



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (٢٢) – العدد الثالث – يوليو ٢٠٢١



مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم
أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات
جائحة (COVID-19)
(دراسة ميدانية)

The Appropriateness of the International Auditing Standard (570)
Revised for the Year 2015 to Support Auditors' Performance of
their Responsibilities for Going Concern in Light of the
Repercussions of the COVID-19 Pandemic
(A field Study)

د. احمد كمال مطاوع إبراهيم
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة- جامعة المنصورة - قسم المحاسبة



المخلص:

يشهد العالم اليوم جائحة غير مسبوقة ناتجة عن انتشار فيروس كورونا المستجد، وألقت تداعيات تلك الجائحة بالعديد من الآثار السلبية على كافة جوانب الحياة الاجتماعية والاقتصادية، حيث صاحب تلك الجائحة تغير من جانب الأفراد في الأنماط الاستهلاكية للسلع والخدمات، كذلك تعطل سلاسل الإمداد والتوريد للعديد من السلع والخدمات، وفرض سياسات العمل عن بعد، والإغلاق الكلي أو الجزئي للعديد من الأنشطة نتيجة الإجراءات الاحترازية التي إتخذتها العديد من الحكومات، وترتب على ما سبق تعثر العديد من العملاء عن سداد التزاماتهم المالية، وعجز العديد من المنشآت على سداد التزاماتها الأساسية نتيجة النقص الحاد في السيولة النقدية، والتي تزامن معها صعوبة الحصول على تمويل إضافي من مؤسسات التمويل المختلفة، خاصة مع ارتفاع متطلبات الضمان للقروض، ولاشك أن هذه الآثار منفردة أو مجتمعة تجعل قدرة المنشأة على الاستمرار محل تساؤل من جانب أصحاب المصالح في منشآت الأعمال.

وبناء على ما سبق استهدفت الدراسة التعرف على الدور المرتقب لإدارة المنشأة في تقدير مدى قدرتها على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وما هي الاعتبارات التي يجب أن تأخذها في الحسبان عند قيامها بدورها المرتقب، كذلك تسعى الدراسة إلى التحقق من مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لقيام مراقبي الحسابات بمسئوليتهم بشأن الاستمرارية.

وانتهت الدراسة النظرية والميدانية إلى أن دور إدارة المنشأة في تقييم مدى قدرتها على الاستمرار أصبح أكثر صعوبة في ظل الظروف الراهنة، ويتطلب الإعتماد على معلومات داخلية وخارجية، محلية ودولية، مالية وغير مالية، كذلك انتهت الدراسة إلى أهمية توسع الإدارة في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدرتها على الاستمرار، وأخيراً يتضح من نتائج الدراسة ملاءمة معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لقيام مراقبي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

الكلمات المفتاحية :

فيروس كورونا، جائحة كوفيد-١٩؛ معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥؛ قدرة المنشأة على الاستمرار؛ فرض الاستمرارية.

Abstract

Today, the world is witnessing an unprecedented pandemic resulting from the spread of the new Corona virus, the repercussions of that pandemic had many negative impacts on all aspects of social and economic life, as this pandemic was accompanied by a change on the part of individuals in the consumption patterns of goods and services, The supply and supply chains of many goods and services are also disrupted, remote work policies have been imposed, and the total or partial closure of many activities as a result of the precautionary measures taken by many governments. As a result of the above, many clients defaulted in paying their financial obligations, and the inability of many enterprises to pay their basic obligations as a result of the acute shortage of cash, This coincided with the difficulty of obtaining additional financing from various financing institutions, especially with the high guarantee requirements for loans. There is no doubt that these effects, individually or collectively, make the entity's ability to continue to be questionable by the stakeholders in business establishments.

Based on the above, the study aimed to identify the expected role of the facility management in assessing the extent of its ability to continue in light of the (COVID-19) pandemic, and what are the considerations that it must take into account when carrying out its expected role, this study also seeks to verify the suitability of the international auditing standard (ISA: 570), revised for the year 2015, for auditors to carry out their responsibilities regarding going concern.

The theoretical and field study concluded that the role of the facility management in assessing its ability to continue has become more difficult under the current circumstances, and it requires reliance on internal and external information, local and international, financial and non-financial. The study also concluded the importance of the administration's expansion in disclosing information related to its ability to continue. Finally, it is evident from the results of the study that the international auditing standard (ISA: 570), revised for the year 2015, is appropriate for auditors to carry out their responsibilities regarding going concern in light of the COVID-19 pandemic.

key words :

Coronavirus; (COVID-19)pandemic; international Auditing Standard (ISA: 570) revised for the year 2015; entity's ability to continue; going concern assumption.



١- مقدمة البحث:

ظهر بمدينة ووهان عاصمة مقاطعة هوبي الصينية في أواخر عام ٢٠١٩ فيروس مستجد أطلق عليه فيروس كورونا، ومع تسارع انتشار الفيروس أبلغت الصين منظمة الصحة العالمية (WHO) في نهاية شهر ديسمبر ٢٠١٩، والتي بدورها قامت برصد انتشار هذا الفيروس المستجد، ومع الانتشار الواسع لهذا الفيروس بين معظم دول العالم بشكل غير مسبوق أعلنت منظمة الصحة العالمية في مارس ٢٠٢٠ أن انتشار هذا الفيروس يمكن وصفه بمصطلح الجائحة Pandemic وأطلقت عليه مسمى كوفيد-١٩ (COVID-19).

ولا شك أن التداعيات المرتبطة بتلك الجائحة كان لها العديد من الآثار الاقتصادية على أرباح منشآت الأعمال وتدفعاتها النقدية ومراكزها المالية، حيث عانت العديد من القطاعات من انخفاض حجم المبيعات، وتعثر العديد من العملاء في السداد وفقاً لاتفاقيات السداد السابقة لحدوث تلك الجائحة، مما ألقى بظلال من الشك حول قدرة العديد من منشآت الأعمال على الاستمرار وهدد العديد منها بالإفلاس.

وقد أصدرت العديد من المنظمات المهنية المحلية والدولية العديد من الإرشادات في مجال المحاسبة والمراجعة في محاولة لتضمين آثار تلك الجائحة في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وتقارير المراجعة الخارجية، لتجنب الاتهامات والشكوك التي طالت تلك التقارير في أعقاب الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٧-٢٠٠٨، والتي ارتكزت على فشل تلك التقارير في توفير معلومات كافية عن قدرة المنشأة على الاستمرار، مما اعتبر في حينه بمثابة تضليل معلوماتي ناتج عن تواطؤ بين معدى التقارير المالية ومراقبي الحسابات.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أهمية تسليط الضوء على الآثار المحتملة لجائحة (COVID-19) على قدرة المنشآت على الاستمرار، وأداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)، نتيجة لما لاحظته الباحث من ندرة الدراسات التي اهتمت بتلك القضية البحثية المستحدثة.

٢- مشكلة البحث:

شهد العالم العديد من حالات تفشي أوبئة الأنفلونزا منذ العصور القديمة وحتى وقتنا الراهن، وكان لها العديد من الآثار السلبية على المستويين الاقتصادي والاجتماعي، وقد شهد العقدان الماضيان ظهور سلسلة خطيرة من أمراض الجهاز التنفسي، والتي تندرج تحت مسمى أوبئة الأنفلونزا، مثل متلازمة الجهاز التنفسي الحادة المعروفة باسم سارس في عام ٢٠٠٣، و إنفلونزا الخنازير (H1N1) والتي ظهرت في عام ٢٠٠٩، وإنفلونزا الطيور (H7N9) والتي ظهرت في عام ٢٠١٣،

وفيروس ايبولا والذي تم الإعلان عنه في مارس ٢٠١٤ (Springborn et al., 2015)، وقد تفاوت تأثير تلك الأوبئة على الجانب الاقتصادي، فعلى سبيل المثال كان تأثير فيروس أنفلونزا الطيور (H7N9) أقل حدة بكثير من تأثير فيروس سارس حيث إنه ارتبط بقطاع إنتاجي وحيد وهو قطاع إنتاج الطيور، ورغم ذلك فقد نتج عنه إغلاق أسواق الدواجن الحية وانخفاض مؤشر أسعار الدواجن، مما أدى إلى خسائر بلغت أكثر من ٤٠ مليار يوان صيني في صناعة الدواجن الصينية (Qiu et al., 2018)، وفي ذات السياق أشار تقرير البنك الدولي (World Bank, 2016) إلى أن التأثير الاقتصادي والمالي لفيروس ايبولا قد استمر لفترة أكبر من فترة انتشار الفيروس، حيث أدى ظهور هذا الفيروس إلى صدمة قاسية على مستوى المستهلك والمنتج والمستثمر في جميع الدول التي أعلنت كبحورة لهذا الفيروس، فقد بلغت معدلات الوفيات بسبب هذا الفيروس ٦٠٪ من المرضى المصابين، وترتب على ذلك انخفاض نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بمتوسط ١٢٥ دولار للفرد في الدول الثلاث التي أعلنت كبحورة لانتشار هذا الفيروس وهي غينيا وليبيريا وسيراليون. والجدير بالذكر أن منظمة الصحة العالمية (WHO) عندما أعلنت في أواخر عام ٢٠٢٠ عن ظهور فيروس كورونا المستجد أطلقت عليه مصطلح جائحة (COVID-19) وليس مصطلح وباء نظراً لعدم اقتصر انتشار هذا الفيروس على دولة أو مجموعة معينة من الدول، وأعقب الإعلان عن جائحة (COVID-19) حالة من الارتباك على المستوى المحلي و الدولي نتيجة القرارات التي اتخذتها الحكومات في محاولة لكبح آثار تلك الجائحة على البشرية لحين التوصل إلى علاج أو لقاح فعال لمواجهة تلك الجائحة، حيث أدت تلك القرارات إلى فرض العديد من القيود على العديد من مجالات الإنتاج والتجارة والنقل وسلاسل الإمداد والتوريد نتيجة سياسات الحظر التي اتبعتها معظم دول العالم، فضلاً عن فرض العديد من الدول لأنظمة العمل عن بعد والتي لم تكن منشآت الأعمال مؤهلة لتطبيقها.

ولاشك أن تلك الأزمات لها العديد من الآثار الاقتصادية الحالية والمستقبلية، حيث تشير إحدى الدراسات (Jung & Sung, 2017) إلى أن الأفراد غالباً ما يغيرون سلوكهم الاقتصادي استجابة للأحداث السلبية غير المتوقعة، وتتمثل آثار تلك الاستجابة في انخفاض مبيعات التجزئة، وكذلك معدلات النمو الاقتصادي على المستوى الكلي أو على المستوى القطاعي، بسبب الاستجابات اللاواعية لدى الأفراد بناءً على خوفهم من التداعيات المستقبلية لتلك الأزمات.

ومن خلال رصد الواقع على المستوى الجزئي يتضح للباحث تأثر العديد من المنشآت العاملة في بيئة الأعمال بالعديد الآثار المالية السلبية الناتجة عن تلك الجائحة، والتي تمثلت في انخفاض قدرة العملاء على سداد ديونهم أو ارتفاع طلبات تأجيل السداد للديون و إعادة الجدولة أو



الإعفاء من أجزاء منها، وعلى الجانب الآخر يمتد تأثير تلك الجائحة ليشمل إلى إمكانية حصول منشآت الأعمال على تمويل من مؤسسات التمويل المختلفة حيث ارتفعت قيمة الضمانات المطلوبة للحصول على الائتمان في ظل اضمحلال قيمة العديد من الأصول سواء المعنوية أو الملموسة للعديد من المنشآت نتيجة تلك الجائحة، وتزايد الشك في قدرة العديد منها على الاستمرار في المستقبل. وفي ضوء الظروف الراهنة وتعدد الآثار السلبية المحتملة لتلك الجائحة على بيئة المال والأعمال، تصبح قدرة منشآت الأعمال على الاستمرار محل تساؤل جوهري من جانب مستخدمي التقارير المالية، فعلى الرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS:1) يشير إلى أنه من مسؤوليات إدارة المنشأة أن تجري تقييماً لمدى قدرتها على الاستمرار مالم يكون هناك نية لتصفيتها أو إيقاف أعمالها في المستقبل القريب، إلا أن قيام الإدارة بتلك المسؤوليات في ظل الظروف الراهنة أصبح أكثر صعوبة من أي وقت مضى، نتيجة الضبابية التي تشوب المعلومات وعدم وجود تاريخ متوقع لنهاية تلك الجائحة.

وفي سياق متصل تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار للاطمئنان إلى سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، وكذلك تقييم مدى ملاءمة وكفاية الإفصاح عن الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، ويمكن القول أن أداء مراقبي الحسابات لتلك المسؤولية في ظل الظروف الراهنة يقابله العديد من التحديات التي تتطلب بذل المزيد من الجهد واتباع مؤشرات وأساليب مبتكر من جانب مراقبي الحسابات للتحقق من مدى ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية كأساس لإعداد قوائمها المالية.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن مشكلة الدراسة تتمثل في أن هذه التداعيات غير المسبوقة لجائحة (COVID-19) على بيئة الأعمال تهدد استمرارية العديد من منشآت الأعمال، وخطورة هذه التداعيات إنها غير هيكلية ولا توجد تجارب مماثلة لها في تاريخنا المعاصر، ويعتقد الباحث أن واضي معايير المحاسبة و المراجعة لم يكن في تخيلهم من قريب أو بعيد هذا السيناريو الأسوأ الذي يعيشه العالم اليوم، لذا ونظراً لضبابية الموقف الحالي فإنه لا يمكن القول بوجود قواعد وإجراءات محددة لتقييم القدرة على الاستمرارية بشكل يمكن توحيد على جميع المنشآت في بيئة الأعمال الواحدة، حيث تتفاوت التأثيرات السلبية لتلك الجائحة باختلاف طبيعة الهياكل التمويلية وطبيعة الأعمال والدعم الحكومي المقدم لتلك المنشآت على إختلاف أنواعها.

وفي ذات السياق يمكن القول بأن تداعيات جائحة (COVID-19) على مهنة المحاسبة -خاصة- في مجال مسؤولية الإدارة عن تقييم القدرة على الاستمرار تمتد آثارها إلى دور مراقبي

الحسابات وأدائهم لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية، وعلى الرغم من أن معيار المراجعة الدولي (ISA: 570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ينظم أداء مراقبي الحسابات لتلك المسئولية، غير أن هذا المعيار رغم صدوره عام ٢٠٠٤ وإجراء تعديل عليه عام ٢٠٠٨، أعقبه تعديل آخر عام ٢٠١٥ بهدف تطوير شكل ومحتوى تقرير المراجعة النمطي، إلا أن نسخة معايير المراجعة التي صدرت في جمهورية مصر العربية عام ٢٠٠٨ والمتوافقة مع نسخة معايير المراجعة الدولية (الصادرة عام ٢٠٠٣) كما نص قرار إصدارها رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ لم يتم تطويرها أو تحديثها بالتعديلات المضافة بمعايير المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، مما يفتح المجال للعديد من التساؤلات التي يسعى الباحث للإجابة عليها من خلال تلك الدراسة، وهي على النحو التالي:

- ما هي الآثار المتوقعة لجائحة (COVID-19) على قدرة المنشأة على الاستمرار؟
- ما هي الآثار المتوقعة لجائحة (COVID-19) على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟
- ما هي مسئوليات الإدارة ومراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية في ضوء معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في ظل جائحة (COVID-19)؟
- ما هو أثر جائحة (COVID-19) على متطلبات وفاء الإدارة ومراقب الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية؟
- ما مدى ملاءمة مؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)؟
- ما مدى ملاءمة إجراءات المراجعة الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)؟
- ما مدى ملاءمة تبني معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لتحسين القيمة الاتصالية لتقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)؟

٣- أهداف البحث:

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى دراسة مدى أهمية تطوير أداء مراقبي الحسابات لمسئوليتهم المتعلقة بالتقرير عن مدى سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في ظل التحديات الناتجة عن جائحة (COVID-19)، و مدى أهمية تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية بما يتواءم مع المخاوف المتزايدة من جانب مستخدمي التقارير المالية من التفاؤل المفرط وغير الحذر من جانب الإدارة في تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل التداعيات الحالية والمرتبقة لجائحة (COVID-19)، وتسعى الدراسة في هذا السياق إلى تقييم مدى ملاءمة تبني معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي



الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19) ، وذلك كمنطلق لتطوير المحتوى المعلوماتي لتقاريرهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19) بما يساهم في زيادة الثقة في مهنة المراجعة والحد من فجوة التوقعات.

٤- أهمية البحث:

يكتسب البحث أهمية علمية نظراً لأنه يتناول تأثير جائحة عالمية غير مسبقة تمس كافة جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية على أداء مراقبي الحسابات لمسئوليتهم في التقرير عن مدى سلامة تقييم إدارات المنشآت لقدرتها على الاستمرار ، خاصة في ظل وجود ندرة شديدة في الدراسات العربية في هذا المجال، نتيجة حالة الارتباك الشديدة التي اصابت العالم، وصعوبة التنبؤ بتداعيات تلك الجائحة أو توقع المدى الزمني للانتهاء منها، وتعد هذه الدراسة مساهمة تضاف جنباً إلى جنب مع الدراسات العربية على ندرتها في هذا المجال، ودفعاً في اتجاه إجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال مستقبلاً. وتتمثل الأهمية العملية للبحث في إجراء دراسة ميدانية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية، يتم من خلالها استطلاع آراء الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في هذا المجال للتعرف على جوانب تطوير الأداء لمراقبي الحسابات بشأن التقرير عن مدى سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، وأثر تبني معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في البيئة المصرية على إحداث هذا التطوير المرتقب في ضوء تداعيات جائحة (COVID-19).

٥- منهج البحث:

سوف يعتمد الباحث على التكامل بين كل من المنهج الاستقرائي Inductive Approach والمنهج الاستنباطي Deductive Approach، بهدف تحليل ودراسة مشكلة البحث واشتقاق الفروض العامة واختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات، ويتطلب ذلك عرض وتحليل الدراسات التي تناولت الآثار المحاسبية لجائحه (COVID-19) وانعكاسها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية، كذلك النشرات والإصدارات المهنية التي تواكبت مع تلك الجائحة في مجال المراجعة، خاصة المتعلقة بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، فضلاً عن ذلك سوف يعتمد الباحث على الدراسات ذات الصلة بتبني معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وأهميته في تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقبي الحسابات، بالإضافة إلى ما سبق ونظراً للحدوث النسبية لموضوع البحث ولصعوبة الحصول على بيانات عن آثار تلك الجائحة وردود الفعل من جانب المستخدمين للتقارير المالية بشكل يمكن قياسه بدرجة من الدقة المناسبة، فإن الباحث سوف يسعى من خلال الدراسة الميدانية وتحليل البيانات التي تمثل

أراء كل من مراقبي الحسابات والباحثين في مجال المراجعة إلى اختبار فروض البحث والتعرف على مدى إمكانية تعميم نتائجه في البيئة المصرية.

٦- حدود البحث:

- سوف يتناول الباحث آثار جائحة (COVID-19) على تقييم الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار ومسئولية مراقبي الحسابات بشأن التقرير عن مدى سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية دون غيرها من الآثار.
- سوف يتناول الباحث بشكل أساسي معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ولن يتعرض الباحث لمعايير المراجعة الدولية الأخرى ذات الصلة بتطوير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات إلا بما يخدم أغراض هذا البحث.
- تختص نتائج تلك الدراسة بالبيئة المصرية على اعتبار أنها مجال الدراسة الميدانية وبالتالي لا يمكن تعميم نتائج تلك الدراسة على بيئات أخرى.

٧- فروض البحث:

- توجد علاقة معنوية بين تداعيات جائحة (COVID-19) ومتطلبات أداء الإدارة لمسئولياتها بشأن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.
- توجد علاقة معنوية بين تبنى مراقبي الحسابات لمؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ومستوى أدائهم لمسئوليتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).
- توجد علاقة معنوية بين تبنى مراقبي الحسابات لإجراءات المراجعة الاضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ومستوى أدائهم لمسئوليتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).
- توجد علاقة معنوية بين تبنى مراقبي الحسابات للإرشادات الخاصة بالتقرير عن الاستمرارية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وزيادة القيمة التوصيلية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19).

