



د/عبد الحميد العيسوي محمود

مدرس بقسم المحاسبة

المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا

المعلومات بكفر الشيخ

د/ إبراهيم محمد الطحان

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية

ملخص البحث

إستهدفت هذه الدراسة التعرف علي أهم إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية. ولتحقيق هذا الهدف، حاول الباحثان الوقوف علي أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي الفيروس، مع إقتراح بعض الآليات التي قد تساعد المراجعين في التغلب علي هذه المشاكل والتحديات. ولإجراء الدراسة الاستكشافية تم إختيار عينة شملت ٥٩ من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وأيضاً ٧٢ من الباحثين المهتمين بالمحاسبة والمراجعة. وقد توصلت الدراسة إلي أن جائحة كوفيد-١٩ ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجي، من أهمها: ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، إرتفاع 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. ويمكن التغلب علي هذه المشاكل والتحديات من خلال الآليات التالية: حصول المراجع علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، ممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني، الاستعانة بعمل الخبراء، الحفاظ علي أخلاقيات المهنة ومتطلبات الاستقلال، تمسك المراجع بمستوى مرتفع من جودة المراجعة، التوافق بين معايير المراجعة المصرية والدولية، تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية باستخدام الوسائل الإلكترونية، التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، منح الوقت الكافي للمراجعين لإنجاز عملهم، ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجعين، الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين، تبني مدخل المراجعة علي أساس الخطر.

الكلمات المفتاحية

جائحة كوفيد-١٩؛ فيروس كورونا؛ بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية.

Abstract

This study aimed to identify the most important implications of the Covid-19 pandemic on the external auditing environment and activities in the Egyptian environment in the light of Egyptian and international auditing standards. To achieve this goal, the researchers tried to identify the most important problems and challenges that the external auditor may face when engagement with audits in light of the virus outbreak, with suggesting some mechanisms that may help auditors to overcome these problems and challenges. To conduct the exploratory study, a sample of 59 external auditors in the Egyptian audit firms was selected, as well as 72 researchers interested in accounting and auditing. The study concluded that the Covid-19 pandemic will create many problems and challenges for the external auditor, the most important of which are: the necessity of continuous updating of the audit plan, the high level of audit risk, insufficient and appropriate usual audit procedures, problems of audit the components of the group, assessing the company's ability to continue, Problems audit subsequent events, auditing accounting estimates, and problems with amending the audit report. These problems and challenges can be overcome through the following mechanisms: the auditor obtaining written representations from management and governance officials with continuous communication with them, the auditor using a high level of professional skepticism and judgment, seeking the help of experts' work, maintaining professional ethics and independence requirements, the auditor adheres to a high level of audit quality, Conformity between Egyptian and international auditing standards, designing and performing additional auditing procedures using electronic technics, expanding the disclosure of the key audit matters with the audit report, giving sufficient time for auditors to complete their work, the need to review the qualification the scientific and practical guidance of the auditors, the use of the work of the internal auditors, the adoption of the risk-based audit approach.

Keywords

Covid-19 pandemic; Coronavirus; External auditing environment and activities.

١/١ مقدمة: Introduction

بدأت أزمة فيروس كورونا أو كوفيد-19 Coronavirus or COVID-19 في مدينة ووهان الصينية في أواخر نوفمبر عام ٢٠١٩، وسرعان ما إنتقلت العدوي للعالم بأسره. وعلي الرغم من أن الإهتمام الرئيسي لمختلف حكومات العالم ينصب علي كيفية إحتواء الأزمة الصحية المرتبطة بتقشي الفيروس، سواء من خلال توفير الرعاية الصحية للمرضي، أو توفير المستلزمات الطبية من كمادات وجوارب طبية وكحول وأجهزة تنفس صناعي، وتفعيل إجراءات الترصد والتقصي لاكتشاف حالات العدوي للمخالطين لحالات إيجابية للفيروس، ودعم الضحايا وأسرههم، علاوةً علي الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير المرتبطة بإكتشاف لقاح أو مصل للفيروس. إلا أنه مع تحول الفيروس إلي جائحة تزايدت مخاوف حكومات العالم من أن طول مدة الأزمة الصحية قد يقود إلي أزمة اقتصادية عالمية كارثية تلاحق معظم الشركات وربما جميعها، وخصوصاً المشروعات الصغيرة والمتوسطة. حيث تسبب تقشي الفيروس في ركود الإقتصاد العالمي نتيجة لتعطل أو توقف الأنشطة الاقتصادية في إطار التدابير الإحترازية التي إتخذتها الحكومات، والتي فرضت التباعد الاجتماعي، والحد من عمليات التسوق، وتوقف أو إغلاق بعض الأسواق، وتعطل أو توقف خطوط الإنتاج، وتعطل أو توقف سلسلة التوريد العالمية. كما أدت سرعة تقشي الفيروس مع توقع تضائل فرص إيجاد مصل أو لقاح له إلي زيادة مستوي عدم التأكد والغموض بشأن التوقعات المستقبلية لأداء الشركات، الأمر الذي قاد المستهلكين والمستثمرين والشركاء التجاريين الدوليين إلي الهروب نحو الاستهلاك والاستثمار الآمن (Ozili and Arun, 2020).

وقد وصفت منظمة التجارة العالمية في أبريل ٢٠٢٠ تلك الأزمة الصحية بأنها الأسوأ منذ الأزمة المالية العالمية خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠٠٨، والتي صاحبها العديد من الانهيارات المالية في معظم الأسواق المالية (WTO, 2020)، حيث يتوقع أن تتسبب جائحة فيروس كورونا في إنخفاض الناتج المحلي الإجمالي العالمي بنسبة ٢١٪ (Salterio, 2020). وأيضاً، فقد ضرب الفيروس استقرار الأسواق المالية، وخسرت أسواق الأسهم العالمية ٦ تريليون دولار من قيمتها على مدى ستة أيام من ٢٣ إلى ٢٨ فبراير. كما أنه وفقاً لمؤشرات S&P Dow Jones خلال الفترة من ٢٠ فبراير إلى ١٩ مارس، إنخفض مؤشر S&P 500 بنسبة ٢٨٪ (من ٣,٣٧٣ إلى ٢,٤٠٩)، وإنخفض مؤشر FTSE 250 بنسبة ٤١,٣٪ (من ٢١,٨٦٦ إلى ١٢,٨٣٠)، وإنخفض مؤشر نيكلي بنسبة ٢٩٪ (من ٢٣,٤٧٩ إلى ١٦,٥٥٢). وفي نفس الفترة، شهدت البنوك الدولية الكبيرة إنخفاضاً في أسعار أسهمها، على سبيل المثال، إنخفض سعر سهم سيتي جروب بنسبة ٤٩٪ (من ٧٨,٢٢ دولار

أمريكي إلى ٣٩,٦٤ دولار أمريكي)، وإنخفض سعر سهم جي بي مورجان تشيس بنسبة ٣٨٪ (من ١٣٧,٤٩ دولار أمريكي إلى ٨٥,٣٠ دولاراً)، وإنخفض سعر سهم باركليز بنسبة ٥٢٪ (من ١٨١,٣٢ جنيه إسترليني إلى ٨٦,٤٥ جنيه إسترليني). كما تسببت تلك الأزمة في إنهيار أسعار النفط إلى أدنى مستوي لها منذ ١٨ عاماً، الأمر الذي أثر سلباً على مؤشرات أسواق الأسهم، وقاد إلى هروب المستثمرين نتيجة إرتفاع مستوي الغموض وعدم التأكيد المصاحب لتقشي جائحة كوفيد- ١٩ (Yan et al., 2020).

وقد أثرت تلك الأزمة على كل القطاعات، مع إختلاف درجة التأثير من قطاع لآخر، حيث كانت قطاعات السياحة والترفية والخطوط الجوية والقطاع المصرفي وقطاع التأمين هي أكثر القطاعات تضرراً، بينما وجد قطاع الرعاية الصحية والأدوية في هذه الأزمة فرصة ذهبية لتعزيز استثماراته خصوصاً في مجال البحوث والتطوير. وقادت تلك الأزمة جميع الشركات بلا استثناء إلى تقييم تداعياتها الحالية والمستقبلية، وانعكاساتها على التقارير المالية لتلك الشركات في ضوء الظروف والحقائق المحيطة بكل شركة، مثل مدى تأثر الطلب على سلع أو خدمات الشركة؛ وانعكاس ذلك على تدفقاتها النقدية وربحيتها؛ ومدى توافر احتياجات التمويل المستقبلية؛ وأثر ذلك علي قرارات مانحي الإئتمان والدائنين الرئيسيين؛ وتأثيرها علي مخاطر السيولة ومخاطر الإئتمان ومخاطر أسعار الفائدة ومخاطر أسعار الصرف ومخاطر العملات الأجنبية، ومدى قدرة الشركة علي الوفاء بالتزاماتها التعاقدية، والمطالبات المحتملة في حالة الإخلال بالشروط التعاقدية لتلك العقود.

ولم تكن وظيفة المراجعة الخارجية بمنأى عن هذه التأثيرات التي طالت جميع قطاعات المجتمع، حيث يواجه المراجع الخارجي العديد من التحديات عند جمع أدلة المراجعة الملائمة، وذلك إما بسبب القيود على حركة المراجعين وضرورة التباعد الاجتماعي بين الأفراد، أو بسبب الإجراءات الاحترازية التي تتخذها الدول ومنها تخفيض طاقة تشغيل الشركات، وتأخر وصول المصادقات من البنوك والعملاء والموردين، وصعوبة ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، وكذلك صعوبة السفر لمراجعة المهام التي نفذها المراجعين للشركات التابعة في دول أخرى، مما يعوق المراجع عن الوصول لمصدر أدلة المراجعة. حيث فرضت شركات المحاسبة الأربعة الكبرى قيوداً علي سفر موظفيها لمراجعة الشركات أو الفروع بالبلدان المتضررة من تقشي الفيروس. حيث أعلنت شركات بريس ووترهاوس كوبرز PricewaterhouseCoopers وإرنست ويونغ Ernst & Young وشركة KPMG وديلويت توش توهاماتسو Deloitte Touche Tohmatsu أنها ستلغي سفر موظفيها

للصين والمناطق الأكثر تضرراً من تفشي الفيروس. وتثير القيود السابقة تساؤلاً هاماً: ماذا يحدث عندما لا يستطيع المراجعون السفر لمراجعة الشركات أو الفروع بالمناطق المتأثرة بالفيروس؟، وعلي الرغم من أن شركات المحاسبة الكبرى التي تعتمد على شبكة دولية من الشركات التابعة لإجراء عمليات المراجعة في المناطق المنتشرة بالعالم قد لا تواجه مشكلة كبيرة في الوصول لأدلة المراجعة، فإن شركات المحاسبة المتوسطة أو الصغيرة سيتعين عليها البحث عن أساليب بديلة لجمع أدلة المراجعة في ظل الظروف الاستثنائية الراهنة، وقد يكون من بين تلك الأساليب أداء بعض أعمال المراجعة عن بعد من خلال مراجعة المستندات إلكترونياً وإجراء مقابلات إلكترونية مع موظفي الشركة (Maurer, 2020).

٢/١ مشكلة البحث: Research Problem

علي الرغم من تعدد أهداف ووظيفة المراجعة الخارجية، إلا أن الهدف الرئيسي لها يظل هو تقديم رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا الرأي يضيف مزيداً من الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تعدها إدارات الشركات، الأمر الذي يقود إلي طمأننت مستخدمي القوائم المالية لهذه المعلومات، ويدفع هؤلاء المستخدمين إلي تضمين هذه المعلومات في عمليات إتخاذ القرارات المرتبطة بتلك الشركة. وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، إلا أن هذا الدور قد إكتسب أهمية متزايدة في الوقت الراهن نظراً لتفشي جائحة فيروس كورونا على مستوى العالم ككل. حيث خلقت تلك الأزمة مستوى مرتفع من الشك والغموض وعدم التأكد بشأن قدرة العديد من الشركات المتضررة على الاستمرار - كإفتراض أساسي يحكم عملية إعداد القوائم المالية-، وسيتعين علي المراجع الخارجي وفقاً لإرشادات المراجعة الدولية أو المصرية التحقق من مدي صحة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار وكذلك مراجعة الإفتراضات التي استندت إليها الإدارة في هذا التقييم. وسيواجه المراجع الخارجي صعوبات كبيرة في إجراء مثل هذا التقييم مع إعلان منظمة الصحة العالمية بأنه ليس من المتوقع التوصل لمصل أو لقاح لهذا الفيروس قبل عام من الآن، الأمر الذي يزيد من الغموض والتعقيد بشأن مستقبل الشركات مع هذا الفيروس، وسيقود هذا بالطبع إلي زيادة التحديات التي يواجهها المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه الظروف الصعبة والمعقدة. وهذا ما أكده جاي كلايتون رئيس الهيئة المشرفة علي رقابة وتداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية SEC عن تفشي الفيروس بقوله "هذه قضية غير مؤكدة حيث ستعتمد التأثيرات الفعلية على عوامل كثيرة خارجة عن سيطرة ومعرفة معدي التقارير المالية" (Maurer, 2020).

وبات من الضرورة، توسيع أنشطة المراجعة -على الرغم من صعوبة القيام بها- كون أن هذه الأزمة لها إنعكاسات واضحة على جميع أنشطة المراجعة وخلقت تحديات متنوعة منها صعوبة الحصول على أدلة المراجعة التي تعد حجر الأساس في إبداء الرأي. علاوةً على إرتفاع مخاطر المراجعة بشكلٍ جوهري في ظل هذه الأزمة، وزيادة احتمال قيام مديري بعض الشركات باستغلال الظروف الراهنة في ممارسة الغش والتلاعب عند إعداد القوائم المالية، وإرتفاع مستوى عدم التأكد للأحداث اللاحقة لإصدار التقارير المالية. علاوةً على ما تتطوي عليه عملية مراجعة التقديرات المحاسبية من مشاكل عديدة نتيجة إرتفاع مستويات عدم التأكد، وعدم تمكن المراجعين من مراجعة الشركات المكونة للمجموعة خاصةً الكائنة بدول أجنبية في ظل قيود السفر الحالية، ومشاكل مرتبطة بعدم إلتزام إدارات الشركات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الواردة بمعايير المحاسبة المقررة، مثل مشاكل إضمحلال قيمة الأصول وتكوين المخصصات والإفصاح عن الإلتزامات والأصول المحتملة ومعالجة مشاكل عدم الإلتزام بالتعهدات التعاقدية. وكل هذه المشاكل من المرجح أن تدفع المراجع لإدخال تعديلات على تقرير المراجعة، وقد تقود تلك التعديلات إلى خلق العديد من المشاكل بين المراجع وإدارات ومسؤولي الحوكمة بتلك الشركات. وسيتعين علي المراجع أخذ كل هذه المشاكل في الإعتبار عند إتخاذ قرار الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، كما سيواجه المراجع تحديات ضخمة عند تخطيط إجراءات المراجعة في ظل حاجته لأداء إجراءات مراجعة بديلة أو إضافية، وخصوصاً عند مراجعة القوائم المالية لشركات متضررة بشكلٍ كبير من إنتشار الفيروس نتيجة لإرتفاع مستوي عدم التأكد بشأن التوقعات المستقبلية لتلك الشركات.

ولقد أثارت تلك الأزمة دوافع العديد من المنظمات المهنية على مستوى العالم نحو متابعة الوضع بشكل لحظي وإصدار العديد من النشرات التي تساعد معدي التقارير المالية، وكذلك إصدار بعض الإرشادات التي قد تساعد المراجعين على أداء إجراءات المراجعة بمستوي جودة مرتفع. حيث أكدت بعض النشرات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الإنجليزي للمحاسبين المعتمدين علي ضرورة قيام المراجعين بأداء بعض إجراءات المراجعة البديلة، وتوفير إرشادات لمكاتب المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بممارسة أنشطتها وإنعكاساتها على تقرير المراجعة، كما إقترحت تلك النشرات وسائل يمكن الاعتماد عليها، منها استخدام المراجع للوسائل الإلكترونية عن بعد والتي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لبنود المخزون، كما تسمح للمراجع بأن يختار بشكل آني ومفاجئ بعض بنود المخزون ويطلب من الطرف الآخر تسليط الضوء عليها بما يسمح بالتأكد من وجود المخزون وحالته. وقد يكون من المناسب الاستعانة بالمراجعين الداخليين في عملية الجرد عن

بعد وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ "استخدام عمل المراجعين الداخليين". ومن الإجراءات البديلة التي تقترحها النشرات المشار إليها الفحص المستندي للمشتريات والمبيعات المتعلقة ببنود مختارة في المخزون مع الاهتمام بالكميات وتواريخ الحركة وزيادة حجم العينة، وفحص سجلات الجرد التي قامت بها الإدارة مع القيام بإجراءات تحليلية على حجم المشتريات والمبيعات، وتحليل هوامش الربح الإجمالي ومعدل المبيعات، وتحليل بيانات المخزون في أماكن متعددة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠). كما إهتمت الجهات المشرفة على إعداد ومراجعة القوائم المالية بتوفير الوقت المناسب للمراجعين لأداء عمليات المراجعة من خلال تمديد مهلة تقديم القوائم المالية لتلك الجهات. وقد أثارَت التحديات السابقة دوافع الباحثان نحو تناول إنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، حيث يهدف هذا البحث إلى محاولة الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي التالي:

- ما هي أهم إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية؟

ويمكن الإجابة على هذا السؤال البحثي من خلال الإجابة على الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

- ما هي أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩؟
- ما هي أهم الآليات المقترحة التي قد تساعد المراجعين في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي هذه الجائحة؟

٣/١ هدف البحث: Research Objective

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على أهم إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩، وذلك بدراسة إنعكاسات تفشي الفيروس علي خطة المراجعة وتقييم مخاطرها، وأدلة المراجعة، ومراجعة القوائم المالية للمجموعة، وتقييم مدي ملائمة إفتراض الاستمرارية، ومراجعة الأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، وإحتمالات تعديل تقرير المراجعة.

- إقتراح بعض الآليات التي قد تساعد المراجعين في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩.
- محاولة تقديم دليل ميداني من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية عن أثر تفشي فيروس كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية.

٤/١ أهمية البحث: Research Importance

تستحوذ القضية البحثية الحالية على إهتمام كبير من أكاديمي المحاسبة، وإهتمام أكبر من قبل الممارسين لمهنة المراجعة والجهات التنظيمية والاشرفية على القوائم المالية، ويمكن بيان أهمية هذا البحث على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية

- نظراً لطبيعة الأزمة ومدى تأثيرها وحدائتها، وإنعكاساتها الجوهرية علي جميع مناحي الحياة، فقد أثارت دوافع الباحثين في جميع التخصصات لدراسة تأثيرها، وهو ما دفع الباحثان لدراسة إنعكاسات هذه الأزمة علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، لعدم وجود دراسات أكاديمية تناولت هذا الموضوع رغم أهميته. وبالتالي فهي محاولة متواضعة من الباحثان لإثراء فكر المراجعة وتحديد المداخل التي يمكن الاعتماد عليها للخروج من الأزمة الراهنة في مجال المراجعة.
- تساهم هذه الدراسة في تعزيز التنظير في فكر المحاسبة والمراجعة، وذلك لأن هذه الأزمة تتفاقم بسرعة، ولا توجد بوادر للسيطرة عليها في المدى القصير، علاوة علي إتساع نطاقها لتشمل العالم بأسرة. وبالتالي، تستهدف الدراسة الحالية الوقوف علي المدخل الملائم لدراسة إنعكاسات هذه الأزمة علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، وهو الأمر الذي يمكن القياس عليه في مختلف الأزمات المستقبلية التي لها نفس طبيعة الأزمة الحالية.

٢/٤/١ الأهمية العملية

- تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها لم تتوقف عند حدود تشخيص واقع الممارسة المهنية، حيث لم تقتصر الدراسة عند حدود التعرف علي أهم المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي الفيروس، ولكن إمتدت الدراسة لتوفير بعض الإرشادات للمراجعين للتغلب علي المشاكل والتحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

- تقدم هذه الدراسة نتائج هامة للجهات التنظيمية والجهات الإشرافية، بإعتبارها من أوائل الدراسات التي حاولت تقديم دليل ميداني عن أهم المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، علاوةً على بعض الآليات المقترحة للتغلب على هذه المشاكل والتحديات.
- يوجه الباحثان النظر بأن نقشي فيروس كوفيد-١٩ يعد فرصة جوهريّة لمهنة المراجعة لتأكيدّها على المسؤولية الملقاة على عاتقها نحو المصلحة العامة وحماية مستخدمي المعلومات المحاسبية، وإظهار استقلاليتها ومرونتها في الاستجابة للعوامل الخارجية، وأن المراجعين يتوافر لديهم النزاهة والموضوعية والاستقلال والكفاءة المهنية والعناية الواجبة للقيام بهذه المهمة في ظل إلتزامهم بإتباع قواعد السلوك المهني.

٥/١ منهج البحث: Research Methodology

يعتمد هذا البحث على التكامل بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، حيث يساعد المنهج الاستنباطي في التعرف على أهم المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، مع إقتراح بعض الآليات التي قد تساعد هؤلاء المراجعين في التغلب على هذه المشاكل والتحديات، وذلك بدراسة وتحليل معايير المراجعة الدولية والمصرية وبعض النشرات الصادرة عن المنظمات المهنية ومكاتب المحاسبة الكبرى بخصوص الأزمة، وذلك بهدف الإجابة على التساؤلات البحثية. وبعد ذلك تم التحول لاستخدام المنهج الاستقرائي، وذلك باستقراء واقع الممارسة المهنية في مصر من خلال الدراسة الاستكشافية التي تختبر مدى قبول أفراد عينة البحث لما خلصت إليه الدراسة النظرية بخصوص الإجابة على التساؤلات البحثية.

٦/١ حدود البحث: Research Limitations

تتمثل أهم حدود هذا البحث فيما يلي:

- أجريت هذه الدراسة على البيئة المصرية، وبالتالي يجب الحذر عند تعميم نتائجها على بلدان أخرى بخلاف البيئة المصرية، وذلك لأن إختلاف مستوي نقشي العدوي بين البلدان المختلفة سيكون له تأثير جوهري على التحديات التي قد يواجهها المراجعون.

- أجريت هذه الدراسة وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الدولية وما يقابلها من معايير مصرفية، ولذا يجب علي المراجعين الخاضعين لمعايير مراجعة أخرى أن ينظروا إلي مدي وجود إختلافات بين معايير المراجعة التي تنظم عملهم والمعايير التي تم تبنيتها في هذه الدراسة.
- حاولت هذه الدراسة التعرف علي أهم إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية. وبالتالي، يخرج عن نطاق هذا البحث دراسة إنعكاسات هذه الأزمة الصحية على بيئة المراجعة الداخلية.
- لن يتمكن الباحثان من إستنتاج فروض لهذه الدراسة، وذلك لعدم وجود دراسات سابقة يمكن من خلالها الاستدلال علي طبيعة وإتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة، وهذا القيد مرتبط بطبيعة الدراسة الاستكشافية.

٧/١ تنظيم البحث: Proposed Structure

انطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه، فسوف يتم تنظيم باقي أجزاء البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشي فيروس كوفيد-١٩، بينما يتناول القسم الثالث إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، في حين يتناول القسم الرابع الآليات المقترحة للتغلب علي التحديات التي تواجه المراجعين في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩ ، ويخصص القسم الخامس للدراسة الاستكشافية، وأخيراً يتناول القسم السادس النتائج والتوصيات والمجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية.

٢- موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشي فيروس

كوفيد-١٩

لقد إهتمت العديد من المنظمات المهنية حول العالم بأثار تفشي فيروس كوفيد-١٩ علي بيئة المراجعة وعمل المراجعين، حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) في أول مارس ٢٠٢٠ نشرة بعنوان "تسليط الضوء على مجالات التركيز في بيئة المراجعة المتطورة بسبب تأثير فيروس كوفيد-١٩"، كما أعلن المجلس عبر صفحته في ٢٧ مارس ٢٠٢٠ عن إرشادات للمراجعين خلال جائحة فيروس كورونا، وقد تضمنت هذه الإرشادات أنه يجب علي المراجعين خلال جائحة كوفيد-١٩ الاستمرار في الإلتزام بالمعايير المقررة، والتي قد تتطلب إعتبرات مختلفة وتوظيف الحكم المهني للمراجعين في ظل الظروف الحالية، كما يجب علي المراجعين التفكير في تطوير إجراءات بديلة

لجمع أدلة كافية وملائمة للمراجعة من أجل التوصل لرأي بشأن عملية المراجعة أو لتعديل رأي المراجعة. كما أشار المجلس في ١٥ أبريل ٢٠٢٠ إلى حساسية الظروف الحالية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ ، كما نشر المجلس في ١٧ أبريل ٢٠٢٠ أنه نتيجة لحساسية الظروف الحالية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ فإن المجلس قد وضع استراتيجية للفترة ٢٠٢٠-٢٠٢٣ وخطة عمل للفترة ٢٠٢٠-٢٠٢١ لتسليط الضوء على إرشادات المراجعة لدعم تطبيق المعايير في ظل الظروف الحالية، كما أشار المجلس إلى أنه من أهم المجالات التي سيتم التركيز عليها في ظل الظروف الحالية تقرير المراجع، والاستمرارية، والأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، واعتبارات مراجعة القطاع العام، وأن المجلس من المتوقع أن يصدر التنبيهات الخاصة بتقرير المراجع والاستمرارية في غضون أسبوعين، كما أنه من المتوقع أن يصدر المجلس خطة العمل على موقع المجلس على الإنترنت خلال النصف الأول من شهر مايو بعد إنتهاء المشاورات بشأنها.

وبالنظر للبيئة الأمريكية، فقد أصدرت الهيئة المشرفة علي رقابة وتداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC) Securities and Exchange Commission ومجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) بياناً مشتركاً يتناول التأثيرات المحتملة لتفشي الفيروس على إفصاح الشركات، كما أكد البيان علي استعداد الهيئة للإجابة علي أية تساؤلات سواء من إدارات الشركات أو المراجعين بخصوص المشاكل التي تواجههم عند إعداد التقارير المالية ومراجعتها. أما في المملكة المتحدة، فقد نشر مجلس التقارير المالية (FRC) The UK Financial Reporting Council إرشادات للشركات بشأن الإفصاح عن المخاطر والآثار المترتبة على جائحة كورونا على عملية إعداد التقارير المالية. كما ناقش المجلس مع المراجعين الصعوبات المتعلقة بمراجعة شركات أو فروع المجموعة في الأماكن التي تشهد إنتشاراً للعدوي، ومن أهمها القيود المفروضة على السفر والاجتماعات والوصول إلى مواقع الشركات في بعض البلدان المتضررة، والحاجة إلى تطوير إجراءات مراجعة بديلة لجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة. كما أكد المجلس علي ضرورة الإلتزام الكامل بمعايير المراجعة عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، وأعلن المجلس عن قلقه من احتمال تأثر جودة عملية المراجعة سلباً بتلك الأحداث. كما يجري المجلس حالياً مكالمات أسبوعية مع أكبر شركات مراجعة في المملكة المتحدة، ويحاول الوقوف علي النصائح والإرشادات الإضافية التي قد تكون ضرورية لدعم مهنة المراجعة في تقديم عمليات المراجعة في الأشهر القليلة المقبلة، علاوةً علي العواقب المترتبة على عدم توفير آراء المراجعة في

الوقت المناسب (FRC, 2020). كما قام معهد المحاسبين القانونيين القبرصي The Institute of Certified Public Accounting of Cyprus (ICPAC) في ٢٧ مارس ٢٠٢٠ بإصدار إرشادات حول "إنعكاسات تفشي عدوي فيروس كورونا على التقارير المالية وعمل المراجعين بالنظر للواقع القبرصي" (ICPAC, 2020) .

