⁸⁾ بوجرادة رشيدة، 2019، دور الكفاءات في إدارة الأزمات -دراسة ميدانية بمقر ولاية جيجل، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، ص53.

تناول العديد من الباحثين مفهوم إدارة الأزمات وسنذكر بعض من هذه التعريفات كالتالي:

عرف (Abbodi, 2023) أن إدارة الأزمات هي العملية التي تتعامل من خلالها المنظمة و/ أو الحكومة مع حالة الطوارئ.⁽⁴⁹⁾

في حين عرف (Larson & Rudwall, 2010) إدارة الأزمات على أنها عبارة عن نظام يطبق للوقاية من حالات الطوارئ وآلية التعامل معها عند حدوثها للتخفيف من آثارها الضارة.⁽⁵⁰⁾

ويرى الباحث أن إدارة الأزمات هي استخدام الوسائل الإدارية والعملية والعلمية من قبل المنظمة لمواجهة الأزمة والتقليل من مخاطرها وسد أضرارها والاستفادة من سلبياتها.

خامساً – جوانب تأثير الأزمات على جودة عملية المراجعة:

تُلقي الأزمات بظلالها على مختلف جوانب الحياة، بما في ذلك عملية المراجعة، وتشمل بعض الجوانب الرئيسية كما يلي:

1. ضغوطات الوقت:

⁽⁴⁹⁾ Abbodi., A, et al, 2023, social Networks in crisis management: A literature review to address the criticality of the challenge, Encyclopedia, 33, p.1157-1177.

⁽⁵⁰⁾ Larson., J, et al, 2010, Crisis management, Media's perception of crisis in organizations, unpublished bachelor Thesis, Lulea university of Technology.
نقلاً عن:

Al Khalifa., M.A, 2021, crisis management and strategic flexibility: the moderating Tole of E-Readiness, A thesis submitted to the degree of doctor of philosophy, p.57.

حيث إن ضغوط وقت المراجعة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة الناتجة عن الأزمة يؤثر على الانخفاض في تجميع أدلة المراجعة بصورة غير ملائمة مما يؤدي لتخفيض جودة عملية المراجعة، وفي هذه الحالة يمكن لمنشأة المحاسبة والمراجعة أن يقلل من ضغوط الوقت لديهم عن طريق تعيين مراقبي الحسابات الجدد، كما أن وجود ضغوط موانة وقت المراجعة يؤدي إلى وجود خطر التحريفات الجوهرية في عمليات منشأة العمل.⁽⁵¹⁾

⁽⁵¹⁾ أحمد محمد شوقي محمد، 2017، أثر استجابة مراقب الحسابات وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة -دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، ++ المجلد 6، العدد 1، ص ص 129-170.

2. نقص الموارد:

قد تؤدي الأزمات إلى النقص في الموارد المتاحة للمراجعين، مثل الموظفين أو الخبراء أو الأدوات ويمكن أن يؤثر ذلك على قدرة المراجعين على إجراءات شاملة وفعالة.

3. زيادة المخاطر:

قد تؤدي الأزمات إلى زيادة مخاطر الاحتيال أو الأخطاء في البيانات المالية، ويتطلب ذلك من المراجعين بذل المزيد من الجهد لتقييم هذه المخاطر والتحقق من صحة البيانات المالية.

ويحتاج المراجع دائماً إلى تحديد كيفية الحصول على مستوى مناسب من فهم المخاطر وتحديد وتقييم تلك المخاطر، وفي أوقات الاضطرابات كما هو الحال أثناء الأزمات سيحتاج المراجع إلى إعادة النظر بشكل متكرر في تحديد وتقييمها أثناء عملية المراجعة.⁽⁵²⁾

4. تغييرات تنظيمية:

قد تؤدي الأزمات إلى تغييرات تنظيمية سريعة مما قد يتطلب من المراجعين التكيف مع متطلبات جديدة بسرعة، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى صعوبات في تطبيق معايير المراجعة بشكل صحيح.

5. ضعف الرقابة الداخلية:

⁽⁵²⁾ Auditing in time of crisis or emergency, 2022: standards and guidance applicable to our audits in time of crisis or emergency, <https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/Auditing-in-crisis-oremergency.aspx#Applicable-standards>.

وقد أكدت الدراسات الحديثة على أهمية وجود أنظمة رقابة داخلية قوية في تخفيف المخاطر المالية ومنع الأزمات، ويلعب المراجعين دوراً حاسماً في تقييم تصميم وفعالية الضوابط الداخلية وتقييم مدى كفايتها في تخفيف المخاطر وضمان الامتثال للمتطلبات التنظيمية.⁽⁵³⁾

سادساً- دور المراجع في مواجهة الأزمات المؤثرة على جودة عملية المراجعة: يلعب المراجعون دوراً حاسماً في التخفيف من المخاطر الناتجة عن الأزمات وضمان سلامة التقارير المالية خلال هذه الأوقات الحرجة، ويمكن إلقاء الضوء على دور المراجع في مواجهة الأزمات المؤثرة على جودة عملية المراجعة من خلال دراسة الجوانب التالية:

1. الحفاظ على الشك المهني:

يجب على المراجعين ممارسة الحس العالي للشك المهني أثناء الأزمات، ويتضمن ذلك إجراء تحليل انتقادي للمعلومات المقدمة من الإدارة وزيادة الحرص في الكشف عن الأخطاء المحتملة، وينبغي عليهم أن يكونوا حذرين من الافتراضات أو المبررات المفرطة في التفاؤل التي تقدمها الشركة.⁽⁵⁴⁾

2. تعزيز تقييم المخاطر:

⁽⁵³⁾ Sapiri., M, 2024, A qualitative analysis on the role of auditors in preventing financial crisis, golden ratio of auditing research, Vol 4, No 2, pp.89-106.

⁽⁵⁴⁾ International Standards on Auditing ISA 200 Revised 2015: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with the International Standards on Auditing ISA, <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf>.

غالباً ما تؤدي الأزمات إلى تفاقم مخاطر محددة داخل الشركة ويحتاج المراجعون إلى تكييف تقييم المخاطر وإجراءات معالجة هذه المخاطر المرتفعة، وقد يحتاجون إلى إجراءات اختبارات أكثر شمولاً في مجالات مثل التقييم وتلف و الأنشطة خارج الميزانية والتي تكون أكثر عرضة للتلاعب أثناء الأزمات.⁽⁵⁵⁾

3. تعزيز الاتصالات:

يعد التواصل الواضح والمفتوح مع لجان الإدارة والمراجعة أمراً ضرورياً أثناء الأزمات، حيث يسمح للمراجعين بالتعبير عن اهتمامهم وطلب معلومات أو توضيحات إضافية والتأكد من أن لديهم فهماً كاملاً لظروف الشركة.⁽⁵⁶⁾

4. الاستقلالية والأخلاقيات:

إن الحفاظ على الاستقلالية والأخلاقيات مهم ويجب على المراجعين تجنب أي تضارب في المصالح يمكن أن يؤثر على حكمهم والتأكد من أن قراراتهم تعتمد فقط على الكفاءة المهنية.⁽⁵⁷⁾

⁽⁵⁵⁾ ISA 315 Revised 2016: Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/risk-identification-and-assessment-process-tips-implementing-isa-315-revised-2019>.

⁽⁵⁶⁾ The Public Company Accounting Oversight Board PCAOB. "PCAOB Standards AS 2201 - Communication with Audit Committees." <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201>.

⁽⁵⁷⁾ **ISA Code of Ethics for Professional Accountants:** <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-code-ethics-professional-accountants-key-areas-focus-smes-and-smgs>.

5. **التعليم المستمر:** إن البقاء على الاطلاع بأحدث معايير المراجعة وتقنيات إدارة الأزمات من خلال التعليم المستمر يساعد المراجعين على تكييف منهجهم للتعامل مع المواقف المعقدة الناشئة عن الأزمات.⁽⁵⁸⁾

الفرع الثاني

دراسة تأثير جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة

مقدمة:

أدت جائحة كورونا إلى تغييرات جذرية في عملية المراجعة، مما فرض تحديات جديدة على مراجعي الحسابات، ومع ذلك استطاعت شركات المراجعة التكيف مع هذه التحديات من خلال الإعتماد على التقنيات الرقمية والتعاون مع العملاء وتطوير المهارات، وعلى الرغم من هذه الجهود لا تزال هناك حاجة إلى مزيد من البحث والدراسة لتقييم الأثر طويل الأجل للجائحة على جودة عملية المراجعة.

ويتناول الباحث في هذا المبحث تأثير جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة وذلك من خلال تناول النقاط التالية:

أولاً- أثر جائحة كورونا على إجراءات المراجعة:

إن إجراءات المراجعة عبارة عن تعليمات تفصيلية تستخدم لجمع أنواع معينة من الأدلة التي يجب الحصول عليها عند المراجعة، وتعتبر الإجراءات التحليلية جزءاً أساسياً من عملية مراجعة البيانات المالية، وتعتبر الإجراءات

⁽⁵⁸⁾ American Institute of Certified Public Accountants AICPA, <https://www.aicpa-cima.com/cpe-learning>.