٨- تنظيم البحث:

- إنطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه سوف يتم تقسيم الجزء المتبقى منه على النحو التالي:
- ٨-١ أثر تداعيات جائحة (COVID-19) على متطلبات أداء الإدارة لمسئولياتها بشأن الاستمرارية من منظور محاسبي.



٢-٨ مسؤوليات الإدارة ومراقب الحسابات عن الاستمرارية في ضوء المعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥.

٣-٨ مدى ملاءمة مؤشرات الشك والإجراءات الإضافية بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

٤-٨ مدى ملاءمة تبني معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لتحسين القيمة الاتصالية لتقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).
٥-٨ الدراسة الميدانية.

٦-٨ النتائج والتوصيات.

٧-٨ الدراسات المستقبلية المقترحة.

٨-٨ قائمة المراجع.

١-٨ أثر تداعيات جائحة (COVID-19) على متطلبات أداء الإدارة لمسئولياتها بشأن الاستمرارية من منظور محاسبي

لاشك أن جائحة (COVID-19) كان ولازال لها بالغ الأثر على معظم مناحي النشاط الاقتصادي والمالي في جميع دول العالم، حيث ظهرت العديد من المؤشرات السلبية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، وتمثلت تلك المؤشرات في الانخفاض الحاد في إيرادات المبيعات، وتآكل الحصص السوقية للعديد من المنشآت، وارتفاع مخاطر عدم سداد العملاء لإلتزاماتهم، وتراجع مستويات السيولة، ودخول العديد من الدول في حالة من الركود الاقتصادي، مما أدى إلى اتجاه العديد من منشآت الأعمال إلى تخفيض حجم العمالة نتيجة انخفاض مستويات التشغيل وارتفاع مستويات المخزون الراكد، وسعت العديد من منشآت الأعمال إلى إعادة الهيكلة بما يتواءم مع تلك الجائحة.

ويستنتج من المؤشرات السابقة أن استمرار تلك الجائحة لفترات قادمة يهدد قدرة بعض المنشآت على الاستمرار في الأجل القصير والطويل، ويرى (Danyluk (2020 أنه حتى لو استطاعت بعض منشآت الأعمال الاستمرار وتجاوز تلك الجائحة فأن العديد من آثارها السلبية سوف تلقى بظلالها على نتائجها المالية لفترات طويلة في المستقبل.

٨-١-١ إصدارات المنظمات المهنية ذات الصلة بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)

نظراً لأن المعلومات المحاسبية التي تتيحها القوائم المالية يجب قراءتها وفهمها في ضوء الفروض والمحددات التي بنيت عليها، لذا فإن الخروج عن تلك الفروض والمحددات يجب الإشارة إليه في التقارير المالية، وإلا اعتبرت تلك المعلومات المحاسبية مضللة لمستخدميها، وفي هذا السياق يتضح أن فرض الاستمرارية الذي تعد على أساسه القوائم المالية بات مهدداً في ظل جائحة (COVID-19)، لذلك يثور التساؤل عن دور معايير المحاسبة في التجاوب مع معطيات تلك الجائحة، ومدى قدرتها على التعبير عن آثارها خاصة فيما يتعلق بتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار.

وتجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة الدولي (ISA:1) ومقابلة المصري رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ الخاص بعرض القوائم المالية قد تطلب من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار عند إعدادها لقوائمها المالية، وذلك على اعتبار أن القوائم المالية تعد على أساس فرض الاستمرارية، ما لم يتوافر لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة في الأجل القصير أو التوقف عن مزاوله النشاط، أو لم يعد لدى إدارة المنشأة بديل واقعي سوى القيام بذلك، فإذا توافر لدى الإدارة عند تقييمها لقدرتها على الاستمرار معلومات تشير إلى وجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، والأسباب الكامنة وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة، وعند تقييم مدى ملاءمة الافتراض المحاسبي الخاص بالاستمرارية يجب على الإدارة أن تأخذ في الحسبان كافة المعلومات المستقبلية والتي تمتد لفترة لا تقل عن اثني عشر شهراً من نهاية الفترة المالية (الطحان و محمود، ٢٠٢٠).

ويرى الباحث أنه من الأهمية بمكان أن تأخذ إدارة المنشأة في الاعتبار الأحداث المرتبطة بجائحة (COVID-19) واللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية في ٣١/١٢/٢٠١٩ حيث يرتفع احتمال تأثيرها على الأوضاع الاقتصادية لمنشآت الأعمال، ويصاحب أثرها المستقبلية حالة من عدم التأكد قد تؤثر بشكل أو بآخر على تقييم الإدارة لقدرة تلك المنشآت على الاستمرار، ويتوافق ذلك مع ما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي (IAS:10) بشأن الأحداث اللاحقة ومقابلة المصري رقم (٧) المعدل لسنة ٢٠١٥، والذي أشار إلى ضرورة أن تأخذ الإدارة في الاعتبار جميع الأحداث حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية، وأنه لا ينبغي إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية عندما يستنتج من الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد تلك القوائم أن هذا الفرض لم يعد مناسباً، حتى إذا كانت هذه الأحداث لا يترتب عليها تعديلاً في صلب القوائم المالية.



ويرى الباحث إنه يجب على الإدارة أن يكون لديها إدراك جيد وقدرة على التمييز بين الملاءة المالية Solvency والاستمرارية Going Concern، فالملاءة المالية تشير إلى قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها حال الاستحقاق، بينما الاستمرارية تعنى عدم وجود نية لدى الإدارة لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط بشكل اختياري أو إجباري نتيجة عدم وجود بديل واقعي سوى القيام بذلك.

ومع استمرار تداعيات جائحة (COVID-19) والتي أدت في تدهور كبير على المستوى الاقتصادي للعديد من منشآت الأعمال، زادت حالة عدم التأكد لدى أصحاب المصالح بشأن قدرة تلك المنشآت على تجاوز الأوضاع الحالية التي خلفتها تلك الأزمة، لذا فإن الإدارة تحتاج إلى تقييم ما إذا كانت هذه الأحداث أو الظروف سواء بشكل فردي أو جماعي ، قد تلقي بظلال من الشك على قدرة تلك المنشآت على الاستمرار كمنشأة مستمرة ، وما إذا كان فرض الاستمرارية ما زال مناسباً كأساس لإعداد القوائم المالية لتلك المنشآت أم لا (Baskan, 2020).

وعند تقييم مدى مناسبة فرض الاستمرارية في ظل الظروف الراهنة، يجب أن تقوم الإدارة بتقييم جميع المعلومات الحالية والمستقبلية المتاحة، مع الأخذ في الاعتبار النتائج المحتملة للأحداث والتغيرات في الظروف والاستجابات الممكنة والمتوقعة نتيجة تلك الأحداث والظروف، وترى (Gabriela (2020 أنه نظراً للظروف الاقتصادية سريعة التغير بسبب تداعيات جائحة (COVID-19) فإنه قد يلزم جمع المعلومات عن آثار تلك الجائحة لفترة تزيد عن الحد الأدنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي (IAS:1) الخاص بعرض القوائم المالية - اثني عشر ١٢ شهراً على الأقل من تاريخ التقرير - ويجب أن تتحدد تلك الفترة في ضوء الحقائق والظروف المحيطة بكل منشأة أو نشاط حسب طبيعة تأثيره بتلك الجائحة.

وقد أشار الإتحاد الأوروبي للمحاسبة (Accountancy Europe,2020) إلى أن العديد من دول الإتحاد (بما في ذلك إيطاليا وجمهورية التشيك، وإسبانيا، والبرتغال) سوف تعاني من آثار جائحة (COVID-19) لفترات طويلة، بسبب الإيقاف المؤقت و غير المسبوق للعديد من الأنشطة الصناعية و التجارية، الأمر الذي سوف يتطلب من إدارات المنشآت إعادة النظر في تقييمها السابق لمدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل، و يرتبط بذلك الأمر ويتزامن معه الحاجة إلى المزيد من الإفصاح عن الأحكام والتقديرات التي تستند إليها إدارات تلك المنشآت عند تقديرها لمدى قدرتها على الاستمرار في ظل الظروف الراهنة، فضلاً عن ذلك تشير إحدى النشرات الصادرة عن معهد المراجعين الألماني (IDW,2020) Institute der Wirtschaftsprüfer إلى أن إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19) يتوقف على تقدير الإدارة لما

إذا كان فرض الاستمرارية مازال مبرراً أم لا، ويتوقف ذلك على مدى تأثير تلك الجائحة على كل منشأة على حده، حيث أنه لا يمكن القول بوجود تأثير موحد لتلك الجائحة على جميع المنشآت حتى التي تنتمي الى قطاع نشاط واحد.

كما يشير معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW,2020) Institute of Chartered Accountants in England and Wales إلى أنه في بعض الظروف مثل التي يمر بها العالم الآن قد يكون من الضروري إعادة النظر فيما إذا كان من المناسب إعداد الحسابات على أساس فرض الاستمرارية أم لا، فقد تحتاج المنشآت التي لديه علاقات وثيقة الصلة بالمناطق التي تضررت بشدة من جائحة (COVID-19) إلى النظر في إمكانية التوسع في الإفصاحات الإضافية عن أى شكوك جوهرية تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على الاستمرار، وبالتالي مدى ملائمة استخدامها لفرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

ومن الملاحظات التي أبدتها معهد المحاسبين القانونيين القبرصي The Institute of Chartered Public Accountants of Cyprus(ICPAC,2020) بشأن تقدير الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، أنه يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة حول المستقبل، وتحديد التأثير الفعلي والمتوقع لتلك الجائحة على تقديرات الإدارة لمدى القدرة على الاستمرار، ومن العوامل الهامة التي يجب ان تأخذها الإدارة في الحسبان: ما إذا كانت المنشأة يمكنها الاستمرار في العمل بدون الحضور الفعلي للعاملين في ظل اتباع سياسة العمل عن بعد، و المدة التي يمكن أن تستمر فيها المنشأة قدرة على الاستمرار في حال امتداد الفترة الزمنية لتلك الجائحة، و ما إذا كان هناك انخفاض كبير في الإيرادات، و ما إذا كان هناك تآكل كبير في الأرباح ، و ما إذا كان هناك احتمال لعدم الالتزام باتفاقات الديون، و المخاوف ذات الصلة بعدم انتظام عملية التوريد للبضائع أو الخامات من الموردين وآثارها المحتملة، واخيراً مدى وجود تغطية تأمينية للمخاطر وكفايتها.

بالإضافة إلى ما سبق فقد صدر بيان مشترك من مجلسي معايير المحاسبة و المراجعة والتأكيد الأسترالي Australian Accounting Standard Board and Auditing and Assurance Standard Board, (AASB&AUSB,2020) والذي أشار إلى أنه يجب على جميع معدي التقارير المالية وممارسي مهنة المراجعة مراعاة تأثير جائحة (COVID-19) و ما يرتبط بها من مخاطر رئيسية على التقارير المالية المؤقتة والسنوية، و إنه على الإدارة أن تحدد ما إذا كانت تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن النشاط، أو ما إذا كان ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك، وفي هذه الحالة عليها تغيير أساس إعداد التقارير المالية من أساس الاستمرارية إلى



أى أساس آخر، وفى هذه الحالة يجب الإفصاح عن ذلك، كما أشار ذلك البيان الى أنه يجب على الإدارة أن تأخذ في الحسبان عند تقييم القدرة على الاستمرار كمنشأة مستمرة المساعدات الحكومية أو الدعم المالي الآخر الذي تم الحصول وأثره على ذلك التقييم.

وفى سياق متصل أشار البيان الصادر عن المعهد الماليزى للمحاسبين القانونيين (MICPA,2020) Malaysian Institute of Certified Public Accountants إلى أن تعريف الاستمرارية ومسؤوليات الإدارة والمراجع المتعلقة بها لم تتغير نتيجة الآثار المترتبة على جائحة (COVID-19)، ومع ذلك سيكون لتلك الجائحة تأثيراً كبيراً على العديد من المنشآت التى كانت مصنفة قبل الجائحة كمنشآت قادرة على الاستمرار فقد يعاد تصنيف بعضها إلى منشآت غير قادرة على الاستمرار، والبعض الآخر إلى منشآت يحيطها شكوكاً جوهرية تتعلق بقدرتهم على الاستمرار، كما أشار البيان إلى أنه من غير المحتمل أن يكون هناك منهج شامل أو صيغة موحدة لتقييم مدى قدرة المنشآت على الاستمرار يمكن تعميمها، ولكن يجب تقييم كل منشأة فى ضوء ظروفها الخاصة ومدى تأثرها بتداعيات جائحة (COVID-19).

وعلى الرغم من إشارة معيار المحاسبة الدولى (ISA:1) ومقابلة المصرى رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ "عرض القوائم المالية" لأهمية قيام إدارة المنشأة بتقييم مدى قدرتها على الاستمرار خلال الإثنى عشر شهراً التالية لإصدار القوائم المالية المعتمدة، إلا أنه لم يتضمن أى إرشادات واضحة لآليات أو خطوات إجراء هذا التقييم وترك الأمر لتقدير إدارة كل منشأة بما يتوافق مع الظروف والتحديات التى تتعرض لها، وعلى الرغم من أن ترك حرية التقدير لإدارة المنشأة أمر قد يشوبه التحيز من جانب الإدارة، إلا أن تلك الحرية تتفق مع الواقع الذى يتباين تأثيره من منشأة إلى أخرى ومن قطاع إلى آخر، ولكن هذا فى رأى الباحث لا يمنع من وجود إرشادات عامة يمكن لإدارات المنشآت الاسترشاد بها فى تقييم مدى القدرة على الاستمرارية خاصة فى ظل الظروف الراهنة لجائحة (COVID-19)، ويمكن أن تتضمن هذه الإرشادات خطوات عامة يمكن لإدارة المنشأة اتباعها عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وتتمثل تلك الخطوات العامة فيما يلى: (Binder, 2020)

الخطوة الأولى: تحديد ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تثير شكاً جوهرياً فى قدرة المنشأة على الاستمرار، عادة ما يعتمد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار على الظروف والأحداث ذات الصلة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها عندما تصبح مستحقة خلال فترة التقييم، ويعتمد تقييم الإدارة فقط على الظروف والأحداث ذات الصلة، والمعروفة بشكل معقول فى تاريخ إصدار القوائم

المالية، و يستنتج من مصطلح المعرفة المعقولة، أن الإدارة قد لا يكون لديها المعرفة بجميع الظروف والأحداث، ولكن يجب على الإدارة بذل الجهد المعقول لتحديد الظروف والأحداث ذات التأثير، والتي يمكن تحديدها دون تكلفة أو جهد غير مبرر بشكل اقتصادي.

ونظراً للظروف الراهنة التي يمر بها العالم يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار عند تقييم مدى القدرة على الاستمرار المعلومات ذات الصلة بالآثار السلبية الناتجة عن جائحة (COVID-19) والتي قد تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، على سبيل المثال لا الحصر: الاتجاهات المالية السلبية مثل الخسائر التشغيلية المتكررة ونقص رأس المال العامل والتدفقات النقدية السالبة من الأنشطة التشغيلية، و المؤشرات الأخرى على الصعوبات المالية المحتملة مثل التخلف عن سداد القروض أو عدم الوفاء بالاتفاقات السابقة للجائحة، والتراكم في توزيعات الأرباح المستحقة، ورفض الائتمان التجاري المعتاد من الموردين ، والحاجة إلى إعادة هيكلة الديون، وعدم الامتثال لمتطلبات رأس المال القانونية والحاجة إلى البحث عن مصادر أو طرق جديدة للتمويل أو التصرف في أصول رئيسية، يضاف إلى ذلك بعض المشاكل الداخلية الناتجة عن تلك الجائحة مثل التوقف عن العمل نتيجة لسياسات حظر التجمعات، أو توقف أنشطة أو عمليات يعتمد عليها بشكل كبير في نجاح المنشأة، والحاجة إلى تعديل العمليات بشكل كبير أو جذري، كذلك بعض العوامل الخارجية مثل الإجراءات القانونية أو التشريعات التي قد تعرض قدرة المنشأة على الاستمرار للخطر.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أنه إذا كان هذه التهديدات لا تؤدي إلى شكوك جوهرية في قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه لا يوجد مخاوف بشأن الاستمرارية يجب الإفصاح عنها، أما إذا كان هناك شكوك جوهرية ناتجة عن تلك التداعيات لجائحة (COVID-19) وقامت إدارة المنشأة بوضع وتنفيذ خطط للحد من تداعيات تلك الجائحة فإن هذا يستدعي الانتقال إلى الخطوة الثانية.

الخطوة الثانية: تقييم خطط الإدارة لمواجهة الظروف والأحداث التي تثير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب تأخذ الإدارة في الاعتبار عند تقييمها لخطتها بمعاييرين وهما: أن يكون من المحتمل تنفيذ هذه الخطط بشكل فعال، وأن يكون من المحتمل أن تخفف هذه الخطط من تأثير الظروف والأحداث ذات الصلة و التي تثير شكاً جوهرياً حول القدرة على الاستمرار خلال فترة التقييم، وتمنع هذه المعايير الإدارة من الاعتماد غير المبرر على التأثير الإيجابي المحتمل للخطط التي لا يرجح تنفيذها أو نجاحها، ويعتمد تقييم المعيار الأول على جدوى تنفيذ خطط الإدارة مع الأخذ في الاعتبار حقائق وظروف المنشأة وما إذا كانت منطقية في ضوء المعلومات الأخرى



المتاحة، بينما يركز المعيار الثاني على حجم وتوقيت التأثير المحتمل لتلك الخطط (Amstutz & Hoffman,2020).

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه يجب على الإدارة وضع خططها في ضوء السيناريوهات المحتمل حدوثها في المستقبل وذلك للتخفيف من آثار تلك الجائحة والتي قد تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب على الإدارة ان تأخذ في الاعتبار عند وضع هذه الخطط كل المعلومات المتاحة والملائمة سواء كانت معلومات مالية وغير مالية، داخلية أو خارجية، ونظراً لأن جائحة (COVID-19) ذات صفة دولية، فإنه يجب على الإدارة أن تأخذ في الحسبان المعلومات المرتبطة بآثار تلك الجائحة على الأسواق الدولية، خاصة إذا كان نشاط المنشأة يرتبط بشكل أو بآخر بتلك الأسواق.

يضاف إلى ما سبق إنه قد يكون لإدارة المنشأة سجل تاريخي حافل وناجح في وضع الخطط وتنفيذها لمواجهة الأزمات، إلا أنه في ظل الظروف الراهنة قد لا يكون التاريخ كافياً للحكم على جدوى خطط الإدارة في مواجهة التهديدات الحالية لقدرة المنشآت على الاستمرار، فبيئة الأعمال على المستوى المحلي والعالمي تواجهه ظروف غير مسبوقه، وبالتالي يمكن القول بأن قدرة خطط الإدارة على تخفيف حالة الشك الجوهري في قدرة المنشآت على الاستمرار باتت أمر أكثر صعوبة عن ذي قبل، لذا يرى الباحث إنه من الضروري استخدام تحليل الحساسية بناءً على مجموعة متنوعة من الافتراضات أو السيناريوهات المتوقعة في ظل الازمة الراهنة لتقييم احتمالية تحقيق خطط الإدارة لأهدافها.

٨-١-٢ دور معايير المحاسبة في تضمين آثار جائحة (COVID-19) في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

تعد معايير المحاسبة المرجع الأساسي الواجب الاستناد إليه في تضمين آثار جائحة (COVID-19) على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، من خلال كلٍ من وظيفتي القياس والافصاح، لذا يرى الباحث أن مناقشة دور معايير المحاسبة في ظل التحديات المصاحبة لجائحة (COVID-19) من القضايا الجديرة بالمناقشة.