وعلى مستوى العالم العربي، فقد قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في ١٣ أبريل ٢٠٢٠ بإصدار دليل إرشادي لمعدي التقارير المالية والمراجعين للاسترشاد به عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تأثرت بتفشي فيروس كوفيد-١٩، وقد ركز هذا الدليل على الافتراضات التي يجب على الشركات الإفصاح عنها عند إعداد القوائم المالية، نظراً للمستوي المرتفع من عدم التأكد الذي يحيط ببيئة عمل تلك الشركات، الأمر الذي يستوجب من الإدارة ممارسة الأحكام الشخصية والاجتهادات عند إعداد التقديرات المحاسبية. كذلك تناول أثر تفشي الفيروس على قدرة المنشآت على الاستمرار والإفصاح عن الأحداث اللاحقة، والأدوات المالية، وقياس المخزون، والتعديلات على عقود الإيجار. وأكدت تلك الإرشادات على أهمية توفير إفصاح كافي عن الآثار المحتملة لتفشي الفيروس، إذا كان الإفصاح عن تلك الآثار يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات. وفي مجال المراجعة، أكدت الإرشادات أهمية حصول المراجعين على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، وتوفير مجموعة من الإرشادات لمراجعة المخزون، والطرق البديلة للحصول على الأدلة المتعلقة بجرد المخزون، وكذلك مراجعة الأحداث اللاحقة، والتأكد من مدى قدرة الشركة على الاستمرار، ومراجعة أعمال المجموعة والمكونات الفرعية لها، ومراجعة التقديرات المحاسبية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠).

وفي البيئة المصرية، أكدت الهيئة العامة للرقابة المالية علي ضرورة الإفصاح عن الآثار الإقتصادية لتفشي فيروس كورونا المستجد في أول قوائم مالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وكذا الشركات والكيانات الخاضعة لرقابتها. كما أكدت الهيئة على ضرورة أن تحتوي القوائم المالية لتلك الشركات على تأثير هذه الأحداث على الوضع الإقتصادي للشركة - مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية الحالية والمستقبلية-، علاوةً علي تأثير تلك الأحداث على القيمة الإقتصادية للمنشأة مع قياس أي اضمحلال في الأصول أو إلتزامات إضافية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية السارية الحالية، الأمر الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة. في الوقت الذي إقتصر فيه نشاط جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على عقد ندوة عن تأثير

جائحة كورونا على كيفية تطبيق معايير المحاسبة المصرية خلال شهر مايو ٢٠٢٠ (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٢٠).

ولقد أدركت المنظمات المهنية على مستوى العالم أن الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية قد تواجه صعوبات في الالتزام بالفتريات الزمنية اللازمة لإعداد وتسليم التقارير المالية الخاصة بها خلال الفترة الزمنية المحددة لها والتي تختلف من دولة لأخرى بسبب الصعوبات التي صاحبت تفشي فيروس كوفيد-١٩، واحتمال استمرار الوضع لفتريات طويلة مما يحد من قدرة المراجعين على الانتهاء من عمليات المراجعة وإصدار التقرير في الوقت المحدد. ولذا، قامت المنظمات المهنية والجهات الاشرافية على الشركات المقيدة بالبورصة بالإعلان عن تمديد المواعيد النهائية لتسليم التقارير المالية، وذلك لإتاحة الفرصة لإدارات الشركات والمراجعين الخارجيين من إعداد ومراجعة القوائم المالية (CPA Australia, 2020). وذلك لأن المراجعين في ظل هذه البيئة غير المستقرة سوف يكونوا بحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لتقييم مدى ملاءمة إفتراض الاستمرارية وإضمحلال قيمة الأصول ومدى معقولية التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة سواء بسبب التأثير المباشر لفيروس كوفيد-١٩ أو التأثير غير المباشر لعدم التأكد المحيط ببيئة الأعمال والتوقعات الاقتصادية بصفة عامة، علاوةً على تقييم الآثار الحالية والمحتملة لتفشي الفيروس على أداء الشركات ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية.

ومن أمثلة الاستجابات التنظيمية لبعض دول العالم على تفشي فيروس كوفيد-١٩، أعلنت الهيئة المشرفة علي رقابة وتداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية SEC في ٤ مارس ٢٠٢٠ منح الشركات العامة ٤٥ يوماً إضافية لتقديم إفصاحات كافية عن الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كوفيد-١٩ على أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، على الرغم من أن الإشتراطات المعمول بها كانت تقتضي تقديم هذه التقارير في الفترة من ١ مارس إلي ٣٠ أبريل ٢٠٢٠ (Deloitte, 2020). كما أعلنت هيئة هونج كونج للأوراق المالية والعقود الآجلة Securities and Futures Commission وبورصة هونج كونج (HKEX) أن Hong Kong Exchange أن الشركات غير القادرة على نشر النتائج الأولية في الوقت المناسب يجب أن تبلغ البورصة بتأثير تفشي الفيروس بما في ذلك قيود حظر السفر علي التقارير والمعلومات المالية لفترة التقرير الحالية، وما إذا كان تفشي الفيروس قد أثر سلباً علي دقة وإكتمال وعرض المعلومات المالية. كما يجب علي إدارات الشركات التي تواجه صعوبات في الإلتزام بمواعيد تقديم قوائمها المالية السنوية لعام ٢٠١٩ أو تقديم تقارير الربع الأول لعام ٢٠٢٠ التقدم بطلب للبورصة لتمديد تلك الفتريات. كما

أعلنت هيئة تنظيم الأوراق المالية الصينية China Securities Regulatory Commission (CSRC) أن شركات المراجعة التي تواجه صعوبات في إكمال عمليات المراجعة في الوقت المحدد يمكنها أيضاً التقدم بطلب لتأجيل تواريخ نشر القوائم المالية.

وفي نفس السياق، أعلنت وكالة الخدمات المالية اليابانية Financial Services Agency أنها ستسمح للشركات بتأخير تقديم التقارير الإلزامية إذا لم تتمكن الشركات من الالتزام بالمواعيد النهائية. وكذلك أعلنت بورصة طوكيو Tokyo Stock Exchange عن خطط للسماح للشركات المتضررة بتأجيل الإعلان عن تقارير أرباحها السنوية والتقارير المالية الدورية أو المرحلية، كما أنها طالبت الشركات بضرورة الإفصاح عن الآثار المحتملة لتفشي الفيروس على نتيجة أعمالها ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية. كما أعلنت بورصة سنغافورة للأوراق المالية Singapore Stock Exchange أنه يمكن للشركات المتضررة من تفشي فيروس كورونا التقدم بطلب تمديد لمدة شهرين لعقد جمعياتها العامة السنوية للموافقة على النتائج المالية التي تم مراجعتها للسنة المالية ٢٠١٩. وفي كوريا الجنوبية، أعلنت هيئة الأوراق المالية والعقود الآجلة Securities and Futures Committee أنها ستنتظر في الطلبات المقدمة لها من الشركات والمراجعين لتمديد المواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية وفي حال الموافقة، سيتم منح الشركات والمراجعين ٤٥ يوماً إضافية. كما أعلنت هيئة الإشراف المالي التايواني وبورصة الأوراق المالية أنه يحق للشركات المتضررة من تفشي الفيروس بالتقدم بطلب لتمديد مواعيد تقديم القوائم المالية، وأنه سيتم منح التمديدات على أساس ظروف كل شركة على حدة. كما أعلنت هيئة الأوراق المالية والبورصات Financial Supervisory Commission and Stock Exchange في تايواند أنها ستسمح للشركات المدرجة في البورصة والمتأثرة بتفشي فيروس كورونا بالتقدم بطلب للحصول على تمديد لإيداع التقارير المالية على أن يتم منح الشركات فترات إضافية وذلك بعد دراسة كل حالة على حدة.

وفي جمهورية مصر العربية، أعلنت الهيئة العامة للرقابة المالية عن حزمة من القرارات بخصوص مهلة الإفصاح، حيث تم تمديد المهلة النظامية للإفصاح عن تقرير مجلس الإدارة للشركات المدرجة التي تنتهي سنتها المالية في ٢٠١٩/١٢/٣١ لمدة شهر إضافي على أن تسلم الشركات المدرجة تقريرها قبل نهاية يوم الخميس الموافق ٢٠٢٠/٠٤/٣٠، كما حثت الهيئة إدارات الشركات المصدرة للتقارير على التواصل مع الهيئة في حال واجهت أي صعوبات تتعلق بالإفصاح عن المتطلبات النظامية وذلك لأسباب تتعلق بالإجراءات الاحترازية المعلنة من قبل الدولة للحد من انتشار فيروس كورونا المستجد. كما أعلنت الهيئة عن تمديد مهلة الإفصاح عن المعلومات المالية

السنوية للشركات المدرجة وصناديق الاستثمار العقارية المتداولة التي لم تتمكن من الإلتزام بموعد إيداع التقارير في ٢٠٢٠/٠٣/٣١ أن تقوم بإيداعها قبل نهاية يوم الأربعاء الموافق ٢٩/٠٤/٢٠٢٠، وفي حال لم تتمكن من ذلك فسيتم تعليق تداول أوراقها المالية لحين نشرها لمعلوماتها المالية. أما بالنسبة لصناديق المؤشرات المتداولة التي لم تتمكن من الإلتزام بمهلة الإفصاح عن التقارير السنوية التي تنتهي في ٢٠٢٠/٠٤/٠٧ أن تقوم بنشر معلوماتها المالية السنوية قبل نهاية يوم الأربعاء ٢٠٢٠/٠٥/٠٦، وفي حال لم تتمكن من ذلك فسيتم تعليق تداول أوراقها المالية لحين نشرها لمعلوماتها المالية. كما أصدرت الهيئة في ١٢/٠٤/٢٠٢٠ قراراً بتمديد فترة تقديم القوائم المالية الدورية للفترة المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢٠ للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأنشطة المالية غير المصرفية والخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة إلى ٣٠/٠٤/٢٠٢٠ (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٢٠).

وفي نفس الوقت كانت منشآت أو مكاتب المحاسبة الكبرى تراقب الوضع عن كثب للوقوف علي التحديات التي ستواجهها في عمليات المراجعة للشركات المتضررة من تفشي الفيروس، حيث قامت منشأة Ernst & Young في ٢١ فبراير ٢٠٢٠ بإصدار ورقة بعنوان "الإنعكاسات المحاسبية لتفشي فيروس كورونا علي المعايير الدولية للتقرير المالي"، كما قامت منشأة BDO بإصدار ورقتين، الأولى في ١٨ مارس ٢٠٢٠ بعنوان "الأثار المحتملة لتفشي فيروس كورونا علي فترات التقرير لعام ٢٠٢٠ وما بعدها"، والأخرى بعدها بيومين بعنوان "إنعكاسات المراجعة والاعتبارات الناتجة عن فيروس كورونا أو كوفيد-١٩"، كما قامت منشأة Deloitte بإصدار ورقتين، الأولى في ١٠ مارس ٢٠٢٠ وتدور حول "أثر فيروس كوفيد-١٩ علي إعتبارات إعداد التقارير المالية"، والثانية في ٢٥ مارس ٢٠٢٠ وتدور حول "إعتبارات إعداد التقارير المالية المتعلقة بفيروس كوفيد-١٩ والانكماش الاقتصادي"، وقد أكدت هذه الإرشادات علي ضرورة التواصل المستمر بين إدارات الشركات والمراجعين للتعرف علي المشاكل التي قد تواجههم عند أداء عملية المراجعة، مع السعي لمعالجة هذه المشكلات أولاً بأول. كما أشارت تلك الإرشادات إلي أنه من أهم قضايا المراجعة التي نشأت بسبب تفشي فيروس كورونا القيود المفروضة علي السفر، والتي تعوق المراجعين عن زيارة بعض المنشآت أو الفروع في المناطق المتضررة، الأمر الذي قد يؤثر علي قدرة المراجعين في تنفيذ إجراءات المراجعة الأساسية، مع عدم القدرة علي الحصول علي الأدلة الكافية التي تمكنهم من إبداء الرأي عن عمليات الفروع أو المنشآت بالمناطق المتضررة (Deloitte, 2020). كما قامت منشأة KPMG بإصدار ثلاث ورقات خلال تلك الفترة الوجيزة، الأولى بعنوان "أثار فيروس كورونا على

التقارير المالية"، أما الثانية فتدور حول " آثار فيروس كوفيد-١٩ علي الأعمال - ترسيخ مرونة"، بينما تتناول الورقة الأخيرة "التطورات الضريبية لفيروس كورونا - كوفيد-١٩".

ويجادل الباحثان بأن ظاهرة نقشي فيروس كوفيد-١٩ هي في الحقيقة إختبار لمدي إلتزام إدارات الشركات عند إعداد التقارير المالية، ومدي ملاءمة معايير المحاسبة في توفير الإرشادات الكافية لمعدي التقارير المالية في الحالات التي يكتنفها الغموض وعدم التأكد، ومدي قدرة إدارات تلك الشركات علي توظيف الأحكام الشخصية والإجتهادات بشكل سليم، علاوةً علي مدي إلتزام تلك الشركات بحماية مصالح المساهمين وجميع الأطراف أصحاب المصلحة، ومدي حصول المراجعين علي التأهيل الكافي والمناسب الذي يؤهلهم للتعامل مع مستجدات بيئة الأعمال، ومدي ملاءمة معايير المراجعة في توفير الإرشادات الكافية للمراجعين التي تُمكنهم من إبداء الرأي في ظل الظروف الصعبة والمعقدة والتي يصاحبها مستوي مرتفع من عدم التأكد، ومدي قدرة هؤلاء المراجعين علي ممارسة الشك المهني وتوظيف الأحكام المهنية التي تُمكنهم من تخفيض مخاطر المراجعة إلي مستوي مقبول مع الحفاظ علي مستوي جودة عملية المراجعة، ومدي مرونة مكاتب المراجعة في إعادة النظر في سياسات وإجراءات مراقبة الجودة المتعلقة بالتوجيه والإشراف على فرق المراجعة ومراجعة عملهم (IAASB, 2020)، علاوةً علي مدي مرونة الجهات الإشرافية في تعديل الإستراتيجيات التنظيمية وفقاً للمستجدات، ومدي حرص كل هذه الأطراف علي توفير المعلومات المناسبة للمستخدمين التي تساعدهم في إتخاذ القرارات السليمة.

٣- إنعكاسات نقشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية

إن نقشي جائحة كوفيد-١٩ سيكون لها إنعكاسات جوهرية على بيئة المراجعة وعمل المراجعين. ولذا، يتعين على المراجعين مناقشة هذه الأمور بشكل استباقي مع عملاء المراجعة لفهم ما إذا كان هناك تأثير على التقارير المالية لفترة التقرير أم لا، حيث أنه من المرجح أن يؤثر نقشي الفيروس علي خطة وتقييم مخاطر المراجعة؛ وأدلة المراجعة؛ ومراجعة القوائم المالية للمجموعة؛ وتقييم مدي ملاءمة إفتراض الاستمرارية؛ ومراجعة الأحداث اللاحقة؛ ومراجعة التقديرات المحاسبية؛ إحتتمالات تعديل تقرير المراجعة. لذا، سيتعين علي المراجع التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة في الوقت المناسب للوقوف على حقيقة الموقف بشكل كامل وتحديد مسار العمل المناسب. كما يجب علي المراجع أن يأخذ في إعتباره احتمال التأخير في إعداد التقارير المالية، وهذا التأخير سيكون له إنعكاساته على إجراءات المراجعة وبالطبع علي مستوي جودة عملية المراجعة، وخصوصاً إذا إشتربت بعض الهيئات الإشرافية الإلتزام بالمواعيد النهائية لإيداع أو تقديم التقارير.

وسوف يتناول الباحثان إنعكاسات تفشي الفيروس على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية وما يقابلها من معايير مصرية، حيث صدرت النسخة الأخيرة من معايير المراجعة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، وهذه المعايير ما هي إلا ترجمة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة في عام ٢٠٠٣. ومن أجل زيادة الوضوح وإزالة الغموض عن معايير المراجعة الدولية، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي IAASB في عام ٢٠٠٩ بإدخال بعض التعديلات وإعادة الصياغة علي العديد من إصداراته المهنية كجزء من مشروع الوضوح Clarity Project. كما قام المجلس في ١٧ ديسمبر ٢٠١٨ بإصدار آخر نسخة معتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وقد تضمنت هذه النسخة تعديلاً على المعايير السابقة. ولم تجري اللجنة العليا "لمراجعة معايير المحاسبة المصرية ومعايير المراجعة المصرية والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى" أية تعديلات علي معايير المراجعة المصرية منذ عام ٢٠٠٨، علي الرغم من أهمية إجراء مثل هذا التحديث، وخصوصاً في البيئة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا والتي ارتفعت فيها مستويات عدم التأكد بشكل جوهري. وسوف يتناول الباحثان متطلبات معايير المراجعة في ضوء آخر نسخة لمعايير المراجعة المصرية الصادرة في عام ٢٠٠٨ والنسخة الأخيرة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة في ٢٠١٨، وذلك على النحو التالي:

١/٣ إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد- ١٩ على خطة وتقييم مخاطر المراجعة

ينظم عملية تقييم مخاطر المراجعة في المعايير المصرية والدولية معيارين هما معيار المراجعة رقم ٣١٥ بعنوان "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" والمعيار رقم ٣٣٠ بعنوان "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها". ولم يوفر معيار المراجعة رقم ٣١٥ -سواء المصري أو الدولي- أية إرشادات للمراجعين عند تقييم المخاطر في ظل الظروف والأحداث غير العادية. ولكن أشار الملحق رقم ٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥ والملحق رقم ٢ من معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ إلي بعض الأمثلة فقط عن الظروف والأحداث غير العادية والتي تتطلب إعتبرات مراجعة خاصة مثل التشغيل في المناطق التي تكون غير مستقرة إقتصادياً، تقلب الأسواق، مشاكل الاستثمارية ومشاكل السيولة، القيود علي توفر رأس المال والقروض، تغييرات في سلسلة التوريد، التغييرات في المنشأة أو الأحداث الأخرى غير العادية، المنشآت أو قطاعات النشاط التي يحتمل أن تتابع، أحداث أو معاملات هامة يشوبها عدم التأكد كالتقديرات المحاسبية، أعمال التقاضي المعلقة والالتزامات المحتملة. كما أشار المعيار رقم ٣١٥ أن توفير إرشادات للمراجعين

بخصوص إعتبرات المراجعة الخاصة لهذه الأحداث متروك لمعيار المراجعة رقم ٣٣٠ في ضوء الحكم الشخصي للمراجع ومدى جوهرية المخاطر التي تتطوي عليها هذه الأحداث. ويلاحظ أن معظم الأحداث والظروف التي أشار إليها المعيار هي تأثيرات حالية أو محتملة لتقشي فيروس كورونا، الأمر الذي يشير إلي ضرورة قيام المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، وذلك بخلاف إجراءات المراجعة المعتادة أو المتعارف عليها، لتقييم المخاطر المصاحبة لهذه الأحداث وتأثيرها علي القوائم المالية للمنشأة.

وطبقاً للفقرة رقم ٤٤ من معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠ والفقرات من A36 إلي A39 من معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠، ففي حالة الظروف أو الأحداث غير العادية، وعندما يقرر المراجع أن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده علي مستوي التأكيد هو خطر جوهري، فإنه يتعين علي المراجع أن يختبر فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر بالحصول علي أدلة المراجعة التي تشير لفعالية تشغيل هذه العناصر خلال الفترة الحالية وليس خلال الفترة السابقة، علي الرغم من أن إجراءات المراجعة المعتادة تتيح للمراجع الإعتماد علي أدلة المراجعة الخاصة بفعالية هذه العناصر خلال الفترة السابقة. كما يتعين علي المراجع أن يقوم بأداء إجراءات التحقق التي تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٥١ من معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠. ووفقاً لمتطلبات الفقرة رقم A19 من معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠، ففي حالة إرتفاع مستوي الخطر المُقيم من المراجع، فإنه يتعين علي المراجع أن يحصل علي أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، وذلك عن طريق زيادة كمية الأدلة أو الحصول علي أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل من حيث إمكانية الإعتماد عليها، علي سبيل المثال عن طريق التركيز بشكل أكبر علي الحصول علي أدلة من طرف ثالث أو بالحصول علي أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة. وإذا لم يحصل المراجع علي أدلة مراجعة كافية وملائمة بالنسبة لتأكيد هام ومؤثر في القوائم المالية، فعليه محاولة الحصول علي أدلة مراجعة إضافية، وإذا كان المراجع غير قادر علي الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة، فينبغي عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٧٢ من معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠ (معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠، ٢٠٠٨، الفقرات ٤٤؛ ٥١؛ ٧٢؛ A19؛ A36-A39). (ISA 330, 2018, para

ويوفر مجلس معايير المحاسبة الأسترالي بالتعاون مع مجلس معايير المراجعة والتوكيد الأسترالي، مجموعة من الارشادات التي يجب علي المراجعين إتباعها عند وضع خطة المراجعة

وتقدير المخاطر، حيث حاول المجلسين الإجابة علي التساؤل بشأن مدي حاجة المراجعين إلى إعادة تقييم مستوى مخاطر الأخطاء الجوهرية في عمليات المراجعة المصاحبة لتقشي جائحة كوفيد-١٩. ويرى (AASB&AUASB, 2020) أنه مع تقشي الفيروس، سيحتاج المراجعون في معظم الحالات إلى إعادة تقييم طبيعة ومستوى مخاطر الأخطاء الجوهرية في المراجعة، وذلك لأن المعلومات التي كانت متوفرة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة وتقييم المخاطر للقوائم المالية عن السنة المنتهية في نهاية عام ٢٠١٩ قد تغيرت أو حدثت ظروف جديدة لم يأخذها المراجعون في تقييمهم المبدئي لمخاطر المراجعة. الأمر الذي سيتطلب من المراجعين تعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، مع تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، علاوةً على تقييم مخاطر المراجعة الجديدة والتي لم يأخذها المراجعون في إعتبارهم عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة. وفي هذه الحالة، سيتعين علي المراجع أن يقيم إنعكاسات تقشي الفيروس على أرصدة الحسابات أو مجموعة المعاملات والإفصاحات المرتبطة بها، حيث أنه من المرجح زيادة مستوي المخاطر التي قد تنطوي عليها عملية المراجعة في ظل إرتفاع مستويات عدم التأكد. وإذا توصل المراجع إلي أن مستوي الخطر أصبح جوهرياً، فإنه سيتعين علي المراجع تحديد إجراءات المراجعة الإضافية التي قد تكون مطلوبة لمعالجة أي مخاطر إضافية جوهرية. وكجزء من تقييم إطار الرقابة الداخلية للعميل، يتعين علي المراجع تقييم الإجراءات التي وضعها للعميل للاستجابة لهذه المخاطر الجوهرية المُقيمة. كما يجب علي المراجع أن يأخذ في إعتباره زيادة أحجام العينات عند إجراء عملية المراجعة للحد من المخاطر المتزايدة التي تنطوي عليها عملية إعداد القوائم المالية.

ويتفق الباحثان مع (AASB&AUASB, 2020) بأنه يتعين علي المراجع تقييم ما إذا كانت ظروف تقشي الفيروس تتطلب مراجعة شروط خطاب الإرتباط مع عميل المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير الشركة بالشروط الحالية لخطاب الإرتباط، كما يجب علي المراجعين مراجعة الشروط الحالية لخطاب الارتباط، وذلك لتقييم ما إذا كانت هناك حاجة لإدخال تعديلات عليه كنتيجة لتقشي فيروس كوفيد-١٩، وقد يشمل ذلك إعادة النظر في الشروط المسبقة للمراجعة والتي قد يكون من الصعب أو لم يعد بالإمكان الوفاء بها من قبل عميل المراجعة أو المراجع نتيجة لتقشي فيروس كوفيد-١٩. على سبيل المثال، قد يؤدي إنتشار فيروس كوفيد-١٩ إلى فرض قيود على الحركة، الأمر الذي قد يخلق صعوبات أمام الإدارة ويمنعها من توفير المعلومات التي يطلبها المراجع، علاوةً على صعوبة تواصل المراجع مع الموظفين الرئيسيين بالشركة. عند وجود مثل هذه القيود، يجب علي المراجع مناقشتها بوضوح مع الإدارة ومسئولي الحوكمة، علاوةً على التأثير

المحتمل لهذه القيود علي عملية إعداد التقارير المالية وإجراءات عملية المراجعة. ولذا، من المرجح أن تدفع كل هذه الأمور الطرفين - المراجع وإدارة الشركة - لمراجعة شروط خطاب الإرتباط، أو تغيير استراتيجية المراجعة أو الخطة التي يجب إبلاغها للعميل. وإذا كان المراجعون أو عملاء المراجعة يرغبون في تعديل شروط خطاب الإرتباط لأسباب أخرى، يجب الحصول على استشارة قانونية من طرف مستقل قبل إتخاذ مثل هذا القرار .

وفيما يتعلق بتقدير المخاطر المتعلقة بالغش في القوائم المالية والتي يمكن أن تحدث نتيجة لنقشي فيروس كوفيد-١٩، يتفق الباحثان مع (AASB&AUASB, 2020) بشأن حاجة المراجعين إلى التمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني كاستجابة لمخاطر الغش المتزايدة المصاحبة لنقشي فيروس كوفيد-١٩، وتتعدد مخاطر الغش التي تنطوي عليها القوائم المالية، ومن أهم العوامل التي تؤدي لزيادة تلك المخاطر: زيادة دوافع أو حوافز الغش لدي الإدارة لما تتعرض له من ضغوط متزايدة سواء من داخل أو خارج المنشأة لتحقيق الأرقام المستهدفة للأرباح، ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة للقيود التي تفرضها الظروف الحالية. وإذا توصل المراجع إلى نتيجة مفادها وجود مستوي مرتفع من مخاطر التحريفات الجوهرية مرتبط بمارسات الغش، فإن ذلك يتطلب من المراجع تصميم إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة للمخاطر المقيمة.

ولكن يطرح الباحثان السؤال التالي، ماذا يفعل المراجع الخارجي إذا لم يتمكن من إجراء مقابلات فعلية (وجهاً لوجه) مع الإدارة ومسئولي الحوكمة بسبب القيود التي تفرضها ظروف نقشي فيروس كوفيد-١٩ في مجال التحقق من خلو القوائم المالية من ممارسات الغش؟، وذلك لأن مسؤوليات المراجع المتعلقة بإكتشاف ممارسات الغش والتلاعب التي تنطوي عليها عملية إعداد التقارير المالية تتضمن عدداً من المتطلبات التي تترادى صعوبتها في ظل نقشي فيروس كوفيد-١٩، وتشمل تلك المتطلبات الاستفسار من الإدارة ومسئولي الحوكمة والموظفين الآخرين بالشركة عن ممارسات الغش المحتملة. ويمكن تلبية هذه المتطلبات من خلال استخدام التكنولوجيا مثل مؤتمرات الفيديو - إذا تعذر علي المراجع إجراء مقابلات شخصية بموقع الشركة -، حيث تُمكن هذه التقنية المراجع من رؤية الشخص الذي يجري معه المقابلة ومراقبة لغة الجسد.