التحليلية من العوامل الأساسية في مراجعة البيانات المالية، وهي تتعلق بمراجعي الحسابات بإعداد العمليات المالية المتعددة والتحقق فيها.⁽⁵⁹⁾

وكان من الممكن للمراجعين استخدام الإجراءات التحليلية أثناء جائحة كورونا حيث قد تقلس الشركات أو لا تظهر أرباحها عمداً بشكل صحيح، ولذلك فإن الإجراءات التحليلية قد توفر التكاليف وتساعد في تحليل العمليات المالية للمؤسسة نسبياً.⁽⁶⁰⁾

ويعتقد بعض الباحثين أن إجراءات المراجعة لم تتغير كثيراً أثناء جائحة كورونا، ولكن رغم ذلك فقد تم تعزيز الإجراءات وزادت جهود المراجعة أثناء عملية المراجعة، وذلك نظراً لأن بعض المجالات كانت بحاجة إلى التركيز عليهم أكثر، ويؤكد الباحثين أن إجراءات المراجعة لم تتغير كثيراً أثناء جائحة كورونا، ولكن حيث إن إجراءات المراجعة تعتبر أداة لبناء رأي المراجعة فلذلك كانت الحاجة إلى زيادة الإجراءات وتعزيزها بسبب العناية الإضافية بتأثير الأزمة التي قد تكون حدثاً تعديلياً في بعض الحالات، ويتطلب ذلك من مراجعي الحسابات القيام بالعناية الواجبة والاعتبار الخاص عند إصدار آرائهم حول المراجعة.⁽⁶¹⁾

⁽⁵⁹⁾ Fadillah., L.S, 2023, the impact of Covid-19 on Audit Quality and procedures for External Auditors literature Review, Accounting and finance studies, Vol 3, No 2, pp.117-129.

⁽⁶⁰⁾ Hazaea., S.A, et al, 2022, impact of the covid-19 pandemic on Audit quality: lessons and opportunities, Emerging science journal, Vol 6, special issue, pp.71-86.

⁽⁶¹⁾ Grassa., R, et al, 2022, Auditor's perspective of audit quality during the covid-19 pandemic: Evidence from the united Arab Emirates, Indonesian journal of sustainability Accounting and management, vol 6, No 2, pp. 302-313.

ثانياً – أثر جائحة كورونا على خصائص جودة المراجعة:

أثرت جائحة كورونا على خصائص جودة عملية المراجعة، حيث كان هناك تأثير للجائحة على استقلال وموضوعية المراجع، وعلى أتعاب عملية المراجعة، وعلى حجم مكتب المراجعة، كما كان هناك أثر للجائحة على قدرة المنشأة على الاستمرار، وعلى كفاءة الموارد البشرية، وسنتطرق إلى ذلك بشئ من التفصيل كما يلي:

1- استقلال وموضوعية المراجع:

حيث إن تصور مهنة المراجعة كلها تعتمد على استجابة المراجع للتحديات التي تنشأ عن الأزمة، فإن استقلالية المراجع تميل إلى تركيز بشكل أكبر أثناء وبعد الأزمات التي تؤثر على الاقتصاد العالمي والمجتمع.⁽⁶²⁾ ويرى البعض أنه حتى يمكن من تخفيف التحديات الموجهة إلى استقلالية المراجع فيجب على المراجعين القيام بالتالي:⁽⁶³⁾

- الالتزام بالقواعد الأخلاقية والمعايير المهنية الصارمة لضمان الموضوعية والحياد.
- تنفيذ إجراءات قوية لمراقبة الجودة لرصد وتخفيف المخاطر التي تهدد الاستقلال.

⁽⁶²⁾ Johnson., C, et al, 2021, Auditing in times of change: A qualitative study on how covid-19 will affect audit quality, master's degree program, accounting and financial management, Department of business study, Uppasala university, p.16.

⁽⁶³⁾ Howard., B, Levy, 2018, maintaining Auditor independence when giving Accounting assistance and advice, the CPA journal, the voice of profession, <https://www.cpajournal.com/2018/10/16/maintaining-auditor-independence-when-giving-accounting-assistance-and-advice/>.

- الحفاظ على التواصل المفتوح مع العملاء ولجان المراجعة والجهات التنظيمية لمعالجة تضارب المصالح المحتملة وضمان الشفافية.
- استخدام التكنولوجيا لتعزيز كفاءة وفعالية المراجعة مع تخفيف المخاطر المرتبطة بالمراجعة عن بعد.⁽⁶⁴⁾
- مواكبة اللوائح والإرشادات وأفضل ممارسات الصناعة المتطورة للتكيف مع المشهد المتغير.⁽⁶⁵⁾

2- أتعاب المراجعة:

إن التباعد الاجتماعي والعمل من المنزل أصبح وضعاً طبيعياً جديداً خلال جائحة كورونا مما أدى إلى زيادة ساعات العمل والجهد من المراجعين، وفي هذه الحالة تبدأ الشركات في المطالبة بتخفيض أتعاب المراجعة، مما يؤدي ذلك إلى قيام المراجعين بتخفيض الجهود وسيطلب العملاء من المراجعين تخفيض أتعاب المراجعة خلال الأزمة، وبالتالي فإن هذا الانخفاض المتوقع في أتعاب المراجعة سيؤثر بشكل كبير على جودة عملية المراجعة أثناء جائحة كورونا.⁽⁶⁶⁾

وأكد على ذلك Chery, (2021) حيث قال أن هناك بعض التعقيدات اللوجستية في عملية المراجعة أثناء جائحة كورونا بما في ذلك عمل المراجعين عن بعد والتخفيض المحتمل في أتعاب المراجعة على الرغم من الزيادة في

⁽⁶⁴⁾ Jarva., H, 2024, Implications of the covid-19 pandemic on internal Auditing: a field study, journal of Applied Accounting research, Vol 25, No 2, pp 355-370.

⁽⁶⁵⁾ TWS, Propylon, 2021, Regulatory change: how can Auditor's stay on top? <https://propylon.com/regulatory-change-auditors/>.

⁽⁶⁶⁾ Yuniarwati., Y, et al, 2023, Op Cit, pp.141-150.

أعمال المراجعة الناشئة عن زيادة المخاطر المراجعة المرتبطة بالجائحة، وقد يكون لذلك أثر سلبي على جودة عملية المراجعة.⁽⁶⁷⁾

3- نوع مكتب المراجعة:

يرى البعض أن شركات المراجعة الكبرى تمتلك موارد أكبر تحت تصرفها، مما يسمح لها بالاستثمار في التكنولوجيا والتدريب واستراتيجيات إدارة المخاطر، وهذا يمكن أن يساعدهم على التفاعل بشكل أفضل مع التحديات التي فرضتها جائحة كورونا، ويؤكد أن الشركات الأكبر حجماً تتمتع بخبرة أعمق في صناعات محددة مما يمكنها من تقديم مشورة أكثر تخصصاً للعملاء الذين يواجهون تحديات مرتبطة بالجائحة.⁽⁶⁸⁾

ويرى الباحث أن العلاقة بين جائحة كورونا وحجم شركة المراجعة تختلف باختلاف حجم الشركة، حيث إن شركات المراجعة الكبرى تتمتع بمزايا معينة من حيث الموارد والخبرة، وبالتالي يمكنهم مواجهة المخاطر الناجمة عن هذه الجائحة بفعالية أكثر من الشركات المراجعة الصغرى، كما أن الجائحة أدت إلى وجود تحديات لجميع شركات المراجعة، وأن القدرة على التغلب على هذه التحديات بفعالية مع الحفاظ على جودة عمليات المراجعة أمر بالغ الأهمية في حقبة ما بعد الجائحة.

⁽⁶⁷⁾ Chery., C, 2021, The Auditor's Report Tests Positive for Covid-19, south African business review, Vol 25, pp 1-30.

⁽⁶⁸⁾ Eshleman., J, D, et al, 2014, Do Big 4 auditors provide high audit quality after controlling for the Endogenous choice of auditor? Auditing a journal of practice and theory, Vol 33, No 4, pp 197-219.

المبحث الثالث

دراسة أثر أزمة كورونا على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

مقدمة:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تقييم الآثار المباشرة وغير المباشرة لجائحة كورونا على جودة عملية المراجعة، وتحديد التحديات التي واجهها المراجعون خلال هذه الفترة، واستكشاف الحلول والآليات التي تم اعتمادها للتغلب على هذه التحديات، واقتراح توصيات لتحسين جودة عملية المراجعة في المستقبل.

الفرع الأول

الإطار العام للدراسة الميدانية

وتم تصميم الدراسة الميدانية كالآتي:

أولاً. فروض الدراسة الميدانية.

ثانياً. مجتمع الدراسة الميدانية.

ثالثاً. أسلوب جمع البيانات وتصميم أداة الدراسة.

رابعاً. اختبار صدق وثبات أداة الدراسة.

خامساً. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

سادساً. تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

ويسعى الباحث لتناول هذه النقاط بشئ من التفصيل على النحو التالي:

أولاً- فروض الدراسة الميدانية:

لتحقيق الهدف الرئيسي من هذا البحث، فقد تم اشتقاق ثلاثة فروض من

خلال الإطار النظري الذي تضمنته هذه الدراسة في الفصلين السابقين (بجانب

الدراسات السابقة)، ويسعى الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى اختبار صحة هذه الفروض (التي تم صياغتها لغرض التحليل الإحصائي) كالآتي:

1- الفرض الأول: يوجد حاجة إلى إجراء تغييرات في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة في ظل أزمة كورونا.

2- الفرض الثاني: يوجد حاجة لدرجة عالية من الكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة في ظل أزمة كورونا.

3- الفرض الثالث: يوجد تأثير لأزمة كورونا على أتعاب المراجعة.

ثانياً. مجتمع الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين والمحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى والمتوسطة بجمهورية مصر العربية، وجدير بالذكر أن دوافع اختيار مجال تطبيق الدراسة الميدانية يمكن إرجاعه لعدة أسباب، ومن أهمها: ندرة الكتابات والبحوث العلمية والمهنية التي تناولت موضوع البحث في بيئة الأعمال المصرية بصفة عامة، وعدم وجود دراسات وبحوث حول أثر جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة بصفة خاصة، نظراً لما لها من أهمية في قطاع المحاسبة والمراجعة.