وتشير معايير المحاسبة الدولية والأمريكية (IAS:1, FASB:205-40) إلى إنه بغض النظر عما إذا كان قد نتج عن خطط الإدارة تخفيض لحالة الشك الجوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار أم لا، تظل إدارة المنشأة مسئولة عن الإفصاح عن الظروف والأحداث التي تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على الاستمرار، كذلك المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم

خطط الإدارة والمكونات الرئيسية لها ودورها في تخفيض حالة الشك الجوهرى في قدرة المنشأة على الاستمرار.

وفى ضوء ما سبق يجب التمييز بين حالتين: **الحالة الأولى** وجود شك جوهرى في قدرة المنشأة على الاستمرار، وفشل خطط الإدارة في الحد من هذا الشك الجوهرى، وفى تلك الحالة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS:1) فإن المنشأة مطالبة بتضمين معلومات في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية تشير إلى وجود حالة عدم تأكد بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، والإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم الظروف أو الأحداث الرئيسية التي تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، كذلك معلومات عن تقييم الإدارة لأهمية تلك الظروف أو الأحداث فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، أما إذا كانت المنشأة بصدد **الحالة الثانية**، والتي تتمثل في أن الأحداث أو الظروف تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار ولكن تم تخفيض ذلك الشك من خلال خطط الإدارة فإن المنشأة مطالبة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم الظروف أو الأحداث الرئيسية التي تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، كذلك تقييم الإدارة لأهمية تلك الظروف أو الأحداث فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، وأخيراً يجب الإفصاح عن خطط الإدارة التي ساهمت في تخفيض حالة الشك الجوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار، والافتراضات التي استندت إليها تلك الخطط، وآليات تنفيذها.

و فيما يتعلق بالمنشآت التي إنتهت السنة المالية لها فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ يجد الباحث إنه من المناسب بشكل عام مراعاة أن الآثار الخاصة بجائحة (COVID-19) على المنشأة هي نتيجة الأحداث التي نشأت بعد تاريخ التقرير المالى وقبل إصدار القوائم المالية المعتمدة من مراقبى الحسابات، لذا فإن الأمر يستوجب من المنشآت الإفصاح في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية عن الآثار الجوهرية لتلك الجائحة ولا يتطلب الأمر إجراء تعديلات على البنود الواردة في صلب القوائم المالية.

ويتفق الرأى السابق مع ما تضمنه معيار المحاسبة الدولي (IAS:10) ومقابلة المصرى رقم (٧) الخاص بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية، حيث أشارت تلك المعايير إلى إنه على إدارة المنشأة تعديل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية للفترة المالية، طالما كانت تلك الاحداث قائمة في نهاية السنه المالية ولكن آثارها لم تتحقق إلا بعد نهاية السنة المالية وقبل إصدار القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات، كما أشارت تلك المعايير إلى أنه لا يجب تعديل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التي تنشأ بعد نهاية الفترة المالية وقبل إصدار القوائم



المالية المعتمدة من مراقب الحسابات، ولكن يجب على المنشأة الإفصاح عن الأثر الجوهري لتلك الأحداث بإضافة فقرة إيضاحية وفقاً للفقرة (٢١) من معيار المحاسبة المصري رقم (٧)، وبالرجوع إلى تطور جائحة (COVID-19) يتضح أن أول إعلان عنها بشكل رسمي من منظمة الصحة العالمية كان في ٢٠٢٠/٣/١١ أى بعد انتهاء الفترة المالية في ٢٠١٩/١٢/٣١ وقبل إصدار القوائم المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات، لذا فإن الأحداث المرتبطة بتلك الجائحة لا تستوجب تعديل القوائم المالية للعام المالي المنتهى في ٢٠١٩/١٢/٣١ ولكن يتطلب الأمر المزيد من الإفصاح عن آثارها الجوهرية على القوائم المالية إن وجدت (الوتار، ٢٠٢٠).

يضاف إلى ما سبق أن معيار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية، قد أشار في الفقرة رقم (١٥) إلى إنه " قد يستدعي التدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد نهاية السنة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه، فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً فإن المعيار يتطلب إجراء تعديلاً جوهرياً في أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف وفقاً لأساس المحاسبة المتبع".

وفي سياق متصل يتصدى المعيار المحاسبي الدولي (IAS:36) ومقابلة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول لقضية الانخفاض غير المنتظم في قيمة الأصول أو ما يطلق عليه اضمحلال القيمة للأصول، وهي أمر متوقع في ظل تداعيات جائحة (COVID-19)، ويحدث اضمحلال في قيمة الأصول عندما تنخفض القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الإسترادية أو القيمة الاستخدامية أيهما أكبر (Ernst & Young, 2020)، ويرى الباحث إنه عند تقدير أياً من القيمة الإسترادية أو الاستخدامية للأصل يجب على إدارة المنشأة أن تأخذ في الاعتبار التأثيرات الناتجة عن جائحة (COVID-19) على متغيرات قياس تلك القيم، والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على تقييم الأصول في القطاعات الاقتصادية مثل قطاع السياحة والطيران على وجه الخصوص.

وبناءً على ما تقدم يتفق الباحث مع ما إنتهت إليه إحدى الدراسات (الجبلى، ٢٠٢٠) من وجوب إلتزام المنشآت -التي تضرر نشاطها بشكل بالغ من تداعيات جائحة (COVID-19) - بمعيار المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول طالما توافرت لديها المؤشرات على انخفاض قيمة الأصول، كما يجب إلتزام تلك المنشآت بالإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير تقديراتها سواء للقيمة القابلة للاسترداد أو القيمة الإستمادية للأصول، حيث أنه يجب التعبير عن قيمة الأصول بعدالة على اعتبار إنها تمثل الضمان لحقوق حملة الأسهم والدائنين، و تعبر عن قدرة

المنشأة عن توفير الضمانات اللازمة للحصول على الائتمان لمواجهة مشاكل السيولة التي قد تلحق بالمنشأة نتيجة تداعيات جائحة (COVID-19).

ولاشك أن تداعيات جائحة (COVID-19) تترك العديد من الآثار التي يجب أن تتعامل معها المعايير المحاسبية، فعلى سبيل المثال يتأثر قياس القيمة الإستردادية للمخزون نتيجة انخفاض الطلب على بعض المنتجات، وسعى المنشآت إلى تقديم عروض للتخلص من المخزون الراكد، ويترتب على ذلك حدوث انخفاض في القيمة الإستردادية للمخزون عن التكلفة، و يجب في هذه الحالة أن تعكس القوائم المالية هذا الانخفاض في بند المخزون وفقاً للمعيار المحاسبى الدولي (IAS:2) ومقابلة المصرى رقم (٢) الخاص بالمخزون، يضاف إلى ما سبق أن من تداعيات تلك الجائحة تخفيض ساعات التشغيل عن مستوى الطاقة العادية مما يؤدي إلى وجود تكاليف طاقة عاطلة، وهنا يجب إتباع ما تضمنه المعيار المحاسبى الدولي (IAS:2) ومقابلة المصرى رقم (٢) حيث أشار إلى تحميل التكاليف الإضافية الثابتة على المنتجات على أساس الطاقة العادية، وبالتالي فإن تكاليف الطاقة العاطلة لا تعتبر تكاليف منتج ولكنها تعتبر تكاليف فترة.

وقد وفر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC:2020) على موقعة الرسمي مجموعة من الإرشادات والتي تضمنت العديد من الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية لتعكس بوضوح آثار جائحة (COVID-19) على بنود تلك القوائم (عبدالله و محمد ،٢٠٢٠)، فعلى سبيل المثال تضمنت تلك الإرشادات الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة في ظل جائحة (COVID-19) وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالى الدولي (IFRS:9) ، و أهم ما أشارت إليه تلك الإرشادات أن معيار التقرير المالى الدولي (IFRS:9) فتح باب الإجتهد عندما أتاح لمنشآت الأعمال تعديل نهجها في تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة بما يتوافق مع الظروف والأحداث المختلفة، لذلك يجب على الإدارة إعادة النظر في مدى صلاحية الإفتراضات والعلاقات التي كانت تستند إليها عند تحديدها للخسائر الائتمانية المتوقعة في الفترات السابقة لجائحة (COVID-19) فمن المؤكد أن بعض الإفتراضات نتيجة الظروف الراهنة أصبحت غير واقعية، كما أن العديد من العلاقات قد أصابها التغيير، والأكثر من ذلك قد يكون هناك افتراضات أو علاقات جديدة ظهرت نتيجة لبعض التدابير التي إتخذتها العديد من الحكومات للتخفيف من آثار تلك الجائحة.

يضاف إلى ما سبق أهمية المعالجة المحاسبية للآثار المترتبة على تعديل عقود الإيجار وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالى الدولي (IFRS:16) ومقابلة المصرى رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٩ والذي تم إرجاء تطبيقية إلى ٢٠٢٠/١٢/٣١، كذلك قد تؤدي تلك الجائحة إلى منع المنشآت من

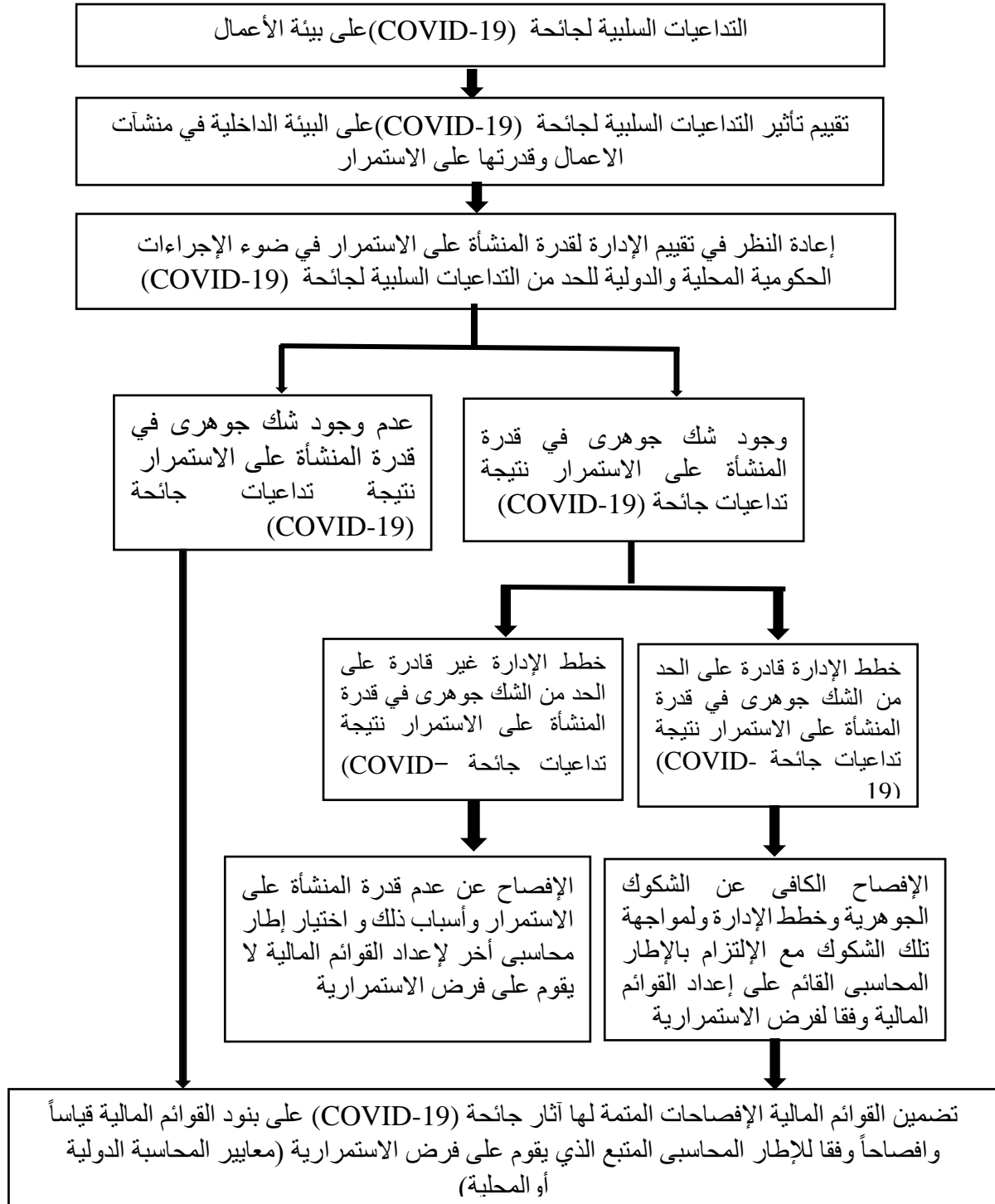


الدخول في اتفاقيات مع العملاء باستخدام ممارساتها التجارية العادية، الأمر الذي يخلق تحدى للمنشآت في تحديد حقوقها و التزاماتها بشكل يمكن الوثوق فيه، بالإضافة إلى ذلك و نظراً لأن العديد من العملاء يواجهون صعوبات مالية وقضايا سيولة ، فقد تحتاج المنشأة إلى تطوير إجراءات إضافية لتقييم إمكانية تحصيل المستحقات لدى العملاء بشكل صحيح والنظر في التغييرات في التقديرات نتيجة المتغيرات الجديدة التي فرضتها جائحة (COVID-19)، ويرى الباحث أهمية دراسة آثار تلك التداعيات على متطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS:15) ومقابلة المصرى رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٩ الخاص بالإيرادات من العقود مع العملاء.

ويرتبط بجائحة (COVID-19) تغييرات في هيكل المخصصات والإلتزامات المحتملة وكذلك الأصول المحتملة (Al-Masoodi et al.,2020)، لذلك فأن الأمر يتطلب من المنشآت دراسة أثر تلك التغييرات على متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS:37) ومقابلة المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأخيراً يرى الباحث أن من ضمن الجوانب التي ارتبطت بجائحة (COVID-19) سعى العديد من الحكومات ومنها الحكومة المصرية إلى محاولة التخفيف من آثار تلك الأزمة من خلال تقديم بعض المنح والإعفاءات، لذلك يجب معالجة تلك المنح والمساعدات في ضوء متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS:20) ومقابلة المصرى رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية، وذلك حتى يكون المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية قادراً على أن يعكس الآثار الإيجابية والسلبية المرتبطة بجائحة (COVID-19) لمستخدمي القوائم المالية .

٨-١-٣ الدور المرتقب للإدارة في أداء مسؤولياتها بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)

وفي ضوء ما سبق مناقشة يرى الباحث أن دور إدارة المنشأة فيما يتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19) يمكن أن يتمثل في إتباع الخطوات التالية والتي يوضحها الشكل رقم (١).



الشكل رقم (١)

الدور المرتقب للإدارة في أداء مسؤولياتها بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)



الخطوة الأولى: يجب على الإدارة النظر في تأثير جائحة (COVID-19) على نموذج أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- التغييرات العامة في الظروف الاقتصادية والسوقية.
- الانخفاض الجوهري في الطلب وأثره على الحصة السوقية للمنشأة.
- مخاطر فشل سلاسل التوريد بما في ذلك الخدمات اللوجستية والمالية.
- انخفاض عدد قنوات التوزيع أو وجود قيود على عملية التوزيع.
- القيود على التشغيل والإنتاج بسبب التغييرات في السياسات العامة.
- الآثار الجغرافية والمخاطر الدولية ذات التأثيرات على الأسواق التي يتم فيها بيع المنتجات أو الحصول منها على مدخلات العملية الانتاجية.
- مدى الترابط بين عمليات الشركة الأم والشركات التابعة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات، والتوريد والتوزيع، وآليات الحصول على التمويل والتراخيص بالتشغيل ومدى الالتزام بقوانين الملكية الفكرية.

الخطوة الثانية: في ضوء التأثير المتوقع لتداعيات جائحة (COVID-19) السابق الإشارة إليها في الخطوة السابقة يجب تقييم عدة جوانب ذات ارتباط بقدرة المنشأة على الاستمرار، وتتمثل تلك الجوانب على سبيل المثال لا الحصر فيما يلي:

- تقييم التدفقات النقدية بعد إستبعاد مدفوعات الفوائد والإيجارات وأقساط القروض والنفقات الرأسمالية الملتمزم بها.
- قيود التمويل (القيود المحتملة على التسهيلات الائتمانية التي كانت متاحة قبل جائحة COVID-19)، وسيولة المقرضين ومدى الامتثال من جانب الجهات المانحة للتمويل لاتفاقات التمويل المبرمة قبل جائحة (COVID-19)، ومستوى التأثيرات السلبية للجائحة على ضمانات التمويل.
- مدى الالتزام المتوقع من جانب العملاء في سداد المبلغ المستحقة طرفهم، ومدى حساسية نشاط الشركة للتأخر من جانب العملاء في السداد.
- سياسات وافتراضات المنشأة في إدارة رأس المال العامل.
- حالات عدم التأكد المتعلقة بكل البنود السابقة.
- النظر في مدى معقولية الأسس والافتراضات التي تم إجراؤها فيما يتعلق بكل ما سبق.

الخطوة الثالثة: تقييم أثر الإجراءات الحكومية المحلية المرتبطة بجائحة (COVID-19)، وكذلك الإجراءات الحكومية في الدول ذات التأثير على أنشطة المنشأة، على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار والذي تم التوصل اليه في الخطوة السابقة.

الخطوة الرابعة: في ضوء ما سبق قد تتوصل الإدارة إلى إحدى الاستنتاجات التالية:

- **الاستنتاج الأول:** عدم وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)

(19)، وبالتالي يجب إعداد التقارير المالية قياساً وإفصاحاً على أساس الاستمرارية وفي ضوء الإطار المحاسبي المطبق والذي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية أو المحلية.

- **الاستنتاج الثاني:** وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار وهنا يجب التمييز بين حالتين على النحو التالي:

- **الحالة الأولى:** إذا كانت خطط الإدارة قادرة على الحد من الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، في هذه الحالة يجب الإفصاح عن تلك الشكوك وكذلك خطط الإدارة للحد من تلك الشكوك، ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، ويجب إعداد التقارير المالية قياساً وإفصاحاً على أساس الاستمرارية وفي ضوء الإطار المحاسبي المطبق والذي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية أو المحلية.

الحالة الثانية: إذا كانت خطط الإدارة غير قادرة على الحد من الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، في هذه الحالة يجب الإفصاح عن ذلك في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، وعدم إعداد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية ويجب اختيار أساس آخر للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية، والإشارة إلى ذلك الأساس الآخر وأسباب اختياره ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.

وفي نهاية هذا العرض لمسئولية الإدارة عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، يتضح للباحث أن تداعيات جائحة (COVID-19) أدت الى التوسع في مجال عمل الإدارة بشأن أدائها لمسئوليتها المتعلقة بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ليشمل معلومات مالية وغير مالية، داخلية وخارجية ، ومعلومات محلية ودولية، والتي قد تعدل من الافتراضات التي كانت تعتمد عليها الإدارة في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، فضلاً عما سبق يرى الباحث أن نجاح خطط الإدارة في مواجهة الشكوك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في فترات سابقة لا يعد الآن مؤشراً كافياً يمكن الاعتماد عليه في التنبؤ بنجاح خطط الإدارة في مواجهة الشكوك الجوهري في قدرتها على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، نظراً للطبيعة غير المسبوقة لتلك الجائحة والتي تمس العديد من جوانب الأداء المالي و التشغيلي للمنشأة.



وفى سياق متصل يرى الباحث أنه من الأهمية بمكان قيام الإدارة بدورها في تضمين القوائم المالية قياساً وافصاحاً بآثار تلك الجائحة على بنود القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المتبعة، حتى يستطيع مستخدمى القوائم المالية - خاصة المحللين الماليين- التعرف على تأثير تلك الجائحة على قدرة المنشأة على الاستمرار، والتأكد من مدى مصداقية المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية.