وفي هذا الشأن، فقد أشار (FRC, 2020) أن المراجعين في الفترة الراهنة بحاجة للنظر في تأثير نقشي فيروس كوفيد-١٩ على مخاطر المراجعة. وذلك لأن هذه المخاطر قد تزايدت بشكل جوهري مع نقشي الفيروس، الأمر الذي يفرض على المراجعين السعي لجمع أدلة مراجعة كافية

وملائمة - مع الإعراف بصعوبة هذه المهمة في ظل هذه البيئة غير المستقرة -، علاوةً على ضرورة إدخال تعديلات علي مدخل المراجعة، ووضع إجراءات مراجعة بديلة، خاصةً في عمليات مراجعة المجموعة. ويعتمد مستوى المخاطر على ظروف العمل التي تواجه كل شركة. الأمر الذي يدفع المراجع لزيادة مستوى جهد المراجعة المرتبط بالأنشطة التي ترتفع فيها مستوى المخاطر، ومن أمثلتها: وجود عمليات مكثفة أو تصنيع في المناطق المنتشر بها الوباء، مع نقص عدد العاملين وتعطل أو توقف خطوط الإنتاج. وحتى في حالة ما إذا كانت الشركات لا تعمل في مناطق إنتشار الوباء، إلا أنه من المتوقع أن يكون لها روابط تجارية كبيرة أو سلاسل توريد عالمية سواء للحصول علي المواد الأولية أو لتصدير منتجاتها إلى البلدان المتضررة من تفشي الفيروس.

كما أكد (AASB&AUASB, 2020) على ضرورة إفصاح الشركات عن التأثيرات الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا، علي أن يتضمن هذا الإفصاح معلومات عن المخاطر وأوجه عدم التأكد الرئيسية. كما تتأثر القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أيضاً نتيجة إضمحلال قيمة الأصول، وتزايد الإلتزامات المحتملة المرتبطة بالعقود المحملة بخسارة. ونظراً لاحتمال الإنتشار السريع للفيروس، فمن المرجح أن تتغير عمليات الإفصاح المطلوبة بمرور الوقت مع ظهور المزيد من المعلومات حول الوباء. ونتيجة لذلك، ستحتاج الشركات إلى مراقبة التطورات والتأكد من أنها تقدم معلومات جوهرية ومحدثة عند إعداد التقارير المالية الدورية والسنوية. وعند تطبيق معيار المراجعة المتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يجب على مراجعي الحسابات النظر في آثار كوفيد-١٩ في مرحلة الحصول على فهم للشركة وبيئتها، وذلك في ضوء أهداف الشركة واستراتيجياتها ومخاطر العمل الأخرى. كما يجب على المراجعين أيضاً التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن ما إذا كان تأثير كوفيد-١٩ قد تم إدراجه في عمليات تقييم المخاطر الخاصة بالشركة. كما يجب علي المراجع أن يأخذ في إعتباره الدعاوي القضائية المحتملة أو التعويضات المرتبطة بعدم الوفاء بالتعهدات التعاقدية للشركة عند تقييم مستوى المخاطر الذي تنطوي عليه عملية مراجعة القوائم المالية لتلك الشركة.

٢/٣ إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على أدلة المراجعة

ينظم عملية حصول المراجع علي أدلة مراجعة كافية وملائمة في البيئة المصرية والبيئات المطبقة لمعايير المراجعة الدولية معيارين هما معيار المراجعة رقم ٥٠٠ بعنوان "أدلة المراجعة" ومعيار المراجعة رقم ٥٠١ بعنوان "أدلة المراجعة - إعتبارات إضافية لبنود معينة". وفي حين لم يتضمن معيار المراجعة رقم ٥٠٠ سواء المصري أو الدولي أية إرشادات في حالة قيام المراجع

جمع الأدلة في الظروف الاستثنائية، وكيفية التعامل مع الأحداث غير العادية، فإن معيار المراجعة رقم ٥٠١ قد وفر إرشادات للمراجعين في حالة جمع الأدلة في بعض الظروف المحددة ولبنود مختارة في حالة كون هذه البنود هامة ومؤثرة علي القوائم المالية ككل. حيث أشارت الفقرة رقم ٧ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرات ٧، A12، A13، A14 من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ أنه عندما يكون حضور جرد المخزون غير عملي نظراً لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون أو عندما يتم الإحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع، فعلي المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك إجراءات بديله تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وهذه الإجراءات البديلة مثل التقصي عن مستندات البيع التي تمت لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون. وفي حالة ما إذا تعذر علي المراجع الحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، ففي هذه الحالة يجب علي المراجع تعديل رأيه في تقريره نتيجة لوجود قيد علي نطاق المراجعة (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١، ٢٠٠٨، الفقرة ٧؛ A14-ISA 501, 2018, para 7; A12-).

ويجادل الباحثان بأنه نتيجة لتقشي فيروس كورونا، فإن المراجعين قد يتعذر عليهم حضور جرد المخزون نظراً لظروف حظر السفر أو لوجود المخزون في موقع تقشي المرض. وفي هذه الحالة، يجب علي المراجع أن يدرس القيام بإجراءات مراجعة بديلة قد تمكنه من الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة عن هذا البند -إذا كان هذا البند جوهري-، وقد يكون من بين الإجراءات المناسبة في هذه الحالة ملاحظة عملية الجرد إلكترونياً باستخدام أنظمة التكنولوجيا الحديثة، مثل ملاحظة جرد المخزون بالفيديو Video observation، ولكن عند تطبيق هذا البديل فإن المراجع قد تواجهه تحديات كثيرة منها مدي خضوع هذا الدليل للتلاعب عن طريق تسليط الكاميرا علي أماكن معينة. ولذا، سيقود هذا البديل المراجع لمشكلة أخرى وهي من سيحمل الكاميرا؟، بالطبع سيكون من الأفضل أن يمسكها أحد أعضاء فريق المراجعة، وفي حالة تعذر القيام بذلك فقد يكون الإعتماد علي طرف ثالث أمراً مناسباً، وفي حالة تعذر هذا البديل، فيجب تكليف أحد موظفي قسم المراجعة الداخلية بمنشأة العميل بهذا الأمر، وفي حالة تعذر القيام بذلك يمكن تكليف أحد موظفي منشأة العميل بشرط ألا يكون مشارك بأي طريقة في المحاسبة عن المخزون أو الرقابة عليه، حيث سيتعين علي المراجع أن يبحث عن شخص موضوعي بقدر الإمكان لتكليفه بإمسك الكاميرا (Dohrer, 2020). وفي حالة صعوبة تنفيذ مثل هذا الإجراء نظراً لطبيعة المخزون، فإنه سيتعين

علي المراجع في هذه الحالة الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة للتأكيد علي صحة بند المخزون، وفي حالة عدم وجود إجراءات بديلة عملية أخرى يمكن القيام بها فإنه يجب علي المراجع أن يشير لذلك في تقريره، وأن هناك قيود خارجة عن سيطرة الإدارة قد منعه من التحقق من صحة هذا البند الهام والمؤثر، وعليه أن يضيف فقرة إيضاحية أو للفت الانتباه في تقريره يشير إلي طبيعة تفشي المرض والأهمية النسبية لهذا البند وتأثيره علي مدي صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة ككل.

كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٠ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرة رقم ٩ من المعيار الدولي تنفيذ الإجراءات التي تمكنه من التعرف علي أي منازعات أو مطالبات تكون المنشأة طرفاً فيها والتي قد يكون لها تأثير هام علي القوائم المالية. كما سيتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٩ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ أن ينظر في مدي كفاية المخصصات المكونة لمواجهة تلك الدعاوي أو مدي مناسبة الإفصاح عنها بالقوائم المالية. وبالنظر لظروف تفشي الفيروس وما ترتب عليها من تعطل أو توقف سلاسل التوريد العالمية وتعطل أو توقف خطوط الإنتاج، فقد لا تتمكن المنشأة من الوفاء بتعهداتها التعاقدية، وقد يترتب علي هذا الموقف قيام الطرف المقابل برفع دعاوي قضائية علي المنشأة أو تنفيذ الشروط الجزائية لتلك العقود. ولذا، سيتعين علي المراجع أن يطلب من الإدارة أن تخاطب المستشار القانوني الخارجي للمنشأة وتطلب منه التواصل بشكل مباشر مع المراجع، حيث يساعد إتصال المراجع بالمستشار القانوني للمنشأة بشكل مباشر في الحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوي القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للأثار المترتبة عليها - بما في ذلك تكاليفها - معقولة وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٢ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرة رقم A21 من المعيار الدولي. كما يجب علي المنشأة أن تطالب مستشارها القانوني الخارجي بإعداد خطاب يوجه للمراجع بشأن المنازعات والمطالبات القضائية الحالية والمحتملة، وتقييمه لنتيجة تلك المنازعات والمطالبات، وتقديره للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليف تلك الدعاوي وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٢ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرة رقم A22 من المعيار الدولي. وإذا ما رفضت الإدارة التصريح لمستشارها القانوني الخارجي بالتواصل مع المراجع، فإن ذلك يعد قيداً علي نطاق المراجعة ويقود تلقائياً إلي تقرير برأي متحفظ أو عدم القدرة علي إبداء الرأي وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٥ من ذات المعيار المصري والفقرة ١١ من المعيار الدولي. كما أنه وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٢ من

معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ يجب علي المراجع أن يطلب من الإدارة ومسئولي الحوكمة تقديم إقرارات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوي القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة قد تم أخذها في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق من المنشأة، وأن المنشأة قد قامت بالإفصاح عن هذه المعلومات للمراجع (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١، ٢٠٠٨، الفقرات ٢٠-٢٥؛ A22؛ A21؛ 9-12 para (ISA 501, 2018).

ويتحمل المراجع مسئولية الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة قبل إصدار تقرير المراجعة، وفي ظل الظروف الراهنة، سيتعين علي المراجعين استكشاف وسائل بديلة للحصول على أدلة المراجعة بما في ذلك الأدلة الإلكترونية. وعلي الرغم من أن كلاً من المستندات الموقعة يدوياً والموقعة إلكترونياً والمستلمة يدوياً والمستلمة إلكترونياً تواجه عدد من المخاطر، منها المخاطر الملازمة ومخاطر تفويض التوقيع ومخاطر النزاهة، لذا يجب علي المراجع تقييم المخاطر التي قد يتعرض لها كل مصدر من مصادر المراجعة، وفي حالة عدم توافر وثائق داعمة لمصدر المراجعة، فسيتعين علي المراجع البحث عن مصادر بديلة للمعلومات التي يمكن أن توفر نفس مستوى الإثبات. وبناءً عليه، فإن عدم توافر أدلة المراجعة التقليدية يؤثر علي توقيت عملية المراجعة وإحتمالات إدخال تعديلات علي تقرير المراجع. كما يواجه عملاء المراجعة تحديات متزايدة بسبب عدم القدرة علي الاستفادة من كفاءات الخبراء، مثل المثلثين العقاريين والمستشارين القانونيين المحترفين وغيرهم من الخبراء، ممن قد تستعين بهم الإدارة في مجال التقديرات المحاسبية التي ترتفع فيها درجة عدم التأكد، وتقدير الإلتزامات أو الأصول المحتملة. ويساعد التحديد المبكر لمثل هذه القيود المراجع علي وضع خطة المراجعة المناسبة. وهذا يتطلب تقييم مدى ومضمون أدلة المراجعة التي توفرها الإدارة، حيث قد يسعى المراجع للحصول على أدلة إضافية إذا كانت الأدلة التقليدية الداعمة غير كافية وغير ملائمة لتمكين المراجع من إبداء رأي علي القوائم المالية (ICPAC, 2020).

ويجادل الباحثان بأن طبيعة الظروف الراهنة تفرض مجموعة من التحديات فيما يتعلق بضرورة حصول المراجع علي أدلة المراجعة الكافية والملائمة، ومن أهمها: صعوبة الوصول للمعلومات بما في ذلك المعلومات التي توفرها أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمنشأة عميل المراجعة؛ مشاكل الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية بمنشأة عميل المراجعة لغياب الموظفين بسبب الحظر أو العدوي أو ترتيبات العمل عن بعد؛ التحديات المتعلقة بالوصول إلى خبراء الإدارة والمستشارين القانونيين؛

الصعوبات التي تواجه فريق المراجعة في الوصول إلى مباني العميل لتنفيذ بعض إجراءات المراجعة مثل عدم القدرة على مراقبة جرد المخزون أو التحقق المادي من الأصول الثابتة بعد نهاية العام؛ وعدم ملاءمة إجراءات المراجعة التقليدية مثل وجود انخفاض كبير في معدلات الاستجابة للمصادقات من البنك و/ أو المدينين؛ الأمر الذي قد يتطلب من المراجع ضرورة إدخال تعديلات على مدخل المراجعة؛ وكذلك التحديات المرتبطة بضرورة استجابة المراجع لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة عن القيود على المعلومات و/ أو عدم وجود وقت كافي للإدارة لإعداد القوائم المالية؛ مما قد يتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة عن الآثار المالية المحتملة لتقشي الفيروس مثل الإجراءات الإضافية لتقييم مدى ملاءمة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية؛ وصعوبات متعلقة بتوجيه والإشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة الآخرين، والعوائق التي تحول دون استكمال عملية المراجعة نتيجة إضطرار فريق المراجعة للعمل عن بعد أو أن يكون أعضاء الفريق خارج العمل بسبب العدوي أو لرعاية آخرين؛ وأخيراً، التحديات المرتبطة بالحصول على أدلة المراجعة المرتبطة بالمجموعة نتيجة صعوبة التواصل مع فريق المراجعة والإشراف عليهم أو لأن بعض فروع أو منشآت المجموعة في مناطق متضررة من تقشي العدوي. ولا شك أن هذه التحديات تؤثر على قدرة المراجعين في الوصول لأدلة مراجعة كافية وملائمة، كما قد تتسبب في تأخير عمليات المراجعة أو عدم إكمالها.

ونتيجة لذلك، قد لا يتمكن المراجعون من الوفاء بالمواعيد النهائية المتفق عليها مسبقاً، الأمر الذي قد يتطلب من المراجعين إجراء تغييرات على استراتيجية وخطة المراجعة، علاوة على أهمية تقييم هذه التأثيرات على تقرير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع التواصل المستمر مع مسؤولي الحوكمة - عادة لجنة المراجعة - في الوقت المناسب بغرض الوقوف على أهم التحديات التي يواجهها المراجع في أداء عملية المراجعة (KPMG, 2020). ومن أهم القضايا التي قد تتطلب تشاوراً مع مسؤولي الحوكمة التغييرات الجوهرية في نطاق وتوقيت عملية المراجعة؛ بما في ذلك آثار المخاطر والتعديلات الجوهرية الجديدة على استراتيجية وخطة المراجعة؛ وكذلك مناقشة الصعوبات الجوهرية التي تمت مواجهتها أثناء أداء أنشطة المراجعة ومنها الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة؛ المشاكل المتعلقة بصعوبة استكمال إجراءات المراجعة نتيجة التأخيرات المحتملة في الوصول لأدلة مراجعة كافية وملائمة؛ وأمر المراجعة الرئيسية التي نوقشت أو تخضع لمشاورات مع الإدارة بما في ذلك نقاط الاختلاف في وجهات النظر بين المراجعين والإدارة؛ والتعديلات المتوقعة على تقرير المراجعة نتيجة وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو وجود

وجود خلاف مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية التي إتبعتها الإدارة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛ والتركيز على فقرة أمور المراجعة الرئيسية فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري. وهذا يتطلب من المراجع إجراء هذه الإتصالات في الوقت المناسب لتناسب سرعة تقشي الفيروس، كما يجب علي المراجع تكرار هذه الإتصالات بصورة تتجاوز بكثير الإتصالات المعتادة في ظل الظروف التقليدية.

٣/٣ إنعكاسات تقشي جائحة كوفيد- ١٩ على مراجعة القوائم المالية للمجموعة

ينظم معيار المراجعة الدولي رقم ٦٠٠ اعتبارات مراجعة القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة، في حين لا توجد أية معايير مراجعة مصرفية توفر إرشادات للمراجعين عند الارتباط بعمليات مراجعة للمجموعة. ووفقاً للفقرة رقم ٢ من معيار المراجعة الدولي رقم ٦٠٠ يمكن للمراجع إشراك مراجعين آخرين لمراجعة مكون واحد فقط من المجموعة، سواء كان هذا المكون فرع أو منشأة أو نشاط محدد مثل ملاحظة جرد المخزون أو التحقق من أصول مادية ثابتة في موقع بعيد. وقد يكون هذا الإجراء مفيد للمراجعين في ظل تطور تقشي فيروس كورونا، واتخاذ العديد من حكومات العالم قراراً بحظر السفر أو توقف الخطوط الجوية. ولذا، قد يصعب أو يستحيل علي فريق المراجعة السفر لبلدان أو مدن أخري لمراجعة بعض مكونات المجموعة. وفي ظل هذا الوضع غير المألوف، قد يكون من الأنسب قيام المراجع بتكليف مراجعين آخرين بالدولة أو المدينة التي يتواجد بها مكون المجموعة المراد مراجعته للقيام بعملية المراجعة لهذا المكون وتقديم تقرير بشأنه. وفي هذه الحالة يجب على الشرك المسئول عن مراجعة المجموعة إشراك مراجعو المكونات في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة، وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٦ من ذات المعيار. ويجب ألا يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلي مراجع أي مكون آخر، وذلك لأن مكتب الشرك المسئول عن مراجعة المجموعة يظل هو المسئول عن إبداء الرأي على القوائم المالية للمجموعة ككل وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١١ من ذات المعيار (ISA 600, 2018, para 2-11).

وفي حالة تكليف أحد المراجعين بمراجعة مكون للمجموعة، فيجب علي فريق المراجعة المكلف بمراجعة المجموعة أن ينظر فيما إذا كان مراجع المكون يفهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعة المجموعة؛ وأن يكون مراجع المكون مستقلاً؛ وأن تتوافر لديه الكفاءة المهنية؛ وإمكانية

مشاركة فريق مراجعة المجموعة لعمل مراجع المكون للتوصل إلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراجع المكون يعمل في بيئة تنظيمية تشرف علي نحو فعال علي المراجعين وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٩ من معيار المراجعة الدولي رقم ٦٠٠. وعلي فريق مراجعة المجموعة أن يقدر الأهمية النسبية للمكون بالنسبة للمجموعة ككل وفقاً لمتطلبات الفقرات من ٢١ إلي ٢٣ من المعيار المشار إليه. وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة المكون علي أهميته النسبية، وإحتمالات تعرض هذا المكون لتحريفات جوهرية وفقاً للفقرة رقم ٢٧ من ذات المعيار. ويجب علي فريق مراجعة المجموعة مشاركة مراجع المكون في تقييم المخاطر، وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى هذه المشاركة علي فهم فريق مراجعة المجموعة لمراجع المكون وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٣٠ من نفس المعيار. كما يجب علي فريق مراجعة المجموعة أن يبلغ مسئول الحوكمة بالمجموعة بالأمر التالية وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٤٩ من ذات المعيار: نظرة عامة عن نوع العمل الذي سيؤديه مراجع المكون؛ نظرة عامة عن طبيعة المشاركة من قبل فريق مراجعة المجموعة في أعمال مراجعي المكون وذلك بالنسبة للمكونات المهمة؛ الحالات التي ينشأ فيها قلق بشأن جودة عمل مراجع المكون؛ وأي قيود علي مراجعة المجموعة؛ الغش والأخطاء في بنود المكون في حالة ما إذا إرتبط هذا الغش أو الخطأ بتحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة (ISA 600, 2018, para 49-19).

ويجادل الباحثان بأنه يتعين علي المراجع الخارجي للمجموعة أن يراعي مجموعة من الإعتبارات فيما يتعلق بإجراءات المراجعة للمجموعة، ومنها: التواصل مع مراجعي مكونات المجموعة لمناقشة التأثيرات المحتملة الناشئة عن تشسي كوفيد-١٩؛ الأخذ في الاعتبار الخطر المحتمل لوجود تحريفات جوهرية في المعلومات المالية لمكونات المجموعة والناجمة عن عدم دقة أو إكتمال تلك المعلومات بسبب تشسي فيروس كورونا؛ فضلاً عن المراجعة المستمرة للمخاطر المقدرة وتعديل إستراتيجية المراجعة. وبالتالي، يجب علي المراجع تعديل خطة المراجعة في ضوء المعلومات المستجدة بشأن آثار تشسي الفيروس علي أداء وعمليات مكونات المجموعة. كما تتطلب الظروف الراهنة من المراجع الخارجي للمجموعة أن يقوم بتقييم مدى كفاية عمل مراجعي مكونات المجموعة، مع الأخذ في الاعتبار أية مهام مراجعة إضافية يمكن تنفيذها أو أية قيود علي نطاق المراجعة والتي قد تتطلب منه تعديل رأي المراجعة بشأن المجموعة ككل. كما يتعين علي المراجع التواصل المستمر مع إدارة المجموعة ومسئولي الحوكمة بخصوص أمور المراجعة الرئيسية التي قد يشملها تقرير

المراجعة، ومنها على سبيل المثال الصعوبات التي واجهها فريق المراجعة أثناء مراجعة مكونات المجموعة، والتأخيرات المحتملة في تقرير المراجعة، والتعديلات المتوقعة عليه.

٤/٣ إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على تقييم مدي ملاءمة إفتراض الاستمرارية

من المعلوم أن عملية إعداد القوائم المالية تنظمها مجموعة من المتطلبات، وتختلف هذه المتطلبات من بيئة لأخرى، وعلي الرغم من أن معظم بلدان العالم تتبني المعايير الدولية للتقرير المالي في إعداد القوائم المالية، إلا أن بعض الدول تتبني معايير أخرى كمعايير المحاسبة الأمريكية، كما تتجه بعض الدول لوضع معايير وطنية تتاسب ظروفها والقوانين واللوائح السارية. أما عملية إعداد القوائم المالية في البيئة المصرية فتخضع للمعايير الدولية للتقرير المالي فيما عدا بعض الاستثناءات البسيطة بهدف تلبية قوانين أو لوائح أو وفقاً لرؤية واضعي المعايير المحاسبية في البيئة المصرية. ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١ (ويقاله معيار المحاسبة المصري رقم ١ المعدل ٢٠١٩ - عرض القوائم المالية) إلي ضرورة قيام الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة علي الاستمرار عند إعداد قوائمها المالية، كما يتعين علي المنشأة أن تعد قوائمها المالية علي أساس إفتراض الاستمرارية ما لم تكن لدي الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاوله النشاط أو لم يعد لدي المنشأة بديل واقعي سوي القيام بذلك. وإذا كانت الإدارة علي دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة علي الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك. وإذا كانت المنشأة لا تعد قوائمها المالية طبقاً لإفتراض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، علاوةً علي الإفصاح عن الأساس الذي استخدمته الإدارة في إعداد قوائمها المالية، وكذا السبب وراء عدم إعتبار المنشأة مستمرة. وعند تقييم مدي ملاءمة الإفتراض المحاسبي الخاص بالاستمرارية، يجب علي الإدارة أن تأخذ في إعتبارها كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور، والتي تمتد لفترة لا تقل عن إثني عشر شهراً من نهاية الفترة المالية، ولكنها قد تزيد (معيار المحاسبة المصري رقم ١ المعدل ٢٠١٩، الفقرات ٢٥-٢٦؛ 25-26, IAS 1, 2007)

ويحدد معيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ المعدل ويقال به معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ بعنوان "الاستمرارية" مسؤوليات كلاً من الإدارة والمراجع بشأن تقييم مدي ملاءمة إفتراض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية التي تتم مراجعتها. وتشمل مسؤوليات الإدارة إجراء

تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار، أي قدرتها على تبني إفتراض الاستمرارية كأساس للمحاسبة، وتقديم إفصاح مناسب يتعلق بكيفية إجراء هذا التقييم ونتائجه، والافصاح عن أية شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي بظلال من الشك على ملاءمة استخدام هذا الفرض كأساس للمحاسبة. كما أنه من المرجح أن يتأثر تقييم إفتراض الاستمرارية بشكل كبير بالتأثير غير المسبوق لتفشي فيروس كورونا على قدرات الإدارة ونواياها و/أو توقف التدفقات النقدية للمنشأة نتيجة توقف خطوط الإنتاج. وبالمثل، فإن التأثيرات المستمرة غير المسبوقة وغير المؤكدة للفيروس من المحتمل أن تؤثر على مستوى عدم التأكد الذي تنطوي عليه عملية إعداد القوائم المالية (IFRS, 2020). كما تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة، وفي التوصل لاستنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لإفتراض الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة المنشأة علي البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ويجب أن يعلم المراجع أن هذه المسؤولية تظل موجودة حتي وإن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة علي البقاء كمنشأة مستمرة. ولأن المراجع لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تؤدي إلي عدم قدرة المنشأة علي الاستمرار، فإنه لا يجب أن ينظر لتقرير المراجعة الذي لا يتضمن أية إشارة للشك في قدرة المنشأة علي الاستمرارية علي أنه ضماناً أو تأكيداً لقدرتها علي الاستمرار (معيان المراجعة المصري رقم ٥٧٠، ٢٠٠٨، الفقرات ٩؛ ١٠؛ 11، ISA 570, 2018، para 6; 7).

ويجادل الباحثان بأن تفشي فيروس كورونا سيؤثر علي قدرة العديد من الشركات علي الاستمرار، وخصوصاً الشركات التي تنتمي للقطاعات الأكثر تضرراً، مثل قطاعات السياحة والترفيه والخطوط الجوية والقطاع المصرفي وشركات التأمين، وعلي الرغم من أن تاريخ هذه الشركات قد يشير إلي تحقيق نسب ربحية وسيولة مرتفعة، إلا أن الوضع الراهن يستوجب من مراجعي الحسابات ألا يقتصر تقييمهم علي المعلومات التاريخية فقط في ظل مستويات عدم التأكد المرتفعة التي تحيط بالمستقبل، الأمر الذي قد يجعل هذه الشركات غير قادرة علي تحقيق فرض الاستمرار في الوقت الراهن. وحيث تواجه العديد من الشركات مخاوف وقلق مستمر بشأن وجود شكوك جوهرية في قدرتها علي الاستمرار، لذا سيتعين علي المراجع عدم إتباع مدخل شامل لمراجعة جميع الشركات، ولكن يجب عليه أن يقوم بدراسة وتقييم الوضع الحالي لشركات كل قطاع علي حده، علاوة علي تقييم شركات القطاع بشكل فردي في ضوء الظروف والحقائق المحيطة بكل شركة داخل القطاع

(ICAEW, 2020). علاوةً على ذلك، إذا تعرضت قدرة المنشأة علي الاستمرار لخطر جوهري بعد تاريخ إعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ ولكن قبل إصدار تقرير المراجعة، فيجب علي المراجع في هذه الحالة أن يقيم ما إذا كان إفتراض الاستمرارية مناسب أم لا. فإذا توصل المراجع إلي أن إفتراض الاستمرارية ما زال مناسباً، ولكن هناك تأثير جوهري لتفشي الفيروس علي أداء الشركة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، فيجب عليه أن يُطالب الإدارة بالإفصاح عن هذا التأثير، أما إذا خلص المراجع إلي أن إفتراض الاستمرارية لم يعد مناسباً، فعليه مطالبة إدارة الشركة بإعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس آخر بخلاف إفتراض الاستمرارية.