وقد تم استخدام أسلوب العينة لمحيط مجتمع الدراسة لغرض دراسة آراء واتجاهات المستقضي منهم للتوصل إلى أساس يمكن للبحث أن يستند إليه في سبيله لاختيار مدى صحة فروضه وتحقيق أهدافه، ولذلك حرص الباحث على الحصول على أعلى نسبة ردود من المستقضي منهم، وذلك من خلال القيام بالتواصل المباشر وتكرار إرسال القوائم إلى المستقضي منهم.

ثالثاً. أسلوب جمع البيانات وتصميم أداة الدراسة:

في ضوء هدف وفروض البحث وطبيعة الدراسة الميدانية، فقد تم تصميم قائمة استقصاء، يشمل هدفها الرئيسي في جمع البيانات الأولية من المستقصي منهم، وقد تضمنت هذه الخطوة الحصول على بعض الأفكار والتغييرات من واقع الدراسات السابقة في موضوع حول طبيعة أثر جائحة كورونا على جودة عملية المراجعة (كبيانات ثانوية).

وقد شملت قائمة الاستقصاء ثلاثة محاور على النحو التالي:

المحور الأول: الحاجة إلى إجراء تغييرات في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة في ظل أزمة كورونا، ويشمل هذا المحور عدد (7) فقرات.

المحور الثاني: الحاجة إلى درجة عالية من الكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة في ظل أزمة كورونا، ويشمل هذا المحور عدد (7) فقرات.

المحور الثالث: تأثير أزمة كورونا على أتعاب المراجعة، ويشمل هذا المحور عدد (5) فقرات.

رابعاً. إختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

يقصد بصدق الاستقصاء أن تقيس فقرات ومحاور الإستقصاء ما وضعت لقيامه، بينما ثبات الاستقصاء يعني الاستقرار في نتائج الاستقصاء والحصول على نفس القيم عند إعادة استعماله (بنفس الشروط)،⁽⁶⁹⁾ وذلك على النحو التالي:

⁽⁶⁹⁾ رزق الله عائد نحلة، 2002، دليل الباحثين في التحليل الإحصائي: الاختبار والتفسير،

كلية التخطيط العمراني، مكتبة الكتب العربية، جامعة القاهرة، ص 57-66

نقلاً عن:

أ. اختبار ثبات (اعتمادية الاستقصاء):

: جدول رقم (1)، معامل ألفا كرونباخ لتقدير الثبات:

معامل ألفا كرونباخ	بناءً على العناصر المعيارية	عدد العناصر
1. معامل ألفا كرونباخ	0.719	19

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يوضح الجدول السابق ما يلي:

معامل ألفا كرونباخ:

يعبر عن درجة الاتساق الداخلي للاستبيان، و أن القيمة (0.719) تشير إلى موثوقية مقبولة.

معامل ألفا كرونباخ بناءً على العناصر المعيارية:

هو تعديل يأخذ بعين الاعتبار توحيد القياس للعناصر، وأن القيمة

(0.714) مشابهة، مما يعني أن العناصر مترابطة بشكل جيد.

عدد العناصر:

يشير إلى أن 19 سؤالاً أو عبارة قد تم تضمينها في التحليل.

ب. اختبار صدق (صلاحية) الاستقصاء:

تم الاعتماد على صدق الاتساق الداخلي لإيجاد صدق الاتساق الداخلي

محمد عبدالرؤوف عبدالسميع حنفي، 2018، دور المراجع الداخلي في مكافحة ظاهرة الفساد المالي بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال العام، رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، ص72.

1- مفهوم صدق الاتساق الداخلي:

- يعبر عن مدى ترابط العبارات التي تندرج تحت محور معين، أي مدى قياسها لنفس المفهوم أو الفكرة بشكل متسق.
- يتم قياسه عادة باستخدام معامل ارتباط مثل معامل تحليل الارتباط بين العبارات.

صدق الاتساق الداخلي الكلي:

صدق الاتساق الداخلي الكلي يقيّم مدى ارتباط المحاور الفرعية الثلاثة ، مع الدرجة الكلية للاستبيان، مما يوضح مدى تمثيل هذه المحاور للمفهوم العام الذي يقيسه الاستبيان.

جدول رقم (2)

عدد المشاركين (N)	الدلالة الإحصائية (Sig)	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية Pearson Correlation	المحور
60	0.001 >	0.764	المحور الأول (first)
60	0.001 >	0.868	المحور الثاني (second)
60	0.001 >	0.86	المحور الثالث (third)

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يوضح الجدول السابق ما يلي:

الاستنتاج العام:

- **الثبات:** الاستبيان يتمتع بثبات جيد بمعدل ألفا كرونباخ (0.719)، وهو مستوى مقبول لموثوقية الاستبيان.
- **الصدق:** جميع المحاور الفرعية تُظهر ارتباطات قوية مع الدرجة الكلية، مع تمثيل قوي للمفهوم العام.

خامساً. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

بعدما تم تجميع قوائم الاستقصاء (بيانات الدراسة)، ومراجعتها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائي، تم تفرغها وتحليل بياناتها (واختبار فروضها) من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v 24)، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية كالآتي:

حيث قام الباحث باستخدام المقاييس الوصفية لفقرات كل محور من محاور (فروض) الدراسة، وتم حساب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لردود وآراء المستقصي منهم، كما تم أيضاً حساب بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، مثل: الوسط الحسابي أو النسبي (Mean) لتحديد درجة تمركز آراء المستقصي منهم حول درجات الاستجابات بالنسبة لكل فقرة باعتباره أهم مقاييس النزعة المركزية، والانحراف المعياري (ST. Deviation) لتحديد تشتت الآراء (أو الاستجابات) ومدى انحرافها عن وسطها الحسابي لكل فقرة.

وكلما كان الانحراف صغيراً كان يعني أن القيم متجمعة حول وسطها الحسابي، وبالتالي فإن قيمة الوسط تصلح لتمثيل إجمالي الاستجابات تمثيلاً صادقاً.

كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية الاستدلالية والتي تعد الأكثر ملاءمة مع طبيعة بيانات الدراسة واختبار فروضها، وأهمها:

1- اختبار كاي² (chi-square)، للاستقلالية والاقتران؛ ويستخدم لمعرفة مدى وجود (أو عدم وجود) علاقة بين متغيرات الدراسة، من ناحية، ومعرفة مدى التباين بين التكرارات المتوقعة والمشاهدة، من ناحية أخرى.

2- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman correlation coefficient)؛ حيث يعمل هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين المتغيرات (أو الفقرات) محل

الدراسة، ويستخدم في حالة البيانات الترتيبية (ordinal) وكذلك يستخدم لاختبار مدى صدق وصلاحيه الاستقصاء.

3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)؛ لاختبار مدى ثبات واعتمادية الاستقصاء.

سادساً. تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

تختص هذه النقطة بالتحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، بهدف اختبار فروض الدراسة ومناقشتها، على النحو التالي:

1. نتائج اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على أنه يوجد حاجة إلى إجراء تغييرات في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة في ظل أزمة كورونا وفي سبيل اختبار الفرض الأول، تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي (التوزيع التكراري، الوسط الحسابي، والانحراف المعياري) كما تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الاستدلالي (اختبار χ^2)، والموضح بالجدول رقم (11).

أولاً: الإحصاءات الوصفية للمحور الأول

جدول رقم (3)

الانحراف Std. المعيارى Deviation	المتوسط الحسابى (Mean)	القيمة القصوى Maximum	القيمة الدنيا Minimum	العدد (N)	السؤال/العنصر
1.30406	2.8333	5	1	60	في ظل أزمة كورونا لم تكن الرقابة على جودة عملية المراجعة من أولويات تنفيذ إجراءات عملية المراجعة

الانحراف Std. المعياري Deviation	المتوسط الحسابي (Mean)	القيمة القصوى Maximum	القيمة الدنيا Minimum	العدد (N)	السؤال/العنصر
1.26714	2.7667	5	1	60	لم يتفق أداء المراجعين مع متطلبات المعايير المهنية في كثير من الجوانب في ظل أزمة كورونا
0.80605	4.1667	5	2	60	واجه المراجعون الكثير من التحديات في الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية المراجعة في ظل أزمة كورونا
1.15274	3.4	5	1	60	لم يتمكن المراجعون من الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات في ظل أزمة كورونا مما أثر بالسلب على جودة عملية المراجعة
0.96492	3.5333	5	1	60	في رأيك هل تم التعامل مع أزمة كورونا وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة المصري رقم 330

الانحراف Std. المعياري Deviation	المتوسط الحسابي (Mean)	القيمة القصوى Maximum	القيمة الدنيا Minimum	العدد (N)	السؤال/العنصر
0.91812	3.7333	5	1	60	إن عمليات المراجعة التي تم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الكبرى كانت أفضل وأكثر جودة مقارنة بشركات المراجعة الصغرى
0.85222	4.05	5	2	60	احتاج المراجع إلى إجراء تغييرات موسعة على كل من إجراءات وتوقيت المراجعة في ظل أزمة كورونا
3.65222	24.4833	32	15	60	ملخص المحور الأول

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. أدنى متوسط: (2.7667)

يتضح أن أداء المراجعين لم يتفق مع متطلبات المعايير المهنية في كثير من الجوانب أثناء أزمة كورونا. يُظهر الانحراف المعياري (1.26714) وجود تباين كبير في تقييم الأفراد.

2. أعلى متوسط: (4.1667)

يشير إلى أن المراجعين واجهوا صعوبات كبيرة في الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية المراجعة خلال أزمة كورونا. يُظهر الانحراف

المعياري (0.80605) أن التباين بين الإجابات كان أقل، مما يعني أن هناك اتفاقاً واسعاً على هذه النقطة.

3. جودة أدلة الإثبات: (3.4000)

كان هناك تأثير سلبي واضح على جودة عملية المراجعة بسبب نقص أدلة الإثبات.

4. المراجعة وفقاً للمعايير المصرية: (3.5333)

يشير هذا المتوسط إلى رأي متوسط حول مدى الالتزام بمعايير المراجعة المصري رقم 330، حيث أن الانحراف المعياري (0.96492) يظهر تبايناً معتدلاً.