٢-٨ مسؤوليات الإدارة ومراقب الحسابات عن الاستمرارية في ضوء معيار المراجعة

الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥

يظهر الإهتمام بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ويصبح موضوع نقاش مستمر، لا سيما في الفترات التي ترتفع فيها عدد حالات إفلاس منشآت الأعمال بسبب الظروف الاقتصادية السيئة، وعلى الرغم من أن مسؤولية مراقبى الحسابات في هذا الشأن تحكمها معايير المراجعة المحلية أو الدولية، إلا أن الصحافة المالية في العديد من الدول أتهمت مراقبى الحسابات بالتقصير في أداء عملهم وحملتهم مسؤولية عدم تحذير أصحاب المصالح بالشكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار قبل الإفلاس بوقت كافى، والأكثر من ذلك أن البعض ذهب إلى وجود قصور في معايير المراجعة، نتيجة أن العديد من منشآت الأعمال الأمريكية والتي تعرضت للإفلاس خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٠٨ كانت تقوم بإعداد قوائمها المالية على أساس فرض الاستمرارية، مما يشير إلى عجز معايير المراجعة عن توفير الإرشادات اللازمة لمراقبى الحسابات للتعامل مع حالات الشك أو عدم التأكد الجوهري المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار (Menon & Williams, 2010; Triani et al., 2017).

وعلى الرغم من الإهتمام الدولى المتزايد بإعادة النظر فى معايير المراجعة -بصفة عامة- والمعايير ذات الصلة بدور مراقب الحسابات فى تقييم مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، والمعايير ذات الصلة بالتقرير عن رأى المراجع فى هذا الخصوص -بصفة خاصة- إلا أنه باستقراء واقع الحال فى البيئة المصرية يتضح للباحث أن نسخة معايير المراجعة المعمول بها حتى الآن هى النسخة الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨، بعنوان المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، وتضمنت تلك النسخة معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) بعنوان الاستمرارية، إلا أن هذا المعيار -الذى هو ترجمة غير مكتملة لمعيار المراجعة الدولى (IAS:570) الصادر عام ٢٠٠٤- فقد توافقة مع معايير المراجعة الدولية الحالية، نتيجة إجراء العديد من التعديلات على معيار المراجعة الدولى (ISA:570) والتي انتهت بالتعديل الأخير عام ٢٠١٥.

بالإضافة إلى ما سبق تم إجراء العديد من التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية (ISA: 700, 701) الأخرى لتطوير شكل ومحتوى تقارير مراقبي الحسابات، والتوسع في المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ذات الصلة بتقييم مراقبي الحسابات لملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وجاءت تلك التعديلات في تلك المعايير استجابة للعديد من الإنتقادات التي وجهت للشكل النمطي لتقارير مراقبي الحسابات، والتي تمثلت في انخفاض القيمة المعلوماتية لمحتوى هذه التقارير (Chen et al., 2016a; Church et al., 2008).

وبمراجعة ماورد بمعيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) بشأن مسئولية إدارة المنشأة ومراقب الحسابات فيما يتعلق بالتقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار يتضح ما يلي:

أولاً : فيما يتعلق بمسئولية الإدارة عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار بما يبرر لها استخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) (الفقرات من ٣ إلى ٧) إلى ما يلي:

- يجب على إدارة المنشأة أن تقوم بتسجيل أصولها والتزاماتها على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارسة أنشطتها العادية.
- وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية، تعد إدارة المنشأة مسؤولة عن تقييم قدرتها على الاستمرار وتقديم الإفصاحات اللازمة المرتبطة بذلك التقييم.
- في ظل إتباع إطار محاسبي لإعداد القوائم المالية لا ينص بشكل صريح على مسئولية الإدارة عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، فإن إدارة المنشأة تظل مسؤولة عن ذلك.
- إذا كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار دون الحاجة إلى تحليلات تفضيلية لإجراء هذا التقييم.
- يعتمد تقدير الإدارة لمدى ملائمة فرض الاستمرارية على الحكم الشخصي للإدارة عند نقطة زمنية معينة، فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد بصورة متأصلة، ويعتمد الحكم الشخصي للإدارة في إعداد هذا التقدير على كافة المعلومات المتاحة عن الأحداث المستقبلية حتى تاريخ إعداد هذا التقدير، وقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت معقولة في تاريخ إعدادها.

فضلاً عما سبق فقد أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) إلى أنه في بعض الأحيان قد يكون لدى إدارة المنشأة خطط قابلة للتنفيذ تمكنها من التغلب على أو الحد من تأثير الظروف أو



الأحداث المستقبلية على قدرة المنشأة على الاستمرار، فقد يتم التغلب على عدم قدرة المنشأة على سداد مديونيتها عن طريق قيام الإدارة بإعداد خطة للحصول على تدفقات نقدية بديلة من خلال بيع بعض الأصول أو إعادة جدولة سداد القروض أو الحصول على رأس مال إضافي، كذلك الحال فإنه يمكن الحد من أثر فقدان المنشأة لمورد رئيسي عن طريق إيجاد مصدر توريد بديل.

ومن مراجعة معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ يتضح للباحث ما يلي:

- أن كلاً من معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ومقابلة المصري رقم (٥٧٠) يوفر إطاراً للعمل فيما يتعلق بمسئولية الإدارة عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، و أن هذا الإطار قابل للتطبيق ليس فقط عند إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية-التي تنص بشكل صريح على مسئولية الإدارة في هذا الشأن- ولكن مع أطر محاسبية أخرى لإعداد التقارير المالية (مثل الأطر المحاسبية الوطنية أو المنصوص عليها في القانون أو اللوائح).

- يختلف الباحث مع ما أشار إليه كلاً من معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) بالفقرة رقم (٦) ومعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بالبند (A:9) من إعفاء الإدارة من مسئولية تقديم التحليلات التفصيلية التي توضح الأسس التي استندت إليها في تقييم مدى قدرتها على الاستمرار، إذا كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها، وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة، ويرى الباحث أن هذا الأمر إن كان له ما يبرره في ظل الظروف العادية والأحداث والأزمات المتكررة إلا إنه غير مبرر في ظل الوضع الراهن، حيث أن جائحة (COVID-19) تعد أزمة غير مسبوقه بالنسبة لمنشآت الأعمال، لذلك فإن عوامل النجاح في مواجهة أزمات الماضي ليس بالضرورة أن تحقق نفس النتائج في ظل الوضع الراهن، لذلك يجب إلزام إدارات المنشآت بالإفصاح عن التحليلات التفصيلية التي استندت إليها في تقييم مدى قدرتها على الاستمرار بغض النظر عن تاريخ المنشأة السابق في تحقيق الأرباح أو الحصول على التمويل الازم .

وفي سياق متصل تتمثل مسؤوليات مراقب الحسابات وفقاً للفقرة رقم (٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بمدى مناسبة أو ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، و استنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتظل هذه المسؤوليات قائمة حتى لو كان إطار التقرير المالي

المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتطلب بشكل صريح من الإدارة إجراء تقدير لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وعلى الرغم مما سبق تشير الفقرة رقم (٧) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ، إلى أن - وكما توضح الفقرتين (A51;A52) من ملحق معيار المراجعة الدولي (IAS:200) الخاص بالأهداف العامة لمراقب الحسابات وإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية- التأثيرات المحتملة للقيود الملازمه لقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية قد تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية، و التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة، وقد لا يستطيع مراقب الحسابات أن يتنبأ بتلك الأحداث أو الظروف المستقبلية، وبالتالي لا يمكن النظر إلى عدم وجود إشارة في تقرير مراقب الحسابات إلى عدم التأكد من الاستمرارية، كضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وأشارت الفقرة رقم (٩) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ، إلى أن أهداف مراقب الحسابات فيما يتعلق بموضوع الاستمرارية تتمثل في ثلاثة أهداف رئيسية هي: الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، و استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف معينة، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، و إعداد تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

وقد تضمن معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ إشارة إلى إنه عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر المطلوبة بموجب الفقرة رقم (٥) من معيار المراجعة الدولي (IAS:315) الخاص بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعند القيام بذلك يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت تقديراً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإذا تم إجراء ذلك التقدير يجب على مراقب الحسابات مناقشته مع الإدارة، وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي - بمفردها أو في مجموعها - قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفي تلك الحالة يجب على مراقب الحسابات مناقشة خطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا لم تقوم الإدارة بإجراء ذلك التقدير الخاص بمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، يجب على مراقب الحسابات مناقشة الإدارة بشأن نيتها استخدام فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية،



والاستفسار من الإدارة عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قائمة - بمفردها أو في مجموعها - قد تثير بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي ذات السياق تشير الفقرات (١٢-١٣-١٤) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدور مراقب الحسابات في تقييم تقديرات الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار موضحاً آليات تنفيذ عملية التقييم ضمن البنود (A: 8,11,12,13) الواردة ضمن ملحق المعيار والتي أشارت إلى أهمية تأكد مراقب الحسابات من الفترة التي تغطيها تقديرات الادارة، وقيام الإدارة بتضمين كافة المعلومات المتاحة وذات الصلة بالأحداث أو الظروف عند قيامها بتقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

بالإضافة الى ما سبق تضمن معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ أشاره إلى دور مراقب الحسابات بشأن الأحداث أو الظروف التي تنشأ بعد فترة إعداد الإدارة لتقديراتها بشأن الاستمرارية والتي تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك من خلال البنود (A: 14, 15) في ملحق المعيار، كذلك تناول المعيار آليات التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن تقييم تقديرات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك ضمن البنود (A: 5,6,12,13) الواردة بملحق المعيار.

ويرى الباحث أنه على الرغم من وجود تقارب كبير بين معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) ومعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ فيما يتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، إلا أن معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ أورد ضمن ملحقه إجراءات و إرشادات واضحة حول ممارسة مراقبي الحسابات لدورهم فيما يتعلق بتقييم تقديرات الإدارة بشأن الاستمرارية ولم يترك الامر بكامله للتقدير الشخصي لمراقبي الحسابات كما في معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) الذي يعتبر ترجمة جزئية لمعيار المراجعة الدولي (IAS:570) قبل تعديله عام ٢٠١٥، فضلا عن ذلك فإن معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تطلب من مراقبي الحسابات إدراج وصف واضح لمسئولية إدارة المنشأة ومراقبي الحسابات فيما يتعلق بتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ضمن تقرير المراجعة.

وبناءً على ما سبق يتفق الباحث مع ما انتهت إليه إحدى الدراسات (عبد الرحيم، ٢٠٢٠) في أن التعديلات التي أوردتها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تساعد مراقبي الحسابات في إرسال إشارات تحذيرية بشكل أفضل عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، الأمر الذي يطفى المزيد من الثقة على تقارير مراقبي الحسابات، خاصة في ظل ارتفاع مستوى

شكوك مستخدمى القوائم المالية في قدرة المنشآت على الاستمرار في الوقت الراهن نتيجة تداعيات جائحة (COVID-19).

ويرى الباحث أن التداعيات غير المسبوقة لجائحة (COVID-19) على بيئة الأعمال، والتي أدت إلى تنامي الشك في قدرة العديد من منشآت الأعمال على الاستمرار، تلقى بالمزيد من المسؤولية على إدارات منشآت الأعمال لإجراء المزيد من التحليلات لمدى قدرتها على الاستمرار، ومن المتوقع أن تقوم الإدارة بإعداد سيناريوهات مختلفة للتعامل مع آثار تلك الجائحة في محاولة لتخفيض مستوى الشك في قدرتها على الاستمرار (على سبيل المثال، وضع سيناريوهات مختلفة باستخدام تواريخ متوقعة للعودة إلى الحياة الطبيعية، أو سيناريوهات مختلفة في ظل توقعات الإدارة لتلقي أو عدم تلقي مساعدات حكومية)، ويجب إعادة النظر في هذه السيناريوهات وتحديثها وفقاً لمستجدات جائحة (COVID-19)، وبالتالي يمكن القول بأن جائحة (COVID-19) تؤثر على متطلبات وفاء الإدارة ومراقبي الحسابات بمسؤولياتهم ويمكن تلخيص ذلك بالجدول رقم (١).

مراقبي الحسابات	الإدارة
الحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية أو مبتكرة حتى يتمكن مراقب الحسابات من استنتاج مدى ملاءمة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار.	من المحتمل أن يكون تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في ظل الظروف الحالية لتفشي جائحة (COVID-19) أكثر صعوبة من أى وقت مضى.
قد تساعد الإجراءات الأكثر اعتماداً على النماذج الكمية مراقبي الحسابات في الحصول على استنتاجات مناسبة عن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في ظل الظروف الحالية.	تتطلب الظروف الحالية من الإدارة والمكلفون بالحوكمة تزويد مستخدمى القوائم المالية بإفصاحات إضافية عن الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار.
قد يكون التوسع في تقرير مراقبي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ أكثر واقعية في ظل الظروف الراهنة حيث أضاف المعيار المذكور المزيد من المعلومات عن الاستمرارية في تقرير المراجعة.	في حالة وجود شك مرتبط بقدرة المنشأة على الاستمرار نتيجة جائحة (COVID-19) يجب على الإدارة أن تفصح عن خططها التي سوف تتبعها لتخفيض حالة الشك ويجب الإفصاح عن الافتراضات التي استندت إليها تلك الخطط، ومدى إمكانية تنفيذها في ظل السيناريوهات المختلفة المتوقعة للأزمة الحالية.

الجدول رقم (١)

أثر جائحة (COVID-19) على متطلبات وفاء الإدارة ومراقبي الحسابات بمسؤولياتهم بشأن الاستمرارية



وعلى الرغم من أنه من المحتمل أن يرتبط بجائحة (COVID-19) حدوث حالة من الانكماش الاقتصادي قد تؤدي في بعض الحالات إلى التشكيك في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، إلا أن هذا لا يعنى بالضرورة وجود تلك الشكوك بشكل موحد بالنسبة لجميع المنشآت، حيث أن تأثر منشآت الأعمال بتلك الجائحة سوف يعتمد على طبيعة وظروف تلك المنشآت والصناعة التي تنتمي إليها، ويوضح الجدول رقم (٢) أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ نتيجة لجائحة (COVID-19) و التأثير المحتمل على تقييم الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، و الأمور التي يجب على مراقب الحسابات ان يأخذها في الحسبان عند تقييم تقديرات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

الأحداث أو الظروف المرتبطة بجائحة (COVID-19)	التأثير المحتمل على تقييم الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار	الأمور التي يجب على مراقب الحسابات أن يأخذها في الحسبان عند تقييم تقديرات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار
فقد الاسوق الرئيسية أو العملاء الرئيسيين، والإيرادات، وتخفيض فترات تواجد العمالة.	دفعت جائحة COVID-19 العديد من الدول إلى اتباع العديد من التدابير الصحية العامة، مما ترتب عليها إغلاق بعض المنشآت التي تعمل في أنشطة غير أساسية أو تغيير نموذج العمل والتحول بشكل كلي أو جزئي إلى نظام العمل من المنزل.	يجب على مراقب الحسابات التأكد من أن الإدارة اخذت في الاعتبار تأثير هذه الأحداث على ما يلي: -الإيرادات. -خطط الادارة للحد من آثار الجائحة. -المشاكل المرتبطة بسلاسل التوريد. - تخفيض العمالة وأثره على مواصلة التشغيل. -المنح والإعانات الأخرى التي تقدمها الحكومة. - الأداء المستقبلي للمنشأة بعد رفع القيود الحالية.
الانخفاض الكبير في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية	من المرجح أن تكون تقييمات الأصول في ظل حالة عدم التأكد الحالية أكثر صعوبة. فالتقييم على أساس القيمة العادلة على وجه الخصوص، قد يكون أكثر صعوبة حيث يوجد تقلبات في القيمة بشكل غير منتظم.	- مدى معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة في تقييم الأصول. -ما إذا كانت هناك معلومات متناقضة فيما يتعلق بالافتراضات المستخدمة. - إذا استعانت المنشأة بخبير لإجراء التقييم، ما هي الأسس التي اعتمد عليها في بناء افتراضاته. - ما إذا كانت الإدارة قد قامت بإيلاء الاهتمام الكافي لحالة عدم
من المرجح أن تكون تقييمات الأصول في ظل حالة عدم التأكد الحالية أكثر صعوبة. فالتقييم على أساس القيمة العادلة على وجه الخصوص، قد يكون أكثر صعوبة حيث يوجد تقلبات في القيمة بشكل غير منتظم.	من المرجح أيضًا أن يكون التقييم المستند إلى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أكثر صعوبة نظرًا لأن التنبؤ بالتدفقات	

<p>التأكد الحالية التي تمر بها الأسواق المحلية والعالمية.</p>	<p>النقدية في المستقبل يحيطها مستوى مرتفع من عدم التأكد.</p>	
<p>ويجب على مراقب الحسابات التعرف على ما يلي : -الاعتبارات التي اعتمدت عليها الإدارة في تخفيض قيمة المخزون السلعي. -المدى الزمني المتوقع لاستمرار آثار الجائحة في المستقبل على العديد من الأمور ذات الصلة بالمخزون مثل سلاسل الإمداد والتوريد من حيث الانتظام والتكلفة وشروط التوريد.</p>	<p>اعتمادًا على طبيعة النشاط، وقابلية المخزون للتلف، وانخفاض القدرة على الاستمرار بمعدلات الأداء المعتادة، نتيجة للإجراءات الاحترازية الحالية، يستوجب الأمر من الإدارة دراسة تأثير تلك الإجراءات على تقييم عناصر المخزون السلعي، فعناصر المخزون ذات الطبيعة الموسمية، يجب تخفيض قيمتها إذا ما ثبت للإدارة أنه نتيجة لتداعيات الجائحة لا يمكن بيعها أو يجب تخفيض أسعارها للتخلص منها.</p>	<p>التدهور الكبير في قيمة الأصول المتداولة - المخزون</p>
<p>يجب أن يحصل مراقب الحسابات على معلومات كافية من الإدارة عن كيفية تعاملها مع الآثار المالية الناتجة عن تأجيل طرح المنتجات أو الخدمات الجديدة للأسواق، بما في ذلك التكاليف الأخرى ذات العلاقة مثل التكاليف القانونية أو غيرها من التكاليف الملزمة.</p>	<p>من الآثار التي لوحظت في ظل جائحة (COVID-19) أن العديد من المنشآت نتيجة لانخفاض الطلب أو عدم توافر الأجزاء أو المكونات اللازمة للإنتاج قامت بالإعلان عن تأجيل طرح منتجاتها أو خدماتها الجديدة.</p>	<p>تأجيل طرح المنتجات أو الخدمات الجديدة للأسواق</p>
<p>- كيف يتم أخذ تقلبات أسعار الصرف في الاعتبار، بما في ذلك تأثير أي ترتيبات تحوط اتخذتها الإدارة للحد من حالة عدم التأكد. - ما إذا كانت إدارة المنشأة قد أخذت في الحسبان حساسية التحركات في أسعار الصرف عند إعدادها لتقديراتها بشأن الاستمرارية.</p>	<p>قد تحتاج المنشآت التي لديها معاملات دولية إلى احتساب الخسائر (أو المكاسب) غير المتوقعة والناتجة عن عقود الشراء أو البيع الآجلة وعقود الصرف الآجلة أو عقود المشتقات الأخرى المقومة بعملات أجنبية .</p>	<p>تقلبات أسعار الصرف</p>
<p>ويجب على مراقب الحسابات التعرف على مايلي: -الافتراضات الأساسية، بما في ذلك مدى اتساقها مع مجالات المراجعة الأخرى. -المصدر المستخدم لتحديد مدى معقولية الافتراضات. -ما إذا كانت الحساسية فيما يتعلق بالتحركات في أسعار الفائدة أو</p>	<p>تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية قد تأثرت بسبب حالة عدم التأكد المتزايدة (على سبيل المثال، الحسابات القائمة على معدلات يمكن أن تكون عرضة للتقلب مثل أسعار الفائدة أو أسعار الصرف للعملة الأجنبية () ، ويجب ان تأخذ المنشآت في الحسبان مايلي: - الطبيعة المجهولة للمستقبل</p>	<p>التقييمات التي تتأثر بزيادة حالة عدم التأكد نتيجة جائحة (COVID-19).</p>