وسيتعين علي المراجع أيضاً عند وجود شك جوهري بشأن عدم قدرة المنشأة علي الاستمرار أن يأخذ في إعتباره ضرورة زيادة جهد المراجعة من أجل الحصول علي أدلة مراجعة إضافية بشأن تأثير الفيروس علي أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية. وهذا يتطلب من المراجع تقييم عدم التأكد الجوهري المرتبط بإفتراض الاستمرارية، والنظر في العوامل المستجدة وتقييم خطط الإدارة في ضوء التوقعات المستقبلية لتفشي الفيروس وتأثيره علي المنشأة. وبصفة خاصة، سيتعين علي المراجع تقييم مدى إمكانية الاعتماد علي البيانات الأساسية المستخدمة في بناء توقعات الإدارة، وتحديد ما إذا كان يوجد دعم كافي للإفتراضات التي تقوم عليها هذه التوقعات في سياق البيئة والظروف الاقتصادية العامة، بما في ذلك طبيعة القطاع الذي تعمل فيه المنشأة ومدى تأثيره بتفشي الفيروس (ICPAC, 2020)، وما إذا كان هذا القطاع من المرجح أن يواجه إلتزامات تعاقدية جوهرية بسبب تفشي الفيروس. كما يجب علي المراجع أن يتحقق من مدى وجود تحيز إداري في الإفتراضات المستخدمة من الإدارة عند بناء توقعاتها المستقبلية، واختبار العمليات الحسابية والضوابط الرقابية الرئيسية مع تزايد إحتتمالات الخطر نتيجة تزايد نطاق الخطأ أو الغش. كما يتعين علي المراجع أن يأخذ في إعتباره تأثير هذا الوباء علي مصادر التمويل المتاحة أمام المنشأة وقدرة المنشأة علي سداد القروض في تواريخ استحقاقها وإمكانية تمديد العقود الحالية للدين مع النظر لشروط التجديد إن وجدت، وأيضاً عدم قدرة المنشأة علي تلبية المتطلبات والإشترطات القانونية أو التنظيمية المرتبطة بنسب السيولة عند التقدم لجهات التمويل. كما يتعين علي المراجع أن يأخذ في إعتباره التدفقات النقدية التشغيلية السلبية للمنشأة نتيجة سداد المنشأة لإلتزاماتها التعاقدية مع تأثر التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة بشكل سلبي، وإضمحلال قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية أو المقدمة كضمان للقروض، وعدم توافر المواد الأولية اللازمة لنشاط المنشأة نتيجة تعطل أو توقف سلسلة التوريد، علاوةً علي تأثر قنوات توزيع منتجات أو خدمات المنشأة

بشكل جوهري نتيجة لتقشي الفيروس. كما سيتعين على المراجع الاستفسار من الإدارة ومسئولي الحوكمة بخصوص المعلومات المتوفرة بشأن المستقبل، وتحديد ما إذا كان قد تم تضمينها بشكل مناسب كجزء من تقييم الإدارة، وفي بعض الظروف، قد يكون من الضروري طلب إقرارات مكتوبة من الإدارة أو مسؤولي الحوكمة إذا اقتضت الضرورة، فيما يتعلق بخطتهم المستقبلية لمواجهة هذه الأزمة وجدوى هذه الخطط، وفي هذه الحالة سيكون من المفيد للمراجع أن ينظر في مدى تأثير الفيروس علي فريق العمل بالمنشأة، وقدرة العاملين علي تشغيل خطوط الإنتاج في ظل القيود المفروضة على الحركة، والتي قد تزيد في المستقبل وقد تستمر لفترة طويلة من الوقت (BDO, 2020).

ويقدم معهد المحاسبين القانونيين في قبرص (ICPAC, 2020) بعض الإرشادات التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في الظروف الراهنة. وتشير هذه الإرشادات إلي ضرورة النظر لجميع المعلومات المتاحة حول المستقبل، والتي تم الحصول عليها بعد ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، بما في ذلك تأثير تقشي كوفيد-١٩ على العملاء والموردين والموظفين، وكذلك التأثير الفعلي والمتوقع لعوامل مختلفة مثل عدم تواجد العاملين بسبب الحظر، والفترة التي قد تستطيع فيها الشركة البقاء والوفاء بتعهداتها في ضوء الموارد النقدية المتاحة؛ والتحقق من وجود إنخفاض جوهري في الإيرادات؛ وكذلك تقييم ما إذا كان هناك تآكل كبير في الأرباح بسبب إرتفاع التكاليف أو تكبد نفقات غير متوقعة مثل غرامات التأخير والتعويضات؛ والتحقق من احتمالات خرق شروط الدين نتيجة للتأثير الضار على الوضع المالي للشركة، والمخاوف المتعلقة بإحتمالات توقف أو تعطل إمدادات المواد الأولية من الموردين، ومدى تغطية وثائق التأمين الخاصة بالشركة أية خسائر ناجمة عن تقشي الفيروس، والوقت المستغرق حتى يتم استلام قيمة تلك الوثائق.

وفيما يتعلق بانعكاسات إفتراض الاستمرارية على تقرير المراجع الخارجي، فإن هذه الإنعكاسات تتوقف على كل من أدلة المراجعة التي قام المراجع بجمعها، وأساس إعداد القوائم المالية التي تبنته الإدارة، ومستوي الإفصاح الذي قدمته الإدارة في قوائمها المالية. فإذا توصل المراجع إلي عدم وجود شك جوهري بشأن قدرة المنشأة علي الاستمرار، فقد يكون من الهام للمراجع التفكير في تقديم مزيد من المعلومات في فقرة أمور المراجعة الرئيسية *a Key Audit Matter*، وذلك نتيجة للظروف غير المسبوقة المصاحبة لتقشي الفيروس مع عدم وجود توقع دقيق بآثاره المحتملة علي مستقبل العديد من المنشآت. أما في حالة إذا ما قررت الإدارة أن المنشأة ما زالت قادرة علي الاستمرار، وأن

إفتراض الاستمرارية ما زال مناسباً لإعداد القوائم المالية، ولكن الإدارة لديها شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار. فإذا إتفق المراجع مع الإدارة بخصوص صلاحية إفتراض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يطالب إدارة المنشأة في هذه الحالة بالإفصاح الكافي عن عدم التأكد الجوهري في قوائمها المالية، كما يجب أن يتضمن تقرير المراجع في هذه الحالة فقرة للفت الإنتباه أو فقرة توضيحية تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"، مع ضرورة تأكيد المراجع على أن رأي المراجعة لم يتم تعديله، وأن هذه الفقرة التوضيحية لا تعني التحفظ في رأي المراجعة بخصوص هذه القضية. أما إذا لم تُفصح الإدارة بشكل كافي عن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية في القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يعبر عن رأي متحفظ أو رأي عكسي على حسب درجة تأثير المنشأة بتقشي الفيروس، كما يجب أن يشير المراجع إلي وجود عدم تأكد جوهري قد يلقي بظلال من الشك على قدرة المنشأة على الاستمرار في الوقت الذي لا تتضمن فيه القوائم المالية إفصاح كافي عن هذا الأمر، كما قد يكون من المناسب تأخير الموافقة على القوائم المالية حتى توافر المزيد من المعلومات حول تأثير تقشي الفيروس نتيجة للظروف غير المستقرة وغير المتوقعة. أما إذا توصل المراجع إلي أن إفتراض الاستمرارية لم يعد مناسباً لإعداد القوائم المالية في الوقت الذي قامت فيه الإدارة بإعداد قوائمها المالية استناداً لإفتراض الاستمرارية، فيجب على المراجع في هذه الحالة إبداء رأي عكسي. أما إذا توصل المراجع بأن الإدارة لم تقوم بتقييم تأثير تقشي الفيروس على قدرتها على الاستمرار، فقد يكون من الضروري في هذه الحالة أن ينظر المراجع في الامتناع عن إبداء الرأي (BDO, 2020; ICAEW, 2020).

٥/٣ إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد- ١٩ على مراجعة الأحداث اللاحقة

وينظم مسئولية المراجع تجاه الأحداث اللاحقة معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠ الصادر في ٢٠٠٨ ومعيار المراجعة الدولي رقم ٥٦٠ الصادر في ٢٠١٨ بعنوان "الأحداث اللاحقة". ووفقاً لمتطلبات الفقرة ٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠ والفقرة رقم ٢ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٦٠ يمكن التفرقة بين نوعين من الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل تاريخ إعتقاد إصدار القوائم المالية، النوع الأول ويمثل الأحداث التي توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم المالية، والنوع الثاني هي الأحداث التي تعطي دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ إعداد القوائم المالية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرة ٣؛ para2, (ISA 560,2018)

وبالنظر لضخامة التأثير الحالي والمحتمل لتفشي فيروس كورونا علي القوائم المالية للمنشآت، فإنه يجب علي المراجع أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تمت المحاسبة عنها بطريقة مناسبة، وأنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠. كما يجب علي المراجع أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة لتعديل أم لا، وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن يقوم بإتخاذ الإجراء المناسب طبقاً للظروف بموجب الفقرة رقم ١٠ من ذات المعيار. وفي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يري فيها المراجع أن القوائم المالية بحاجة لتعديل، ولم يكن المراجع قد أصدر تقريره، فيجب عليه إصدار تقرير برأي متحفظ أو برأي عكسي وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٢ من المعيار المشار إليه أعلاه (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرات ٨-١٢). أما إذا كان المراجع قد قام بتقديم تقريره للمنشأة بالفعل ولكن وقعت هذه الأحداث قبل تاريخ نشر القوائم المالية، فيجب علي المراجع أن يخطر الإدارة ومسئولي الحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية للطرف الثالث قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة قيام المنشأة بإصدار القوائم المالية بدون تعديلها، فيجب علي المراجع إتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة من أجل السعي لمنع الإعتماد علي تقريره وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٣ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٦٠. ولا يقع علي عاتق المراجع أي إلزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بعد إصدار تقريره، ولكن تقع المسؤولية علي عاتق الإدارة في إبلاغ المراجع بأية حقائق من شأنها أن تؤثر علي مدي صدق وعدالة القوائم المالية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرة ٩؛ ISA 560, 2018, para 13-14).

وفي حالة ما إذا وقعت أحداث بعد قيام المنشأة بنشر القوائم المالية، وفي ضوء هذه الأحداث أصبح المراجع علي علم بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره، وأن هذه المعلومات لو كانت أتاحت في تاريخ تقرير المراجع لتسببت في تعديل تقريره. ولذا، يتعين علي المراجع دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة لتعديل، وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة، وأن يقوم بإتخاذ الإجراء المناسب طبقاً للظروف وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٥ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠. وفي حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فيجب أن يتضمن التقرير الجديد للمراجع فقرة إيضاحية أو لفت الإنتباه يشير فيها المراجع بتوسع أكبر للسبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وللتاريخ السابق الذي صدر فيه تقريره، ولا يوجد أية إلزام علي المراجع بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها. كما يجب علي المراجع وفقاً للفقرة رقم ٩ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٦٠ أن يطلب من الإدارة ومسئولي الحوكمة تقديم إقرارات أو إفادات مكتوبة

بأنهم قد قاموا بإجراء التعديلات أو الإفصاحات المناسبة بخصوص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرات ١٤-١٧؛ 16, para 9; 2018, ISA 560)

ويطرح الباحثان التساؤل التالي: هل تقشي فيروس كوفيد-١٩ يمثل حدث لاحق يستوجب تعديل القيم المدرجة بالقوائم المالية أم أنه لا يتطلب تعديل القيم المدرجة بالقوائم المالية، وإنما يتطلب فقط إفصاحاً مناسباً؟ لقد بدأ ظهور فيروس كورونا في نهاية عام ٢٠١٩، ولذا فإن المراجع سيكون أمام أحد احتمالين: الإحتمال الأول أن هذه الأحداث كانت قائمة في نهاية فترة التقرير ٢٠١٩، وفي هذه الحالة يجب علي المراجع تقييم تأثير هذه الأحداث علي القوائم المالية للمنشأة، فإذا ما توصل إلي وجود تأثير جوهري لهذه الأحداث علي القوائم المالية، سيتعين علي المراجع أن يقوم بتقييم ما إذا كانت إدارة المنشأة قد قامت بإجراء تعديلات مناسبة علي القيم المدرجة بقوائمها المالية وفقاً لمتطلبات الفقرتين (٨)، (٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ (ويقابلة معيار المحاسبة المصري رقم ٧ المعدل ٢٠١٥)، علي سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد قدرت في نهاية السنة المالية إفلاس أحد العملاء كنتيجة للتوتر التجاري بين الولايات المتحدة والصين، فإن أحداث تقشي الفيروس ستوفر معلومات إضافية بخصوص إفلاس هذا العميل. ولذا سيتعين علي المنشأة تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وربما مصروف الديون المدومة في ضوء تلك الأحداث (KPMG, 2020). أما الإحتمال الثاني وهو الأقرب، أن تلك الأحداث لم تكن قائمة في نهاية فترة التقرير، وذلك لأن منظمة الصحة العالمية لم تعلن عن الفيروس كحالة طوارئ حتى نهاية يناير ٢٠٢٠، ولم تتخذ أي حكومات تدابير جوهريّة حتى أوائل عام ٢٠٢٠، كما أن هذا الفيروس لم يكن له تأثير جوهري علي الأسواق العالمية وأسعار الأسهم حتى فبراير ٢٠٢٠. وفي ضوء الجدول الزمني لتقشي المرض، فإنه من المرجح أن تقرر معظم المنشآت أن هذا الحدث يوفر دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ إعداد القوائم المالية. ولذا، سيتعين علي المراجع أن يصمم أدلة مراجعة كافية وملائمة لتقييم مدى كفاية الإفصاحات التي قامت بها الإدارة وفقاً لمتطلبات الفقرتين (١٠)، (٢١) من معيار المحاسبة الدولي ١٠ (ويقابلة معيار المحاسبة المصري رقم ٧ المعدل ٢٠١٥). أما إذا توصل المراجع إلي أن الإدارة لم تقصح بشكل كافي عن آثار تقشي الفيروس، فيجب عليه أن يطالبها بالتوسع في الإفصاح إذا كانت هذه الظروف تؤثر علي صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة بشكل جوهري، وسواء كانت هذه الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها، علي أن يشمل الإفصاح عن طبيعة الحدث، وتقدير أثره المالي على القوائم المالية، وفي حالة عدم القدرة علي

تقدير أثره المالي يجب الإفصاح عن ذلك، علاوةً على الإفصاح عن السبب وراء عدم القدرة على إجراء مثل هذا التقدير (معيان المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرة ٥؛ ISA 560, 2018, para 6). أما إذا رفضت الإدارة توفير مثل هذه الإفصاحات، فيجب على المراجع أن ينظر في إمكانية تعديل رأيه على القوائم المالية إذا كانت هذه الإفصاحات ذات تأثير جوهري على صدق وعدالة القوائم المالية.

كما سيتعين على المراجع الخارجي عند تقييم الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية أن يأخذ في إعتباره المخاطر التي تنطوي عليها تلك الأحداث، ومن أمثلتها مخاطر الأعمال المرتبطة بتلبية طلبات أو أوامر العملاء، وهذه المخاطر تتطلب من المراجع أن يأخذ في إعتباره مدى قدرة الشركة على تلبية هذه الطلبات، علاوةً على التغيرات الحالية والمحتملة في سلوك العملاء، نمط الاستهلاك، وحساسية الطلب، والتغيرات في أسعار الصرف، والتغيرات في أسعار السلع مثل تقلب أسعار النفط الخام بشكل كبير، ومدى تأثير سلسلة التوريد المتعلقة بالمواد الخام والمنتجات النهائية، وما إذا كانت الشركة قد وضعت ترتيبات جديدة لشراء المنتجات من مصادر خارج المناطق المتضررة، ومدى تأثير هذه الترتيبات على تكاليف هذه المنتجات، علاوةً على تأثيرها على تدفق السلع والخدمات، وتأثير ذلك على التدفقات النقدية المستقبلية، ومخاطر توقف أو تعطيل خطوط الإنتاج في المناطق الجغرافية المتضررة، ومخاطر إغلاق أحد فروع الشركة المتضررة، وما إذا كانت عقود الإيجار تتيح للشركة الاستفادة من بعض الإمتيازات بخصوص تخفيض الإيجار أو الإعفاء من عدم سداده، ونقص عدد العاملين بسبب تدابير الحظر أو الحجر الصحي لبعضهم، ومدى توافر قوة عاملة بديلة ومدنية، ونسبة أجور وحوافز العاملين إلى التكاليف الكلية للمنشأة، والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة ودرجة تأثره. كما يتعين على المراجع أن يأخذ في إعتباره مخاطر السوق، مثل حجم الاستثمار في أسهم الشركات المتضررة، ودرجة التقلب في أسواق السلع والخدمات، ومدى تأثير الشركة بالتقلب في أسعار العملات الأجنبية (KPMG, 2020). كما يتعين على المراجع أن يقوم بتقييم مخاطر الإئتمان ومخاطر السيولة المصاحبة لتلك الأحداث اللاحقة، والتأثير الحالي والمحتمل لهذه الأحداث على أداء الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.

وفي مجال الإفصاح عن الأحداث اللاحقة، تحتاج الشركات إلى إجراء تقييم منفصل للأحداث التي وقعت كسلسلة من الأحداث الجارية المتعلقة بتقشي فيروس كوفيد-١٩، بدلاً من التركيز على الإفصاح عن حدث واحد، على سبيل المثال يجب الإفصاح عن الإعلان عن بدء ظهور الفيروس في الصين، وتحول الفيروس إلى جائحة تهدد الصحة العالمية، والتدابير الحكومية لمواجهة،

والمساعدات الحكومية للشركات، مع الأخذ في الاعتبار أن التأثير يختلف من شركة لأخرى، وبالتالي فإن طبيعة الإفصاح يجب أن تتناسب مع حجم التأثير. فبفرض وجود شركة تصنيع سيارات لها خط إنتاج في ووهان بالصين، فمن المرجح أن تنتظر الشركة لقرار إغلاق مدينة ووهان في يناير ٢٠٢٠ كحدث لاحق يجب الإفصاح عنه. كما يجب علي إدارات الشركات الإفصاح الشامل عن تأثير الفيروس علي أعمال الشركة، فعلي سبيل المثال عند إفصاح الشركات عن المساعدات الحكومية يجب أن يمتد هذا الإفصاح أيضاً إلي عقود الدين ومدي قدرة الشركة علي الوفاء بتعهداتها. كما يجب الإفصاح عن تأثير نقشي الفيروس على تقييم الاستمرارية، علاوةً علي الإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد الجوهري المصاحب لتقشي الفيروس. كما يجب الإفصاح الكمي عن الأثر المالي المقدر للحدث أو الأحداث اللاحقة إذا كان من الممكن القيام به (KPMG, 2020).

٦/٣ إنعكاسات نقشي جائحة كوفيد- ١٩ على مراجعة التقديرات المحاسبية

تُعرف معايير المراجعة الدولية التقدير المحاسبي بأنه تقريب لمبلغ نقدي في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه (IAASB,2008). وتنظم عملية مراجعة التقديرات المحاسبية في البيئة المصرية معيارين هما معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية"، والآخر هو معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ بعنوان "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"، وصدرت هذه المعايير بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨. أما في البيئة الدولية فينظم عملية مراجعة التقديرات المحاسبية معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية، والافصاحات المرتبطة بها" الصادر في ٢٠١٨.

ووفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٨ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ ومتطلبات الفقرة رقم ٣٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، يجب علي المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة، ومدى مناسبة الإفصاح المطلوب عنها. وغالباً ما يكون الحصول علي الأدلة المتاحة لتأييد التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة وأقل حسماً من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى بالقوائم المالية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠، ٢٠٠٨، الفقرة ٨؛ معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، ٢٠٠٨، الفقرة ٣٣). ووفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل يجب علي المراجع عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أن يأخذ في اعتباره زيادة خطر التحريف الجوهري المُقيم، وفي هذه الحالة سيتعين علي المراجع الحصول علي أدلة

مراجعة أكثر إقناعاً، كما يجب عليه ألا ينحاز إلي أدلة المراجعة المؤيدة ولا إلي استبعاد أدلة المراجعة النافية أو المتناقضة. وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية علي مستوي عدم تأكد التقدير الذي يحيط بهذه التقديرات وما يتعلق بها من مخاطر تحريفات جوهرية. وفي حالة ما إذا كانت حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٣ من ذات المعيار (ISA 540, 2018, para 3;18). ووفقاً لذلك، فإنه من المرجح أن تكون إجراءات المراجعة الأساسية وحدها غير كافية لتمكين المراجع من إبداء رأي بخصوص مدى صدق وعدالة القوائم المالية في ظل تغطي جائحة كوفيد-١٩. ولذا، سيتعين علي المراجع في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة أن يخطط وينفذ إجراءات مراجعة أخرى إضافية للتحقق من مدى معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة والإفصاحات المرتبطة بها. كما أنه من المتوقع أن يكون نطاق هذه الإجراءات أوسع بكثير من الإجراءات المعتادة للمراجعين في الظروف العادية نظراً لمستوي عدم التأكد المرتفع الذي تتطوي عليه هذه التقديرات مع تغطي جائحة كوفيد-١٩.

كما سيتعين علي المراجع وفقاً للفقرة رقم ١٠ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ أن يستخدم واحد أو مزيج من الأساليب الثلاثة التالية عند مراجعة التقديرات المحاسبية: التحقق من واختبار العملية المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد التقدير؛ استخدام تقدير مستقل لمقارنته مع التقدير المعد من قبل الإدارة؛ التحقق من الأحداث اللاحقة والتي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي تم إعدادها. كما سيتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٤ من ذات المعيار أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمدي معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة بناءً علي معرفته ببيئة عمل المنشأة والصناعة، وما إذا كان التقدير يتسق مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراجع خلال عملية المراجعة (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠، ٢٠٠٨، الفقرات ١٠؛ ٢٤). وبالنظر لتغطي فيروس كورونا في بداية عام ٢٠٢٠، فإن هذه الأحداث ستوفر للمراجع أدلة إضافية بخصوص مدى معقولية التقديرات المحاسبية. كما يجب علي المراجع أن يأخذ في اعتباره طبيعة ومدى تأثير هذه الأزمة علي القطاعات الصناعية المختلفة، ففي حالة الارتباط بعمليات مراجعة منشآت تنتمي لقطاعات السياحة والترفيه والطيران والبنوك وشركات التأمين، سيتعين علي المراجع أن يأخذ في اعتباره أن هذه القطاعات هي أكثر القطاعات تضرراً من تغطي الفيروس، ولذا، فإن هذه الأحداث من المرجح أن تدفع المراجع إلي القول بعدم صحة التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة في نهاية السنة المالية ٢٠١٩ لهذه القطاعات. وبالمثل، في حالة ارتباط المراجع بعمليات مراجعة منشآت

تتتمي لقطاع الرعاية الصحية والأدوية، سيتعين علي المراجع أن يأخذ في اعتباره تزايد احتمالات إنحراف التقديرات المحاسبية للمنشأة عن التقديرات المحاسبية التي قام بإعدادها بغرض التحقق من مدى معقولية تقديرات الإدارة، وعلي الرغم من أن إنحراف التقديرات المحاسبية في هذه الحالة في صالح المنشأة نتيجة للتوقعات المتفائلة بأداء هذا القطاع، إلا أن المراجع سيتعين عليه أيضاً تقييم ما إذا كان هذا الإنحراف جوهرى أم لا، ويطلب إدارة المنشأة بتعديل هذه التقديرات أو يطالبها بإعداد تقديرات محاسبية جديدة في حالة ما إذا توصل لإنحراف تقديراته بشكل جوهرى عن التقديرات التي أعدتها الإدارة.

كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل أن يحصل علي فهم بشأن مدى وكيفية قيام الإدارة بتقييم تأثير عدم تأكد التقدير، وفي حالة ما إذا قام المراجع بتقييم التقدير المحاسبى للإدارة والإفصاحات المرتبطة به علي أنها تنطوي علي مخاطر تحريف جوهرية، فيجب علي المراجع استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٨ من المعيار المشار إليه. كما يتعين علي المراجع عند تحديد مدى للتقدير أن يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي يري المراجع أنها معقولة، وأن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية للحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بخصوص مخاطر التحريف الجوهري التي تنطوي عليها الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرتين ٢٨، ٢٩ من ذات المعيار (ISA 540,2018,para 18-29). وقد أبدى العديد من المشاركين في جلسات النقاش التي عقدها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB بشأن معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل والمعاد صياغته مخاوفهم بشأن قيام المراجع بإعداد مدى لتقييم مدى معقولية التقدير المحاسبى للإدارة بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنطوي علي عدم تأكد مرتفع ويصاحبها مخاطر جوهرية. ولتلبية متطلبات هذا المعيار، قد يكون المراجع بحاجة لإعداد مدى أو القيام ببعض التصرفات الأخرى دون أن ترد أمثلة محددة حول ماهية الإجراءات الأخرى التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة (IFAC,2008). في حين يري (Bell and Griffin,2012) أنه يجب علي المراجع القيام بإعداد مدى واسع لنقطة تقدير الإدارة التي تنطوي علي عدم تأكد مرتفع، حتى تكون أحكام المراجع معقولة، وذلك لأن المراجع يواجه تحديات كبيرة عند مراجعة التقديرات المحاسبية التي تنطوي علي عدم تأكد مرتفع.

ويجادل الباحثان بأنه نتيجة لتطور نقشي جائحة كوفيد-١٩ سيكون من الصعب علي الكثير من المراجعين إعداد نقطة للتقدير لمقارنتها بتقدير الإدارة، ولكن سيتعين علي هؤلاء المراجعين في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة إعداد مدي للتقدير، ويجب أن يكون هذا المدي واسع ليناسب ظروف عدم التأكد الأكثر إتساعاً. فإذا ما توصل المراجع إلي أن تقدير الإدارة يقع داخل حدود المدي المقدر منه، ففي هذه الحالة سوف يذهب إلي معقولية التقدير المحاسبي الذي أعدته الإدارة. أما إذا كانت نقطة تقدير الإدارة تتجاوز مستوى الأهمية النسبية المبدئية المقدره من قبل المراجع وتقع خارج نطاق المدي المقبول منه، فيجب علي المراجع البحث عن إجراءات مراجعة إضافية للتحقق من نقطة تقدير الإدارة. فإذا ما قدمت أدلة المراجعة الإضافية دعماً لرأي المراجع، ففي هذه الحالة يجب أن ينظر المراجع في مدي الإختلاف بين تقديره وتقدير الإدارة. فإذا كان الإختلاف بين المدي الذي أعده المراجع وتقدير الإدارة ليس كبيراً، فعليه أن يطلب من الإدارة تعديل هذا التقدير لأقرب نقطة من المدي المقدر منه، أما إذا خلص المراجع إلي أن تقدير الإدارة ينحرف كثيراً عن المدي الذي أعده، فسيتعين علي المراجع في هذه الحالة أن يطلب من الإدارة إعداد تقدير محاسبي جديد، وإذا ما رفضت الإدارة إعداد مثل هذا التقدير، فيجب علي المراجع أن ينظر إلي هذا التحريف مع غيره من التحريفات الأخرى، والحكم بما إذا كانت تمثل في مجموعها تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية أم لا، فإذا ما توصل أنها تمثل تحريفاً جوهرياً للقوائم المالية، فيجب عليه ينظر في مسألة إبداء رأي غير نظيف علي القوائم المالية ككل.

وقد تدفع مستويات عدم التأكد المرتفعة التي تنطوي عليها التقديرات المحاسبية نتيجة لتقشي فيروس كورونا المراجع للاستعانة بعمل الخبراء وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٩ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥. كما يشير معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل للظروف التي يجب علي المراجع فيها الاستعانة بعمل الخبراء، مثل الطبيعة الفنية المتخصصة لموضوع التقدير، أو الطبيعة الفنية للنماذج الواجب استخدامها في التقدير، أو الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للظرف أو المعاملة أو الحدث الذي يقتضي تقديراً محاسبياً (ISA 540,2018,para A31). كما سيتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل الاستسار من إدارة المنشأة بشأن ما إذا كانت قد حدثت ظروف أو أحداث جديدة تتطلب النظر في إعداد تقديرات محاسبية جديدة أو تعديل التقديرات المحاسبية الحالية (ISA 540,2018,para A23). وبالنظر للظروف المصاحبة لتقشي الفيروس نجد أنها ظروف جديدة وغير عادية وغير متكررة، وبالتالي قد تتطلب إعداد تقديرات محاسبية جديدة أو معدلة.

كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٦٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ والفقرة رقم ٣٧ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل أن يحصل علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن ما إذا كانت الطرق والافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد مناسبة لتحقيق الإعراف أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المطبق من المنشأة. كما سيتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٦٥ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ والفقرة رقم ٣٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل الاتصال بمسئولي الحوكمة والإدارة لإبلاغهم بأمر المراجعة الهامة، والتي من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، ٢٠٠٨، الفقرات ٦٣؛ ٦٥؛ ٦٥، (ISA 540, 2018, para 37-38). كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل توظيف قدر كبير من الشك المهني عند مراجعة التقديرات المحاسبية، وتزداد أهمية ممارسة مستوي مرتفع من الشك المهني عندما تنطوي التقديرات المحاسبية على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون هذه التقديرات معقدة أو غير موضوعية أو تنطوي على درجة مرتفعة من الخطر الملازم (ISA 540, 2018, para 8).

إن نقشي فيروس كوفيد-١٩ قد خلق حالة من عدم التأكد بشأن التوقعات المستقبلية للإيرادات، وتوافر المواد الخام، وتوافر القوى العاملة، والتصنيفات الائتمانية للعملاء، وتوافر مصادر التمويل، والتقلبات في أسعار الأسهم والسلع والخدمات وأسعار الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية. ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي قد تتأثر جوهرياً بنقشي فيروس كوفيد-١٩ إنخفاض قيمة المخزون ووجود طاقة عاطلة في المصنع، الأمر الذي يؤدي لارتفاع نصيب وحدة المنتج من التكاليف الصناعية الإضافية غير المباشرة بشكل جوهري، وإنحراف تكلفة الوحدة عن التكلفة المعيارية. وقد ينتج عن تطور نقشي الفيروس زيادة مخاطر السيولة التي تواجهها المنشأة، وقد يؤدي ذلك إلي عدم قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها التعاقدية مثل أجور ومرتببات العاملين والقروض المستحقة، علاوةً علي الإلتزامات الناشئة عن عدم الإلتزام بمواعيد سداد القروض، فضلاً عن المشاكل التي قد تواجهها المنشأة في تجديد هذه القروض نتيجة وضع سقف ائتماني للمنشآت بصفة عامة وللمنشآت هذا القطاع بصفة خاصة. كذلك من المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، عدم القدرة على استرداد قيمة وثائق التأمين إما بسبب وجود مشاكل في شروط العقد أو نظراً لحجم المطالبات التي تواجهها شركات التأمين مع عدم قدرتها علي تلبية هذه المطالبات. كما قد تواجه المنشآت مشاكل

عديدة فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة في ظل المستوي المرتفع من عدم التأكد بخصوص معدلات الخصم ومعدلات النمو وتوقيت التدفقات النقدية، أيضاً ستواجه المنشأة مشاكل عديدة في تقدير قيمة الأصول طويلة الأجل سواء الملموسة أو غير الملموسة بما في ذلك الشهرة نتيجة تعرضها لإنخفاض أو إضمحلال قيمتها. كما قد تنشأ مخاطر عديدة نتيجة تركيز عمليات وأنشطة الشركة، خاصةً عندما تتعرض الشركة لخسائر ضخمة نتيجة عدم تنويع محفظة استثماراتها وأنشطتها مثل التركيز علي منطقة جغرافية متضررة أو الاستثمار في أسواق متقلبة بشكل كبير مثل أسواق النفط. وقد تخضع التقديرات المستندة إلى هذه المقاييس للتغير على المدى القريب، وقد تكون آثار هذا التغير جوهرية علي القوائم المالية للمنشأة ككل. ولذا، فإنه من المرجح أن يواجه المراجع مخاطر متزايدة عند مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل هذه الأزمة غير المسبوقة، الأمر الذي يتطلب من المراجع أن يقوم بتقييم هذه المخاطر وتخطيط وأداء إجراءات المراجعة المناسبة مع التوسع في تقرير المراجعة ليعكس كل هذه المخاطر.

وسيتعين على المنشآت أن يتناسب إفصاحها مع حجم الآثار المترتبة عن تفشي الفيروس، وألا يقتصر هذا الإفصاح على المعلومات النوعية فقط، وإنما يجب أن يمتد ليشمل أيضاً الإفصاح الكمي. ونظراً لأنه من المتوقع أن تتغير التوقعات المحاسبية بشكل قد يكون جوهري خلال المدي القصير-أي خلال سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية-، وذلك بسبب المستوي المرتفع من عدم التأكد الذي يحيط بالمستقبل، لذا سيتعين على الإدارة أن تقيم بعناية التقديرات المدرجة في تقاريرها المالية، مع الأخذ في الاعتبار الافتراضات الأساسية، لتحديد التقديرات التي قد تتغير بشكل جوهري. وعلى الرغم من عدم وجود مكان محدد في القوائم المالية للإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد بما في ذلك مخاطر التركيز، فقد تقوم بعض المنشآت بتجميعها في ملاحظة واحدة، وقد تقوم منشآت أخرى بالإفصاح عنها مع أية إيضاحات أخرى ذات صلة. ولكن يجب علي إدارات المنشآت أن تُصح عن هذه المعلومات بالشكل الذي يكون أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية. وسيعتمد قرار الإدارة على الحقائق المتوفرة في تاريخ إصدار القوائم المالية، مع مراعاة أن يكون هذا الإفصاح محدد ودقيق، فمثلاً لن يكون من المناسب الإفصاح عن توقع استرداد القيمة العادلة لاستثمارات الشركة في المستقبل القريب. ولكن يجب الإفصاح عن التأثير الدقيق علي القيمة العادلة بقول "انخفضت القيمة العادلة لاستثماراتها حتى تاريخ/.../... بنسبة .. % ، وفي ضوء عدم التأكد الذي يحيط بمستقبل الفيروس وانعكاسه علي الأداء المستقبلي للشركة، فإننا لا يمكننا التأكيد علي استرداد هذا الإنخفاض في المستقبل القريب" (KPMG, 2020). ولذا، سيتعين علي المراجع أن

يأخذ في إعتباره المعلومات المتوفرة للمشاركين في السوق في تاريخ التقرير، ومدى تأثيرها على قياس التقديرات المحاسبية، كذلك سيتعين على المراجع التقييم الدقيق لخسائر الإئتمان المتوقعة، وأيضاً يجب أن ينظر المراجع لأحداث تفشي الفيروس على أنها مؤشر على إضمحلال القيمة، الأمر الذي يستوجب على المراجع إختبار إضمحلال القيمة ومقارنته بتقدير الإدارة. كما يجب على المراجع أن ينظر في مدى كفاية الإفصاح النوعي والكمي عن هذه التقديرات المحاسبية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم تأثير هذا الحدث على التقديرات المحاسبية بشكل خاص وعلى مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة بشكل عام.

٧/٣ انعكاسات تفشي جائحة كوفيد- ١٩ على إحتتمالات تعديل تقرير المراجعة

إن تقرير المراجع على عمليات مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام ينظمه معيارين في البيئة المصرية، هما معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ بعنوان "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" والمعيار رقم ٧٠١ بعنوان "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات". وقد تناول معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ الإعتبارات العامة لإعداد تقرير المراجع عند إرتباطه بعملية مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام، ولم يتطرق المعيار لأي ظروف أو أحداث غير عادية، وكيفية تعامل المراجع معها. بينما تناول معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١ الحالات أو الظروف التي تستوجب من المراجع تعديل تقريره، ووفقاً للفقرة رقم ٦ من المعيار يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة للإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة استمرارية المنشأة. كما أنه وفقاً للفقرة رقم ٧ من ذات المعيار يجب أن يدرس المراجع الحاجة لتعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة، والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية. ووفقاً للفقرة رقم ٩ فإن إضافة فقرة للفت إنتباه قارئ التقرير بأمر يتعلق بمشكلة الاستمرارية أو وجود عدم تأكد مؤثر يعتبر عادةً كافياً للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير المراجع بالنسبة لهذه الأمور، ومع ذلك في الحالات الصارخة مثل حالات تعاطف عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراجع ما إذا كان من المناسب الإمتناع عن إبداء الرأي بدلاً من إضافة فقرة للفت الإنتباه. ووفقاً للفقرة رقم ١١ من المعيار فإنه يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي عند وجود قيود على نطاق عمله، كما يجب عليه التحفظ في تقريره أو إبداء رأي عكسي في حالة وجود خلاف مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية التي إتبعها الإدارة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية. ووفقاً للفقرة رقم ١٥ من ذات المعيار فإنه عندما يبدي المراجع رأياً آخر بخلاف الرأي غير

المتحفظ، فيجب أن يتضمن تقريره جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة علي القوائم المالية متي كان ذلك ممكناً (معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١، ٢٠٠٨، الفقرات ٦-١٥).

أما بالنسبة للبيئات التي تطبق معايير المراجعة الدولية، فينظم شكل ومحتوي تقرير المراجع أربعة معايير، هما معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المعدل بعنوان "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" والمعيار رقم ٧٠١ الجديد بعنوان "الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل" والمعيار رقم ٧٠٥ المعدل بعنوان "التعديلات علي الرأي في تقرير المراجع المستقل" والمعيار رقم ٧٠٦ المعدل بعنوان "فقرات لفت الإنتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل". وقد تناول معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المعدل الإعتبارات العامة لإعداد تقرير المراجع عند إرتباطه بعملية مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام، ولم يتطرق المعيار لأي ظروف أو أحداث غير عادية، وكيفية تعامل المراجع معها. أما معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ الجديد فقد تناول ضرورة قيام المراجع بتوضيح كل أمر من أمور المراجعة الرئيسية في قسم مستقل وتحت عنوان فرعي مناسب في تقريره، وذلك كله تحت عنوان رئيسي هو "أمور المراجعة الرئيسية Key audit matters"، وهي الأمور التي يري المراجع أن لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية وذلك استناداً لحكمه المهني، كما يجب أن يشير المراجع في تقريره إلي أن هذه الأمور لا تعد تعديلاً لرأيه علي القوائم المالية وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١١ من هذا المعيار. كما يجب أن يتناول التقرير وصفاً لكل أمر من أمور المراجعة الرئيسية، والسبب في إعتبارها جوهرية للغاية، وكيف قام المراجع بمعالجتها أثناء عملية المراجعة وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٣ من ذات المعيار (ISA 701, 2018, para 11; 13).

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥ المعدل لا يجوز للمراجع عند الإمتناع عن إبداء الرأي أن يتضمن تقريره قسماً عن أمور المراجعة الرئيسية أو قسماً عن المعلومات الأخرى. وعندما يتوقع المراجع تعديل رأيه في التقرير، فيجب عليه إبلاغ مسؤولي الحوكمة بالمنشأة بالظروف التي أدت للتعديل المتوقع وصيغة التعديل (ISA 705, 2018, para 29; 30). كما تناول معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٦ المعدل ضرورة قيام المراجع بتضمين تقريره فقرة لفت إنتباه المستخدمين لأمر أو أمور تم إدراجها أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وتعد علي قدر كبير من الأهمية بحيث أنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية أو لفت إنتباه المستخدمين لأي أمور أخرى ليس لها علاقة بالقيم المدرجة أو المفصح عنها بالقوائم المالية ولكن لها علاقة بفهم المستخدمين للمراجعة

ولمسؤوليات المراجع أو لتقريره وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١، ٦ من المعيار. ولكن يشترط لتضمن هذا الأمر في تقرير المراجع، ألا يكون هذا الأمر قد ترتب عليه تعديل رأي المراجع وألا يكون هذا الأمر من ضمن أمور المراجعة الرئيسية. ويجب علي المراجع أن يشير لهذا الأمر في تقريره تحت عنوان "لفت إنتباه"، مع وصف لهذا الأمر، كما يتعين علي المراجع أن يشير بصورة واضحة إلي أن هذا الأمر لا يعد بمثابة تعديلاً للتقرير (ISA 706, 2018, para 1-9). ويعتقد الباحثان بأن التعديلات السابق تناولها علي تقرير المراجع هي الحالات المرجح بصورة كبيرة أنها ستاسب عمليات المراجعة للمنشآت في ظل التأثير الحالي والمحتمل لتقشي فيروس كورونا علي أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية المتوقعة.

ويجادل الباحثان بأن الفقرات السابقة توفر إرشادات مناسبة للمراجعين عن كيفية التعامل مع أثر الظروف الاستثنائية أو غير العادية كحالة تقشي فيروس كورونا علي تقرير المراجعة، والتي تبدأ بتوجيه إنتباه قارئ التقرير من خلال فقرة توضيحية أو للفت الإنتباه، ومروراً بالإفصاح في قسم أمور المراجعة الأخرى، أو الإفصاح عن بعض أمور المراجعة الرئيسية، وصولاً للإمتناع عن إبداء الرأي، وقد تقود تلك الأحداث المراجع إلي التحفظ في تقريره أو إبداء رأي عكسي. حيث سيواجه المراجعين مشاكل عديدة عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي فيروس كوفيد-19، وهذه المشاكل بلا شك قد تؤثر علي تقرير المراجعة، ومن أهم هذه المشاكل: وجود أمر هام يتعلق باستمرارية المنشأة أو وجود عدم تأكد مؤثر بخصوص الأحداث المستقبلية، فيجب علي المراجع في هذه الحالة إضافة فقرة للفت الإنتباه مع الإشارة بأن هذه الفقرة لا تعد تعديلاً للرأي. وفي حالة تعاضم مستوي عدم التأكد الذي يحيط بالتوقعات المستقبلية كما في حالة الإرتباط بعمليات مراجعة لمنشآت السياحة والترفيه والطيران والبنوك وشركات التأمين الأكثر تضرراً بتقشي الفيروس، فقد يكون من المناسب أن ينظر المراجع في الإمتناع عن إبداء الرأي بدلاً من إضافة فقرة للفت الإنتباه. أما في حالة وجود قيود علي نطاق عملية وأنشطة المراجعة، كما في حالة عدم قدرة الشركة أو أحد مكونات المجموعة علي توفير الدفاتر أو السجلات أو التحليلات أو الوثائق الأخرى المطلوبة لإتمام عملية المراجعة أو عدم قدرة فريق المراجعة علي الحصول علي الأدلة من الخبراء أو من الطرف الثالث مثل المصادقات والإستفسارات القانونية مع عدم قدرتهم علي تصميم إجراءات مراجعة بديلة للحصول علي أدلة مراجعة إضافية، علاوة علي القيود المفروضة على فريق المراجعة والتي قد تمنعهم من الوصول لمباني المنشآت الخاضعة للمراجعة أو أحد مكوناتها في حالة مراجعة المجموعات، وذلك بسبب القيود المفروضة علي التجمعات أو السفر في إطار التدابير الإحترازية للحد من تقشي الفيروس، مع

عدم قدرة فريق المراجعة علي الوصول لهذه الأدلة إلكترونياً أو عن بعد، ففي هذه الحالة سيواجه فريق المراجع قيوداً على النطاق، الأمر الذي يقف عائقاً أمام رغبة المراجع في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة والتي تعد أساساً لإبداء الرأي علي القوائم المالية. ولذا، سيتعين علي المراجع إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي. أما في حالة وجود خلاف مع إدارة المنشأة بشأن كيفية تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق من المنشأة، كما في حالة وجود أخطاء جوهرية تتعلق بقياس أو عرض أو الإفصاح عن القوائم المالية مثل إضمحلال قيمة الأصول غير المالية، وعدم كفاية المخصصات، وعدم كفاية الإفصاح، فعليه في هذه الحالة التحفظ في تقريره أو إبداء رأي عكسي إذا كان الخلاف جوهرياً. وفي حالة وجود أمور هامة يري المراجع ضرورة الإفصاح عنها في تقريره، وهذه الأمور تتعلق بالقيم المدرجة أو المفصح عنها بالقوائم المالية، فيجب علي المراجع في هذه الحالة أن يشير لتلك الأمور في قسم أمور المراجعة الرئيسية. أما إذا كانت تلك الأمور لا تتعلق بالقياس أو الإفصاح المحاسبي ولكنها تتعلق بفهم المستخدمين للمراجعة ولمسؤوليات المراجع أو لتقريره، فيجب علي المراجع أن يفصح عن هذه الأمور في قسم أمور المراجعة الأخرى.

وتتطلب مراجعة القوائم المالية للشركات في الوقت الراهن التحقق من مدى كفاية الإفصاح الذي قدمته الإدارة حول تأثير كوفيد-١٩ على الشركة، حيث سيتعين علي المراجع تقييم مستوي الإفصاح الذي تبنته الإدارة عند إعداد قوائمها المالية. ففي حالة توصل المراجع الخارجي إلي أن الشركة لم تُفصح بشكل كافي عن أثر الأحداث اللاحقة المتعلقة بتقشي الفيروس علي الشركة، ففي هذه الحالة يجب علي المراجع أن يتحفظ في تقريره أو يبدي رأياً عكسياً في تقرير المراجعة علي حسب مدي تأثير الشركة بهذا الحدث. كذلك سيتعين على المراجعين وضع توقعات واضحة بشأن مستوى الإفصاح الذي يتوقعون رؤيته في التقارير السنوية للشركات عن تأثير ومخاطر كوفيد-١٩ على الشركة؛ كما يجب على الشركات أن تدرك - لا سيما لجان المراجعة الخاصة بها - أنه من الضروري أن يتوفر للمراجعين الوقت والدعم الكافيين للقيام بعملهم. وفي حالة عدم قدرة المراجعين على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تدعم عملية المراجعة، فسيتعين عليهم النظر في تعديل رأيهم علي القوائم المالية أو الإمتناع عن إبداء الرأي (FRC, 2020).

كما سيتعين علي المراجع عند إتخاذ قرار الإرتباط بعملية مراجعة في ظل الظروف الراهنة، أن يأخذ في إعتباره التطور السريع وغير المتوقع لتقشي الفيروس وما يصاحبه من مستوي مرتفع من عدم التأكد، وهذا يستوجب من المراجع تقييم هذه الأحداث وتأثيرها علي القوائم المالية حتي تاريخ

توقع المراجع علي تقريره، كما قد تؤثر هذه الظروف بشكل جوهري علي إمكانية تسليم المراجع لتقريره في الوقت المحدد. كما يجب عليه الإفصاح عن هذه الحقيقة ضمن أمور المراجعة الأخرى في تقرير المراجعة. كما أنه من المتوقع أن يتوسع المراجعين في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة كنتيجة لتفشي فيروس كوفيد-١٩ في الفترة الراهنة، حيث سيوفر هذا الإفصاح حلاً للعديد من المشاكل التي يواجهها المراجع في ظل هذه الظروف الغامضة، ومن بين الأمور التي يتوقع الإفصاح عنها: الإشارة إلي أن حدث تفشي فيروس كوفيد-١٩ هو حدث لاحق غير قابل للتعديل سيكون له تأثيرات مستقبلية عديدة علي الشركة مع الاعتراف بصعوبة تقدير الأثر الحالي والمحتمل لهذا الحدث علي القوائم المالية؛ فضلاً عن تحديد طبيعة ومدى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة؛ وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بقدرة المنشأة علي الاستمرار في المستقبل - وخصوصاً عند مراجعة شركات السياحة والترفيه والطيران والبنوك والتأمين الأكثر تضرراً بتفشي الفيروس -؛ وإحتمال تأثير هذا الحدث علي تقييم أصول والتزامات المنشأة بما في ذلك القرارات المحاسبية المحددة مثل إضمحلال قيمة الأصول، وإعادة تصنيف الديون أو إجراء تسويات جوهريه أخرى وتأثيرها علي القوائم المالية.

٤- الآليات المقترحة للتغلب علي التحديات التي تواجه المراجعين في ظل

تفشي جائحة كوفيد-١٩

بعد دراسة المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩، والتي تتطوي علي مستويات مرتفعة من عدم التأكد، سيتناول الباحثان هذا القسم بعض الإرشادات أو الآليات التي يمكن أن تساعد المراجعين في التغلب علي التحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩، وهذه الآليات هي:

١/٤ ضرورة قيام المراجعين بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة

الإثبات

من أهم المشاكل التي قد يواجهها المراجعون في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩ عدم قدرة إجراءات المراجعة الأساسية المتعارف عليها في إمداد المراجعين بأدلة المراجعة الكافية والمناسبة التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد علي القوائم المالية ككل. علي سبيل المثال، قد يواجه المراجعين تحديات كبيرة عند إختبار المخزون في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩، حيث تقتضي تدابير مواجهة تفشي

الفيروس عدم خروج الأفراد من منازلهم إما بسبب قلق المراجعين من الخروج في ظل تفشي العدوي أو إلتزاماً بالقوانين المقررة في بعض الدول والتي تحظر الخروج من المنزل، كما قد تطالب بعض شركات المراجعة موظفيها بعدم القيام بأية زيارات ميدانية للعملاء في ظل هذه الظروف الصعبة. الأمر الذي قد يستحيل معه إختبار المخزون من خلال الجرد الفعلي، وتزداد هذه المشكلة إذا كان رقم المخزون جوهرياً، مما يستوجب علي المراجع تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية أو مستحدثة للتحقق من الوجود الفعلي للمخزون. ويرى Bob Dohrer كبير المراجعين بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ، أنه من الممكن وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً قيام المراجعين بملاحظة جرد المخزون عن بعد (Dohrer, 2020).

وفي هذا الصدد، إذا توصل المراجع إلي أن رقم المخزون هام نسبياً، وأن التحريف فيه يؤثر علي مدي صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة ككل، ففي هذه الحالة سيتعين علي المراجع التواصل مع إدارة المنشأة من أجل وضع بدائل عملية للتحقق من رقم المخزون، ومن أهم تلك البدائل (Dohrer, 2020):

- تأجيل ملاحظة وجرد المخزون إلى تاريخ لاحق وذلك في حالة توقع قرب رفع قرارات الحظر أو إنحصار تفشي العدوي، وفي هذه الحالة، سيتعين علي المراجع عند جرد المخزون في تاريخ معين أن يقوم بالرجوع للخلف roll back ، وذلك عن طريق التحقق من عمليات الشراء والبيع التي حدثت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك للوصول لرقم المخزون الواجب إدراجه بقائمة المركز المالي.
- يمكن للمراجع الإعتماد علي رقم المخزون الظاهر بأخر قوائم مالية دورية أو مرحلية - علي سبيل المثال القوائم المالية للربع الثالث من السنة -، وفي هذه الحالة سيتعين علي المراجع البدء برقم المخزون الظاهر بأخر قائمة مركز مالي ثم المتابعة للأمام roll forward إلى نهاية العام، عن طريق التحقق من عمليات الشراء والبيع التي حدثت منذ تاريخ إعداد آخر قائمة مركز مالي وحتى نهاية السنة المالية.
- يمكن للمراجع ملاحظة جرد المخزون بالفيديو Video observation ، وخصوصاً إذا تعذر علي المراجع حضور الجرد الفعلي أو إذا كان حضور الجرد الفعلي قد يُعرض سلامة المراجع للخطر. على سبيل المثال، يمكن للمراجع الاستقادة من وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom ، ولضمان البث المباشر لعملية جرد المخزون حتي يطمئن المراجع لهذا المصدر كدليل

مراجعة، كما تساعد عملية البث المباشر علي تجنب تقطيع ملفات الفيديو الكبيرة عند محاولة إرسالها للمراجع، كما سيتيح البث المباشر إمكانية قيام المراجع بتوجيه الشخص للتحرك في أماكن معينة بالمخزن والاستجابة للأوامر الشفوية من المراجع من خلال حوار تفاعلي.

والسؤال الذي يطرح نفسه: هل تتفق البدائل السابقة لإجراءات المراجعة مع متطلبات معايير المراجعة المصرية والدولية؟، أشارت الفقرة رقم ٦ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرتين ٥، ٦ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ أنه في حالة عدم تمكن المراجع من حضور جرد المخزون في الموعد المخطط نظراً لظروف غير متوقعة، فعلي المراجع أن يقوم بالجرد أو بملاحظة الجرد الفعلي في تاريخ بديل، وعند الضرورة يقوم المراجع بأداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التي تقع بين الفترتين. كما أشارت الفقرة رقم ٧ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرات ٥، ٦، ٧، A12، A13 من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ أنه عندما يكون حضور جرد المخزون غير عملي نظراً لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون أو عندما يتم الإحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع، فعلي المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك إجراءات بديله تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وهذه الإجراءات البديلة مثل التقصي عن مستندات البيع التي تمت لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١، ٢٠٠٨، الفقرات ٦؛ ٧؛ ISA 501، (2018, para 5-7; A12; A13). وبالتالي، فإن البدائل السابقة تتفق مع متطلبات معايير المراجعة المصرية والدولية، وذلك لأن الظروف المرتبطة بتقني فيروس كوفيد-١٩ هي ظروف غير متوقعة، كما تشكل هذه الظروف تهديداً لسلامة المراجع، الأمر الذي يجعل حضور المراجع للجرد الفعلي للمخزون أمر غير عملي. ولذا، سيتعين علي المراجع البحث عن إجراءات مراجعة بديله تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وهو ما تحققه البدائل السابقة. كما يجب علي المراجع استخدام التكنولوجيا الحديثة في عقد المقابلات مع مسؤولي المنشأة وموظفيها، علي سبيل المثال باستخدام مؤتمرات الفيديو في حالة تعذر إجراء المقابلات الشخصية بموقع المنشأة، حيث تمكن هذه التقنية المراجع من رؤية الشخص الذي يجري معه المقابلة ومراقبة لغة الجسد.

٢/٤ ضرورة حصول المراجع علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة

يجب علي المراجع أن يقيم بشكل دقيق المخاطر المحتملة التي قد تتطوي عليها عملية المراجعة عند إتخاذ قرار الإرتباط بعملية المراجعة، وذلك بالنظر لسرعة تفشي الفيروس وتضائل فرص إيجاد مصل أو لقاح له في الأجل القصير، الأمر الذي يفرض مستوي مرتفع من عدم التأكد بشأن مستقبل العديد من المنشآت، والآثار الحالية والمحتملة لتفشي الفيروس علي المنشأة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية. ولذا، سيتعين علي المراجع الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة، والتي فشل المراجع الخارجي نتيجة لظروف تفشي الفيروس من جمع أدلة كافية ومناسبة عنها. حيث يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٦٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ والفقرة رقم ٣٧ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل أن يحصل علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن ما إذا كانت الطرق والافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد مناسبة لتحقيق الإعتراف أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المطبق من المنشأة (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، ٢٠٠٨، الفقرة ٦٣؛ ISA 540, 2018, para 37). كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٢ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ أن يطلب من الإدارة ومسئولي الحوكمة تقديم إقرارات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوي القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة قد تم أخذها في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق من المنشأة، وأن المنشأة قد قامت بالإفصاح عن هذه المعلومات للمراجع (ISA 501, 2018, para 12).