5. مكاتب المراجعة الكبرى مقابل الصغرى: (3.7333)

كان هناك إجماع نسبي على أن مكاتب المراجعة الكبرى قدمت أداءً أفضل من المكاتب الصغيرة أثناء الجائحة.

6. التغييرات المطلوبة: (4.0500)

يؤكد المتوسط العالي أن المراجعين اضطروا إلى إجراء تغييرات واسعة في إجراءات وتوقيت المراجعة بسبب أزمة كورونا.

ثانياً: التحليل الوصفي النسبي لفقرات المحور الأول (فئات الإجابة)

جدول رقم (4)

جانب المراجعة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق/موافق بشدة	الاتجاه العام
عدم أولوية الرقابة على الجودة خلال كورونا	15.00%	25.00%	35.00%	25.00%	محايد
عدم التوافق مع المعايير المهنية	36.60%	20.00%	16.70%	26.70%	معارض بشدة

جانب المراجعة	معترض بشدة	معترض	محايد	موافق/موافق بشدة	الاتجاه العام
تحديات الحصول على المعلومات	16.70%	21.70%	20.00%	41.60%	موافق
عدم كفاية أدلة الإثبات	13.40%	16.70%	18.40%		موافق
الالتزام بمعيار المراجعة 330	11.70%	11.60%	13.30%		موافق
أداء المكاتب الكبرى كان أفضل	10.00%	18.30%	13.40%		موافق
تطلب تغييرات موسعة في الإجراءات	13.30%	21.60%	18.30%	46.80%	موافق

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. تحديات الحصول على المعلومات:

أ- أكد 81.6% من المراجعين أنهم واجهوا تحديات كبيرة في الحصول

على المعلومات اللازمة خلال جائحة كورونا

ب- كانت هذه النتيجة متسقة عبر جميع مجموعات المستجيبين

ت- يشير هذا إلى تأثير كبير للجائحة على القدرة على جمع البيانات

والمعلومات الضرورية

2. جودة أدلة الإثبات:

أ- أشار 51.5% من المراجعين إلى عدم قدرتهم على الحصول على

القدر الكافي من أدلة الإثبات

ب- كان هذا التأثير أكثر وضوحاً في المجموعة ذات الأداء المرتفع

ت- يؤكد هذا التحدي الكبير في توثيق عملية المراجعة خلال الجائحة

3. الالتزام بالمعايير المهنية:

أ- وافق 36.6% من المستجيبين على أن أداء المراجعين لم يتوافق مع

متطلبات المعايير المهنية

ب- ظهر تباين واضح في الاستجابات، حيث أظهرت المجموعات الأكثر

خبرة التزاماً أفضل

4. أداء مكاتب المراجعة الكبرى مقابل الصغرى:

أ- أكد 60% من المستجيبين أن مكاتب المراجعة الكبرى قدمت مراجعة

أفضل جودة

ب- يشير هذا إلى أن المكاتب الكبرى كانت أكثر استعداداً للتعامل مع

تحديات المراجعة عن بعد

5. التغييرات في إجراءات المراجعة:

أ- أشار 80% من المراجعين إلى الحاجة لإجراء تغييرات موسعة في

إجراءات وتوقيت المراجعة

ب- يؤكد هذا حجم التكيف المطلوب في منهجيات المراجعة خلال الجائحة

6. الرقابة على الجودة:

أ- وافق 35% على أن الرقابة على جودة عملية المراجعة لم تكن من

الأولويات.

ب- يشير هذا إلى أن معظم المكاتب حاولت الحفاظ على إجراءات رقابة

الجودة رغم التحديات.

تحليل الاتجاه العام : يمكننا ملاحظة أن معظم العناصر تميل نحو الموافقة،

باستثناء:

أ- "عدم أولوية الرقابة على الجودة خلال كورونا" حيث كان الاتجاه العام محايداً (35%).

ب- "عدم التوافق مع المعايير المهنية" حيث كان الاتجاه العام معترضاً بشدة (36.6%).

ثالثاً: جدول مربع كاي

جدول رقم (5)

العنصر/السؤال	كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الارتباط الخطي	معنوية الارتباط
في ظل أزمة كورونا لم تكن الرقابة على جودة عملية المراجعة أولوية	47.049	12	0.001>	25.35	0.001>
لم يتفق أداء المراجعين مع متطلبات المعايير المهنية	43.361	12	0.001>	28.848	0.001>
واجه المراجعون الكثير من التحديات في الحصول على المعلومات اللازمة	15.488	9	0.078	2.654	0.103
لم يتمكن المراجعون من الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات	49.63	12	0.001>	31.194	0.001>
تم التعامل مع أزمة كورونا وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة المصري رقم 330	11.178	12	0.514	0.128	0.721
إن عمليات المراجعة التي تم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الكبرى كانت أفضل	24.598	12	0.017	6.337	0.012
احتاج المراجع إلى إجراء تغييرات موسعة على كل من إجراءات وتوقيت المراجعة	22.015	9	0.009	12.158	0.001>

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

1. العلاقات ذات الدلالة الإحصائية العالية: ($p < 0.001$)

- أ- الرقابة على جودة عملية المراجعة.
- ب- توافق الأداء مع المعايير المهنية.
- ت- كفاية أدلة الإثبات لهذه العناصر تظهر علاقة قوية جداً بين المتغيرات وتوزيع الاستجابات.

2. العلاقات ذات الدلالة الإحصائية: ($p < 0.05$) .

- أ- جودة مراجعة المكاتب الكبرى ($p = 0.017$) .
- ب- التغيرات في إجراءات المراجعة ($p = 0.009$) هذه العناصر تظهر علاقة معنوية ولكن أقل قوة من المجموعة الأولى.

3. العلاقات غير الدالة إحصائياً:

- أ- تحديات الحصول على المعلومات ($p = 0.078$) .
- ب- التوافق مع معيار المراجعة 330 ($p = 0.514$) هذه العناصر لا تظهر علاقة إحصائية معنوية بين المتغيرات.

الارتباط الخطي:

- أ- معظم العناصر تظهر ارتباطاً خطياً قوياً ($p < 0.001$) .
- ب- يشير هذا إلى وجود اتجاه منتظم في العلاقة بين المتغيرات.
- ت- الاستثناءات الرئيسية هي تحديات الحصول على المعلومات والتوافق مع معيار المراجعة 330.

2. نتائج اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الأول على أنه يوجد حاجة للكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة في ظل أزمة كورونا، وفي سبيل اختبار الفرض الثاني، تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي (التوزيع التكراري، الوسط الحسابي،

والانحراف المعياري) كما تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الاستدلالي (اختبار كا²)، والموضح بالجدول رقم (15).
أولاً: الإحصائيات الوصفية للمحور الثاني:

جدول رقم (6)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	القيمة العليا	القيمة الدنيا	العينة	العنصر
0.9966	3.7	5	1	60	أدت أزمة كورونا إلى تصميم وتطبيق أساليب جديدة لإجراء عملية المراجعة مما يساعد على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية
0.98577	3.6667	5	2	60	أظهرت أزمة كورونا بعض أوجه القصور في إجراءات المراجعة الداخلية في بعض المنشآت
1.18846	3.6667	5	1	60	أدت أزمة كورونا إلى الحاجة الشديدة إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع
1.02456	3.3667	5	2	60	التعامل مع الأزمات مثل أزمة كورونا كان يحتاج إلى توافر صفات جديدة في المراجع
1.19981	3.5333	5	1	60	أدى إجراء عملية المراجعة عن بعد إلى تقويض استقلالية المراجعة، بسبب التحديات في التحقق من الأدلة المادية والتفاعل مع الإدارة

العنصر	العينة	القيمة الدنيا	القيمة العليا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أدت الضغوط المالية الناجمة عن جائحة كورونا إلى خلق علاقات مع المراجعين مما جعلهم يشعرون بالتنازل عن استقلاليتهم	60	1	5	2.55	1.39521
أثرت جائحة كورونا على المراجعين شخصيًا كمشكلات التوتر والإرهاق والتوازن بين العمل والحياة مما أثر على حكمهم المهني وصنع القرار	60	1	5	2.7833	1.20861
مجموع المحور الثاني	60	13	34	23.2667	5.00124

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يوضح الجدول السابق ما يلي:

1- تصميم أساليب جديدة للمراجعة:

أ- المتوسط الحسابي: (3.7000) يشير إلى اتفاق معظم المشاركين على أن أزمة كورونا دفعت إلى تصميم أساليب جديدة ساعدت في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ب- الانحراف المعياري: (0.99660) يعكس درجة توافق عالية نسبيًا بين المشاركين.

2- القصور في إجراءات المراجعة الداخلية:

أ- المتوسط الحسابي: (3.6667) يعكس وجود اتفاق قوي على أن أزمة كورونا كشفت بعض القصور في إجراءات المراجعة الداخلية.

ب- الانحراف المعياري: (0.98577) يشير إلى إجماع كبير بين المستجيبين.

3- الحاجة إلى زيادة الكفاءة المهنية:

- أ- المتوسط الحسابي: (3.6667) يشير إلى أن الجائحة أبرزت أهمية تحسين الكفاءة المهنية للمراجعين.
- ب- الانحراف المعياري: (1.18846) يعكس درجة تباين معتدلة بين الآراء.

4- الحاجة إلى صفات جديدة في المراجع:

- أ- المتوسط الحسابي: (3.3667) يشير إلى أن الأزمة تطلبت مهارات وصفات جديدة لدى المراجعين، مثل المرونة وسرعة التكيف.
- ب- الانحراف المعياري: (1.02456) يعكس تبايناً نسبياً في الآراء حول هذا الموضوع.