أسعار الصرف للعملة الأجنبية قد تم أخذها في الاعتبار.	- الفترة المتوقعة لاستمرار الجائحة - التوقيت المتوقع للتدفق النقدي	
كيف قامت الإدارة بتقييم مدى إمكانية استرداد الأصول المالية، بما في ذلك تقييم معقولة الافتراضات المستخدمة، واتساقها مع المعلومات الأخرى المتاحة لمراقب الحسابات.	(يجب أن تحدد إدارة المنشأة ما إذا كانت هناك مخاطر ائتمانية كبيرة لدى الأطراف ذات العلاقة، والتي تمتلك المنشأة لديها أصول مالية كبيرة، ويجب على الإدارة تقييم مدى قدرة الأطراف ذات العلاقة على الوفاء بالتزاماتها التعاقدية.	المخاطر الائتمانية للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة
- كيف قامت الإدارة بتقييم الملاءة المالية، وتقييم العلاقة بين إدارة المنشأة ومقدمي التمويل. - ما إذا كانت الإدارة قد قامت بإجراء اختبارات تساعدها في فهم مخاطر الملاءة المالية للمنشأة، وما إذا كان الافتراضات المستخدمة في الاختبارات تعكس بشكل كافٍ الظروف المحتملة. - خطة المنشأة لسداد القروض الإضافية التي تم الحصول عليها. - كيف تعاملت الإدارة مع إجراءات الدعم الحكومي التي استهدفت التخفيف من آثار الجائحة.	يركز الدعم الحكومي في الوقت الحالي بشكل عام على توفير السيولة قصيرة الأجل لمنشآت الأعمال التي تتطلب الدعم، فالإجراءات التي يتم اتخاذها الآن للحفاظ على السيولة، مثل تأجيل السداد أو تقديم منح لتعويض الارتفاع في التكاليف، يحتمل أن تؤثر على الملاءة المالية لبعض المنشآت.	الملاءة المالية للمنشأة

جدول رقم (٢)

الاعتبارات محل الاهتمام عند تقييم الأحداث أو الظروف التي قد تنشأ نتيجة لجائحة (COVID-19)

٣-٨ مدى ملاءمة مؤشرات الشك والإجراءات الإضافية بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار
المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات
لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)

١-٣-٨ مدى ملاءمة مؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل
لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة
(COVID-19)

تضمن معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) بالفقرة رقم (٨)، وكذلك معيار المراجعة
الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ضمن البند التفسير رقم (A3) للفقرة رقم (١٠)، الأحداث

والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم تصنيف تلك الأحداث أو الظروف إلى ثلاث مجموعات هي: الأحداث المالية، التشغيلية، وأحداث أخرى، وادرج تحت كل مجموعة عدد من الأحداث أو الظروف على سبيل المثال وليس الحصر، وذلك على النحو التالي:

الأحداث المالية، وتتمثل في:

- ظهور راس المال العامل بإشارة سالبة.
- إقتراب موعد استحقاق القروض دون وجود فرص واقعية للسداد أو للتجديد، أو الإعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الاجل.
- وجود مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل المقرضين.
- وجود عجز في التدفقات المالية التي تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- ظهور نسب مالية رئيسية بصورة سلبية.
- وجود خسائر تشغيلية جوهريّة، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر سداد توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على سداد مستحقات الموردين في تاريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الإلتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسى أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأحداث التشغيلية وتتمثل في:

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب العليا وعدم توافر بديل.
- فقد سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو ترخيص، أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل في العمالة، أو نقص حاد في الإمدادات الرئيسية.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

أحداث أخرى وتتمثل في:

- عدم الإلتزام بمتطلبات كفاية راس المال أو المتطلبات القانونية أو التنظيمية.



- وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشأة والتي قد تؤدي إلى مطالبات قد تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بها.
 - التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو السياسات الحكومية التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على استمرارية المنشأة.
 - الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.
- ويخلص الباحث من العرض السابق إلى بعض الملاحظات يمكن عرضها على النحو التالي:
- أن ماورد ضمن معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) وكذلك معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن مؤشرات الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار يعد أمثلة للأحداث أو الظروف، والتي - بمفردها أو في مجموعها - قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، فضلاً عن ذلك تجدر الإشارة إلى أن تلك الأحداث أو الظروف ليست حصرية ولكن يمكن أن يضاف إليها مؤشرات أخرى تتناسب مع تداعيات جائحة (COVID-19)، كما أن حدوث واحد أو أكثر من تلك الأحداث أو الظروف لا يعنى بالضرورة وجود عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار.
 - أضاف معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن مؤشرات الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار بند جديد لم يتضمنه معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠)، يتمثل في الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.
 - كما تضمن معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بنود مستحدثة عن معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) تتعلق بتقييم مؤشرات الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار للمنشآت الصغيرة وهي البنود أرقام (A5,A6,A12, A13) بملحق المعيار، وتمثلت في الآتي:
- يمكن أن يؤثر حجم أي منشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة، ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الإستجابة بسرعة واستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطات اللازمة للمحافظة على استمرارية العمليات.
 - تتضمن الظروف الخاصة ذات الصلة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين عن تقديم الدعم لها نظراً لصغر حجمها، بالإضافة إلى تأثرها البالغ بالفقد المحتمل لمورد أساسي أو لعميل رئيسي أو لموظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

- في العديد من الحالات، قد لا تعد المنشآت الصغيرة تقديراً مفصلاً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال والتطلعات المستقبلية المتوقعة، وبالرغم من ذلك وطبقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، يحتاج مراقب الحسابات عند تقييم تقدير الإدارة بشأن قدرة المنشأة الصغيرة على البقاء كمنشأة مستمرة مناقشة التمويل متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط تأييد ادعاءات الإدارة بما يكفي من الأدلة الموثقة، والتي لا تتناقض مع فهم مراقب الحسابات للمنشأة، وبناء على ذلك فإن المتطلب الوارد في الفقرة (١٣) من هذا المعيار تسمح لمراقب الحسابات بأن يطلب من الإدارة التوسع في تقديراتها لمدى القدرة على الاستمرار، ويتم الوفاء بذلك على سبيل المثال من خلال المناقشة، والاستفسار والتحقق من الوثائق المؤيدة.
- واخيراً قد يكون الدعم للمنشآت الأصغر من قبل المالك عنصراً هاماً في تقييم قدرتها على البقاء كمنشآت مستمرة، وبالتالي عندما يتم تمويل المنشأة الأصغر بشكل كبير عن طريق قرض من أحد الملاك يجب أن يأخذ مراقب الحسابات في الاعتبار أسباب وتداعيات سحب ذلك التمويل واثرة على استمرارية المنشأة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مؤشرات الشك في عدم قدرة المنشأة على الاستمرار التي تتضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تتسع لاستيعاب تداعيات جائحة (COVID-19)، كما يوفر المعيار إرشادات كفاية لدعم أداء مراقب الحسابات فيما يتعلق بمسئولية عن تقييم تقديرات الإدارة بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك بشكل أكثر وضوحاً عن معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠).

٢-٣-٨ مدى ملاءمة الإجراءات الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقب الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)

تضمنت الفقرة رقم (١٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وكذلك الفقرات (٢٦:٢٧:٢٨) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) العديد من الإرشادات التي يجب أن يتبناها مراقب الحسابات في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حيث تطلب معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ من مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، لتحديد ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري أم لا، ذو علاقة بتلك الأحداث أو الظروف من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية،



بما في ذلك أخذ عوامل تخفيض حدة هذا الشك في الحسبان، تتضمن تلك الإجراءات ما يلي (ISA:570,2015):

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .
- مراجعة شروط ووثائق المديونية غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاك بشأنها.
- الاطلاع على محاضر إجتماعات الجمعيات العامة والمكلفين بالحوكمة، وأية لجان ذات صلة للوقوف على أية مشاكل تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا أو مطالبات، ومدى معقولية تقديرات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك مدى مناسبة تقديرات الإدارة للأثار المالية المترتبة عليها.
- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابليتها للتنفيذ، لتوفير الدعم المالي والمحافظة عليه مع الأطراف الأخرى أو ذات علاقة، وتقدير القدرة المالية لتلك الأطراف على توفير أموال إضافية.
- دراسة خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية للتعرف على تلك الأحداث التي يمكن أن تحد من الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وتلك الأحداث التي تزيد من الشكوك حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- التأكد من وجود تسهيلات للاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير الفحص بشأن الإجراءات التنظيمية.
- تحديد مدى كفاية الدعم لأي عمليات استبعاد مخطط للأصول.

فضلاً عما سبق تتطلب الفقرة رقم (١٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل

لسنة ٢٠١٥ من مراقب الحسابات ما يلي:

- مطالبة الإدارة بإجراء تقدير لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في حال عدم قيامها بذلك.
- تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في تلك الظروف.

- في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤات للتدفقات النقدية، وتحليل التنبؤات كعامل هام - عند الأخذ في الحسبان نتيجة الأحداث أو الظروف المستقبلية - في تقويم خطط الإدارة للتصرف المستقبلي يجب على مراقب الحسابات مراعاة الآتي:

- تقييم موثوقية البيانات ذات الصلة التي استخدمت في إعداد التنبؤات.
- تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ لمعقولية الافتراضات التي استندت إليها التنبؤات.
- ما إذا كان هناك حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة بعد التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقديراتها.
- طلب إفادات مكتوبة من الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط.

والجدير بالإشارة أن البند رقم (A:16) من ملحق معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ قد تضمن بعض الأمثلة على إجراءات المراجعة المناسبة والتي تتلاءم مع متطلبات تطبيق الفقرة رقم (١٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، والتي في ضوءها يمكن تحديد ما يجب أن يركز عليه مراقب الحسابات في ظل الظروف الأحداث الراهنة لجائحة (COVID-19)، والتي يمكن تناولها من خلال الجدول رقم (٣).

<p>ما يجب أن يركز عليه مراقب الحسابات في ظل الظروف والأحداث الراهنة للجائحة .</p>	<p>إجراء المراجعة المناسب وفقاً للبند (A16) من ملحق معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥</p>	<p>الإجراءات الإضافية للمراقب الحسابات وفقاً للفقرة رقم (١٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥</p>
<ul style="list-style-type: none"> • قد تكون الموازنات والتنبؤات المعدة مسبقاً أقل أهمية بسبب التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية نتيجة أحداث وظروف جائحة (COVID-19) وقد تتطلب إعادة النظر من قبل الإدارة قبل أن ينظر فيها مراقب الحسابات. • نظراً لحالة عدم الاستقرار وتقلب الأسواق العالمية، فمن المرجح أن تكون التوقعات المستقبلية أكثر صعوبة، وبالتالي عملية المراجعة لتلك التوقعات، ويمكن أن تشمل مجالات التركيز بالنسبة لمراقب الحسابات ما يلي: 	<p>تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.</p>	<p>قد تقوم المنشأة بإعداد تنبؤات عن التدفقات النقدية، وتقوم بإجراء تحليلات تفصيلية للعوامل الهامة التي تؤثر في إعداد هذه التنبؤات، وعند نظر مراقب الحسابات في النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف في ضوء تقييم خطط الإدارة للعمل المستقبلي يجب عليه مراعات الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقييم مدى الموثوقية في البيانات الأساسية التي تم الإعتماد عليها من جانب الإدارة في إعداد التنبؤات. - تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ لواقعية الافتراضات التي تستند إليها تقديرات الإدارة.



<p>- مدى معقولة الافتراضات المستخدمة في ظل الظروف الحالية.</p> <p>- اتساق الافتراضات التي تستخدمها المنشأة لأغراض مختلفة مع بعضها البعض.</p> <p>- كيف تم استخدام تحليل الحساسية لدعم الافتراضات المطبقة، وهل تم إعداد سيناريوهات مختلفة لتعكس التغيرات السريعة الناتجة عن جائحة (COVID-19) على بيئة الأعمال ، وكيف أثر ذلك على تقييم الإدارة للترتيبات التعاقدية التي تم تعديلها والتي قد تؤثر على توقعات التدفقات النقدية المستقبلية</p> <p>- الأثار الضريبية المتوقعة بسبب التغييرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب نتيجة الظروف الاحداث الراهنة.</p> <p>- قد تكون هناك حاجة إلى اجراء تحديثات منتظمة لتقييم الإدارة وتقييم المراجع لتلك الجوانب السابقة نظرًا للطبيعة المتطورة لجائحة (COVID-19)</p>		
<p>● مدى اعتماد المنشأة على الدعم الذي تقدمه الحكومات (إن وجد) ، وما إذا كان كافيًا لتغطية مشاكل السيولة قصيرة الأجل ، وكذلك مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المرتبطة بالحصول على الدعم الحكومي.</p> <p>● يجب أن يأخذ مراقبي الحسابات أيضًا في الاعتبار مايلي:</p> <p>- مراجعة المراسلات الأخيرة مع الجهات المنحة للدعم المالي للحصول على فهم لاحتمال استمرار الدعم من عدمه.</p> <p>- جدوى وتأثير خطط إعادة الهيكلة على خفض تكاليف التشغيل.</p> <p>- مدى قدرة المنشأة على دفع التكاليف التي تم تأجيلها عند استحقاقها.</p>	<p>التأكد من وجود، وقانونية، وإمكانية تنفيذ الترتيبات المخططة لتوفير أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات الصلة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير التمويل الإضافي.</p>	<p>تقييم خطط الإدارة والإجراءات المستقبلية في علاقتها بتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار، وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط من المرجح أن تحسن الاوضاع الاقتصادية للمنشأة، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في الحد من آثار الاحداث الراهنة.</p>
<p>- يجب أن يأخذ مراقب الحسابات بعين الاعتبار تأثير التصنيف</p>	<p>الاطلاع على شروط اتفاقيات القروض وتحديد مدى الالتزام بها.</p>	

<p>الائتماني الضعيف في حالة انتهاك اتفاقيات التمويل، وخطط الإدارة لحل تلك المشكلة مع الجهات المانحة للتمويل. فقد تنشأ الانتهاكات لعقود التمويل نتيجة للتغيرات المؤقتة في أرباح المنشأة، أو تعليق الأعمال أو غيرها من الأحداث المعاكسة الجوهرية، أو نتيجة تأخير إصدار القوائم المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات والتي تتطلبها الجهات المانحة للائتمان، أو صعوبات تتعلق بالحصول على شهادات من طرف ثالث تتعلق بالتقييم الائتماني للمنشأة.</p> <p>-هناك اعتبارات أخرى يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان، تتعلق بالإجراءات في بعض الدول فيما يتعلق بتعهدات سداد الديون، فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، ناشدت الحكومات الجهات المانحة للتمويل بالنظر في تجميد الإجراءات القانونية في حال انتهاك اتفاقات الديون الناتجة بشكل مباشر عن الجائحة، وعدم فرض رسوم إضافية أو قيود جديدة على العملاء في ظل الظروف الراهنة.</p>		
<p>قد تتطلب طبيعية بعض المنشآت الإعتماد بشكل كبير على الاقتراض أو التسهيلات الائتمانية، لذلك فإن الجائح سوف تؤثر عليها مالياً في الأجل القصير والمتوسط، لذلك يجب على مراقب الحسابات ان يأخذ في الحسبان مدى وجود كل من ترتيبات السيولة قصيرة الأجل وترتيبات الملاءة طويلة الأجل مع المقرضين، وذلك بوصفها عامل هام في دعم استنتاج مراقب الحسابات بشأن مدى ملاءمة استخدام المنشأة لفرض الاستمرارية.</p>	<p>التأكد من توافر شروط الحصول على التسهيلات الائتمانية</p>	

الجدول رقم (٣)

إجراءات المراجعة الإضافية لمراقب الحسابات في ظل الأحداث والظروف الراهنة لجائحة (COVID-



وفى تصور الباحث أن الارشادات التى تضمنها معيار المراجعة الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تتضمن تحديد واضح للإجراءات الإضافية الواجب أن يتبعها مراقب الحسابات فى حالة توصله إلى استنتاج بأن الأحداث أو الظروف القائمة تشير إلى حالة عدم تأكد جوهرى بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وبالتالي يمكن القول بأن معيار المراجعة الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تضمن بشكل تفصيلى الإرشادات التى يمكن لمراقب الحسابات الاستعانة بها فى أداء دورة فيما يتعلق بالحكم على ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، ويؤدى ذلك إلى تخفيض مستوى الاعتماد على الأحكام الشخصية لمراقبى الحسابات فى أداء هذا الدور، وبالتالي تزداد موضوعية أحكامهم، خاصة فى ظل الظروف والاحداث الراهنة الناتجة عن جائحة (COVID-19) والتي قد تؤدى آثارها إلى استنتاج مراقبى الحسابات لوجود حالة من عدم التأكد الجوهري بشأن مدى قدرة المنشأة.

٨-٤ مدى ملاءمة تبني معيار المراجعة الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لتحسين القيمة الاتصالية لتقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية فى ظل جائحة (COVID-19)

يعد الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار من أكثر الاتجاهات البحثية التى شهدت جدلاً واسعاً بين الباحثين والمنظمات المهنية، منذ ظهور الإصدارات المهنية ذات الصلة بهذا الشأن، حيث دار النقاش حول الهدف من تحميل مراقبى الحسابات بتلك المسئولية ونطاقها ومحدداتها، كذلك طبيعة أدلة الاثبات التى يجب أن يسعى مراقب الحسابات للحصول عليها لترشيد حكمه المهني (صالح وآخرون، ٢٠٢٠)، بالإضافة إلى التكلفة الاقتصادية التى قد يتحملها المجتمع نتيجة إصدار مراقبى الحسابات لأحكام مهنية غير مناسبة فى هذا الشأن (Matanova et al., 2019).

ويعد تقرير مراقب الحسابات المعد وفقاً لمعايير المراجعة المصرية الصادرة عام ٢٠٠٨ والمتوافقة مع نسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة عام ٢٠٠٣ من وجهة نظر العديد من الباحثين (عرفة وميلجى، ٢٠١٣، عبد الرحيم، ٢٠٢٠) تقريراً نمطياً مختصراً لا يوفر معلومات كافية لأصحاب المصالح بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، ويرى البعض (Segal 2017; Tušek and Ježovita 2018) أن النموذج النمطى الحالى لتقرير مراقب الحسابات يحتوى على عبارات لا تقدم إلا القليل من المعلومات حول المنشأة محل المراجعة و إجراءات المراجعة التى قام بها مراقب الحسابات، فضلا عن تحديد يكاد يكون متعارف عليه حول مسئولية الإدارة و مراقب الحسابات، فى حين أن تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الداخلية التى يصعب

حصول مستخدمى القوائم المالية عليها، أو بعض المعلومات المتعلقة بالأمر الرئيسية لعملية المراجعة يزيد من جودة المحتوى المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات. ونتيجة لزيادة الإنتقادات التى وجهت إلى شكل ومحتوى تقرير مراقبى الحسابات بدأ الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) منذ عام ٢٠١٣ فى اتخاذ العديد من الخطوات الساعية إلى تطوير شكل ومحتوى تقرير مراقبى الحسابات، والتى اسفرت عن تعديل العديد من معايير المراجعة الدولية (ISA:260,700:705:706,570) واستحداث معيار المراجعة الدولي (ISA:701) فى عام ٢٠١٥، فعلى سبيل المثال تضمن المعيار الدولي (IAS:700) المعدل الصادر فى ٢٠١٥ إضافة لبعض الفقرات الجديدة فى تقرير مراقب الحسابات، بالإضافة إلى تغيير ترتيب فقرات تقرير مراقب الحسابات لتكون على النحو التالى: فقرة الرأى، فقرة أساس إبداء الرأى، فقرة الاستمرارية، فقرة أمور المراجعة الأساسية، فقرة المعلومات الأخرى، فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، و فقرة مسؤولية المراجع، و فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.

وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات (يوسف، ٢٠١٧؛ عبد الرحيم، ٢٠٢٠) قد انتهت إلى التوصية بإجراء تعديل على شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات فى البيئة المصرية بما يتوافق مع التعديلات والإضافات المستحدثة فى نسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة عام ٢٠١٨، خاصة فيما يتعلق باستنتاجات مراقب الحسابات عن ملائمة استخدام المنشأة لفرض الاستمرارية فى إعداد القوائم المالية، إلا إنه حتى هذه اللحظة مازالت نسخة معايير المراجعة المصرية الصادرة عام ٢٠٠٨ هي النسخة المعتمدة، لذلك يرى الباحث أن إهمال معايير المراجعة المصرية لتلك التعديلات ساهم فى زيادة فجوة توقعات المراجعة نتيجة وجود فجوة فى المعايير، حيث أن العديد من الدراسات (Abad et al., 2017; Chen et al., 2016b; Dong et al., 2015; Feldmann & Read, 2013) انتهت إلى أن تقرير مراقب الحسابات عن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، وما يتضمنه من معلومات عن الاستمرارية ذو تأثير معنوى على قرارات أصحاب المصالح خاصة المقرضين والمتعاملين على أسهم المنشأة فى الأسواق المالية. وقد أشار معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) الى أن مراقب الحسابات قد يكون بصدد إحدى حالتين، عند تقييم ادلة المراجعة التى حصل عليها بشأن مدى ملائمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية فى اعداد القوائم المالية، وقد حدد معيار المراجعة المصرى الارشادات التى يجب ان يتبعها مراقب الحسابات عند ابداء الرأى بشأن الاستمرارية فى ظل كل حالة من الحالات على النحو التالى: (يوسف، ٢٠١٧)



الحالة الاولى: ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية على الرغم من وجود حالة عدم تأكد جوهري:

- إذا قامت إدارة المنشأة بالإفصاح بالشكل الكافي بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن حالة عدم التأكد الجوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وخططها المستقبلية لمواجهة الأحداث أو الظروف التي تهدد الاستمرارية، يجب في هذه الحالة أن يصدر مراقب الحسابات رأياً غير متحفظاً مع يتم تعديل تقرير مراقب الحسابات ليتضمن فقرة إيضاحية لتوجيه إنتباه القارئ إلى وجود عدم تأكد هام يتعلق بالأحداث أو الظروف، والتي من شأنها أن تؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، كما يوجه الانتباه إلى الإيضاحات الواردة بالقوائم المالية التي تتضمن معلومات ذات صلة بهذا الشأن.

- وفي حالة عدم تقديم إدارة المنشأة لإفصاح كافي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن حالة عدم التأكد الجوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار، يجب على مراقب الحسابات أن يصدر رأياً متحفظاً، أو رأياً عكسياً - حسب الأحوال - طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) الخاص بالتعديلات على تقرير مراقب الحسابات، ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلى حقيقة أن هناك عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

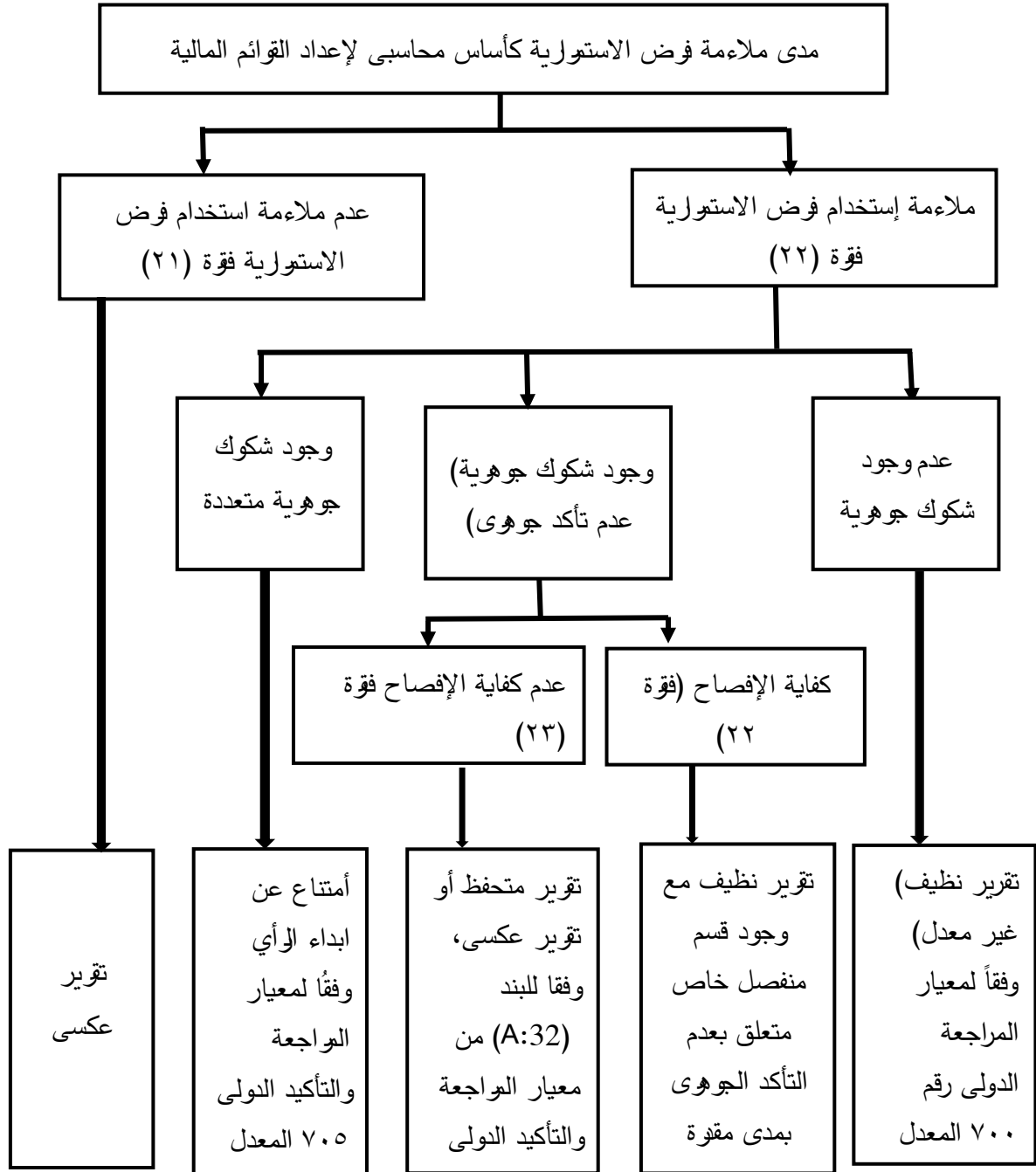
الحالة الثانية: عدم ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية:

إذا استنتج مراقب الحسابات في ضوء ما حصل عليه من ادلة أن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار في مزاوله أنشطتها، وبالتالي عدم ملاءمة إعداد القوائم المالية باستخدام فرض الاستمرارية، فيجب أن يصدر رأياً عكسياً إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية المنشأة، وبغض النظر عن كفاية الإفصاح بالقوائم المالية، ولكن إذا اقتنعت الإدارة برأى مراقب الحسابات وقامت باستخدام أساس بديل آخر معترف به يتناسب مع الظروف الراهنة، وأسفرت إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها عن سلامة الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية وكفاية الإفصاح الوارد بها، فيمكن لمراقب الحسابات في هذه الحالة أن يصدر رأياً بدون تحفظ، وقد يرى مراقب الحسابات إضافة فقرة توضيحية في تقريره لتوجيه إنتباه القارئ إلى الأساس البديل الذي تم استخدامه في إعداد هذه القوائم المالية.

وبالانتقال إلى معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ فيما يتعلق بدور مراقب الحسابات عند ابداء الرأي حول ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية، يتضح أن أهم التعديلات التي أوردها المعيار في هذا الشأن تتمثل في أنه يجب على

مراقب الحسابات في حالة استنتاجه لوجود حالة عدم تأكد جوهري يصاحبها إفصاح كافي من جانب الإدارة أن يصدر رأيه بدون تحفظ، مع إضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" كفقرة مستحدثة تتضمن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى وجود حالة من عدم التأكد الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، مع الإشارة إلى أن ذلك لا يعنى وجود تعديل في رأى مراقب الحسابات، كما يجب أن يلفت مراقب الحسابات نظر أصحاب المصالح إلى الإفصاحات الواردة في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية بشأن تلك الظروف أو الأحداث كذلك خطط الإدارة للحد من حالة الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، وتعد هذه الفقرة المضافة إلى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بمثابة إنذاراً مبكراً لأصحاب المصالح حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، ويعد هذا التعديل استجابة للإنقادات التي تعرضت لها تقارير مراقبي الحسابات في اعقاب الأزمة المالية العالمية والتي اتهمت مراقبي الحسابات بالتواطؤ نتيجة خلو تقاريرهم من أى تحذيرات لأصحاب المصالح حول شكوكهم حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

بالإضافة إلى ما سبق تضمن معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ إيضاح لكيفية صياغة مراقبي الحسابات لأرائهم بشأن ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية في عدة حالات، مثل حالة وجود عدم تأكد جوهري بشأن الاستمرارية مصحوب بعدم كفاية الإفصاح من جانب إدارة المنشأة، وحالة وجود شكوك جوهري متعددة بشأن الاستمرارية من جانب مراقب الحسابات وامتناع الإدارة عن التوسع في الإفصاح عن المعلومات، واخيراً حالة عدم ملاءمة استخدام فرض الاستمرارية وإصرار الإدارة على استخدام هذا الفرض كأساس لإعداد القوائم المالية، ويوضح الشكل رقم (٢) ما تضمنه المعيار بشأن كل حالة من الحالات السابقة.



الشكل رقم (٢)

صياغة مراقبي الحسابات لآرائهم بشأن ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية وفقاً لمعيار

المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥

المصدر: (صالح واخرون، ٢٠٢٠).

والجدير بالإشارة أن معيار المراجعة الدولي (IAS:700) المعدل لسنة ٢٠١٥ قد أستخدمت فقرة إضافية في تقرير مراقب الحسابات بعنوان "أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس" ، ففي حالة استنتاج مراقب الحسابات وجود حالة عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وتزامن ذلك مع عدم إفصاح إدارة المنشأة عن المعلومات المرتبطة بتلك الحالة بشكل مناسب في القوائم المالية للمنشأة، يجب على مراقب الحسابات أن يصدر رأياً متحفظاً أو معاكساً وفقاً لحكمة المهني، وفي كل الأحوال يجب أن يشرح مراقب الحسابات ضمن فقرة أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس الأسباب التي أدت إلى توصله لذلك الرأي.

بالإضافة إلى ما سبق أشار معيار المراجعة الدولي (ISA:701) إلى أهمية تضمين تقرير مراقب الحسابات فقرة "أمور المراجعة الرئيسية" وتشمل الأمور التي كان لها أهمية بالغة -وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات- عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويعتقد الباحث أن الاعتبارات التي بنيت عليها أحكام مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية تعد من أمور المراجعة الرئيسية خاصة في ظل الإحداث والظروف الراهنة الناتجة عن جائحة (COVID-19) والتي نشأ عنها حالة من عدم التأكد الجوهري بشأن القدرة على الاستمرار بالنسبة لبعض المنشآت، وبالتالي حاجة مراقبي الحسابات إلى إصدار أحكام هامة فيما يتعلق باستنتاجاتهم بشأن ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية أكثر من أي وقت مضى.

لا يعد الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية بديلاً عن إعداد تقارير مراقبي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، حيث توضح الفقرة رقم (١٥) من معيار المراجعة الدولي (ISA:701) المعدل لسنة ٢٠١٥ أن الأمر الذي يؤدي إلى رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:705) المعدل لسنة ٢٠١٥، أو عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) ، لن يتم وصفه في قسم أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، و يجب على مراقب الحسابات أن يقدم تقريراً عن هذه الأمور كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة الدولي (ISA:705) المعدل لسنة ٢٠١٥، أو معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، على أن يقوم مراقب الحسابات بإدراج معلومة في قسم أمور المراجعة الرئيسية تتضمن إشارة إلى الأقسام ذات الصلة المدرجة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لهذه المعايير الدولية.

وبالإضافة إلى ما سبق يتضح للباحث أنه نتيجة للتداعيات المتعاقبة لجائحة (COVID-19) قامت العديد من الشركات بالتوسع في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالأحداث والظروف الراهنة وآثارها الحالية والمرتقبة ضمن المعلومات الأخرى في التقرير السنوي لمجلس الإدارة



والتي يمكن تصنيفها تحت عنوان المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية وهي أحد أوجه الإفصاحات الإضافية، والتي تعرف من منظور المحاسبة المالية بأنها إفصاحات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة التي تضمنها معيار المحاسبة المصري رقم (١)، حيث يعرف معيار المراجعة الدولي (IAS:720) المعدل لسنة ٢٠١٥ المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، بأنها المعلومات المالية وغير المالية الواردة بالتقرير السنوي للمنشآت بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

و يلاحظ أنه في حين أن الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تلزم به المعايير المحاسبية، إلا أن الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مازال دون تحديد نطاق له، أو حد أدنى يجب الالتزام به، مما يلقي بمسئولية خاصة على مراجع الحسابات سواء عند تخطيط أو أداء اجراءات المراجعة، أو عند اعداد وتوصيل تقرير المراجعة (عبد القادر، ٢٠١٧).

ترد مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى ضمن معيار المراجعة الدولي (ISA:720) المعدل لسنة ٢٠١٥، بما في ذلك عندما تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات مالية أوغير مالية متعلقة باستمرارية المنشأة أو جدواها أو إستراتيجيتها ضمن المعلومات الأخرى بالتقارير السنوية لمجلس الإدارة، وتتمثل مسؤولية مراقب الحسابات كما حددها المعيار في قراءة المعلومات الأخرى بغرض تحديد مدى اتساقها مع القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها والتي كانت مشمولة بعملية المراجعة، ومدى اتساقها مع معرفة مراقب الحسابات عن المنشأة والتي اكتسبها من خلال عملية المراجعة، ويوضح معيار المراجعة الدولي (ISA:720) من خلال الفقرات ١٦-١٩ استجابة مراقب الحسابات إذا تم تحديد عدم اتساق جوهرى أو عندما يستنتج و جود تحريف جوهرى في المعلومات أخرى.

ويرى الباحث أن الإضافة الرئيسية التي استحدثها معيار المراجعة الدولي (ISA:720) المعدل لسنة ٢٠١٥ مقارنة بمعيار المراجعة المصري (٧٢٠) الصادر بالقرار ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، هي تطوير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات بإضافة فقرة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان المعلومات الأخرى حتى في حالة وجود اتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية محل المراجعة، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب إضافة فقرة إلى تقرير مراقب الحسابات يوضح فيها أن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى الواردة في تقرير مجلس الإدارة، و أن رأى مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية فقط و لا يغطى المعلومات الأخرى، وانه لم يقوم بعمل أى شكل من اشكال التأكيد بشأنها في سياق عملية المراجعة للقوائم المالية، وان مسؤولية مراقب الحسابات تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى والأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك مؤشرات بأن المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهرى مع القوائم المالية أو معرفة مراقب الحسابات التي تم الحصول عليها فى سياق عملية المراجعة.

وقد انتهت العديد من الدراسات (Amoradi and Jaber, 2015; Wheeler et al., 2014; Backof et al., 2014; Simnett and Huggins, 2014; Bedard et al., 2012) إلى أن الإلتزام بمعيار المراجعة الدولي (ISA:720) خاصة فيما يتعلق بالتوسع في محتوى تقرير مراقب الحسابات بإضافة فقرة عن المعلومات الأخرى سوف يحسن من جودة عملية المراجعة دون تغيير نطاقها من خلال تحديد مسئولية مراقب الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى، كذلك يؤدي تبني هذا المعيار إلى تضيق فجوة التوقعات من خلال قيام مراقبي الحسابات بوصف مسئولياتهم، ونتائج عملهم المتعلقة بالمعلومات الأخرى، كما أن التغييرات المستحدثة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار سوف تساهم في تحسين فهم وادراك أصحاب المصالح لحدود الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن نسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة عام ٢٠١٨ تضمنت العديد من التعديلات والاضافات في معايير المراجعة تمس أداء مراقب الحسابات لمسئولياته بشأن الاستمرارية على النحو التالي:

- ما تضمنه معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ من تعديلات تستهدف توفير إرشادات لكيفية صياغة مراقبي الحسابات لأرائهم بشأن ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية في عدة حالات سواء من خلال فقرة عدم التأكد الجوهرى فيما يتعلق بالاستمرارية و التي استحدثها المعيار، أو من خلال فقرة "أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس التي استحدثها معيار المراجعة الدولي (IAS:700) المعدل لسنة ٢٠١٥ في حالة استنتاج مراقب الحسابات وجود حالة عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن إدارة المنشأة لم تفصح عن المعلومات المرتبطة بتلك الحالة بشكل مناسب في القوائم المالية للمنشأة.

- تضمنت نسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة عام ٢٠١٨ معيار المراجعة الدولي (ISA:701) المستحدث تحت عنوان أمور المراجعة الرئيسية، والذي بموجبه يتضح أهمية التنويه عن الاستمرارية في بعض الحالات ضمن تلك فقرة "أمور المراجعة الرئيسية" في تقرير مراقبي الحسابات، اذا وجد مراقبي الحسابات - خاصة في ظل الظروف الراهنة - أن الاستمرارية تعد من أمور المراجعة الرئيسية، حيث أن الإدارة قامت بإجراء العديد من التقديرات الهامة عند تقديرها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

- واخيراً يعرض المعيار الدولي (ISA:720) المعدل لسنة ٢٠١٥ مسئولية مراقب الحسابات بشأن المعلومات الأخرى الواردة في تقرير مجلس الإدارة، وكيفية تقرير مراقب الحسابات عنها من خلال فقرة جديدة مستحدثة في تقرير مراقب الحسابات بعنوان المعلومات الأخرى، وهذا المعيار يوفر



إرشادات لمراقبي الحسابات حول مسؤوليتهم عن التقرير عن المعلومات الخاصة بالاستمرارية والتي يتم الإفصاح عنها في تقرير مجلس الإدارة.

وفي ختام هذا الجزء من الدراسة يرى الباحث أنه على الرغم من أن نسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة عام ٢٠١٨ تضمنت تعديلات أدت إلى التوسع في المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقبي الحسابات وزيادة القيمة الاتصالية لتقاريرهم، إلا أن معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ظلت كما هي ولم يطالها أى تعديل، وبالتالي احتفظت تقارير مراقبي الحسابات بشكلها التقليدي و النمطى الذى وجهه له العديد من الانتقادات، لذا يجد الباحث أنه في ظل الظروف الراهنة لجائحة (COVID-19) و ارتفاع مستوى الشكوك في قدرة بعض المنشآت على الاستمرار، أن أصحاب المصالح يتطلعون إلى تقرير مراجعة أكثر تفصيلاً بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، لذلك يجد الباحث - من منظور التحليل النظرى السابق- أن هناك حاجة لإجراء تحديث لمعايير المراجعة المصرية حتى تعود إلى توافقها -المفقود - مع معايير المراجعة الدولية، و حتى يمكن لتلك المعايير توفير الارشادات اللازمة لمراقبي الحسابات التي تمكنهم من القيام بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية -خاصة- في ظل جائحة (COVID-19) ، والتي لا يوجد توقع معقول لتاريخ انتهائها، غير أن الباحث يرى عدم التوقف عند نتائج التحليل النظرى و أنه استكمالاً للدراسة الحالية - رغم صعوبة الحصول على بيانات لإجراء دراسة تطبيقية -يجب إجراء دراسة ميدانية في البيئة المصرية -على الأقل- للتعرف على مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولى (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19) ، وسوف يتناول الباحث ذلك في الجزء التالى من هذه الدراسة.