٣/٤ ضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة

يجب علي المراجع التواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشي عدوي فيروس كوفيد-١٩ علي التقارير المالية لتلك المنشأة في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك بسبب التفشي السريع لفيروس كوفيد-١٩ مع عدم وجود توقع بالسيطرة عليه خلال الفترة القصيرة المقبلة. الأمر الذي يستوجب علي المراجع التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن التأثير الحالي والمحتمل لتفشي كوفيد-١٩ على القوائم المالية، وما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم هذه التأثيرات استناداً لإفتراضات معقولة تعكس الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير (KPMG, 2020). حيث

يواجه المراجع في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة تحديات عديدة تتطوي علي مستوي مرتفع للغاية من المخاطر، الأمر الذي يستوجب من المراجع مناقشة قضايا عديدة مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة، ومن أهم هذه القضايا: خطة المراجعة، ومستوي المخاطر المقدر من المراجع، وعدم كفاية أدلة المراجعة المعتادة أو المتعارف عليها، وحاجته إلي تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية تمكنه من إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية، وأوجه القصور والضعف في نظم الرقابة الداخلية، والتغييرات الجوهرية في نطاق وتوقيت عملية المراجعة، ومشاكل مراجعة مكونات المجموعة، ومدى تأثير هذه الأحداث علي قدرة المنشأة علي الاستمرار، ومشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، وأمور المراجعة الرئيسية التي يفكر المراجع الإفصاح عنها في التقرير، وإحتمالات تعديل رأي المراجعة، وإحتمال تأخر إصدار تقرير المراجعة، ومدى تلبية متطلبات معايير التقارير المالية المطبقة من المنشأة. حيث تتطلب الفقرة رقم ٦٥ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ والفقرة رقم ٣٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل الاتصال بمسئولي الحوكمة والإدارة لإبلاغهم بأمور المراجعة الهامة، والتي من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، ٢٠٠٨، الفقرة ٦٥؛ ISA 540, 2018, para 38). كما أنه بموجب الفقرتين ٣٠، A27 من معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥ المعدل يجب علي المراجع إبلاغ مسؤلي الحوكمة بالمنشأة بالظروف التي أدت للتعديل المتوقع لتقرير المراجعة وصيغة التعديل، حيث سيتيح ذلك للمراجع الوقوف علي أية معلومات أو حقائق أو توضيحات إضافية لم يأخذها المراجع في اعتباره قبل إتخاذ مثل هذا القرار (A27; ISA 705, 2018, para 29).

٤/٤ يجب علي المراجع التمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني

تفرض البيئة الحالية علي المراجعين التمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني للتعامل مع عدم التأكد الجوهري المصاحب لتقشي الفيروس، وخصوصاً عند الإرتباط بعمليات مراجعة للمنشآت الأكثر تضرراً بتقشي الفيروس، مثل شركات السياحة والترفيه والطيران والبنوك والتأمين، وذلك لما تتطوي عليه القوائم المالية لتلك الشركات من عدم تأكد مرتفع، وما يصاحب ذلك من تزايد مخاطر عدم استمرارية تلك المنشآت. حيث يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل توظيف قدر كبير من الشك المهني عند مراجعة التقديرات المحاسبية، وتزداد أهمية ممارسة مستوي مرتفع من الشك المهني عندما تتطوي التقديرات المحاسبية

علي درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون هذه التقديرات معقدة أو غير موضوعية أو تنطوي علي درجة مرتفعة من الخطر الملازم (ISA 540, 2018,para 8; BDO, 2020).

٥/٤ يجب علي المراجع توظيف قدر كبير من الحكم المهني

يجادل الباحثان بأنه نظراً للمستويات المرتفعة من عدم التأكد، فإنه من المرجح أن يواجه المراجع مشاكل متعددة خلال كل مراحل عملية المراجعة، بدءاً من إتخاذ قرار الارتباط بعميل المراجعة ومروراً بالتخطيط المبدئي لأعمال وأنشطة المراجعة والتخطيط الفعلي لعملية المراجعة وتنفيذ أعمال وبرنامج المراجعة وإنهاءً بتقييم نتائج المراجعة وإعتماد تقرير المراجعة، ولأن البيئة الحالية سريعة التقلب وتنطوي علي مستوي مرتفع من عدم التأكد والمخاطر، فإن المراجع سيتعين عليه أيضاً ممارسة الحكم المهني في حالة وقوع أحداث جوهرية بعد إعتماد تقرير المراجعة ولكن قبل نشر القوائم المالية، الأمر الذي يُوجب عليه ضرورة التواصل مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة بشأن إمكانية تعديل القوائم المالية قبل إصدارها، بل إن توظيف المراجع لأحكامه المهنية سيذهب لأبعد من ذلك، ففي حالة نشر القوائم المالية فعلاً، ولكن حدثت بعض الظروف التي أدت لتوافر معلومات للمراجع لو أتاحت له هذه المعلومات عند إعداد تقريره كانت ستدفعه لإصدار رأي مغاير تماماً علي القوائم المالية، فإنه سيتعين علي المراجع في هذه الحالة التواصل مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة من أجل دراسة إمكانية إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك في حالة ما إذا توصل المراجع إلي أن إعتماد مستخدمي التقارير المالية علي تقريره قد يؤدي لتضليلهم عند إتخاذ القرارات.

٦/٤ استخدام المراجع لعمل الخبراء

قد تدفع مستويات عدم التأكد المرتفعة التي تنطوي عليها التقديرات المحاسبية نتيجة لتفشي فيروس كورونا المراجع للاستعانة بعمل الخبراء وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٩ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥. كما يشير معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل للظروف التي يجب علي المراجع فيها الاستعانة بعمل الخبراء، مثل الطبيعة الفنية المتخصصة لموضوع التقدير، أو الطبيعة الفنية للنماذج الواجب استخدامها في التقدير، أو الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للظرف أو المعاملة أو الحدث الذي يقتضي تقديراً محاسبياً (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، ٢٠٠٨، الفقرة ٢٩؛ ISA 540,2018,para A31). وفي حالة وجود دعاوي قضائية محتملة أو مطالبات محتملة علي الشركة نتيجة عدم الوفاء بتعهداتها التعاقدية، يحق للمراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٢ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرة رقم A21 من معيار المراجعة الدولي

رقم ٥٠١ أن يطلب من إدارة الشركة أن تخاطب مستشارها القانوني الخارجي وتطلب منه التواصل بشكل مباشر مع المراجع، حيث يساعد إتصال المراجع بالمستشار القانوني للمنشأة بشكل مباشر في الحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوي القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للأثار المترتبة عليها - بما في ذلك تكاليفها- معقولة. كما يجب علي المنشأة أن تطالب مستشارها القانوني الخارجي بإعداد خطاب يوجه للمراجع بشأن المنازعات والمطالبات القضائية الحالية والمحتملة، وتقييمه لنتيجة تلك المنازعات والمطالبات، وتقديره للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليف تلك الدعاوي وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٢ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ والفقرة رقم A22 من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠١ (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١، ٢٠٠٨، الفقرة ٢٢؛ -A21, para 2018, ISA 501) A22. وبناءً عليه، إذا رأى المراجع أن فريق المراجع بحاجة إلي بعض الخبرات الإضافية سواء في مجال التقييم المحاسبي أو الاستشارات القانونية، فيجب عليه الاستعانة بمن يراه مناسباً لتقديم هذه الخدمة، وقد يفضل المراجع الاستعانة ببعض خبراء القانون المستقلين بدلاً من الإعتماد علي المستشار القانوني لعميل المراجعة، وذلك لتوفير درجة عالية من الموضوعية لمصدر المراجعة.

٧/٤ يجب أن يتمسك المراجعين بمتطلبات الاستقلال والأخلاقيات المهنية

بالنظر لتأثير تقشي فيروس كوفيد-١٩ علي أداء العديد من المنشآت، فإن هذه الأحداث تستوجب من المراجعين الحفاظ علي استقلالهم إلي حد كبير مع تجنب التهديدات المتزايدة لتقديم خدمات الاستشارات علي موضوعيتهم واستقلاليتهم (BDO, 2020). وعلي الرغم من أن المراجع مُطالب بالحفاظ علي استقلالته دائماً، إلا أنه في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة سيتعين علي المراجع السعي لتعزيز استقلالته بشكل أكبر. ولعل التساؤل الذي يتبادر للذهن ما هو الإختلاف في بيئة المراجعة الحالية عن بيئات المراجعة السابقة، والتي تدفع المراجع لتعزيز استقلالته؟، والإجابة أن هذه البيئة تتطوي علي عدم تأكد مرتفع، كما أن أحداث تقشي الفيروس تعد أحداث جوهرية غير مسبوقة بالنسبة لمعظم المنشآت، فتوقف أو تعطل خطوط الإنتاج، وتوقف أو تعطل سلاسل التوريد، والتأثير السلبي علي التدفقات النقدية للمنشأة، وإضمحلال قيمة الأصول، ومشاكل قياس القيمة العادلة، وعدم القدرة علي تلبية التعهدات الحالية والمستقبلية، وخسائر الإئتمان المتوقعة، وخلق إلتزامات محتملة، وعدم التأكد بشأن قدرة المنشأة علي الاستمرار، وتعاطم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة كمخاطر الأعمال ومخاطر السيولة ومخاطر الإئتمان ومخاطر تركيز محافظ الاستثمارات ومخاطر تقلب أسعار السلع والخدمات وأسعار الفائدة وأسعار الصرف، كل هذه القضايا ستدفع

المراجع للدخول في مشاكل وصدامات عديدة مع إدارة المنشأة، وخصوصاً إذا ما توصل المراجع إلي تعديل رأيه علي القوائم المالية. ولذا، فإن تمسك المراجع بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله ستجنبه الكثير من المخاطر عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، وإن كانت ستقوده في نفس الوقت إلي صدامات ومشاكل عديدة مع عميل المراجعة.

٨/٤ توسع المراجع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة

يوفر معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ الجديد مخرج هام للمراجع من المشاكل العديدة التي قد يواجهها عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩، حيث يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة توضيح كل أمر من أمور المراجعة الرئيسية في قسم مستقل وتحت عنوان فرعي مناسب في تقريره، وذلك كله تحت عنوان رئيسي هو "أمور المراجعة الرئيسية Key audit matters"، وهي الأمور التي يري المراجع أن لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية وذلك استناداً لحكمه المهني، كما يجب أن يشير المراجع في تقريره إلي أن هذه الأمور لا تعد تعديلاً لرأيه علي القوائم المالية وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١١ من هذا المعيار. كما يجب أن يتناول التقرير وصفاً لكل أمر من أمور المراجعة الرئيسية، والسبب في إعتبارها جوهرية للغاية، وكيف قام المراجع بمعالجتها أثناء عملية المراجعة وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ١٣ من ذات المعيار (ISA 701, 2018, para 11; 13). إن تبني هذا الإتجاه سيوفر علي الأقل حل جزئي للمراجع للخروج من المشاكل والخلافات مع إدارة المنشأة، كما سيضمن هذا الإتجاه توصيل رأي المراجع لمستخدمي التقارير المالية، وفي نفس الوقت الحصول علي دعم ومساندة إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة، في ظل توقع تعرض معظم المنشآت لنفس هذا الرأي في تقارير المراجعة الخاصة بها مع تفشي جائحة كوفيد-١٩.

٩/٤ يجب علي المراجعين التمسك بمستوي مرتفع من جودة المراجعة

يجب علي المراجعين التمسك بمستوي مرتفع من جودة عملية المراجعة علي الرغم من المخاطر المتزايدة التي تتطوي عليها عملية إعداد القوائم المالية. وعلي الرغم من أن هذا الأمر سيكون بالغ الصعوبة إن لم يكن مستحيلاً في ظل البيئة المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩، إلا أن المراجع يجب عليه الإلتزام بإرشادات معايير المراجعة، وذلك بتقدير مستوي مقبول من مخاطر المراجعة وتخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة في ضوء هذا المستوي المقبول. حيث يشعر مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة (The UK Financial Reporting Council (FRC) بقلق

متزايد من أن يقود الوضع الحالي إلي التأثير السلبي علي جودة عملية المراجعة، ويرى المجلس ضرورة الإلتزام الكامل بالمعايير المطلوبة، حتي لو أدى ذلك إلي تأخير إصدار تقرير المراجعة (FRC, 2020).

١٠/٤ يجب علي إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية منح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم

يجب علي إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية منح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تفشي الفيروس. حيث يواجه المراجعين صعوبات وتحديات عديدة نتيجة قرارات حظر السفر، أو تعرض أحد أعضاء فريق المراجعة للعدوي، أو القيود المتعلقة بإغلاق الشركات وعدم وجود موظفي الشركة بمواقعهم، علاوة علي المستويات المرتفعة من عدم التأكد بشأن المستقبل، وما يصاحب تفشي الفيروس من مخاطر عديدة سواء مخاطر أعمال أو إئتمان أو سيولة أو تقلب السوق أو تركيز أنشطة واستثمارات الشركة، علاوة علي إضمحلال قيمة الأصول، وغيرها من الصعوبات والمشاكل والتحديات التي تستوجب من المراجع زيادة جهد المراجعة، وبالتالي حاجة المراجع لوقت أكبر للإنتهاء من عملية المراجعة بمستوي الجودة المخطط.

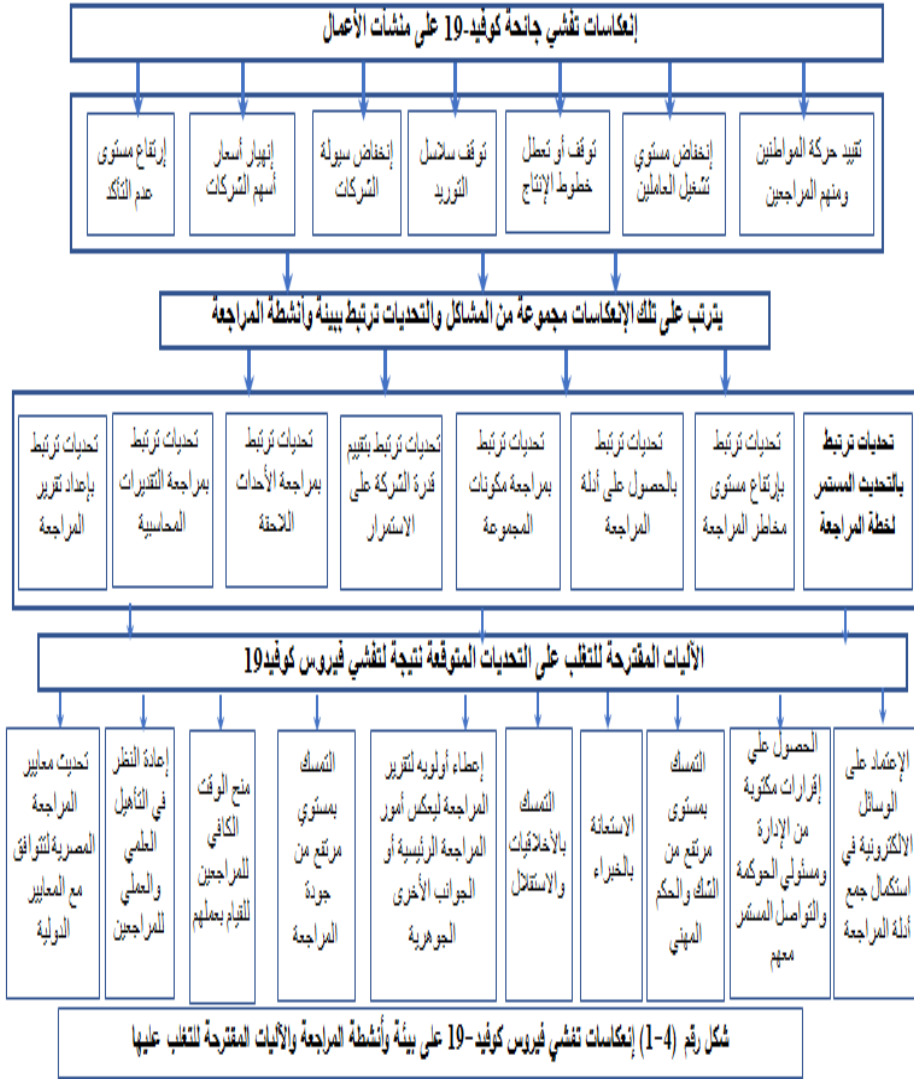
١١/٤ ضرورة إعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين

ضرورة إعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا والتي تتطوي علي مستويات مرتفعة من عدم التأكد، ويجب ألا يقتصر هذا التأهيل علي إعادة صياغة برامج التعليم المحاسبي التي يحصل عليها الطلاب بالجامعات، ولكن يجب إدخال تغيير جذري علي هذه البرامج لتشمل: فهم النماذج المحاسبية، ونماذج التمويل، والنماذج الاقتصادية، والنماذج الإحصائية، والتي لم يتم تضمينها ببرامج التعليم المحاسبي التقليدي. كما يجب أن يحصل ممارسي المهنة علي تدريب مستمر بخصوص موضوعات التقييم الفنية، والتدريب علي كيفية تقييم الأدوات المالية المعقدة والمبتكرة، وذلك لأن التعليم والتدريب المهني المستمر أصبح مطلب ملح في ظل بيئة المراجعة الحالية.

١٢/٤ ضرورة قيام واضعي المعايير في البيئة المصرية بإصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية

يجب علي اللجنة العليا "لمراجعة معايير المحاسبة المصرية ومعايير المراجعة المصرية والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى" إصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة المصرية، بحيث تتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة في ٢٠١٨، وذلك لأن معايير المراجعة المصرية الحالية تضيف مزيداً من التعقيد لعملية المراجعة في ظل المستويات المرتفعة من عدم التأكد المصاحبة لتقشي فيروس كورونا، كما توفر إرشادات محدودة (وأحياناً غامضة)، وفي نفس الوقت توفر خيارات مختلفة عند تنفيذ عملية المراجعة. علي سبيل المثال، عدم توافر معايير مصرية تنظم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع، وهو ما يوفره معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ بعنوان "الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجع المستقل"، وأيضاً عدم توفير معايير المراجعة المصرية إرشادات واضحة بخصوص مراجعة التقديرات المحاسبية، وهو ما يوفره معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل، علاوةً علي عدم وجود معيار مستقل ينظم التعديلات علي الرأي وفقرات لفت الإنتباه والأمر الأخرى في تقرير المراجع المستقل، وهو ما توفره معايير المراجعة الدولية أرقام ٧٠٥، ٧٠٦، وغيرها من الإرشادات الهامة التي توفرها معايير المراجعة الدولية.

ويوضح الشكل رقم (٤-١) إطار مقترح لأهم إنعكاسات تقشي جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية، مع إقتراح عدد من الآليات التي قد تمكن مراجعي الحسابات في التغلب على هذه التحديات:



٥- الدراسة الاستكشافية: An Exploratory Study

١/٥ مقدمة

تناول الباحثان في الإطار النظري للبحث، إنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية، وتم التركيز بصفة أساسية على أنشطة المراجعة التي تتأثر بصورة جوهرية نتيجة لتفشي هذا الوباء الصحي، وتم إقتراح مجموعة من الآليات التي قد تساعد المراجعين الخارجيين في التغلب على التحديات التي قد تواجههم عند

الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة، ويحاول الباحثان اختبار هذه الإنعكاسات وتلك الآليات في بيئة الممارسة المهنية المصرية من خلال دراسة استكشافية تمت على مكاتب المحاسبة والمراجعة، والأكاديميين في بعض الجامعات المصرية، وفيما يلي نتناول وصف للدراسة الاستكشافية، ونتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بها.

٢/٥ وصف مجتمع وعينة الدراسة

بالنظر لطبيعة مشكلة الدراسة والهدف منها، فقد قام الباحثان بتحديد مجتمع الدراسة في مجموعتين، تتمثل المجموعة الأولى في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك لأن هذه الدراسة تستهدف التعرف على انعكاسات تفشي الفيروس علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية وعمل المراجعين الخارجيين، مع التعرف علي آرائهم بشأن الآليات المقترحة للتغلب علي المشاكل والتحديات التي قد تواجههم في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة. ولذا، تم اختيار عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، والتي تتميز بكبر حجمها وتتمتع بشهرة في مجال تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى مديري بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة. أما المجموعة الثانية فتمثلت في الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة. ولذا، تم إختيار عينة من الباحثين الذين حصلوا علي درجة الماجستير والمقيدين بتأهيلي دكتوراه المحاسبة وكذلك المدرسين المساعدين والمدرسين بأقسام المحاسبة بكلية التجارة جامعة طنطا وكفر الشيخ، وبشرط أن يكون الباحث قد درس مقررين في مجال المراجعة كحد أدني في مرحلة الدراسات العليا.

وعلى الرغم من أن الدراسة الاستكشافية لإنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة يمكن تطبيقها فقط على عينة المراجعين الخارجيين، إلا أن الاعتماد أيضاً على عينة الباحثين يضيف أبعاد متعددة للتحليل، وذلك لأن مدي الإتفاق أو الإختلاف بين الفئتين يعطي مؤشر عن الفجوة بين وجهات نظر الأكاديميين والممارسين في القضية موضوع البحث، بإعتبارها القضية الأهم التي تشغل العالم بأسره، والباحثين والممارسين علي وجه الخصوص. ونظراً للتدابير الإحترازية التي تفرضها الجهات الحكومية لمواجهة تفشي الفيروس، والتي تتطلب عدم تواجد العديد من الأفراد في أماكن عملهم، فقد تم تصميم قائمة الاستبيان على موقع جوجل (www.google.com)، وإرسال رابط القائمة للعديد من الأفراد المنتمين لكل عينة عبر وسائل التواصل الاجتماعي، علاوةً علي توزيع عدد من قوائم الاستقصاء يدوياً. ويوضح الملحق رقم (١) قائمة الاستقصاء الموزعة علي أفراد عينة الدراسة.

وفيما يتعلق بالعينة الأولى التي تستهدف التعرف على آراء المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بالبيئة المصرية، فقد تم إرسال قائمة الاستقصاء إلكترونياً لعدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة، علاوةً على توزيع قائمة الاستقصاء يدوياً على بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة المتواجدة بمحافظة الإسكندرية والقاهرة كعينة عشوائية لمجتمع الدراسة. وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء المستلمة يدوياً وإلكترونياً من مكاتب المحاسبة والمراجعة (٦٧) استمارة، وتم استبعاد عدد (٣) استمارات لوجود أسئلة غير مكتملة، كما تم استبعاد عدد (٥) استمارات لعدم اتساق الإجابة الواردة بها مع الأسئلة الرقابية المتضمنة في سياق قائمة الاستقصاء، كقياس لمدى إمكانية الاعتماد على آراء العينة في تحليل البيانات وتعميمها. وبالتالي، يصبح عدد الاستمارات المقبولة والصالحة للتحليل (٥٩) استمارة للعينة الأولى. أما فيما يتعلق بالعينة الثانية، والتي تختص بالباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد بلغت عدد الاستمارات المستلمة يدوياً وإلكترونياً (٧٤) استمارة، كما تم استبعاد عدد (٢) استمارة من قوائم الاستقصاء اليدوية لعدم إكمالها، وبالتالي، يصبح عدد الاستمارات المقبولة والصالحة للتحليل (٧٢) استمارة للعينة الثانية.

٣/٥ وصف الدراسة الاستكشافية

تستهدف الدراسة الاستكشافية إختبار أسئلة الدراسة النظرية فيما يتعلق بأهم إنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-١٩ على أنشطة وبيئة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك بالاعتماد على أسلوب قوائم الاستقصاء، وقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء الواردة بالملحق رقم (١) إلي قسمين، يتناول القسم الأول عدد (١٢) فقرة تمثلها المتغيرات (X1.1:X1.12) والتي تستهدف التعرف على أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ في ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية، وتختص بأهم إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على خطة وتقييم مخاطر المراجعة، وأدلة المراجعة، ومراجعة القوائم المالية للمجموعة، وتقييم مدى ملاءمة إفتراض الاستمرارية، ومراجعة الأحداث اللاحقة، ومراجعة التقديرات المحاسبية، وأخيراً، إنعكاسات تفشي جائحة كوفيد-١٩ على إحتمال تعديل الرأي في تقرير المراجعة. بينما يتناول القسم الثاني عدد (١٢) فقرة تمثلها المتغيرات (X2.1: X2.12) وتتناول الآليات المقترحة التي يمكن للمراجعين الاعتماد عليها في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجههم في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ ، وتمثلت تلك الآليات في ضرورة قيام المراجعين بالبحث عن أدلة مراجعة بديلة وإضافية تتماشى مع مقتضيات الفترة الراهنة، وضرورة حصول المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب

التقارير المالية للمنشأة، وضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة، والتمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني، وتوظيف قدر كبير من الحكم المهني، والاستعانة بعمل الخبراء، والحفاظ على متطلبات الاستقلال والأخلاقيات المهنية، وتوسع المراجع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، والتمسك بمستوي مرتفع من جودة المراجعة، وقيام المنشآت ومنظمي الأسواق المالية بمنح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم، وإعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين، وضرورة قيام واضعي المعايير في البيئة المصرية بإصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.

ويقوم المستقصي منه بوضع علامة (√) أسفل درجة الموافقة التي تعكس وجهة نظرة أمام كل فقرة، حيث تم وضع خمس رتب للموافقة، من خلال الاعتماد على مقياس ليكرت Likert Scale خماسي الأبعاد، بحيث تم إعطاء بدائل لكل اختيار (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً)، وتم إعطاء أوزان لهذه البدائل تنازلياً على التوالي من ٥ إلى ١. وبالتالي فإن العامل الذي يأخذ متوسط حسابي أكبر من ثلاث درجات يعتبر عامل هام ومؤثر، في حين يعتبر العامل الذي لا يحقق هذا المتوسط غير هام وغير مؤثر. وفي نهاية كل قسم من قائمة الاستقصاء تم وضع سؤال مفتوح للمقترحات من جانب المشاركين في الاستقصاء، سواء فيما يتعلق بالمشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع أو الآليات التي تكفل التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين في القيام بأنشطة وممارسات مراجعة القوائم المالية للشركات في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩.

٤/٥ اختبار الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء

يهدف اختبار الصدق لقياس الإتساق الداخلي ل فقرات قائمة الاستقصاء، وقوة الإرتباط بين هذه الفقرات، وأن تلك الفقرات تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه، بينما يهدف اختبار الثبات لقياس مدي استقرار نتائج الاستمارة وعدم تغييرها بشكل كبير إذا ما تم إعادة توزيعها على نفس الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية مختلفة. وللتأكد من صلاحية قائمة الاستبيان كأداة للدراسة، فقد تم عرضها في صورتها الأولية على عدد من أساتذة المراجعة بالجامعات المصرية بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول دقة وسلامة صياغتها وترابط فقراتها، ولقد تم أخذ جميع الملاحظات والمقترحات في الاعتبار عند تطوير النسخة النهائية منها، وذلك من خلال حذف بعض الفقرات أو تعديلها أو إعادة صياغتها مرة أخرى، مما يؤكد صدق المحتوى ووضوح المضمون، وتوافر درجة عالية من التوافق والاتساق الداخلي بين محتويات فقرات قائمة الاستقصاء المستخدمة كأداة للدراسة.

ولقد تم تطبيق اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's Test، بإعتباره أكثر أساليب تحليل الإعتيادية دلالة في قياس صدق وثبات قوائم الاستقصاء. حيث يقيس معامل ألفا كرونباخ صدق الاستمارة، أما الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فيقيس ثبات الاستمارة. ويوضح الجدول رقم (٥-١) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء لعينة المراجعين الخارجيين وعينة الباحثين، ويتراوح معامل هذا الاختبار بين (صفر، واحد صحيح)، وكلما إقترب معامل هذا الاختبار من القيمة (١) كلما أشار إلي إرتفاع مستوي صدق وثبات قوائم الاستقصاء.