5- تفويض استقلالية المراجعة بسبب العمل عن بعد:

- أ- المتوسط الحسابي: (3.5333) يعكس اتفاقاً واضحاً على أن العمل عن بعد أثر سلباً على استقلالية المراجعة.
- ب- الانحراف المعياري: (1.19981) يشير إلى تباين الآراء، ربما بسبب اختلاف طبيعة العمل في الشركات المختلفة.

6- تأثير الضغوط المالية على الاستقلالية:

- أ- المتوسط الحسابي: (2.5500) يشير إلى أن هناك اتفاقاً أقل على أن الضغوط المالية أدت إلى التنازل عن الاستقلالية.
- ب- الانحراف المعياري: (1.39521) يعكس تبايناً كبيراً في الآراء، ربما بسبب اختلاف السياسات المالية للشركات.

7- تأثير التوتر والإرهاق على المراجعين:

- أ- المتوسط الحسابي: (2.7833) يشير إلى أن الجائحة أثرت على المراجعين نفسياً ومهنياً، مما أثر على جودة القرارات.

ب- الانحراف المعياري: (1.20861) يعكس تباينًا في مستويات التأثير.

ثانيًا: التحليل الوصفي النسبي لفقرات الإجابة (فئات الإجابة).

جدول رقم (7)

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معتراض	معتراض بشدة	الاتجاه العام
تصميم وتطبيق أساليب جديدة للمراجعة	18.30%	51.70%	13.30%	15%	1.70%	إيجابي (70%)
كشف أوجه القصور في إجراءات المراجعة	20%	43.30%	20%	16.70%	0%	إيجابي (63.3%)
زيادة الحاجة للكفاءة المهنية	26.70%	40%	11.70%	16.70%	5%	إيجابي (66.7%)
الحاجة لصفات جديدة في المراجع	15%	31.70%	28.30%	25%	0%	محايد (46.7%)
تقويض استقلالية المراجعة عن بعد	21.70%	40%	15%	16.70%	6.70%	سلبي (61.7%)
تنازل عن الاستقلالية للحفاظ على العملاء	13.30%	13.30%	18.30%	25%	30%	إيجابي (55%)
التأثير النفسي على المراجعين	10%	21.70%	16.70%	40%	11.70%	إيجابي (51.7%)

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. التغييرات الإيجابية في منهجية المراجعة:

أ- 70% من المستجيبين يرون أن الأزمة أدت إلى تطوير أساليب جديدة للمراجعة.

ب- 63.3% لاحظوا أن الأزمة كشفت عن نقاط الضعف في الإجراءات الحالية.

- ت- 66.7% يؤكدون على زيادة الحاجة للكفاءة المهنية.
2. التحديات المهنية:
- أ- 61.7% يرون أن العمل عن بعد أضعف استقلالية المراجعة.
- ب- هناك انقسام في الآراء حول الحاجة لصفات جديدة في المراجع (46.7% موافقون، 25% معترضون).
3. الآثار على الاستقلالية والجوانب النفسية:
- أ- 55% يرفضون فكرة التنازل عن الاستقلالية للحفاظ على العملاء.
- ب- 51.7% يرفضون أن الضغوط النفسية أثرت على حكمهم المهني.
- النتائج حسب المجموعات:
- أ- المجموعة "مرتفعة" (25% من العينة) كانت أكثر إيجابية في تقييم التغييرات.
- ب- المجموعة "ضعيفة" (23.3%) كانت أكثر تحفظاً وميلاً للاعتراض.
- ت- المجموعتان "أقل من المتوسط" (31.7%) و"فوق المتوسط" (20%) كانتا أكثر توازناً في آرائهما.

ثالثاً: كاي تربيع

جدول رقم (8)

Significance (Linear) مستوى الدلالة	Linear-by-Linear Association الارتباط الخطي	Asymptotic Significance مستوى (المعنوية-2 sided)	Degrees of Freedom درجات الحرية (df)	Pearson Chi-Square كاي مربع	السؤال/ العنصر
017.	5.745	191.	12	16.009	تصميم أساليب جديدة للمراجعة
0.001>	10.542	018.	9	20.028	كشف أوجه القصور في المراجعة
0.001>	19.95	008.	12	26.848	زيادة الحاجة للكفاءة المهنية
0.001>	23.853	0.001>	9	38.8	الحاجة لصفات جديدة

Significance (Linear) مستوى الدلالة	Linear-by-Linear Association الارتباط الخطي	Asymptotic Significance مستوى المعنوية (2-sided)	Degrees of Freedom درجات الحرية (df)	Pearson Chi-Square كاي مربع	السؤال/ العنصر
0.001>	29.94	0.001>	12	48.047	تقويض استقلالية المراجعة
0.001>	33.147	0.001>	12	59.915	التنازل عن الاستقلالية
0.001>	23.529	0.001>	12	55.159	التأثير النفسي

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويوضح الجدول السابق ما يلي:

1- تصميم أساليب جديدة للمراجعة: ($p = 0.191$)

• **النتائج:**

قيمة الاحتمالية ليست دالة إحصائية ($p > 0.05$) ، مما يعني عدم وجود علاقة قوية بين المتغيرات المرتبطة بهذه الفقرة.

• **التفسير:**

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في توزيع الاستجابات، لكن الاتجاه الخطي يعكس بعض التباين البسيط في العلاقة.

2- كشف أوجه القصور في المراجعة: ($p = 0.018$)

• **النتائج:**

القيمة الاحتمالية دالة إحصائية ($p < 0.05$) ، مما يشير إلى وجود علاقة معنوية بين المتغيرات.

العلاقة الخطية ($p = 0.001$) تشير إلى ارتباط خطي قوي.

• **التفسير:**

يكشف هذا عن إدراك المشاركين لوجود قصور في إجراءات

المراجعة، مع وجود تأثير كبير بين الفئات.

3- زيادة الحاجة للكفاءة المهنية: ($p = 0.008$)

• النتائج:

دلالة إحصائية قوية ($p < 0.01$) ، مما يشير إلى وجود علاقة معنوية واضحة.

العلاقة الخطية ($p < 0.001$) تعكس وجود اتجاه منتظم بين المتغيرات.

• التفسير:

هناك إجماع واضح على أن الكفاءة المهنية كانت عاملاً مهماً خلال أزمة كورونا، مع فروقات واضحة بين الفئات.

4- الحاجة لصفات جديدة: ($p < 0.001$)

• النتائج:

قيمة الاحتمالية دالة جداً ($p < 0.001$) ، مما يشير إلى علاقة قوية بين المتغيرات.

العلاقة الخطية ($p < 0.001$) تعزز هذه النتيجة.

• التفسير:

الجائحة أبرزت أهمية توافر صفات جديدة لدى المراجعين، مع توافق واسع بين المشاركين.

5- تفويض استقلالية المراجعة: ($p < 0.001$)

• النتائج:

قيمة الاحتمالية دالة جداً ($p < 0.001$) ، مما يشير إلى تأثير كبير للجائحة على استقلالية المراجعين.

العلاقة الخطية ($p < 0.001$) تعزز النتيجة.

• التفسير:

الضغوط الناتجة عن الجائحة أثرت بشكل ملحوظ على استقلالية المراجعين، خاصة في بيئات العمل عن بُعد.

6- التنازل عن الاستقلالية: ($p < 0.001$)

• النتائج:

علاقة قوية جداً ($p < 0.001$) بين المتغيرات، مع اتجاه خطي واضح.

• **التفسير:**

يشير ذلك إلى أن الضغوط المالية دفعت بعض المراجعين للتنازل عن استقلاليتهم، مما يتطلب وضع سياسات لحمايتهم.

7- التأثير النفسي: ($p < 0.001$)

• **النتائج:**

قيمة الاحتمالية دالة جدًا ($p < 0.001$) ، مما يعكس تأثيرًا واضحًا للجائحة على الصحة النفسية للمراجعين.

العلاقة الخطية ($p < 0.001$) تؤكد وجود تأثير مستمر ومنتظم.

• **التفسير:**

الضغوط النفسية أثرت على جودة القرارات المهنية للمراجعين، مما يتطلب تقديم دعم نفسي ومهني.

3. نتائج اختبار الفرض الثالث:

ينص الفرض الأول يوجد تأثير لأزمة كورونا على أتعاب المراجعة، وفي سبيل اختبار الفرض الثالث، تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي (التوزيع التكراري، الوسط الحسابي، والانحراف المعياري) كما تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي الاستدلالي (اختبار كا²)، والموضح بالجدول رقم (18).