٥-٨ الدراسة الميدانية

نظراً للطبيعية غير المسبوقة لجائحة (COVID-19) والندرة النسبية في البيانات الموضوعية التي يمكن الحصول عليها فيما يتعلق بأثار تلك الجائحة، يجد الباحث أنه من الصعوبة إجراء دراسة تطبيقية في الوقت الراهن، لذا سوف يلجأ إلى القيام بدراسة ميدانية لتعرف على تداعيات جائحة (COVID-19) على قدرة إدارة المنشأة على تقييم مدى قدرتها على الاستمرار، ومدى ملاءمة معيار المراجعة الدولى (ISA:570) الخاص بالاستمرارية في دعم مراقبي الحسابات لأداء مسؤولياتهم بشأن الاستمرارية في ضوء الظروف الراهنة المرتبطة بجائحة (COVID-19).

٨-٥-١ وصف مجتمع وعينة الدراسة

نظراً للدور التكاملي المرتقب لكل من الممارسين لمهنة المراجعة والاكاديميين في ظل الظروف الراهنة، فإن الباحث سوف يقسم مجتمع الدراسة إلى فئتين هما: ممارسي مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة على اختلاف أحجامها (كبيرة- متوسطة- صغيرة) ، والباحثين في مجال المراجعة (حملة الدكتوراه ، والمسجلين في مجال المراجعة لدرجة الدكتوراه ، وحملة الماجستير) ، ويرجع تقسيم الباحث للمجتمع بهذه الكيفية إلى أن فئة المهنيين هم الأكثر قدرة على رصد التأثيرات المختلفة لجائحة (COVID-19) على أدوارهم بشأن الاستمرارية وانعكاساتها على آرائهم بشأنها، و أن فئة الأكاديميين هم الأكثر قدرة على تقييم مدى ملاءمة معايير المراجعة ذات الصلة بالاستمرارية في ظل الظروف الراهنة ومدى إمكانية تطويرها لتحسين أداء الممارسين للمهنة في نطاق مسؤولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل الظروف الراهنة.

واعتمد الباحث في جمع البيانات على قائمة استقصاء - ملحق رقم (١) - مصممة لأغراض الدراسة تم ارسالها من خلال البريد الالكتروني لبعض مفردات العينة ، كذلك التواصل مع بعض مفردات العينة من خلال مواقع التواصل الاجتماعي، وأخيراً تم توزيع بعض قوائم الاستقصاء بشكل يدوي.

وفيما يتعلق بالعينة الأولى الخاصة بالممارسين لمهنة المراجعة بمكاتب المراجعة بالبيئة المصرية بلغ عدد قوائم الاستقصاء المرسله (٧١) قائمة استقصاء، وتم استلام ردود من عدد (٦٤) مفردة، وتم استبعاد عدد (٩) ردود منها نظراً لعدم اكتمال الإجابات عن أسئلة الاستقصاء أو لعدم اتساق الإجابات الواردة مع الأسئلة الرقابية في قائمة الاستقصاء والتي استعان بها الباحث كوسيلة لقياس مدى إمكانية الاعتماد على اراء عينة الدراسة، وبذلك تصبح عدد استمارات الاستقصاء المقبولة والتي يمكن الاعتماد عليها (٥٥) استمارة.

وفيما يتعلق بالعينة الثانية الخاصة بالباحثين في مجال المراجعة بالبيئة المصرية بلغ عدد قوائم الاستقصاء المرسله (٨١) قائمة استقصاء، وتم استلام ردود من عدد (٧٣) مفردة، وتم استبعاد عدد (١١) رد منها نظراً لعدم اكتمال الإجابات عن أسئلة الاستقصاء أو لعدم اتساق الإجابات الواردة مع الأسئلة الرقابية في قائمة الاستقصاء والتي استعان بها الباحث كوسيلة لقياس مدى إمكانية الاعتماد على اراء عينة الدراسة، وبذلك تصبح عدد استمارات الاستقصاء المقبولة والتي يمكن الاعتماد عليها (٦٢) استمارة.



٨-٥-٢ وصف الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض الدراسة بالاعتماد على قائمة استقصاء، وقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء الواردة بالملحق رقم (١) إلى ستة أسئلة يتفرع عنها مجموعة من العبارات الفرعية، حيث تختص الأسئلة من (١) إلى (٣) باختبار الفرض الأول للدراسة، ويختص السؤال الرئيسي الرابع باختبار الفرض الثاني، ويختص السؤال الرئيسي الخامس باختبار الفرض الثالث، واخيراً يختص السؤال الرئيسي السادس باختبار الفرض الرابع للدراسة، وقد تضمن السؤال الأول من قائمة الاستقصاء على عدد (١٢) عبارة يمكن تمثيلها بالرموز $(X1/1: X:1/12)$ وتضمن السؤال الثاني (١٣) عبارة يمكن تمثيلها بالرموز $(X2/1: X 2/13)$ بينما تضمن السؤال الثالث (٨) عبارات يمكن تمثيلها بالرموز $(X3/1: X 3/8)$ ، وتضمن السؤال الرابع (٢١) عبارة ويمكن تمثيلها بالرموز $(X4/1: X 4/21)$ ، وتضمن السؤال الخامس (١٩) فقرات يمكن تمثيلها بالرموز $(X5/1: X 5/19)$ ، واخيراً تضمن السؤال السادس (٤) عبارات يمكن تمثيلها بالرموز $(X6/1: X 6/4)$.

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت خماسي الأبعاد في قياس استجابات المستقصى منهم تجاه كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء، وقد تم إعطاء أوزان تنازلية للتعبير عن مستوى التأييد لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء، حيث اعطى اختيار موافق تماماً (٥) درجات، والاختيار غير موافق تماماً درجة واحدة، وبالتالي فإن العبارة التي تحصل على متوسط حسابي أكبر من ثلاث درجات تكتسب أهمية في حين أن العبارات التي تحصل على متوسط حسابي أقل من ذلك تعتبر عبارات غير ذات أهمية من وجهة نظر المستقصى منهم.

٨-٥-٣ اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء

للتأكد من صلاحية قائمة الاستقصاء كأداة للدراسة، فقد تم عرض القائمة في صورتها الأولية على بعض المتخصصين في مجال الدراسة من أساتذة الجامعات للتعرف على آرائهم حول مدى دقة صياغة العبارات وترابطها، وقد تم إعادة صياغة قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية بعد أخذ جميع الملاحظات التي ابداهها المتخصصون على القائمة الأولية في الاعتبار، فضلاً عن ذلك فقد استعان الباحث باختبار الفا كرونباخ Cronbach's Alpha Test لقياس مدى صدق استجابات المستقصى منهم، كذلك تم استخدام الجذر التربيعي لمعامل الفا كرونباخ لقياس مدى ثبات استجابات المستقصى منهم (Gliem & Gliem, 2003).

وتوضح نتائج الإختبار أن معامل الفا كرونباخ يبلغ (٠,٧١٢١)، بالنسبة للعينة الأولى والثانية على التوالي وهو ما يشير إلى ارتفاع مستوى الصدق الداخلي لكل من العينة الأولى

والثانية، بينما يبلغ الجذر التربيعي لمعامل الفا كرونباخ - وهو مقياس للثبات - للعينة الأولى والثانية (٠,٨٤٣، ٠,٩٣٨٨) على التوالي، مما يعنى وجود مستوى مرتفع من الثبات في استجابات كلاً من العينة الأولى والثانية وبالتالي يمكن القول بصلاحيه قائمة الاستقصاء وإمكانية الاعتماد عليها كأداة للدراسة الميدانية.

٨-٥-٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

سوف يعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة الميدانية على العديد من الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية في العلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Science (Spss.22)، ودراسة طبيعة التوزيع الذى تتبعه بيانات الدراسة بغرض تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة للتحليل، تم استخدام اختبار كولمجراف سميرنوف Kolmogorov Smirnov اللامعلمى للتعرف على ما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعية أم لا، والقاعدة القرارية تتمثل في أنه إذا كانت P-Value أقل من (٠,٠٥) فإن هذا يشير إلى أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت P-Value أكبر من (٠,٠٥) فإن هذا يشير إلى أن بيانات الدراسة ذات توزيع طبيعي، وقد اتضح للباحث ان قيمة P-Value لجميع فقرات قائمة الاستقصاء اقل من (٠,٠٥) وهذا يشير إلى أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا يعنى عدم صلاحية استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية في إجراء الاختبارات ذات الصلة ببيانات هذه الدراسة، لذا سوف يعتمد الباحث على استخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية Non-Parametric Tests في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها يعتمد الباحث على استخدام ثلاث مستويات من التحليل الإحصائي لردود فعل المستقصى منهم في العينتين حول العبارات الواردة في قائمة الاستقصاء، وذلك على النحو التالي:

المستوى الأول: يعتمد على الإحصاء الوصفي لكل من عينتي الدراسة لقياس متوسط استجابة المستقصى منهم بشأن كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء، لتحديد المتغيرات ذات التأثير النسبي الهام، ويتم تحديد هذه المتغيرات من خلال الفقرات التي يرتفع فيها متوسط الاستجابة عن ثلاث درجات.

المستوى الثانى: ويعتمد فيه الباحث على استخدام اختبار فريدمان Friedman Test، ويستهدف الباحث من استخدام هذا الاختبار ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية داخل كل قسم من اقسام قائمة الاستقصاء من وجهة نظر المستقصى منهم في كل عينة من عينات الدراسة على حده.



المستوى الثالث: ويستهدف الباحث من خلال هذا المستوى التعرف على مدى التوافق بين آراء المشاركين في الاستقصاء في عيني الدراسة حول كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء، ولتحقيق ذلك سوف يعتمد الباحث على استخدام اختبار مان ويتي Mann-Whitney Test، ومن خلال مقارنة دالة الاختبار المحسوبة (Asymp.Sig. (2-Tailed) مع مستوى المعنوية المقبول يمكن الحكم على مدى التوافق في الآراء بين عيني الدراسة، فإذا كانت دالة الاختبار المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المقبول (٠,٠٥) دال ذلك على عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم في العينتين محل الدراسة، أما في حال تحقق الحالة العكسية فإن هذا يعني عدم التوافق في الرأي بين آراء المستقصى منهم في كلا من العينتين.

٨-٥-٥ نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

يعرض الباحث في هذا الجزء من الدراسة نتيجة التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية للتعرف على مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم تجاه الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)، وسوف يتم إستعراض نتائج التحليل الإحصائي لكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء ذات الارتباط بفروض البحث السابق الإشارة إليها، باستخدام المستويات الثلاث للتحليل الإحصائي السابق الإشارة إليها.

٨-٥-٥-١ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الأول

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الأول إلى التعرف على أهم تداعيات جائحة (COVID-19) ذات الأثر السلبي المحتمل على قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال (١٢) متغير تم التعرض لها في الدراسة النظرية وتم تضمينها في قائمة الاستقصاء وتتمثل تلك المتغيرات في: (X1/1) الانخفاض الجوهري في الطلب واثره على الحصة السوقية للمنشأة، (X1/2) مخاطر فشل سلاسل التوريد بما في ذلك الخدمات اللوجستية والمالية، (X1/3) انخفاض عدد قنوات التوزيع أو وجود قيود على عملية التوزيع للسلع والخدمات، (X1/4) القيود على التشغيل والإنتاج بسبب التغييرات في السياسة العامة، (X1/5) الآثار الجغرافية والمخاطر الدولية ذات التأثيرات على الأسواق التي يتم فيها بيع منتجات المنشأة أو يتم الحصول منها على مدخلات العملية الانتاجية، (X1/6) الترابط بين عمليات الشركة الأم والشركات التابعة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات، والتوريد والتوزيع، وآليات الحصول على التمويل والتراخيص بالتشغيل، (X1/7) إلزام المنشآت بتخفيض حجم العمالة المتواجدة بشكل فعلى والاستعاضة عن ذلك بسياسة العمل عن بعد، (X1/8) تخفيض فترات العمل وتحديد مواعيد للإغلاق بالنسبة لكل نشاط، (X1/9) تطبيق سياسة الحظر الكلى لبعض الأنشطة، (X1/10) عدم وجود تاريخ متوقع

لانتهاؤ الازمة، (X1/11) عدم الإعلان عن خطط ومسارات واضحة للتعامل مع الازمة على مستوى دول العالم في ضوء السيناريوهات المتوقعة، (X1/12) التعامل مع الازمة بقرارات تمثل ردود أفعال للأحداث غير المتوقعة.

ويعرض الجدول رقم (٤) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من عينتي الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائي الثلاث والتي سبق الإشارة إليها، وسوف يشار إلى عينة الممارسين لمهنة المراجعة بالرقم (١) وعينة الباحثين في مجال المراجعة بالرقم (٢).

المتغير	المتوسط الحسابي		درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتي الدراسة	
	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-Tailed)
X1/1	٤,٥٥	٤,١١	٢	*٤	١,٥٤-	٠,٦٥٥
X1/2	٤,٣٣	٤,٢٣	٣	٢	٢,٠٩-	٠,٤٤١
X1/3	٣,٩٨	٤,٢٥	١	*٤	١,٨٧-	٠,٦٢١
X1/4	٤,١٢	٤,٨٥	**٤	**٢	٠,٨٩-	٠,١١٢
X1/5	٤,١١	٤,٢٢	١٠	٦	٣,٢١-	٠,٣١٠
X1/6	٤,٨٢	٤,٨٥	٩	**٢	١,٦٢-	٠,٢١٨
X1/7	٤,٣٨	٤,٨٤	٥	***٣	١,٧٨-	٠,٤٢٢
X1/8	٤,٩٥	٤,٥٥	**٤	***٣	١,٩٢-	٠,٥١١
X1/9	٤,٨٧	٤,٥١	٦	٥	٢,٣٠-	٠,١٥٢
X1/10	٤,٨٥	٤,٢٥	٧	١	٢,٥٨-	٠,٤٥٣
X1/11	٤,٣٥	٤,٢٩	*٨	٧	١,٧٧-	٠,١٣٨
X1/12	٣,٨٨	٤,٤٥	*٨	٨	١,٤٢-	٠,٠١٣
قيمة كاي ^٢ Chi-Square			٣٧,٢١	٥٢,٦١		
مستوى الدلالة للسؤال الأول			٠,٠٠٣	٠,٠٠٠		
كل Asymp.Sig.						
تشير (*، **، ***) الى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان						

جدول رقم (٤) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات السؤال الأول

تشير نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الأول المشار إليها في الجدول رقم (٤) إلى أن أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٣.٨٨ بينما أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٤.١١ وهذا يعني قبول المستقصى منهم في كل من العينتين لما توصلت إليه الدراسة النظرية عن أهم تداعيات جائحة (COVID-19) ذات الأثر السلبي المحتمل على قدرة المنشأة على الاستمرار، وفيما يتعلق بنتائج اختبار Friedman Test



تشير النتائج إلى إختلاف ترتب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كل من عينتي الدراسة، وفي إعتقاد الباحث أن الاختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتي الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كل من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة لتأثير تداعيات جائحة (COVID-19) على قدرة المنشأة على الاستمرار، وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٣٧.٢١ بمستوى معنوية ٠.٠٠٣ في حين أن قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٥٢.٦١ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠، وحيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ فهذا يعنى معنوية تأثير المتغيرات الأثنى عشر ذات الارتباط بجائحة (COVID-19) على قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك على مستوى كل عينة على حده، و للتحقق من مدى التوافق بين اراء المستقصى منهم في عينتي الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى عدم وجود إختلاف معنوى بين اراء المستقصى منهم في عينتي الدراسة فيما يتعلق بالأحد عشر متغير الأولى بينما يوجد إختلاف فيما يتعلق بالمتغير الثانى عشر، إلا أن هذا المتغير حصل على تقييم مرتفع على مستوى كل عينة.

٨-٥-٢ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الثانى

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى عن السؤال الثانى إلى التعرف على أهم الجوانب التي أصبحت أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة عند تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وذلك من خلال (١٣) متغير تم التعرض لها في الدراسة النظرية وتم تضمينها في قائمة الاستقصاء وتتمثل تلك المتغيرات في: (X2/1) تقييم التدفقات النقدية بعد إستبعاد مدفوعات الفوائد والإيجارات وأقساط القروض والنفقات الرأسمالية الملتزم بها، (X2/2) قيود التمويل (القيود المحتملة على التسهيلات الائتمانية التي كانت متاحة قبل جائحة كورونا)، (X2/3) سيولة المقرضين و مدى الامتثال من جانب الجهات المانحة للتمويل لاتفاقات التمويل المبرمة قبل جائحة كورونا، (X2/4) مستوى التأثيرات السلبية للجائحة على ضمانات التمويل، (X2/5) مدى الإلتزام المتوقع من جانب العملاء في سداد المبلغ المستحقة طرفهم، (X2/6) مدى حساسية نشاط الشركة للتأخر من جانب العملاء في السداد، (X2/7) سياسات و افتراضات المنشأة في إدارة رأس المال العامل، (X2/8) حالات عدم التأكد المتعلقة بكل البنود السابقة، (X2/9) مدى إمكانية التشغيل في ضوء سياسات الدولة الخاصة بالإغلاق الكلى او الجزئى للنشاط، (X2/10) أثر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية للمنشآت ذات المعاملات مع الخارج، (X2/11) تقييم أثر

الإجراءات الحكومية المحلية المرتبطة بجائحة (COVID-19) على قدرة المنشأة على الاستمرار، (X2/12) تقييم أثر الإجراءات الحكومية في الدول ذات التأثير على أنشطة المنشأة على قدرة المنشأة على الاستمرار، (X2/13) النظر في مدى معقولية الأسس والإفتراسات التي تعتمد عليها الإدارة. ويعرض الجدول رقم (٥) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من عينتي الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائي الثلاث التي سبق الإشارة إليها.

اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتي الدراسة			درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		المتوسط الحسابي		المتغير
معنوية الاختلاف	Asymp. Sig. (2-Tailed)	قيمة Z	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	
غير معنوي (اتفاق)	٠,٤٢٥	٢,١٤-	*٥	*٤	٤,٥٨	٤,٠٠	X2/1
غير معنوي (اتفاق)	٠,٣١١	٣,١١-	٧	**٦	٣,٩٥	٤,٥٣	X2/2
غير معنوي (اتفاق)	٠,١٢١	٢,٨٥-	٨	١٠	٤,١٥	٤,١٨	X2/3
معنوي (اختلاف)	٠,٠٠٢	١,٧٧-	١٠	**٦	٤,٢٢	٤,٦٦	X2/4
غير معنوي (اتفاق)	٠,١١٠	١,٤١-	**٤	٥	٤,١٢	٤,٣٥	X2/5
غير معنوي (اتفاق)	٠,١١٨	٢,٤٢-	٢	٣	٤,١٥	٤,٧٢	X2/6
غير معنوي (اتفاق)	٠,٧٢٢	٢,٥٥-	*٥	*٤	٤,١٤	٤,١٧	X2/7
غير معنوي (اتفاق)	٠,٢٠٥	١,٣٢-	*١	***٢	٤,٥٠	٤,١٥	X2/8
غير معنوي (اتفاق)	٠,١٦٦	١,٥٠-	٣	١	٤,٠١	٤,١٩	X2/9
معنوي (اختلاف)	٠,٠٠٠	٢,٨٨-	١٠	٧	٤,٢٨	٤,٦٥	X2/10
غير معنوي (اتفاق)	٠,٢٨٧	٢,١٢-	٦	٩	٤,٢٠	٤,٣٨	X2/11
غير معنوي (اتفاق)	٠,٣٠٨	١,٨٢-	**٤	١١	٤,٢٢	٤,٣٣	X2/12
غير معنوي (اتفاق)	٠,٢٥٤	٢,٨٥-	*١	***٢	٤,٢٥	٣,٣٨	X2/13
			٥٨,٥٥	٤١,٠١	قيمة كا ^٢ Chi-Square		
			٠,٠٠٢	٠,٠٠٠	مستوى الدلالة للسؤال الثاني ككل Asymp.Sig.		
تشير (*, **, ***) إلى الاتفاق في ترتيب الرتب لأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان							

جدول رقم (٥) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات السؤال الثاني

وتشير نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الثاني المشار إليها في الجدول رقم (٥) إلى أن أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٣.٣٨ بينما أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٣.٩٥ وهذا يعني قبول المستقصى منهم في العينتين لما توصلت إليه الدراسة النظرية عن أهم الجوانب التي أصبحت أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة عند تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وفيما يتعلق بنتائج



اختبار Friedman Test تشير النتائج إلى إختلاف ترتب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كل من عينتى الدراسة، وفى اعتقاد الباحث أن الاختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتى الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كلاً من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة حول أهم الجوانب التي أصبحت أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة عند تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٤١.٠١ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٠ في حين ان قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٥٨.٥٥ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٢، وحيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ فهذا يعنى أن هذه الجوانب تعد من العوامل الأكثر تأثيراً على دور الإدارة فى تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19) وذلك على مستوى كل عينة على حده، و للتحقق من مدى التوافق بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test الى عدم وجود اختلاف معنوى بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة فيما يتعلق بجميع المتغيرات فيما عدا المتغيرين $(X2/4)$ و $(X2/10)$ ، إلا أن هذين المتغيرين لهما متوسط تقييم مرتفع على مستوى كل عينة على حده.