جدول (٥-١) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعينة المراجعين الخارجيين وعينة الباحثين					
العينة الأولى: عينة المراجعين الخارجيين			العينة الثانية: عينة الباحثين		
Case Processing Summary			Case Processing Summary		
	N	%		N	%
Valid	59	100.0	Valid	72	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0	Cases Excluded ^a	0	.0
Total	59	100.0	Total	72	100.0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.		
Reliability Statistics			Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	N of Items		Cronbach's Alpha	N of Items	
.914	24		.887	24	

وتشير نتائج اختبار الصدق الداخلي لعينة المراجعين الخارجيين، أنه يمكن الثقة في ردود هذه العينة بنسبة ٩١,٤٠% (معامل اختبار ألفا كرونباخ ٠,٩١٤) كما هو موضح في الجدول رقم (٥-١)، وهذه النسبة تعبر عن مستوى صدق داخلي مرتفع لاستجابات العينة الأولى، في حين يبلغ معامل الثبات لاستجابات تلك العينة ٠,٩٥٦، وهو الجذر التربيعي لمعامل ألفا، ويشير لمستوي مرتفع من الثبات لاستجابات العينة الأولى. أما بالنسبة لعينة الباحثين، فتشير النتائج إلي أن الصدق الداخلي لاستجابات العينة يبلغ ٨٨,٧٠% (معامل اختبار ألفا كرونباخ ٠,٨٨٧) وهو يشير إلي مستوى جيد من الصدق لاستجابات تلك العينة، في حين يبلغ معامل الثبات لاستجابات تلك العينة ٠,٩٤٢، وهو الجذر التربيعي لمعامل ألفا، ويشير لمستوي مرتفع من الثبات لاستجابات العينة الثانية. وبالتالي يمكن القول بصدق وثبات استجابات أفراد العينتين وصلاحيتهما في إختبار أسئلة الدراسة.

٥/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار أسئلة الدراسة

لاختبار أسئلة الدراسة، اعتمد الباحثان على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS, Version, 20.0). ولتحديد نوعية الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل آراء المشاركين، يجب أولاً التعرف على شكل توزيع البيانات، وما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه. وللقيام بذلك، تم استخدام إختبار كولمجرروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov اللامعلمي، وهذا الاختبار يختبر فرض العدم بأن المشاهدات المتعلقة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما تكون قيمة P-value أكبر من مستوى المعنوية (0,05)، وتم إجراء هذا الاختبار على عينة المراجعين الخارجيين وكذلك عينة الباحثين، وإتضح أن قيمة P-Value لجميع فقرات قائمة الاستقصاء للعينتين أقل من مستوى المعنوية (0,05)، وهو ما يشير إلي أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي عدم صلاحية الاعتماد على الاختبارات المعلمية، وهذا الأمر يتطلب الاعتماد على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لتحليل بيانات الدراسة وإختبار الأسئلة البحثية.

ولقد قام الباحثان بإجراء الاختبارات الإحصائية على ثلاث مستويات تتدرج من حيث عمق التحليل لآراء المشاركين في الدراسة الاستكشافية، فعلى المستوى الأول تم إجراء تحليل إحصائي وصفي على مستوى كل عينة من العينتين، وتم الاعتماد على المتوسط لكل متغير لمعرفة الاتجاه العام للمتغيرات، علاوةً على المتغيرات المهمة والمؤثرة. أما المستوى الثاني للتحليل، فقد إعتد على اختبار فريدمان Friedman Test، وذلك لمقارنة آراء المشاركين في الدراسة، حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة من الأسئلة، ويعكس هذا الترتيب الأهمية التي تعطيها كل عينة لمجموعة من الأسئلة في الدراسة الاستكشافية. أما المستوى الثالث للتحليل، فقد إعتد على استخدام إختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، وذلك بهدف تحديد مدى وجود فروق معنوية بين آراء العينتين فيما يتعلق بكل فقرة من فقرات الاستبيان، حيث يفضل استخدام هذا الأسلوب في حالة المقارنة بين عينتين مستقلتين مسحوبتين بطريقة عشوائية. والقاعدة القرارية لهذا الاختبار تعتمد على مقارنة مستوى دالة الاختبار المحسوبة (Asymp. Sig. (2-tailed) بمستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$)، فإذا كان مستوى دالة الاختبار المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المقبول، فإن ذلك يشير إلي عدم وجود فروق معنوية بين العينتين المستقلتين، والعكس صحيح.

٦/٥ نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الاستكشافية التي تستهدف التعرف على إنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، وسوف يتم استعراض تلك النتائج لكل سؤال علي حده، وذلك اعتماداً على الأساليب الإحصائية الثلاثة الموضحة أعلاه، وذلك علي النحو التالي:

١/٦/٥ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الأول (ما هي أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع في ظل تفشي جائحة كوفيد-19؟)

حدد الباحثان إثني عشر متغيراً تمثل أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي فيروس كوفيد-19، وتتمثل هذه المتغيرات في: حاجة المراجع لتعديل الخطة المبدئية لعملية المراجعة وإجراءات عملية المراجعة مع كل تحديث في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (X1.1)، عدم فعالية الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية بسبب غياب معظم موظفي الشركة تنفيذاً لقرارات الحظر أو تعرض بعضهم للعدوي (X1.2)، زيادة مستوى خطر الغش نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية بسبب القيود المصاحبة لتفشي الفيروس (X1.3)، زيادة مستوى مخاطر المراجعة المقدره نتيجة عدم التأكد المرتفع المصاحب لتفشي الفيروس (X1.4)، وعدم كفاية إجراءات المراجعة المعتادة في الحصول علي أدلة المراجعة الكافية والملائمة (X1.5)، حاجة المراجع لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الجديدة (X1.6)، وجود مشاكل عديدة فيما يتعلق بعمل مراجعي مكونات المجموعة، وخصوصاً للفروع أو المكونات المتواجدة بمناطق متضررة من تفشي الفيروس بشكلٍ جوهري (X1.7)، مواجهة المراجع لمشاكل عديدة عند تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار نتيجة للتأثير الجوهري وغير المسبوق لتفشي الفيروس علي أداء الشركة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية (X1.8)، تقييم المراجع لإنعكاسات إفتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة، نتيجة للتأثير الجوهري لأحداث تفشي الفيروس علي معظم القطاعات الصناعية (X1.9)، وتقييم المراجع لتأثير الأحداث اللاحقة المرتبطة بتفشي فيروس كورونا علي القوائم المالية (X1.10)، مواجهة المراجع لمشاكل عند تقييم تأثير تفشي الفيروس علي قيم التقديرات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بها (X1.11)، وأخيراً، مواجهة المراجع مشاكل عند تقييم تأثير تفشي الفيروس علي تقرير المراجعة، وما إذا كانت تلك الأحداث تتطلب إفصاحاً ضمن أمور المراجعة الرئيسية أو تتطلب تعديلاً في الرأي (X1.12).

ويلخص الجدول رقم (٥-٢) نتائج الاختبارات الإحصائية للمتغيرات التي تناولت التساؤل الأول الذي يركز على أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

جدول (٥-٢) نتائج الاختبارات الإحصائية للسؤال الأول							
(ما هي أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩؟)							
المتغير	المتوسط		درجة الترتيب (اختبار فريدمان) Rank		اختبار مان ويتني للفروق بين العينتين Mann-Whitney Test		
	عينة المراجعين	عينة الباحثين	عينة المراجعين	عينة الباحثين	Asymp. Sig. (2-tailed)	قيمة Z	
X1.1	4.19	4.35	7	4	0.756	-0.310	إتفاق
X1.2	4.25	4.26	8**	6	0.557	-0.588	إتفاق
X1.3	4.25	4.31	3*	10*	0.03	-2.164	إختلاف
X1.4	4.25	4.29	10	3	.032	-2.142	إختلاف
X1.5	4.37	4.28	9	7	0.529	-0.629	إتفاق
X1.6	4.37	4.33	4	2	0.426	-0.769	إتفاق
X1.7	4.36	4.28	3*	1	0.376	-0.886	إتفاق
X1.8	4.24	4.4	1	8	0.041	-2.043	إختلاف
X1.9	4.32	4.4	5	9	0.221	-1.228	إتفاق
X1.10	4.24	4.45	6	11	.084	-1.726	إتفاق
X1.11	4.19	4.38	8**	5	0.455	-0.748	إتفاق
X1.12	4.39	4.49	2	10*	0.019	-2.353	إختلاف

تشير (*، **) إلى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان

أولاً: على مستوى كل متغير، يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين والباحثين وذلك وفقاً لآراء المشاركين في الاستقصاء للعينتين، حيث تجاوز المتوسط الحسابي لجميع هذه المتغيرات الرتبة (٣). ولقد حصل المتغير (X1.12) على أعلى متوسط حسابي من وجهة نظر كل من المراجعين والباحثين على حد سواء (٤,٣٩ للمراجعين، ٤,٤٩ للباحثين)، وهذا يشير إلي إتفاق آراء المراجعين والباحثين علي أن المشاكل التي قد يواجهها المراجع الخارجي عند إعداد تقرير المراجعة ومدى إمكانية إدراجها ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية تعد من أهم إنعكاسات تفشي فيروس كوفيد-١٩ علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية. ويجادل الباحثان بأن وجهة نظر المراجعين والباحثين في تلك الفقرة ثابتة، وذلك لأن جميع المشاكل والتحديات التي سيواجهها المراجعين عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة سوف تتعكس في النهاية علي تقرير المراجعة. ولقد اختلفت الأهمية النسبية

لباقى المتغيرات من وجهة نظر العينتين، على الرغم من إتفاقهم بشأن أهمية جميع المتغيرات وأن جميع الإنعكاسات الواردة بقائمة الاستقصاء هي إنعكاسات جوهرية وذات دلالة إحصائية.

ثانياً: على مستوى كل عينة، وفقاً للنتائج الواردة بالجدول رقم (٥-٢) تتضح الأهمية النسبية لانعكاسات تقشي فيروس كوفيد-١٩ من وجهة نظر كل عينة من العينتين علي حده، وذلك وفقاً لنتائج إختبار فريدمان. ويتضح من تلك النتائج وجود إختلاف بين وجهات نظر العينتين حول ترتيب المتغيرات، حيث جاء المتغير (X1.8) في الترتيب الأول من وجهة نظر المراجعين، والذي يشير إلي أن المراجع سيواجه مشاكل عديدة عند تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار نتيجة للتأثير الجوهري وغير المسبوق لتقشي الفيروس علي أداء الشركة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، ويبرر الباحثان تلك النتيجة لارتفاع مستوى عدم التأكد حول العديد من أنشطة الشركات في الوقت الراهن. في حين جاء المتغير (X1.7) في الترتيب الأول من وجهة نظر الباحثين، والذي يشير إلي وجود مشاكل عديدة فيما يتعلق بعمل مراجعي مكونات المجموعة، وخصوصاً للفروع أو المكونات المتواجدة بمناطق متضررة من تقشي الفيروس بشكلٍ جوهري، وهذه النتيجة منطقية لأن من إنعكاسات تقشي فيروس كوفيد-١٩ تقييد حركة المراجعين نظراً للقيود التي فرضتها العديد من الدول على حركة السفر الدولي والداخلي، وبالتالي صعوبة مراجعة القوائم المالية للمجموعة وخاصةً في دول تقشي الفيروس. أما بالنسبة لباقي المتغيرات، فقد إختلفت وجهات نظر العينتين بشأن أهميتهم النسبية.

كما نلاحظ من الجدول رقم (٥-٣) أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة لكلا العينتين (Asymp. Sig= .000) ، وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$) ، ويشير ذلك إلي أهمية المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تقشي فيروس كوفيد-١٩ وفقاً لوجهات نظر المشاركين في الاستقصاء لكل عينة من العينتين. وبالتالي، يمكن القول بقبول أفراد عينة الدراسة لنتائج التساؤل الأول، الأمر الذي يشير إلي أن المشاكل والتحديات الناجمة عن تقشي جائحة كوفيد-١٩ تعد معنوية وذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والباحثين.

جدول (٥-٣) نتائج اختبار فريدمان للسؤال الأول		
Asymp. Sig	Chi-Square	العينة
.004	17.137	عينة المراجعين (٥٩)
.000	34.575	عينة الباحثين (٧٢)

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ثالثاً: على مستوى الفروق المعنوية بين العينتين، على الرغم من إختلاف الأهمية النسبية للمشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع في ظل نقشي جائحة كوفيد-19 من وجهة نظر كلا العينتين وفقاً لترتيب أهمية المتغيرات الذي أظهره إختبار فريدمان لكل عينة علي حده، إلا أنه بمقارنة آراء العينتين باستخدام إختبار مان ويتني وفقاً للنتائج الواردة بالجدول رقم (5-2)، فقد إتضح أن قيمة دالة الإختبار المحسوبة للفروق أو الإختلافات بين العينتين P-Value أكبر من مستوى المعنوية لعدد (8) متغيرات من إجمالي (12) متغير، والتي تمثل أهم انعكاسات نقشي الفيروس على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، وبالتالي، يوجد إتفاق بين آراء العينتين حول وجود تأثير جوهري لنقشي فيروس كوفيد-19 على خلق المشاكل والتحديات التالية: حاجة المراجعين للتحديث الفوري لخطة المراجعة وبالتالي تعديل إجراءات المراجعة مع كل تحديث في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (X1.1)، وعدم فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على زيادة مستوى مخاطر المراجعة وبالتالي الحاجة لزيادة أنشطة المراجعة (X1.2)، عدم كفاية إجراءات المراجعة المعتادة في الحصول علي أدلة المراجعة الكافية والملائمة (X1.5)، وحاجة المراجع لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الجديدة (X1.6)، وصعوبة مراجعة مكونات المجموعة بسبب القيود المفروضة على المستوى الدولي والمحلي علي حركة المراجعين (X1.7)، ووجود مشاكل عديدة قد تواجه المراجعين عند تقييم انعكاسات إفتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة، نتيجة للتأثير الجوهري لأحداث نقشي الفيروس علي معظم القطاعات الصناعية (X1.9)، فضلاً عن صعوبة تقييم الأحداث اللاحقة نظراً للتغير المستمر في تأثير نقشي الفيروس، وما إذا كانت تلك الأحداث ستتطلب تعديلاً في القيم المدرجة بالقوائم المالية أو تتطلب إفصاحاً إضافياً (X1.10)، وأخيراً، صعوبة تقييم المراجع الخارجي لآثار نقشي الفيروس علي قيم التقديرات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بها (X1.11). أما بالنسبة لباقي المتغيرات (X1.12، X1.8، X1.4، X1.3)، فقد جاءت قيمة مستوى المعنوية المحسوبة لها أقل من قيمة مستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$)، وهو ما يشير لوجود فروق معنوية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير هذه المتغيرات على بيئة وأنشطة المراجعة نتيجة لنقشي الفيروس، علي الرغم من عدم إختلاف المشاركين في كلا العينتين حول الأهمية الجوهرية لهذه المتغيرات. وبالتالي، وفقاً لنتائج إختبار مان ويتني، يمكننا استنتاج وجود إتفاق بين آراء المشاركين في الاستقصاء سواء من المراجعين أو الباحثين حول وجود تأثير جوهري لنقشي فيروس كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية، كما تشير النتائج إلي عدم وجود

فروق معنوية بين آراء المشاركين في الدراسة الاستطلاعية حول أهمية هذه المتغيرات، ومن ثم قبول أفراد عينة الدراسة لما خلصت إليه الدراسة النظرية بشأن التساؤل الأول للبحث.

٢/٦/٥ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الثاني (ما هي أهم الآليات المقترحة التي قد تساعد المراجعين في التغلب علي المشاكل والتحديات المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩؟)

يتعلق السؤال الثاني بإختبار مدي معنوية الآليات المقترحة من الباحثان في مساعدة المراجعين في التغلب علي المشاكل والتحديات المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩، مع عدم وجود إختلافات بين كلا العينتين حول أهمية هذه الآليات، وهذه الآليات هي: قيام المراجع بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom (X2.1)، والحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة للعمليات التي فشل المراجع الخارجي في جمع أدلة كافية ومناسبة عنها (X2.2)، وتواصل المراجع المستمر مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشي عدوي فيروس كورونا علي التقارير المالية في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة (X2.3)، وضرورة تمسك المراجعين بمستوي مرتفع من الشك المهني للتعامل مع عدم التأكد الجوهري المصاحب لتفشي الفيروس (X2.4)، وتوظيف المراجع لقدرة كبير من الحكم المهني خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك للتغلب علي المستوي المرتفع من عدم التأكد المصاحب لتفشي الفيروس (X2.5)، وضرورة استعانة المراجع ببعض خبراء التقييم أو القانون في المسائل التي لا تتوافر فيها خبرة كافية لدي فريق المراجعة بمثل هذه الأمور (X2.6)، وتمسك المراجع بالأخلاقيات المهنية ومتطلبات استقلاله، وذلك لأنها قد تجنبه الكثير من المخاطر عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة (X2.7)، وتوسع المراجع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، وذلك لأن تبني هذا الاتجاه قد يوفر علي الأقل حل جزئي للمراجع للخروج من المشاكل والخلافات مع إدارة المنشأة (X2.8)، ومحاولة تحقيق مستوي مرتفع من جودة المراجعة علي الرغم من المخاطر المتزايدة التي تتطوي عليها عملية إعداد القوائم المالية (X2.9)، وضرورة منح إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تفشي الفيروس (X2.10)، وإعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا (X2.11)،

وأخيراً، ضرورة إصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة المصرية تتوافق مع معايير المراجعة الدولية (X2.12). ويُلخص الجدول رقم (٥-٤) نتائج الاختبارات الإحصائية للسؤال الثاني من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والباحثين، وذلك باستخدام نفس الأساليب الإحصائية الثلاثة المستخدمة في اختبار السؤال الأول، وذلك على النحو التالي:

جدول (٥-٤) نتائج الاختبارات الإحصائية للسؤال الثاني (ما هي أهم الآليات المقترحة التي قد تساعد المراجعين في التغلب على التحديات المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩؟)							
إختبار مان ويتني للفروق بين العينتين Mann-Whitney Test			درجة الترتيب (اختبار فريدمان) Rank		المتوسط		المتغير
معنوية الاختلافات	قيمة Z	Asymp. Sig. (2- tailed)	عينة الباحثين	عينة المراجعين	عينة الباحثين	عينة المراجعين	
إختلاف	-2.043	0.041	5	7****	4.35	4.19	X2.1
إتفاق	-0.125	0.901	10	5**	4.26	4.25	X2.2
إتفاق	-0.647	0.518	7	5**	4.31	4.25	X2.3
إتفاق	-0.476	0.634	8	5**	4.29	4.24	X2.4
إتفاق	-1.156	0.248	9**	2*	4.28	4.37	X2.5
إتفاق	-0.470	0.638	6	2*	4.33	4.36	X2.6
إتفاق	-0.956	0.339	9**	3	4.28	4.37	X2.7
إختلاف	-1.999	0.046	3*	6***	4.40	4.24	X2.8
إتفاق	-0.951	0.342	3*	4	4.40	4.32	X2.9
إختلاف	-2.917	0.004	1	6***	4.49	4.24	X2.10
إختلاف	-2.357	0.018	4	7****	4.38	4.19	X2.11
إتفاق	-0.628	0.530	2	1	4.44	4.39	X2.12

تشير (*، **، ***) إلى الاتفاق في ترتيب الترتيب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان

أولاً: على مستوى كل متغير، وفقاً للإحصاءات الوصفية الواردة بالجدول رقم (٥-٤)، يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع المتغيرات أكبر من (٣) سواء من وجهة نظر المراجعين الخارجيين أو الباحثين، وهذا يشير إلى أن جميع الآليات المقترحة تلقي قبول أفراد عينة الدراسة، وأن هذه الآليات يمكن أن تساعد المراجعين في التغلب على المشاكل والتحديات المصاحبة لتفشي فيروس كوفيد-١٩، وأن جميع هذه الآليات هامة ومؤثرة من وجهة نظر العينتين.

ثانياً: على مستوى كل عينة، وفقاً لنتائج إختبار فريدمان Friedman Test بشأن الأهمية النسبية للمتغيرات المتعلقة بالآليات المقترحة من وجهة نظر كل عينة علي حده والواردة بالجدول رقم (٥-

(٤)، يتضح إختلاف الأهمية النسبية للآليات المقترحة من وجهة نظر كل عينة. حيث جاء المتغير (X2.12) في الترتيب الأول من وجهة نظر المراجعين، بينما جاء في الترتيب الثاني من وجهة نظر الباحثين، ويشير هذا المتغير إلي ضرورة قيام واضعي المعايير في البيئة المصرية بإصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية، وذلك لأن إعتقاد المراجع الخارجي على المعايير الدولية في المجالات التي لم تتناولها المعايير المصرية قد يترتب عليه سوء فهم هذه الإرشادات من قبل المراجعين، وبالتالي إختلافهم حول آليات تطبيقها، الأمر الذي يزيد من مستوي الغموض في البيئة الحالية. أما من وجهة نظر الباحثين، فقد جاء المتغير (X2.10) في الترتيب الأول، في حين جاء هذا المتغير في الترتيب السادس من وجهة نظر المراجعين، ويشير هذا المتغير إلي ضرورة قيام إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية بمنح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تقشي الفيروس، ويبرر الباحثان وجهة نظر المشاركين في الاستقصاء من الباحثين، بأن تقشي جانحة فيروس كوفيد-١٩ قد قاد الحكومات لفرض تدابير إحترازية كان من أهمها حظر السفر، مما أدي لتقييد حركة المراجعين سواء على المستوى المحلي أو الدولي، الأمر الذي يتطلب منحهم وقتاً كافياً لإتمام عملية المراجعة، على إعتبار أن هناك علاقة وثيقة بين طول الوقت الذي يستغرقه المراجع الخارجي في عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة.

ووفقاً لنتائج اختبار فريدمان Friedman Test الواردة بالجدول رقم (٥-٥)، نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة لكلا العينتين (Asymp. Sig= .000)، وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$)، مما يشير إلي قبول أفراد عينة الدراسة سواء من المراجعين أو الباحثين لدور الآليات المقترحة في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين الخارجيين عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي جانحة كوفيد-١٩، الأمر الذي يشير إلي عدم وجود فروق معنوية بين المشاركين في الاستقصاء حول أهمية هذه الآليات المقترحة في التغلب علي المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة.

جدول (٥-٥) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test للسؤال الثاني		
Asymp. Sig	Chi-Square	العينة
.035	17.460	عينة المراجعين (٥٩)
.000	34.575	عينة الباحثين (٧٢)

ثالثاً: على مستوى الفروق المعنوية بين العينتين، بمقارنة نتائج العينتين وفقاً لاختبار مان ويتي Mann-Whitney Test، الواردة بالجدول رقم (٥-٤)، نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة (Asymp. Sig. (2-tailed) لجميع المتغيرات - ما عدا المتغيرات الأول والثامن والعاشر والحادي عشر - أكبر من مستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء العينتين حول ترتيب هذه المتغيرات. أما بالنسبة للمتغيرات التي يوجد إختلاف بين العينتين بشأن أهميتها النسبية نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة (Asymp. Sig. (2-tailed) لهذه المتغيرات أقل من مستوى المعنوية المقبول ($\alpha=0.05$)، علي الرغم من إتفاق المشاركين في الاستقصاء بكل عينة علي حده حول أهمية هذه المتغيرات (حيث حصلت جميع هذه المتغيرات علي متوسط أكبر من ٤,١٩ علي مستوي كل عينة علي حده)، وهذه الآليات هي: الآلية X2.1 والتي تشير إلي ضرورة قيام المراجع بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom، وقد يرجع ذلك إلي تخوف أفراد عينة الدراسة من المخاطر المحيطة باستخدام تلك الوسائل في جمع أدلة الإثبات، كما قد يرجع ذلك إلي عدم إطمئنانهم لهذه الوسائل كمصدر موثوق فيه لعملية المراجعة نتيجة لما قد تتعرض له من تحريف وتلاعب، كما قد يرجع ذلك إلي عدم توافر الخبرات التقنية لدي بعض المراجعين التي تؤهلهم لاستخدام تلك الوسائل في جمع أدلة الإثبات. وكذلك الآلية X2.8 التي تقترح التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، وقد يرجع الإختلاف بشأن هذه الآلية بين العينتين إلي أن معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ الجديد بعنوان "الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل" لم يصدر حتي الآن ما يقابله من معايير في البيئة المصرية، الأمر الذي يزيد من سوء الفهم والغموض بشأن هذه الآلية. كما يوجد إختلاف بين آراء العينتين حول الآلية X2.10 التي تقترح ضرورة قيام إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية بمنح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تفشي الفيروس، وقد يرجع الإختلاف بشأن هذه الآلية بين العينتين إلي الرغبة في عدم تأخير تقرير المراجع لما يضيفه من ثقة علي المعلومات التي تُفصح عنها إدارات المنشآت، علاوة علي حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية لتقرير المراجعة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الاستثمارية. وأخيراً، لم تتفق آراء العينتين بشأن الآلية X2.11 والتي تشير إلي ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا، وقد يرجع إختلاف آراء العينتين بشأن هذه الآلية إلي أن التأهيل العلمي والعملية للمراجعين يحتاج لإستراتيجية طويلة الأجل، لا تعكس الظروف الحالية قصيرة الأجل التي

تمر بها عملية المراجعة وضرورة استكمال مهام المراجعة في ضوء التأهيل العلمي والعملية المتوافر حالياً لعبور هذه الأزمة. وبالتالي، وفي ضوء نتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة، يمكن القول بوجود إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول التأثير الجوهري للآليات المقترحة في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي جائحة كوفيد-١٩.

٣/٦/٥ آليات إضافية مقترحة من أفراد عينة الدراسة

تضمنت قائمة الاستقصاء في نهاية كل قسم سؤالاً مفتوحاً لإقتراحات المشاركين في الاستقصاء، فقد إختص السؤال X1.13 بالتعرف علي وجهات نظر أفراد عينة الدراسة بشأن توقع أية مشاكل وتحديات أخرى قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تقشي فيروس كوفيد-١٩ في ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية، ولم يضيف أفراد عينة الدراسة أية مشاكل أو تحديات أخرى في ظل إرتباط المراجع بعمليات مراجعة في ظل تقشي جائحة كوفيد-١٩، وقد يرجع ذلك إلي قناعتهم بشأن كفاية وملاءمة المشاكل والتحديات التي توصل إليها الباحثان في ضوء الدراسة النظرية. أما السؤال رقم X2.13 الوارد بنهاية القسم الثاني فقد إختص بالتعرف علي وجهات نظر أفراد عينة الدراسة بخصوص أية آليات أخرى مقترحة للتغلب علي المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي الفيروس، وقد إقترح أفراد عينة الدراسة الآيتين، الآلية الأولى إقترحها بعض المشاركين في عينة المراجعين، وتشير إلي ضرورة التشاور والتنسيق المستمر بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة، بينما إقترح بعض المشاركين في استقصاء الباحثين ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي أساس الخطر Risk- Based Audit عند تخطيط وأداء عمليات المراجعة، ويمكن استعراض هاتين الآيتين علي النحو التالي:

الآلية الأولى: ضرورة التشاور والتنسيق المستمر بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة

لقد سبق للباحثان إقترح الآلية X2.3 والتي تشير إلي ضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسؤولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تقشي عدوي فيروس كورونا علي التقارير المالية لتلك المنشأة في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، ولأن لجنة المراجعة هي من أهم مسؤولي الحوكمة

بالمنشأة، وهي التي تضمن الحفاظ علي إستقلال المراجع الخارجي بإعتبارها حلقة الوصل بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة، مع العمل علي تذييل أية عقبات تقف حائلاً أمام قيام المراجع الخارجي بالدور المنوط به، كما تضمن تلك اللجنة التشاور والتنسيق بين فريق المراجعة الخارجية وإدارة المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة. ولعل ما دفع الباحثان إلي عدم إفراد آلية مستقلة للتواصل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي هو أن معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" قد حظر علي المراجع الخارجي الاستعانة بعمل المراجع الداخلي إلا بعد الحصول علي موافقة كتابية من أحد ممثلي المنشأة المفوضين أو مسؤولي الحوكمة وذلك بموجب الفقرة رقم ٣٣ من المعيار المشار إليه (ISA 610,2018,para33). وعلي الرغم من أن الدافع وراء إقتراح هذه الآلية من قبل عينة المراجعين قد يرجع لرغبتهم في تعزيز التعاون والتنسيق بين وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية، كما يؤكد ذلك على الدور المحوري الذي يلعبه نشاط المراجعة الداخلية بالشركات. وبالتالي، فإن المراجع الخارجي يمكنه الإعتماد علي فريق المراجعة الداخلية في أداء بعض مهام المراجعة أو حتى استخدامهم كمساعدين في انجاز العديد من مهام المراجعة الروتينية التي تخفف العبء على المراجع الخارجي ولكن بعد حصول المراجع الخارجي علي الموافقات المطلوبة، وهذا ما أكد عليه الباحثان في الدراسة النظرية بإمكانية الاستعانة بأحد أعضاء فريق المراجعة الداخلية في ملاحظة جرد المخزون بالفيديو Video observation، وذلك إذا ما قرر المراجع الخارجي ملاحظة عملية جرد المخزون إلكترونياً باستخدام أنظمة التكنولوجيا الحديثة.