أولاً: الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث

جدول رقم (9)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الحد الأقصى	الحد الأدنى	عدد العينة	العبارة
1.07672	3.4	5	1	60	أدت أزمة كورونا إلى تغيير في أتعاب المراجعين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الحد الأقصى	الحد الأدنى	عدد العينة	العبرة
1.0218	3.8	5	1	60	قيام المراجعين بالعمل عن بعد في ظل أزمة كورونا أدى إلى زيادة الجهد المبذول في كثير من الأحيان
1.26346	2.2167	5	1	60	في الحالات التي حصل فيها المراجعون على أتعاب أقل بسبب أزمة كورونا أدى ذلك إلى تغيير جوهري في تقرير المراجع
1.06551	2.4833	5	1	60	مطالبة بعض المراجعين بزيادة الأتعاب في ظل أزمة كورونا انعكس على مستوى تقرير المراجع
1.33139	2.5833	5	1	60	هل كانت هناك علاقة بين حصول المراجع على أتعاب أقل من المتوقع في ظل أزمة كورونا وجودة عملية المراجعة
4.05259	14.4833	25	8	60	إجمالي المحور الثالث

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. حجم العينة :

جميع العبارات تم قياسها على عينة موحدة مكونة من 60 مستجيباً

2. تحليل المتوسطات :

أ- أعلى متوسط (3.8000) كان للعبرة المتعلقة بزيادة الجهد المبذول في العمل عن بعد

- ب- ثاني أعلى متوسط (3.4000) كان للتغير في أتعاب المراجعين
ت- باقي العبارات سجلت متوسطات أقل من 3، مما يشير إلى ميل نحو عدم الموافقة
3. الانحراف المعياري :
- أ- أعلى تشتت (1.33139) كان في العبارة المتعلقة بالعلاقة بين الأتعاب وجودة المراجعة
ب- أقل تشتت (1.02180) كان في العبارة المتعلقة بزيادة الجهد في العمل عن بعد
4. المدى :
- أ- جميع العبارات الفردية لها نفس المدى (من 1 إلى 5)
ب- إجمالي المحور له مدى من 8 إلى 25
5. إجمالي المحور :
- أ- المتوسط العام للمحور (14.4833) يشير إلى مستوى متوسط من الموافقة
ب- الانحراف المعياري (4.05259) يدل على تشتت ملحوظ في الاستجابات

ثانيًا: تحليل فئات الإجابة لكل فقرة بالمحور الثالث

جدول رقم (10)

السؤال	الإجابة	ضعيفة	أقل من المتوسط	فوق المتوسط	مرتفعة	المجموع	% من الإجمالي
أدت أزمة كورونا إلى تغيير في أتعاب المراجعين	معترض بشدة	2	0	0	0	2	3.30%
	معترض	4	6	1	0	11	18.30%
	محايد	5	5	6	2	18	30.00%
	موافق	0	7	6	6	19	31.70%
	موافق بشدة	0	0	4	6	10	16.70%
قيام المراجعين بالعمل	معترض بشدة	1	0	0	0	1	1.70%

السؤال	الإجابة	ضعيفة	أقل من المتوسط	فوق المتوسط	مرتفعة	المجموع	% من الإجمالي
عن بعد في ظل أزمة كورونا أدى إلى زيادة الجهد المبذول في كثير من الأحيان	معترض	2	2	4	0	8	13.30%
	محايد	0	2	2	4	8	13.30%
	موافق	4	9	9	6	28	46.70%
	موافق بشدة	4	5	2	4	15	25.00%
في الحالات التي حصل فيها المراجعون على أتعاب أقل بسبب أزمة كورونا أدى ذلك إلى تغيير جوهري	معترض بشدة	10	5	3	0	18	30.00%
	معترض	1	13	12	2	28	46.70%
	محايد	0	0	2	2	4	6.70%
	موافق	0	0	0	3	3	5.00%
	موافق بشدة	0	0	0	7	7	11.70%
مطالبة بعض المراجعين بزيادة الأتعاب في ظل أزمة كورونا انعكس على مستوى تقرير المراجع	معترض بشدة	9	1	0	0	10	16.70%
	معترض	2	15	8	0	25	41.70%
	محايد	0	2	6	5	13	21.70%
	موافق	0	0	3	7	10	16.70%
	موافق بشدة	0	0	0	2	2	3.30%
هل كانت هناك علاقة بين حصول المراجع على أتعاب أقل من المتوقع وجودة عملية المراجعة	معترض بشدة	8	6	0	0	14	23.30%
	معترض	3	11	6	0	20	33.30%
	محايد	0	0	10	1	11	18.30%
	موافق	0	1	1	5	7	11.70%
	موافق بشدة	0	0	0	8	8	13.30%

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

الإجابة الأكثر شيوعاً كانت "موافق" حيث تمثل 31.7% من الإجمالي، موزعة بين الفئات "أقل من المتوسط" و"فوق المتوسط" و"مرتفعة".

أغلب المشاركين وافقوا على أن العمل عن بعد أدى إلى زيادة الجهد المبذول (46.7% وافقوا، و 25.0% وافقوا بشدة).

"أقل من المتوسط" و"فوق المتوسط" استحوذت على الجزء الأكبر من الموافقة، مما قد يشير إلى تأثير هذه الفئات بشكل ملحوظ.

الاعتراض كان الأغلبية الساحقة (76.7% من الإجمالي معترضون بشدة أو معترضون).

المشاركون من فئات "ضعيفة" و"أقل من المتوسط" كانوا الأكثر تعبيراً عن اعتراضهم بشدة، مما يشير إلى تأثير سلبي ملحوظ في هذه الفئات.

الإجابات الأكثر شيوعاً هي الاعتراض (58.4% معترضون بشدة أو معترضون).

فئة "أقل من المتوسط" كانت الأكثر تمثيلاً بين المعترضين، مما قد يعكس تحديات هذه الفئة تحديداً.

أغلب المشاركين كانوا معترضين أو معترضين بشدة (56.6% من الإجمالي)، مما يعكس قناعة بأن تخفيض الأتعاب لم يكن له تأثير كبير على جودة المراجعة.

الفئة "مرتفعة" تمثل دعماً قوياً للعلاقة المفترضة بين تخفيض الأتعاب وجودة المراجعة.

ثالثاً: جدول كاي تربيع

جدول رقم (11)

الفقرات	كاي تربيع (Value)	درجات الحرية (df)	الدلالة (.Sig)	الارتباط الخطي (Linear)	دلالة الارتباط	الحد الأدنى المتوقع	نسبة الخلايا >5
أدت أزمة كورونا إلى تغيير في أتعاب المراجعين	34.769	12	>0.001	25.098	>0.001	0.37	80.00%

الفقرات	كاي تربيع (Value)	درجات الحرية (df)	الدلالة (.Sig)	الارتباط الخطي (Linear)	دلالة الارتباط	الحد الأدنى المتوقع	نسبة الخلايا 5>
قيام المراجعين بالعمل عن بعد في ظل أزمة كورونا أدى إلى زيادة الجهد المبذول في كثير من الأحيان	14.276	12	0.283	0.048	0.827	0.18	80.00%
في الحالات التي حصل فيها المراجعون على أعقاب أقل بسبب أزمة كورونا أدى ذلك إلى تغيير جوهري في تقرير المراجع	66.447	12	<0.001	34.413	<0.001	0.55	70.00%
مطالبة بعض المراجعين بزيادة الأعقاب في ظل أزمة كورونا انعكس على مستوى تقرير المراجع	76.212	12	<0.001	40.515	<0.001	0.37	85.00%
هل كانت هناك علاقة بين حصول المراجع على أعقاب أقل من المتوقع في ظل أزمة كورونا وجودة عملية المراجعة	85.528	12	<0.001	42.907	<0.001	1.28	90.00%

المصدر: إعداد الباحث من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- تغيير أعقاب المراجعين بسبب كورونا:

- أ- قيمة كاي تربيع: 34.769 دلالة إحصائية عالية ($p < 0.001$).
- ب- ارتباط خطي قوي: 25.098.
- ت- النتائج تشير إلى وجود تأثير واضح وجوهري لأزمة كورونا على أعقاب المراجعين.
- ث- نسبة الخلايا المتوقعة أقل من 5 (80%) تستدعي الحذر في تعميم النتائج.

2- العمل عن بعد وزيادة الجهد المبذول:

- أ- قيمة كاي تربيع: 14.276 غير دالة إحصائياً ($p = 0.283$).
- ب- ارتباط خطي ضعيف جداً: 0.048.
- ت- النتائج تشير إلى عدم وجود علاقة مباشرة بين العمل عن بعد وزيادة الجهد.

ث- قد يعني أن المراجعين تكيفوا مع العمل عن بعد بكفاءة.

3- العلاقة بين انخفاض الأتعب وتغيير التقرير:

- أ- قيمة كاي تربيع: 66.447 (دلالة إحصائية عالية جداً).
- ب- ارتباط خطي قوي: 34.413.
- ت- يشير إلى وجود علاقة قوية بين انخفاض الأتعب وحدوث تغييرات جوهرية في التقرير.

ث- نسبة الخلايا المتوقعة أقل من 5 (70%) أفضل نسبياً من باقي النتائج.

4- تأثير المطالبة بزيادة الأتعب على مستوى التقرير:

- أ- قيمة كاي تربيع: 76.212 (دلالة إحصائية عالية جداً).
- ب- ارتباط خطي قوي جداً: 40.515.
- ت- يؤكد وجود علاقة قوية بين المطالبة بزيادة الأتعب ومستوى التقرير.
- ث- ارتفاع نسبة الخلايا المتوقعة أقل من 5 (85%) يستدعي الحذر.

5- العلاقة بين انخفاض الأتعب وجودة المراجعة:

- أ- أعلى قيمة كاي تربيع: 85.528.
- ب- أقوى ارتباط خطي: 42.907.
- ت- يشير إلى وجود علاقة قوية جداً بين انخفاض الأتعب وجودة المراجعة.
- ث- أعلى نسبة خلايا متوقعة أقل من 5 (90%) .

الفرع الثاني

نتائج الدراسة الميدانية

وفي ضوء تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، يتضح للباحث ما يلي:

(1) أكد اختبار الفرض الأول أن هناك حاجة إلى تغييرات موسعة في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة، حيث يرى 80% من العينة أن هناك حاجة لتغييرات شاملة في الإجراءات وتوقيت عملية المراجعة، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل على أن هناك حاجة إلى إجراء تغييرات في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة.

وأن النتائج تشير إلى تحديات كبيرة واجهت المراجعين خلال أزمة كورونا، خاصة فيما يتعلق بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، وأن أداء الشركات الكبرى كانت أفضل مقارنة بشركات المراجعة الصغرى، وتبين من النتائج أن هناك حاجة للاستثمار في التكنولوجيا والاستثمار في أدوات رقمية تدعم جمع البيانات والتحقق من الأدلة، خاصة في العمل عن بُعد، كما أن تحسين الكفاءة المهنية وتقديم برامج للمراجعين حول كيفية التعامل مع الأزمات والحفاظ على جودة المراجعة، وكذلك دعم الشركات الصغرى عن طريق توفير استشارات ودعم تقني لتحسين قدرتها على التكيف مع التحديات يمكن أن يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة في المستقبل.

(2) أكد اختبار الفرض الثاني أن هناك حاجة للكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة و رأي 67.7% من المراجعين أن الكفاءة أصبحت أكثر أهمية في ظل أزمة كورونا وبالتالي يتم رفض الفرض العدم وقبول فرض البديل على أنه يوجد حاجة للكفاءة المهنية اللازمة لعملية المراجعة في ظل أزمة كورونا.

كما أن 70% من المراجعين أكدوا أن الأزمة دفعت إلى ابتكار أساليب مراجعة جديدة و أن 61.7% منهم أجابوا إلى أن هناك تأثيرًا سلبيًا للعمل عن

بُعد على استقلالية المراجعين، كما أشار 51.7% منهم أجابوا أن الجائحة أثرت على التوازن النفسي للمراجعين.

(3) أكد اختبار الفرض الثالث رفض الفرض العدم وقبول فرض البديل على أن هناك تأثير واضح لأزمة كورونا على أتعاب المراجعة، وأن هناك علاقة قوية بين مستوى الأتعاب وجودة المراجعة وهذا ما يؤثر بشكل مباشر على مستوى جودة التقارير.

وتبين من نتائج اختبار الفرض الثالث أن العمل عن بُعد وأزمة كورونا أثرا على أتعاب المراجعين، مما أدى إلى زيادة الجهد المبذول في بعض الحالات، وأن تأثير الأتعاب الأقل على جودة عملية المراجعة لم يكن كبيراً، ولكن الأتعاب المتغيرة عكست تبايناً بين المؤسسات، وأن هناك حاجة لتوحيد المعايير وتقديم دعم إضافي للمراجعين لضمان جودة العمل في ظل الظروف الاستثنائية.

نتائج البحث والتوصيات

أولاً- نتائج البحث:

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

(1) أن هناك إختلافاً حول مفهوم جودة عملية المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، حيث يرى المدراء الماليون وموظفو الانتماء أن جودة عملية المراجعة تتحقق بتلبية احتياجاتهم ورغباتهم، بينما يرى المراجعون أن جودة عملية المراجعة تتحقق بالالتزام بالمعايير المهنية.

(2) أن هناك بعض العوامل ذات أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة وهي: حجم أتعاب المراجعة، وخبرة فريق المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، والسمعة المهنية لمكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط معين والالتزام بمعايير المراجعة، وحجم

النشاط محل المراجعة، وهيكل الرقابة الداخلية، كما أن هناك بعض العوامل الأخرى ذات أثر سلبي على جودة المراجعة وهي كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، وتعدد مهام المراجعة.

(3) أن هناك مفاهيم متعددة للأزمة ووجهات نظر مختلفة حول مفهوم الأزمة، وأن الأزمة هي حدث شديد التأثير يهدد بقاء المنظمة ويتميز بغموض السبب ودرجة التأثير ووسائل الحل وأنها تحتاج إلى اتخاذ قرار سريع.

(4) أن هناك عدة جوانب للأزمات تؤثر على عملية المراجعة كضغوطات الوقت ونقص الموارد وزيادة المخاطر والتغيرات التنظيمية وضعف الرقابة الداخلية وتراجع الثقة، وأن المراجع يمكنه مواجهة الأزمات والحد من مخاطرها على جودة عملية المراجعة عن طريق الحفاظ على الشك المهني وتعزيز تقييم المخاطر وتعزيز الاتصالات والتركيز على الضوابط الداخلية والتمتع بالاستقلالية والأخلاقيات والتعليم المستمر.

(5) إن عدم اليقين في البيئة الاقتصادية والتجارية خلال جائحة كورونا أدى إلى زيادة التحديات الجديدة التي يواجهها المراجعون في تنفيذ إجراءات المراجعة من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لإبداء الرأي حول نتائج الفحص.

(6) أن هناك حاجة إلى تغييرات واسعة في إجراءات وتوقيت عملية المراجعة، وأن هناك حاجة لتقديم برامج تدريبية لتحسين مهارات المراجعين في التعامل مع الأزمات وتحسين العمليات الداخلية لجعلها أكثر مرونة وفعالية في مواجهة الأزمات، وأن هناك حاجة لتوفير الدعم النفسي والمهني للمراجعين، ويجب وضع سياسات لحماية استقلالية المراجعين خاصة في حالة العمل عن بُعد.

ثانياً- التوصيات

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

- 1) رفع الوعي بأهمية جودة المراجعة؛ حيث ينبغي توعية الأطراف المعنية بأهمية جودة عملية المراجعة كمبدأ أساسي عند اختيار المراجع، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إصدار نشرات مهنية وتنظيم ندوات ومحاضرات موجهة للمدراء الماليين ومستخدمي القوائم المالية برعاية الجمعيات المهنية والهيئات المختصة.
- 2) تعزيز الكفاءات المهنية للمراجعين؛ عن طريق ضرورة تصميم برامج تدريبية شاملة تهدف إلى تطوير مهارات المراجعين في التعامل مع الأزمات، وتحسين قدراتهم التقنية لإدارة أعمالهم بفعالية في بيئات العمل عن بُعد.
- 3) تطوير أدوات وإجراءات المراجعة؛ من خلال الاستثمار في التقنيات الرقمية المتقدمة لجمع وتحليل المعلومات عن بُعد، وتحسين أنظمة جمع الأدلة بما يقلل من تأثير نقص البيانات ويعزز دقة نتائج المراجعة.
- 4) الحفاظ على استقلالية المراجع؛ عن طريق وضع سياسات مؤسسية فعالة تضمن استقلالية المراجعين حتى في ظل الضغوط المالية، بالإضافة إلى توفير آليات تحقق بديلة تعزز استقلالية أداء المهام عن بُعد.
- 5) دعم مكاتب المراجعة الصغيرة؛ وذلك عن طريق تقديم الدعم الفني والاستشاري اللازم للمكاتب الصغيرة بهدف تعزيز قدرتها على مواجهة الأزمات، وضمان إتاحة الموارد التقنية والتدريبية لها بشكل عادل وميسر.

6) الاهتمام بالصحة النفسية للمراجعين؛ من خلال إنشاء برامج متخصصة في الدعم النفسي للمراجعين تهدف إلى تحقيق توازن صحي من بين العمل والحياة، مع تقديم ارشادات فعالة لإدارة التوتر وضغوط العمل خاصة أثناء الأزمات.

7) تحسين سياسات تحديد الأتعاب؛ عن طريق تطوير معايير عادلة وشفافة لتحديد أتعاب المراجعة بما يعكس الجهد المبذول، مع تعزيز الوعي بأن جودة المراجعة تتناسب طردياً مع الأتعاب العادلة.

ويقترح الباحث الخطة التنفيذية لهذه التوصيات من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (12)

التوصية	الجهة المسؤولة	الإجراءات التنفيذية	الإطار الزمني
رفع الوعي بجودة المراجعة	الجمعيات المهنية، الهيئات الرقابية	-إصدار نشرات توعوية -تنظيم ندوات ومحاضرات للمستفيدين	3- 6 أشهر
تعزيز الكفاءات المهنية	معاهد التدريب المهني، الهيئات الرقابية	-تصميم برامج تدريبية متخصصة -تنظيم ورش عمل في إدارة الأزمات والتقنيات الحديثة	6-12 شهراً
تطوير أدوات وإجراءات المراجعة	مكاتب المراجعة، شركات التقنية، الجهات الرقابية	-اعتماد تقنيات رقمية للمراجعة عن بُعد -تحديث منهجيات	6-18 شهراً

الحفاظ على الاستقلالية	الهيئات المهنية، مجالس المحاسبة	جمع الأدلة	
دعم مكاتب المراجعة الصغيرة	الجمعيات المهنية، صناديق الدعم، الجهات الحكومية	-إعداد سياسات لحماية الاستقلالية -تطوير أدوات تحقق مستقلة للعمل عن بُعد	6-12 شهراً
الاهتمام بالصحة النفسية	المؤسسات المهنية، الجهات الصحية المعنية	-تقديم استشارات تقنية مجانية أو مدعومة -تسهيل الحصول على تدريب الموارد	3-9 أشهر
تحسين سياسات الأتعاب	الهيئات التنظيمية، الجمعيات المحاسبية	-إنشاء برامج دعم نفسي -توعوي وارشادي للتوازن النفسي	6-12 شهراً
		وضع معايير عادلة لتسعير الأتعاب -تعزيز الشفافية بين الأتعاب وجودة الأداء	6-12 شهراً

المراجع

أولاً- المراجع العربية

أ- الكتب:

1- غرزي سليمة، 2020، محاضرات في مقياس إدارة الأزمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة بلحاج بوشعب -عين تموشلت.

ب- الدوريات:

1- أحمد رحاب نصرالدين مبارك وآخرون، 2023، دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ع18، ص ص 1-30.

2- أحمد محمد شوقي محمد، 2017، أثر استجابة مراقب الحسابات وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة -دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 6، العدد 1، ص ص 129-170.

3- أبوالقاسم أبو ستالة محمود ، 2021، أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة الخارجية في ظل جائحة كورونا، المؤتمر العلمي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، ص ص 944-977.

4- بن حركو غنية وآخرون، 2021، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي- مقارنة تحليلية، مجلة دراسات إقتصادية، مج 15، ع 1، ص ص 133-147.

5- عبدالحميد العيسوي محمود و ابراهيم محمد الطحان، 2020، انعكاسات جائحة كوفيد- 19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2، ص ص 1-88.

6- محمد على إلهامي وآخرون، 2022، أثر مواجهة جائحة كورونا على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى والإسكندرية)، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد (3)، المجلد (6)، ص ص 413-440.

7- نوال كفوس، 2020، تداعيات جائحة كورونا على المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 2، المجلد 5، ص ص 113-126.