وعند إتخاذ المراجع الخارجي لقرار الاستعانة بعمل المراجع الداخلي، فيجب أن ينظم هذه العملية متطلبات معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ ومعيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ بعنوان "دراسة عمل المراجعة الداخلية أو استخدام عمل المراجعين الداخليين"، حيث تشير الفقرة رقم ١٦ من معيار المراجعة المصري إلي أنه عندما ينوي المراجع الخارجي استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، فيتعين عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمته لأغراضه. كما أكدت الفقرة رقم ١٤ من ذات المعيار علي ضرورة قيام المراجع الخارجي بالإتصال والتنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة مبكرة قدر المستطاع. كما أشارت الفقرة رقم ١١ من المعيار الدولي أن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية وحده عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يجد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. كما أشارت الفقرة رقم ٢٨ من المعيار الدولي علي أن المراجع الخارجي لا

يجوز له الاستعانة بالمراجع الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة في حالتين هما، وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي، أو في حالة إفتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح (معيان المراجعة المصري رقم ٦١٠، ٢٠٠٨، الفقرات ١٤؛ ١٦؛ ISA610, 2018,para (11; 28).

الآلية الثانية: ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي أساس الخطر Risk- Based Audit عند تخطيط وأداء عملية المراجعة

إقترح عدد من المشاركين في الاستقصاء لعينة الباحثين ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي أساس الخطر Risk- Based Audit عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، ويؤيد الباحثان هذا الإقتراح بشدة لما تتطوي عليه بيئة المراجعة في ظل نقشي جائحة كوفيد- ١٩ من مخاطر متزايدة نتيجة إرتفاع مستوي عدم التأكد بشكل غير مسبوق، وهو ما يقضي من المراجع ضرورة تحديد المناطق الأكثر خطورة Risk Identification عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل نقشي جائحة كوفيد- ١٩، وذلك بوصف هذه المخاطر بإتباع أسلوب منهجي لتحديد مجال وطبيعة هذه المخاطر، وسواء كانت هذه المخاطر ملازمة Inherent Risk ترتبط بعدم معقولية الأرقام المدرجة بالقوائم المالية أو عدم كفاية الإفصاحات المرتبطة بها، أو عدم موثوقية أدلة الإثبات الإلكترونية، أو عدم معقولية الأحكام والتقديرات والإفتراضات الرئيسية التي وضعتها الإدارة عند بناء قوائمها المالية. كما يتوقع زيادة مستوي مخاطر الرقابة Control Risk نتيجة ضعف البيئة الرقابية للعديد من الأسباب منها، غياب معظم موظفي الشركة، مما يشجع علي إرتكاب العديد من ممارسات الغش لتضاؤل احتمالات إكتشافها من إدارة الشركة، علاوة علي أن هذه الظروف قد تمثل دافعاً للإدارة للقيام ببعض الممارسات الإحتيالية، الأمر الذي يدفع بمخاطر المراجعة لمستوي مرتفع للغاية، مما يستوجب علي المراجع القيام بتخطيط عملية المراجعة التي تسمح له بتخفيض مخاطر الإكتشاف Detection Risk إلي أدني مستوي مقبول لها.

كما يجب علي المراجع بعد تحديد المخاطر أن يقوم بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية Risk Assessment التي قد تتطوي عليها القوائم المالية، وفي هذه المرحلة يجب علي المراجع أن يأخذ بإعتباره عدد من العوامل من أهمها: إرتفاع مستوي عدم التأكد، ومدى قدرة الشركة علي الاستمرار، وإضمحلال قيمة الأصول، ومشاكل التقديرات المحاسبية، والأحكام والتقديرات والإفتراضات التي وضعتها الإدارة، وغيرها من العوامل التي قد يكون لها تأثير جوهري علي مدى صدق وعدالة القوائم المالية ككل. وبعد ذلك، يجب علي المراجع أن يقوم بالاستجابة للمخاطر المُقيمة Risk

Response ، وكاستجابة للمستوي المرتفع من المخاطر المُقيمة يجب علي المراجع أن يقوم بتحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة التي يخطط للقيام بها، وفي هذه الظروف، قد يجد المراجع نفسه مضطراً لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية مثل الاستعانة ببعض المراجعين الداخليين، أو إشراك خبراء من خارج مكتب المراجعة بالنسبة لمسائل المراجعة المعقدة (IAASB,2008)، أو استخدام الوسائل الإلكترونية في عقد اللقاءات مع موظفي الشركة أو لملاحظة جرد المخزون. وأخيراً، يجب علي المراجع القيام بالمتابعة المستمرة للمخاطر Risk Monitoring، وتقضي عملية المتابعة المستمرة للمخاطر قيام المراجع بإدخال تعديلات علي إجراءات المراجعة مع كل تحديث للمخاطر المُقيمة، كما يتطلب ذلك قيام المراجع بالتواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة لإبلاغهم بأية تعديلات مرتقبة علي خطة وإجراءات عملية المراجعة، ومدى تأثير ذلك علي توقيت إصدار تقرير المراجعة.

٦- النتائج والتوصيات والمجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية

١/٦ النتائج

- نظراً للقيود المفروضة على الدراسة الحالية نتيجة لعدم وجود دراسات سابقة يمكن الإعتماد عليها في تدعيم نتائج الدراسة الحالية، فقد توصل الباحثان للنتائج التالية:
- يوجد تأثير جوهري لتقشي جائحة كوفيد-19 على خطة عملية المراجعة، حيث إتفقت آراء المشاركين في الدراسة الاستطلاعية على حاجة المراجع الخارجي للتحديث المستمر لخطة المراجعة بصورة تعكس المخاطر الحالية والمحتملة لتقشي الفيروس علي عملية المراجعة، وإحتمال ظهور مخاطر جديدة نتيجة لزيادة الإعتماد على التقنيات في أنشطة المراجعة.
 - يوجد إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول عدم فعالية الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية في الظروف الراهنة وزيادة مخاطر الغش نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن إحتتمالات تزايد مستوى مخاطر المراجعة المقدر نتيجة لزيادة مستوى عدم التأكد المصاحب لتقشي الفيروس.
 - يوجد إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، مع ضرورة البحث عن أساليب بديلة للحصول على أدلة يمكن الإعتماد عليها في إبداء الرأي.
 - عدم وجود فروق معنوية بين آراء المشاركين في الاستقصاء حول وجود العديد من التحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وتقييم الأحداث اللاحقة، وقيم التقديرات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بها، وذلك نتيجة للتأثير

الجوهري وغير المسبوق لتقشي الفيروس على أداء الشركة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، فضلاً عن تعدد المشاكل التي قد يواجهها المراجع عند تقييم انعكاسات هذه المسائل على تقرير المراجعة.

- يوجد إتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول دور الآليات التالية في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجعين في ظل تقشي جائحة كوفيد-١٩، حيث إتقت آراء عينة المراجعين الخارجيين مع آراء عينة الباحثين حول أهمية الآليات التالية: حصول المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة، والتواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تقشي عدوي الفيروس على التقارير المالية لتلك المنشآت في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، وممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني خلال مراحل المراجعة للتغلب على المستوى المرتفع من عدم التأكد المصاحب لتقشي الفيروس، والاستعانة بعمل الخبراء، وضرورة التمسك بأخلاقيات المهنة ومتطلبات الاستقلال، وتمسك المراجع بمستوى مرتفع من جودة المراجعة، وضرورة إصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة المصرية تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.

- يوجد إختلاف بين آراء العينتين حول الأهمية النسبية لبعض الآليات - علي الرغم من إتفاقهم علي أن هذه الآليات تعد جوهرية وذات دلالة إحصائية في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجع في ظل هذه البيئة وذلك من وجهة نظر كل عينة علي حده-، وهذه الآليات هي: ضرورة قيام المراجع بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom ، التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، ضرورة قيام إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية بمنح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تقشي الفيروس، ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتقشي فيروس كورونا.

- إقترح أفراد العينة من المراجعين الخارجيين ضرورة استعانة المراجع الخارجي بعمل المراجعين الداخليين بمنشأة عميل المراجعة، وذلك للدور المحوري الذي تلعبه إدارة المراجعة الداخلية في التخفيف من انعكاسات تقشي فيروس كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية.

- إقترح أفراد العينة من الباحثين ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي أساس الخطر Risk- Based Audit عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، وذلك نتيجة للمستويات المرتفعة من المخاطر المصاحبة لتفشي الفيروس.

٢/٦ التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث، يوصي الباحثان بما يلي:
- ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي أساس الخطر Risk- Based Audit عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.
 - يجب علي المراجع السعي لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك في حالة فشل إجراءات المراجعة الأساسية في إقناع المراجع بتأكيد أو نفي مدي معقولية تقديرات الإدارة، ويمكن للمراجع الاستفادة من وسائل التواصل الحديثة مثل Zoom أو Skype ، في البث المباشر لعملية جرد المخزون باستخدام تقنية الفيديو أو إجراء المقابلات الشخصية مع مسؤولي الشركة وموظفيها باستخدام نفس التقنية.
 - يجب علي المراجع الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة، والتي فشل المراجع الخارجي نتيجة لظروف تفشي الفيروس من جمع أدلة كافية ومناسبة عنها.
 - يجب علي المراجع التواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسؤولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشي عدوي فيروس كورونا علي التقارير المالية لتلك المنشأة في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة.
 - ضرورة استعانة المراجع الخارجي بعمل المراجعين الداخليين بمنشأة عميل المراجعة.
 - يجب علي المراجع ممارسة مستوي مرتفع من الشك المهني والحكم المهني خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك للتغلب علي المستوي المرتفع من عدم التأكد المصاحب لتفشي الفيروس.
 - يجب علي المراجع الاستعانة ببعض خبراء التقييم أو القانون في المسائل التي لا تتوافر فيها خبرة كافية لدي فريق المراجعة بمثل هذه الأمور، وذلك نتيجة للمستويات المرتفعة من عدم التأكد التي تتطوي عليها التقديرات المحاسبية نتيجة لتفشي الفيروس.
 - يجب علي المراجع التمسك بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله، وذلك لأنها ستجنبه الكثير من المخاطر عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة.

- يجب علي المراجع التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، وذلك لأن تبني هذا الإتجاه سيوفر علي الأقل حل جزئي للمراجع للخروج من المشاكل والخلافات مع إدارة المنشأة، كما سيضمن هذا الإتجاه توصيل رأي المراجع لمستخدمي التقارير المالية، وفي نفس الوقت الحصول علي دعم ومساندة إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة، في ظل توقع تعرض معظم المنشآت لنفس هذا الرأي في تقارير المراجعة الخاصة بها مع تقشي جائحة كوفيد-١٩.
- يجب علي المراجعين التمسك بمستوي مرتفع من جودة المراجعة علي الرغم من المخاطر المتزايدة التي تنطوي عليها عملية إعداد القوائم المالية.
- يجب علي إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية منح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تقشي الفيروس.
- ضرورة إعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتقشي فيروس كورونا.
- يجب علي واضعي المعايير في البيئة المصرية ضرورة إصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.

٣/٦ المجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية

- في ضوء هدف البحث وأهميته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات، يقترح الباحثان ضرورة توجيه مزيد من الاهتمام في البحوث المستقبلية للنقاط التالية:
- إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي مراحل وإجراءات عملية المراجعة.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي مسؤولية مراقب الحسابات.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي أدلة الإثبات التقليدية في المراجعة.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي بيئة الرقابة الداخلية.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي أنشطة المراجعة الداخلية.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي تقرير المراجع.
 - دراسة أثر تقشي فيروس كورونا علي أتعاب عملية المراجعة.
 - دراسة أثر تقشي فيروس كورونا علي جودة عملية المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة.
 - إنعكاسات تقشي فيروس كورونا علي مهام لجان المراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (٢٠٢٠)، " آثار إنتشار فيروس كورونا - كوفيد ١٩ - على إعداد القوائم المالية ومراجعتها"، ١٣ أبريل: ١-٣٢، متاح علي:

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

الهيئة العامة للرقابة المالية ، (٢٠٢٠)، "إجراءات الهيئة الإحترازية لمواجهة فيروس كورونا"، أبريل، متاح علي: <http://www.eiod.org>

معايير المحاسبة المصرية المعدلة، (٢٠١٥)، ملحق جريدة الوقائع المصرية، العدد ١٥٨ تابع (أ) بتاريخ ٩ يوليو ٢٠١٥، وزارة الاستثمار - قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥.

معايير المحاسبة المصرية المعدلة، (٢٠١٩)، ملحق جريدة الوقائع المصرية، العدد ٨١ تابع (أ) بتاريخ ٧ أبريل ٢٠١٩، وزارة الاستثمار والتعاون الدولي - قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩.

معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥، (٢٠٠٨)، " تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام"، الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>

معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠، (٢٠٠٨)، "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها"، الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>

معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠، (٢٠٠٨)، "أدلة المراجعة"، الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>

معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١، (٢٠٠٨)، "أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة"،
الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨،
متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠، (٢٠٠٨)، "مراجعة التقديرات المحاسبية"، الهيئة العامة
للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي:
<http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، (٢٠٠٨)، "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"،
الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨،
متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، (٢٠٠٨)، "الأحداث اللاحقة"، الهيئة العامة للرقابة المالية -
قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي:
<http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠، (٢٠٠٨)، "الاستمرارية"، الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار
وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي:
<http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠، (٢٠٠٨)، "دراسة عمل المراجعة الداخلية"، الهيئة العامة
للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي:
<http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠، (٢٠٠٨)، "تقرير مراقب الحسابات علي مجموعة كاملة من
القوائم المالية ذات الأغراض العامة"، الهيئة العامة للرقابة المالية - قرار وزير
الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي: <http://www.efsa.gov.eg>.

معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١، (٢٠٠٨)، "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات"، الهيئة
العامة للرقابة المالية - قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح
علي: <http://www.efsa.gov.eg>.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Australian Accounting Standard Board (AASB); Auditing and assurance Board (AUASB), (2020), "The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations", **JOINT FAQ**, March: 1-13.
- Bell, Timothy B. and Jeremy B. Griffin, (2012), "Commentary on Auditing High Uncertainty Fair Value Estimates", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, **A. A. A**, 31(1/February): 147-155.
- Binder Dijker Otte (BDO), (2020), "AUDIT IMPLICATIONS AND RESULTANT CONSIDERATIONS FROM THE CORONAVIRUS (COVID-19)", 20 March: 1-8, Available at: <http://www.bdo.global>.
- CPA Australia, (2020), "Impacts of COVID-19 on reporting entities and auditors", 13 March, Available at: <https://www.intheblack.com>.
- Deloitte, (2020), "Financial Reporting Considerations for Virus Impacts", **The Wall Street Journal- Risk & Compliance Journal**, 10 March.
- Dohrer, Bob, (2020), "How auditors can test inventory without a site visit", **Journal of Accountancy- Auditing**, 26 March, Available at: <https://www.journalofaccountancy.com>.
- Financial Reporting Council (FRC), (2020), "Guidance on audit issues arising from the Covid-19 (Coronavirus) pandemic", Available at: <https://www.frc.org.uk>.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (2020), "Considers the potential impact of coronavirus on going concern and the auditor's report", **ICAEW's Technical Advisory Service**, 17 March, Available at: <https://www.icaew.com>.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)., (2008), "Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates In the Current Market Environment , **IAASB – IFAC**, October: 1-11, Available at: <http://www.ifac.org>.

IAASB, (2020), "Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19", **Staff Audit Practice Alert**, March: 1-4.

IAASB, (2018), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", **ISA 315**, 17 December.

IAASB, (2018), "Auditor's responses to assessed risks", **ISA 330**, 17 December.

IAASB, (2018), "Audit Evidence", **ISA 500**, 17 December.

IAASB, (2018), "Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items", **ISA 501**, 17 December.

IAASB, (2018), "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures", **ISA 540(Revised)**, 17 December.

IAASB, (2018), "Subsequent event", **ISA 560**, 17 December.

IAASB, (2018), "Going Concern", **ISA 570(Revised)**, 17 December.

- IAASB, (2018), "Special Considerations–Audits of Group Financial Statements: Including the Work of Component Auditors", **ISA 600**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Using the Work of Internal Auditors", **ISA 610 (Revised 2013)**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", **ISA 700 (Revised)**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report", **ISA 701 (NEW)**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", **ISA 705(Revised)**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report", **ISA 706(Revised)**, 17 December.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2007), "Presentation of Financial Statements", **IAS 1**, (September).
- IASB, (2003), "Events after the Reporting Period", **IAS 10**, (December).
- International Federation of Accountants (IFAC)., (2008), "Basis for Conclusions: ISA 540(Revised and Redrafted), Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", **IAASB**, February: 1–7, Available at: <http://www.ifac.org>.
- International Financial Reporting Standard (IFRS)., (2020), "Potential effects of the Coronavirus Outbreak on 2020 reporting periods

and onward", **Practice Alert, Global A&A and Risk, Quality & Governance Functions**, 18 March.

KPMG, (2020), "Overview financial reporting and audit considerations: A summary of the impact of COVID-19 on financial reporting and audit processes", Available at: <https://home.kpmg>.

Maurer, Mark, (2020), "How Coronavirus Could Disrupt the Auditing of Companies", **The Wall Street Journal**, 3 February, Available at: <https://www.wsj.com>.

Ozili, Peterson and T. Arun, (2020), "Spillover of COVID-19: impact on the Global Economy", available at: <https://ssrn.com>.

Salterio, Steven E. (2020), "Accounting for the Unaccountable – Perspectives on the Economic Effects of the Coronavirus 19 Pandemic ", 17 April, Available at: <https://dx.doi.org>.

The Institute of Certified Public Accounting of Cyprus (ICPAC), (2020), "Implications of the coronavirus outbreak on financial reporting and auditors' work tailored to Cyprus reality", 27March: 1-23, Available at: <http://www.icpac.org.cy>.

World Trade Organization (WTO), (2020), "COVID-19 and World Trade", April, Available at: <http://www.wto.org>.

Yan,B., L. Stuart, A. Tu and T. Zhang, (2020), "Analysis of the Effect of COVID-19 On the Stock Market and Potential Investing Strategies", Available at: <https://dx.doi.org/>.

ملحق رقم (١)

قائمة استقصاء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السيد الأستاذ الفاضل / السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...،

تهدف قائمة الاستقصاء المرفقة إلى التعرف على آرائكم بشأن أهم إنعكاسات تقشي جانحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية. حيث يقوم الباحثان:

د/ إبراهيم محمد الطحان
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

د/ عبدالحميد العيسوي محمود
مدرس بقسم المحاسبة
المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا
المعلومات بكفر الشيخ

بإجراء دراسة بعنوان " إنعكاسات جانحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية". ويسعي الباحثان في هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع الخارجي عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي فيروس كوفيد-١٩، مع إقتراح بعض الآليات التي قد تساعد المراجعين في التغلب على المشاكل والتحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تقشي الفيروس، وذلك باستطلاع آراء عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وأيضاً استطلاع آراء عينة من الباحثين المهتمين بالمحاسبة والمراجعة بالبيئة المصرية. وإذ يُقدر الباحثان لسيادتكم تعاونكم المثمر بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، كما يؤكدان لسيادتكم على أن هذا الاستبيان قد صمم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجاباتكم ستكون موضع سرية تامة. كما يعتذر الباحثان لسيادتكم عمّا قد يسببه ذلك من مشقة وعناء، راجين المولى عز وجل أن يجزيكم عن هذا العمل خير الجزاء.

ولسيادتكم وافر الشكر والتقدير ،،،

الباحثان

أولاً: البيانات الشخصية

١- الاسم (اختياري) :

٢ - المؤهلات العلمية

- بكالوريوس محاسبة. ماجستير في المحاسبة.
 دبلوم دراسات عليا في المحاسبة. دكتوراه في المحاسبة.

٣ - عضوية وزمالة الجمعيات المهنية

- عضوية (تذكر الجمعيات المهنية)
- زمالة (تذكر الجمعيات المهنية)

٤ - الوظيفة

- شريك بمكتب مراجعة. مراجع حسابات خارجي.
 مراجع تحت التمرين. مدرس بقسم المحاسبة بالجامعات المصرية.
 مدرس مساعد بقسم المحاسبة بالجامعات المصرية.
 باحث مقيد بتأهيلي دكتوراه المحاسبة.

٥ - عدد سنوات الخبرة

- أقل من ٣ سنوات. من ٣ سنوات إلى ١٠ سنوات.
 أكثر من ١٠ سنوات إلى ٢٠ سنة. أكثر من ٢٠ سنة إلي ٣٠ سنة.
 أكثر من ٣٠ سنة.

ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء

برجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام كل سؤال عند درجة الموافقة التي تراها سيادتكم مناسبة:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	بيان
					<p>١- من أهم المشاكل والتحديات التي قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ ما يلي:</p> <p>١/١- حاجة المراجع لتعديل الخطة المبدئية لعملية المراجعة وإجراءات عملية المراجعة مع كل تحديث في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.</p> <p>٢/١- عدم فعالية الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية بسبب غياب معظم موظفي الشركة تنفيذاً لقرارات الحظر أو تعرض بعضهم للعدوي.</p> <p>٣/١- زيادة مستوى خطر الغش نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية بسبب القيود المصاحبة لتفشي الفيروس.</p> <p>٤/١- زيادة مستوي مخاطر المراجعة المقدره نتيجة عدم التأكد المرتفع المصاحب لتفشي الفيروس.</p> <p>٥/١- عدم كفاية إجراءات المراجعة المعتادة في الحصول علي أدلة المراجعة الكافية والملائمة.</p> <p>٦/١- حاجة المراجع لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الجديدة.</p> <p>٧/١- وجود مشاكل عديدة فيما يتعلق بعمل مراجعي مكونات المجموعة، وخصوصاً للفروع أو المكونات المتواجدة بمناطق متضررة من تفشي الفيروس بشكلٍ جوهري.</p> <p>٨/١- سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار نتيجة للتأثير الجوهري وغير المسبوق لتفشي الفيروس علي أداء الشركة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية.</p> <p>٩/١- سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم انعكاسات إفتراض الاستمرارية على تقرير المراجعة، نتيجة للتأثير الجوهري لأحداث تفشي الفيروس علي معظم القطاعات الصناعية.</p>

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
<p>١٠/١ - سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم تأثير الأحداث اللاحقة المرتبطة بتفشي فيروس كورونا علي القوائم المالية، وما إذا كانت تلك الأحداث تتطلب تعديلاً في القيم المدرجة بالقوائم المالية أو تتطلب إفصاحاً إضافياً.</p> <p>١١/١ - سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم تأثير تفشي الفيروس علي قيم التقديرات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بها.</p> <p>١٢/١ - سيواجه المراجع مشاكل عديدة عند تقييم تأثير تفشي الفيروس علي تقرير المراجعة، وما إذا كانت تلك الأحداث تتطلب إفصاحاً ضمن أمور المراجعة الرئيسية أو تتطلب تعديلاً في الرأي.</p> <p>١٣/١ هل تتوقع سيادتكم وجود أية مشاكل وتحديات أخرى قد يواجهها المراجع عند الإرتباط بعمليات مراجعة في البيئة المصرية في ظل تفشي فيروس كوفيد-١٩ في ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية، برجاء ذكرها تفصيلاً إن وجدت</p>					
<p>٢- تساعد الآليات التالية في التغلب علي المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩:</p> <p>١/٢- يجب علي المراجع السعي لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom ، والتي تساعد في البث المباشر لعملية جرد المخزون باستخدام تقنية الفيديو أو إجراء المقابلات الشخصية مع مسؤولي الشركة وموظفيها باستخدام نفس التقنية.</p> <p>٢/٢- يجب علي المراجع الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة، والتي فشل المراجع الخارجي نتيجة لظروف تفشي الفيروس في جمع أدلة كافية ومناسبة عنها.</p>					

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
<p>٣/٢- يجب علي المراجع التواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسئولي الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشي عدوي فيروس كورونا علي التقارير المالية لتلك المنشأة في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة.</p> <p>٤/٢- ضرورة تمسك المراجعين بمستوي مرتفع من الشك المهني للتعامل مع عدم التأكد الجوهرى المصاحب لتفشي الفيروس.</p> <p>٥/٢- يجب علي المراجع توظيف قدر كبير من الحكم المهني خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك للتغلب علي المستوي المرتفع من عدم التأكد المصاحب لتفشي الفيروس.</p> <p>٦/٢- يجب علي المراجع الاستعانة ببعض خبراء التقييم أو القانون في المسائل التي لا تتوافر فيها خبرة كافية لدي فريق المراجعة بمثل هذه الأمور.</p> <p>٧/٢- يجب علي المراجع التمسك بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله، وذلك لأنها ستجنبه الكثير من المخاطر عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة.</p> <p>٨/٢- يجب علي المراجع التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، وذلك لأن تبني هذا الإتجاه سيوفر علي الأقل حل جزئي للمراجع للخروج من المشاكل والخلافات مع إدارة المنشأة.</p> <p>٩/٢- يجب علي المراجعين التمسك بمستوي مرتفع من جودة المراجعة علي الرغم من المخاطر المتزايدة التي تنطوي عليها عملية إعداد القوائم المالية.</p> <p>١٠/٢- يجب علي إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية منح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم في ظل الصعوبات والمشاكل اللوجيستية والعملية الناجمة عن تفشي الفيروس.</p>					

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
<p>١١/٢ - ضرورة إعادة النظر في تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشي فيروس كورونا.</p> <p>١٢/٢ - يجب علي واضعي المعايير في البيئة المصرية ضرورة إصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.</p> <p>١٣/٢ - هل تري سيادتكم وجود أية آليات أخرى يمكن أن تساعد المراجعين في التغلب علي التحديات التي قد تواجههم عند الإرتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩، برجاء ذكرها تفصيلاً إن وجدت</p> <p>.....</p>					

نشكر سيادتكم علي مساهمتكم الغالية في إنجاز هذا البحث....،

الباحثان