8- رشيد حفصي، 2022، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي -دراسة عينة لمحافظي الحسابات بورقلة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مج 8، ع1، ص ص 53-64.

ج- الرسائل العلمية:

1- أماني أبوبكر عبدالرحيم محمد، 2020، تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إعادة شراء الأسهم كأحد آليات إدارة الأرباح -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، فرع البنات، جامعة الأزهر.

2- بوجردة رشيدة، 2019، دور الكفاءات في إدارة الأزمات -دراسة ميدانية بمقر ولاية جيجل، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد الصديق بن يحيى.

3- حنان هدار، 2015، أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي -دراسة ميدانية لمسيري مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

4- سامر دواره، 2014، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الحلب، سورية.

5- سمر خالد علي، 2016، تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

6- سناجق محمد أبوبكر الصديق السلام، 2021، تقييم تأثير إستراتيجية المراجعة المبنية على مخاطر الأعمال على جودة المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

7- عبدالسلام سليمان قاسم الأهدل، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية -دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط.

- 8- عثمان صلاح محمد سعيد، 2019، دور المراجعة المشتركة في تحقيق جودة المراجعة - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- 9- غيثي أحمد، 2022، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة الأزمات -دراسة حالة - التعليم عن بعد خلال أزمة كورونا من وجهة نظر طلبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير للمركز الجامعي عبدالحفيظ بوالصوف ميلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير.
- 10- كريمة محمد على، 2017، دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الأزمات المالية - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- 11- محمد عبدالرؤوف عبدالسميع حنفي، 2018، دور المراجع الداخلي في مكافحة ظاهرة الفساد المالي بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال العام، رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر.
- 12- محمد عواد محمد عواد، 2020، تحديد الأهمية النسبية للمهارات العامة والمتخصصة لمراجع الحسابات لتحقيق جودة المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الأزهر الشريف.
- 13- معاد أحمد عواد عفيفي، 2017، دور جلسات العصف الذهني في تحسين جودة المراجعة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الأزهر الشريف.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1-Periodicals:

- 1- Abbodi., A, et al, 2023, social Networks in crisis management: A literature review to address the criticality of the challenge, Encyclopedia, 3(3), p.1157-1177.
- 2- Abdul Rahman., O.A, et al, 2017, effect of audit fees on audit quality: evidence from cement manufacturing companies in

Nigeria, European journal of Accounting Auditing and finance research, Vol 5, No 1, pp.6-17.

3- Ali., S, et al, 2015, audit firm size auditor industry specialization and audit quality: an Empirical study of Indonesian state-owned enterprises, research journal of finance and accounting, Vol 6, No 22, pp. 1-14, issn 2222-1697.

4- Aljaaidi., K.S, et al, 2021, audit fees and audit quality: evidence from Gulf cooperation council Region, AD-minister N°. 38 enero - junio 2021 pp. 121 - 159 · ISSN 1692-0279.

5- Alsmairat., Y, et al, 2019, the effect of audit tenure and audit firm size on the audit quality: evidence from Jordanian auditors, international journal of business and Technopreneurship, Vol 9, No 1, pp. 15-24.

6- Chadehani., A, A, 2011, Review of studies on Audit quality, international conference on humanities and culture, IPEDR, Vol 20, IACSTI press, Singapore, pp.313-317.

7- Chery., C, 2021, The Auditor's Report Tests Positive for Covid-19, south African business review, Vol 25, pp 1-30.

8- DeAngelo, L. E, 1981, Auditor size and audit quality, journal of Accounting and Economics, Vol 3, No 3, pp 183-199.

9- Eshleman., J, D, et al, 2014, Do Big 4 auditors provide high audit quality after controlling for the Endogenous choice of auditor? Auditing a journal of practice and theory, Vol 33, No 4, pp 197-219.

10- Fadillah., L.S, 2023, the impact of Covid-19 on Audit Quality and procedures for External Auditors (literature Review), Accounting and finance studies, Vol 3, No 2, pp.117-129.

11- Ghazi., K.M, 2017, the impact of strategic planning on crisis management styles in the 5-star hotels, journal of the faculty of tourism and hotels, Vol 14, No 1, p.11-29.

12- Grassa., R, et al, 2022, Auditor's perspective of audit quality during the covid-19 pandemic: Evidence from the united Arab Emirates, Indonesian journal of sustainability Accounting and management, vol 6, No 2, pp. 302-313.

- 13- Hazaea., S.A, et al, 2022, impact of the covid-19 pandemic on Audit quality: lessons and opportunities, Emerging science journal, Vol 6, special issue, pp.71-86.
- 14- Ilaboya., O. J, et al, 2015, relationship between audit firm size non audit services and audit quality, DBA African management review, Vol 5, No 1, pp 1-10.
- 15- Ilaboya., O. J, et al, 2014, audit firm characteristics and audit quality in Nigeria, international journal of business and Economics research, Vol 3, No 5, pp.187-195.
- 16- Jarva., H, 2024, Implications of the covid-19 pandemic on internal Auditing: a field study, journal of Applied Accounting research, Vol 25, No 2, pp 355-370.
- 17- Khaldoon., A, et al, 2020, Auditing in time of social distancing: the effect of covid-19 on Auditing Quality, international journal of Accounting and information management, in press.
- 18- Kurniawan., E, 2023, the influence of auditor independence on audit quality: A Qualitative Research, Golden Ratio of Auditing Research, Vol 3, No 1, pp.46-56.
- 19- Luthfi., S, 2023, the impact of covid-19 on Audit Quality and procedures for external Auditors (literature review), Accounting and finance studies Vol.3, No.2, DoI:1047153/Afs32.6382023, pp.117-129.
- 20- Mary., J, et al, 2020, audit quality and auditor's independence, AE-FUNAL journal of Accounting, Vol 6, No 1, pp.107-118.
- 21- Mahdi., S, et al, 2019, the impact of financial crisis on audit quality and audit fee stickiness: evidence from Iran, department of economic and administration sciences, Ferdowsi university of Mashhad, journal of financial and reporting and accounting, Vol.17, issue:2 pp.201-221.
- 22- Priyanti., D.F, et al, 2019, the effect of audit tenure audit rotation accounting firm size and client's company size on audit quality, the Indonesian accounting Review, Vol 9, No 1, pp.1-14.
- 23- Ricky., A, 2022, Audit quality during the covid-19 pandemic: Analysis of procedures costs reporting time pressure and

situations, journal of southwest Jiatong University, Vol 57, No 4, pp.372-384.

24- Saddam, A. Hazaea, et al, 2022, impact of covid-19 pandemic on Audit Quality: lessons and opportunities, Emerging science journal, Vol 16, special issue, pp.71-86.

25- Sapiri., M, 2024, A qualitative analysis on the role of auditors in preventing financial crisis, golden ratio of auditing research, Vol 4, No 2, pp.89-106.

26- Yakubu., R, et al, 2020, A theoretical Approach to Auditor independence and Audit quality, corporate ownership & control, Vol 17, issue 2, pp.124-141.

27- Yanti., L.D, et al, 2020, influence of auditor switching audit fee tenure audit and company size to audit quality, eCo-Fin journal, Vol 2, No 1, pp.10-15, Available online at: <https://jurnal.kdi.or.id/index.php/ef>.

28- Yuniarwati, et al, 2023, the impact of covid-19 on Audit quality: the perception of Indonesian Auditors, international journal of application on economics and business, Vol 1, No 1, pp.141-150.

3- theses:

1- Al Khalifa., M.A, 2021, crisis management and strategic flexibility: the moderating Tole of E-Readiness, A thesis submitted to the degree of doctor of philosophy.

2- Johnson., C, et al, 2021, Auditing in times of change: A qualitative study on how covid-19 will affect audit quality, master's degree program, accounting and financial management, Department of business study, Uppasala university.

3- Larson., J, et al, 2010, Crisis management, Media's perception of crisis in organizations, (unpublished bachelor Thesis), Lulea university of Technology.

4- Others:

1- American institute of Certified public Accountants (AICPA) 2010, statement on quality control standards,

November, 8, issued by the Auditing standard board, p 10.

2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), <https://www.aicpa-cima.com/cpe-learning>.

3- Auditing in time of crisis or emergency, 2022: standards and guidance applicable to our audits in time of crisis or emergency, <https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/Auditing-in-crisis-oremergency.aspx#Applicable-standards>.

4- Financial Reporting Council (FRC), (2020), "Guidance on audit issues arising from the Covid-19 (Coronavirus) pandemic.

5- Financial reporting council, 2020, guidance an audit issues arising from the covid-19 (coronavirus) pandemic, Available at [https://www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19](https://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19).

6- Howard., B, Levy, 2018, maintaining Auditor independence when giving Accounting assistance and advice, the CPA journal, the voice of profession, <https://www.cpajournal.com/2018/10/16/maintaining-auditor-independence-when-giving-accounting-assistance-and-advice/>.

7- IAASB, international standard on Auditing 220, (Revised), Quality management for an Audit of financial statement, final pronouncement, December 2020. <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf>.

8- International organization for international standardization and Accreditation forum, ISO 9001 Auditing practices Group Guidance on: policy, objectives and management Review, edition 1, 13 January 2016.

9- International Standards on Auditing (ISA) 200 (Revised 2015): Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with the International Standards on Auditing (ISA), <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf>.

- 10- ISA 315 (Revised 2016): Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/risk-identification-and-assessment-process-tips-implementing-isa-315-revised-2019>.
- 11- ISA Code of Ethics for Professional Accountants: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-code-ethics-professional-accountants-key-areas-focus-smes-and-smpps>.
- 12- The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). "PCAOB Standards AS 2201 - Communication with Audit Committees." <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201>.
- 14- TWS, Propylon, 2021, Regulatory change: how can Auditor's stay on top? <https://propylon.com/regulatory-change-auditors/>.