٨-٥-٣ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الثالث

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الثالث إلى التعرف على الإفصاحات الإضافية المطلوبة من الإدارة بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وذلك من خلال (٨) متغيرات تم التعرض لها في الدراسة النظرية وتم تضمينها في قائمة الاستقصاء وتتمثل تلك المتغيرات في: $(X3/1)$ الإفصاح عن شكوك الإدارة الجوهرية في مدى القدرة على الاستمرار في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، $(X3/2)$ الإفصاح عن شكوك الإدارة في مدى القدرة على الاستمرار حتى لو كانت غير جوهرية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، $(X3/3)$ الإفصاح عن خطط الإدارة للحد من حالة الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، $(X3/4)$ بيان الافتراضات التي استخدمتها الإدارة عند إعداد خططها للحد من حالة الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، $(X3/5)$ التوسع في الإفصاح عن مدى قدرة خطط الإدارة في الحد من الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، $(X3/6)$ اذا انتهت الإدارة إلى أن استخدام أساس الاستمرارية في اعداد القوائم المالية مازال مناسب، يجب عليها أن تقصح عن اثار جائحة (COVID-19) وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير المالية، وفي ضوء الإطار المحاسبى المطبق والذي

يستند إلى معايير المحاسبة الدولية أو المحلية، (X3/7) في حالة إقرار الإدارة بوجود حالة شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار وعدم قدرة خططها على تخفيض مستوى الشكوك، يجب عدم إعداد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية ويجب إختيار أساس آخر للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية، (X3/8) في حالة إتباع أساس آخر في إعداد القوائم المالية بخلاف أساس الاستمرارية يجب على الإدارة أن تفصح عن ذلك وكذلك أسباب إختيار هذا الأساس ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ويعرض الجدول رقم (٦) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من عينتي الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائي الثلاث التي سبق الإشارة إليها.

اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتي الدراسة			درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		المتوسط الحسابي		المتغير
معنوية الاختلاف	Asymp.Sig. (2-Tailed)	قيمة Z	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	
غير معنوي (اتفاق)	٠,٨٧١	٣,٥٤-	٢	*١	٤,١٣	٤,٢١	X3/1
غير معنوي (اتفاق)	٠,٤٤١	٥,٢٢-	*١	**٢	٣,٥٨	٤,١١	X3/2
غير معنوي (اتفاق)	٠,٥٢٥	٣,٦٥-	٥	***٣	٤,٤٥	٤,٠٣	X3/3
غير معنوي (اتفاق)	٠,٠١٢	٢,٥٥-	٧	***٣	٤,٦٢	٤,٩٦	X3/4
غير معنوي (اتفاق)	٠,٣١١	٦,٤٤-	٦	٤	٤,٧١	٤,٢٢	X3/5
غير معنوي (اتفاق)	٠,٢١٨	٣,١١-	*١	*١	٤,٨٨	٤,٢٧	X3/6
غير معنوي (اتفاق)	٠,١٤١	١,٩٥-	٣	**٢	٤,٤٤	٤,٠٩	X3/7
غير معنوي (اتفاق)	٠,٢١٩	٣,٧٧-	٤	٥	٤,٣٣	٤,١٨	X3/8
			٦١,٣٣	٣٩,٥٥	قيمة كا ^٢ Chi-Square		
			٠,٠٠٠	٠,٠٠	مستوى الدلالة للسؤال الثاني ككل Asymp.Sig.		
تشير (*, **, ***) الى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان							

جدول رقم (٦) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات السؤال الثالث.

وتشير نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الثالث المشار إليها في الجدول رقم (٦) إلى أن أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٤.٠٣ بينما أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٤.١٣ وهذا يعني قبول المستقصى منهم في العينتين لما توصلت إليه الدراسة النظرية عن الإفصاحات الإضافية المطلوبة من الإدارة بشأن مدى قدرة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، وفيما يتعلق بنتائج اختبار Friedman Test



تشير النتائج إلى إختلاف ترتب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كل من عينتي الدراسة، وفي اعتقاد الباحث أن الاختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتي الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كلاً من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة حول أهمية الجوانب التي يجب الإفصاح عنها من جانب الإدارة بشأن مدى قدرة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19) ومن الملاحظ أن المتغير (X3/1) الخاص بالإفصاح عن شكوك الإدارة الجوهرية في مدى القدرة على الاستمرار في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، والمتغير (X3/6) الخاص بوجود إفصاح الإدارة عن آثار جائحة (COVID-19) وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير المالية، وفي ضوء الإطار المحاسبي المطبق والذي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية أو المحلية يحتلان الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في العينة الأولى بينما المتغير (X3/2) الخاص بالإفصاح عن شكوك الإدارة في مدى القدرة على الاستمرار حتى لو كانت غير جوهرية في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يحتل الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في العينة الثانية وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٣٩.٥٥ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٠ في حين أن قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٦١.٣٣ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٠ ، وحيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ فهذا يعنى وجود تأييد من جانب المستقصى منهم في عينتي الدراسة للإفصاحات الإضافية المطلوبة من الإدارة في ظل جائحة (COVID-19) وذلك على مستوى كل عينة على حده، و للتحقق من مدى التوافق بين آراء المستقصى منهم في عينتي الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى عدم وجود إختلاف معنوي بين آراء المستقصى منهم في عينتي الدراسة فيما يتعلق بجميع المتغيرات ذات الصلة بالسؤال الثالث. ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي للمتغيرات التي تضمنتها الأسئلة الرئيسية الثلاث السابقة والتي صممت لاختبار الفرض الأول من فروض البحث صحة هذا الفرض:

توجد علاقة معنوية بين تداعيات جائحة (COVID-19) ومتطلبات أداء الإدارة لمسئولياتها بشأن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

٨-٥-٤ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الرابع

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الرابع إلى التعرف على مدى ملاءمة مؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)، وذلك

من خلال (٢١) مؤشر تم التعرض لها في بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وتم تضمينها في قائمة الاستقصاء وتتمثل تلك المؤشرات في: (X4/1) ظهور راس المال العامل بإشارة سالبة، (X4/2) إقتراب موعد استحقاق القروض دون وجود فرص واقعية للسداد أو للتجديد، (X4/3) الإعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل، (X4/4) وجود مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل المقرضين، (X4/5) وجود عجز في التدفقات المالية التي تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية، (X4/6) ظهور نسب مالية رئيسية بصورة سلبية، (X4/7) وجود خسائر تشغيلية جوهرية، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية، (X4/8) التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها، (X4/9) عدم القدرة على سداد مستحقات الموردين في تاريخ الاستحقاق، (X4/10) عدم القدرة على الإلتزام بشروط اتفاقيات القروض، (X4/11) التحول من نظام الائتمان الى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين، (X4/12) عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسى أو استثمارات ضرورية أخرى، (X4/13) عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، (X4/14) خلو المناصب العليا وعدم توافر بديل، (X4/15) فقد سوق رئيسى، أو عميل رئيسى ، أو حق امتياز ، أو ترخيص، أو مورد رئيسى، (X4/16) وجود مشاكل فى العمالة ، أو نقص حاد في الإمدادات الرئيسية، (X4/17) ظهور منافس ناجح بشكل كبير، (X4/18) عدم الإلتزام بمتطلبات كفاية راس المال أو المتطلبات القانونية أو التنظيمية، (X4/19) وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشأة والتي قد تؤدي الى مطالبات قد تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بها، (X4/20) التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو السياسات الحكومية التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على استمرارية المنشأة، (X4/21) الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب فى حال حدوثها.

ويعرض الجدول رقم (٧) نتائج التحليل الإحصائى للبيانات التي تم الحصول عليها من

عينتى الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائى الثلاث التي سبق الإشارة إليها.

المتغير	المتوسط الحسابى		درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتى الدراسة	
	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	قيمة Z	Asymp. Sig. (2-Tailed)
X4/1	٤,٥٥	٤,١٣	٨	٥	٤,٧٨-	٠,٠٨
X4/2	٤,٤٨	٤,٦٥	١١	٦	٢,٨٨-	٠,١٥٤
X4/3	٤,٤٠	٤,٢٢	١٥	١١	٣,٢١-	٠,٢٥٨



غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٨٤	٢,٨٨-	*٩	١٥	٤,٥٢	٤,١٦	X4/4
غير معنوى (اتفاق)	٠,٣١١	١,٥٤-	٥	*٧	٤,٣٧	٤,٨٧	X4/5
غير معنوى (اتفاق)	٠,٧٥٢	١,٦٦-	١٠	١٢	٣,٨٨	٤,٥٨	X4/6
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٥٥	١,٩٩-	١	**٢	٤,٦٥	٤,٣٣	X4/7
غير معنوى (اتفاق)	٠,٣٥٤	٧,٢١-	١٧	١٤	٤,١٩	٤,٣٥	X4/8
غير معنوى (اتفاق)	٠,٥٤١	٣,٥٢-	**٤	*٧	٤,٢٣	٤,٢٣	X4/9
غير معنوى (اتفاق)	٠,٢٣١	١,٥٤-	١٦	١٣	٤,١٢	٤,١٥	X4/10
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٥١	٢,٤٥-	١٨	١٠	٤,٥٨	٤,٢٩	X4/11
معنوى (اختلاف)	٠,٠٠٣	١,٠٥-	١٣	١٧	٤,٧٧	٤,٢٤	X4/12
غير معنوى (اتفاق)	٠,٨١١	٢,٣٣-	٢	١	٤,١٤	٤,٣٨	X4/13
معنوى (اختلاف)	٠,٠٤١	١,٦٩-	١٩	١٦	٤,٣٥	٤,٦٥	X4/14
غير معنوى (اتفاق)	٠,٨٠٥	٣,٢٢-	٣	**٢	٣,٩٦	٤,١٥	X4/15
غير معنوى (اتفاق)	٠,٢٠٣	٧,٢١-	٧	***٣	٣,٧٧	٣,٩٨	X4/16
معنوى (اختلاف)	٠,٠٣٣	١,٠٣-	١٤	٩	٤,٨٦	٣,٥٩	X4/17
غير معنوى (اتفاق)	٠,٢٩٥	٢,٣٣-	١٢	١٨	٤,٢٨	٤,٥٥	X4/18
غير معنوى (اتفاق)	٠,٤٥٢	٣,١١-	٦	٤	٤,٣٨	٤,١٢	X4/19
غير معنوى (اتفاق)	٠,٢٠٥	٤,٢٢-	*٩	٨	٣,٨٩	٤,١٩	X4/20
غير معنوى (اتفاق)	٠,٣١١	١,٧٣-	**٤	***٣	٤,٣٣	٤,٥٨	X4/21
				٦٩,٢٨	٥١,٩٦	قيمة كاي ^٢ Chi-Square	
				٠,٠٠٠	٠,٠٠١	مستوى الدلالة للسؤال الثانى Asymp.Sig. ككل	
تشير (*, **, ***) الى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان							

جدول رقم (٧) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات السؤال الرابع.

وتشير نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الرابع المشار إليها في الجدول رقم (٧) إلى أن أقل متوسط حسابى لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٣.٥٩ بينما أقل متوسط حسابى لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٣.٧٧ وهذا يعنى قبول المستقصى منهم في العينتين لأهمية دور مؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في دعم أداء مراقبى الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

فيما يتعلق بنتائج اختبار Friedman Test تشير النتائج إلى إختلاف ترتب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كلاً من عينتى الدراسة، وفى اعتقاد الباحث أن الإختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتى الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كلا من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة حول أهمية تلك المؤشرات في ظل جائحة (COVID-19) ومن الملاحظ أن المتغير (X4/13) الخاص بعزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات يحتل الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الأولى بينما المتغير

(X4/7) الخاص بوجود خسائر تشغيلية جوهرية، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية يحتل الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الثانية ، وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٥١.٩٦ بمستوى معنوية ٠.٠٠١ في حين أن قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٦٩.٢٨ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠ ، وحيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ فهذا يعنى وجود تأييد من جانب المستقصى منهم في عينتى الدراسة لأهمية دور مؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في دعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

و للتحقق من مدى التوافق بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى عدم وجود إختلاف معنوى بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة فيما يتعلق بجميع المتغيرات ذات الصلة بالسؤال الرابع فيما عدا المتغيرات X4/11، X4/14، X4/17، إلا أن هذه المتغيرات ذات متوسط تقييم مرتفع على مستوى كل عينة على حده. ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي للمتغيرات التي تضمنها السؤال الرئيسي الرابع والذي صمم لاختبار الفرض الثانى من فروض البحث صحة هذا الفرض:

توجد علاقة معنوية بين تبنى مراقبي الحسابات لمؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وتحسين مستوى أدائهم لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

٨-٥-٥-٥ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال الخامس

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الخامس إلى التعرف على مدى ملاءمة إجراءات المراجعة الإضافية التالية والواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في دعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)، وذلك من خلال استطلاع اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة بشأن تسعة عشر اجراءً إضافياً أشار إليها معيار المراجعة الدولي المعدل لسنة ٢٠١٥، تم تضمينها بقائمة الاستقصاء، وتتمثل في الآتى: (X5/1) تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة، (X5/2) تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة، (X5/3) مراجعة شروط وثائق المديونية غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاك بشأنها، (X5/4) الاطلاع على محاضر إجتماعات الجمعيات العامة والمكلفين بالحوكمة، وأية



لجان ذات صلة للوقوف على أية مشاكل تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية، (X5/5) الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا أو مطالبات، ومدى معقولية تقديرات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك مدى مناسبة تقديرات الإدارة للأثار المالية المترتبة عليها، (X5/6) التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابليتها للتنفيذ، لتوفير الدعم المالي والمحافظة عليه مع الأطراف ذات علاقة، وتقدير القدرة المالية لتلك الأطراف على توفير أموال إضافية، (X5/7) دراسة خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة، (X5/8) فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية للتعرف على تلك الأحداث، التي يمكن أن تحد من الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار وتلك الأحداث التي تزيد من الشكوك حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، (X5/9) التأكد من وجود تسهيلات للاقتراض وشروطها وكفائتها، (X5/10) الحصول على تقارير الفحص بشأن الإجراءات التنظيمية، (X5/11) تحديد مدى كفاية الدعم لأي عمليات استبعاد مخطط للأصول، (X5/12) تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في تلك الظروف، (X5/13) التأكد من إمكانية تنفيذ الترتيبات المخططة لتوفير أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات الصلة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير التمويل الإضافي، (X5/14) الاطلاع على شروط اتفاقيات القروض وتحديد مدى الالتزام بها، (X5/15) التأكد من توافر شروط الحصول على التسهيلات الائتمانية، (X5/16) تقويم موثوقية البيانات ذات الصلة التي استخدمت في إعداد التنبؤات، (X5/17) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ لمعقولية الافتراضات التي استندت إليها التنبؤات، (X5/18) ما إذا كان هناك حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة بعد التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقديراتها، (X5/19) طلب إفادات مكتوبة من الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط، ويعرض الجدول رقم (٨) نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من عينتي الدراسة.

المتغير	المتوسط الحسابي		درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتي الدراسة	
	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	قيمة Z	معنوية الاختلاف
X5/1	٤,١٨	٤,١٥	*٢	٥	٥,١٩-	Asymp. Sig. (2-Tailed) ٠,٣٥٧
X5/2	٤,٤٤	٤,٠٥	**١	٦	٣,٥٥	٠,٣١٩
X5/3	٤,٨١	٤,٣٤	٨	٨	٦,١١-	٠,١٥٤
X5/4	٤,٥٨	٤,٢٥	١٠	١	٣,١٨-	٠,٠٧٥٣
X5/5	٤,١٥	٤,٣٤	١١	*٣	٤,٦٥-	٠,٤٨٢

معنوى (اختلاف)	٠,٠٤١	٢,٥٥-	١٣	١٢	٣,٢٩	٤,٧٠	X5/6
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٦٣٢	١,٣٣-	**٢	***٣	٤,٤٨	٤,٣٦	X5/7
غير معنوى (اتفاق)	٠,٢٦٩	٥,٨٥-	*٣	٥	٤,١٨	٤,٤٥	X5/8
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٣٥	٣,٤٢-	٧	*٢	٤,٤٢	٤,٢٥	X5/9
معنوى (اختلاف)	٠,٠٢١	٢,٣٤-	١٢	١٣	٤,٧٢	٤,٦٥	X5/10
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٨٥٤	٢,٦٨-	***١٠	٦	٤,٢٨	٤,٥٦	X5/11
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٢٥٦	٢,٢٥-	**٢	٤	٤,٧٢	٤,٢٥	X5/12
غير معنوى (اتفاق)	٠,٧١٤	٦,٢٢-	*٣	٧	٤,٥٦	٤,٤١	X5/13
معنوى (اختلاف)	٠,٠١٤	٢,٥٨-	١١	٩	٤,٤٥	٤,٦١	X5/14
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٧٥	١,٨٢-	***١٠	١٤	٤,٦٦	٤,٢٢	X5/15
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٩٥	٦,٤١-	٩	***٣	٣,٩٥	٤,١٨	X5/16
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٧٨	٢,٦٣-	***١٠	*٢	٤,١٢	٤,٦٩	X5/17
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٢٥	٣,٨٣-	٤	*٢	٤,٧٧	٤,٨٥	X5/18
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٥٨	٢,٨١-	**٢	**١	٤,١٣	٤,٣٤	X5/19
			٦٤,٩	٥٨,٩٦	قيمة كا ^٢ Chi-Square		
			٨	٠,٠٠٣	مستوى الدلالة للسؤال الثانى كل Asymp.Sig.		
تشير (*, **, ***) الى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان							

جدول رقم (٨) نتائج التحليل الإحصائى للبيانات السؤال الخامس

وتشير نتائج التحليل الوصفى لمتغيرات السؤال الخامس المشار إليها في الجدول رقم (٨) إلى أن أقل متوسط حسابى لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٤.١٥ بينما أقل متوسط حسابى لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٣.٢٩ وهذا يعنى قبول المستقصى منهم في العينتين لأهمية دور إجراءات المراجعة الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في دعم أداء مراقبى الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

وفيما يتعلق بنتائج اختبار Friedman Test تشير النتائج إلى إختلاف ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كلاً من عينتى الدراسة، وفى اعتقاد الباحث أن الاختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتى الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كل من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة حول أهمية إجراءات المراجعة الإضافية في ظل جائحة (COVID-19) ومن الملاحظ أن المتغيرين (X5/2) و (X5/19) الخاصين بتحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة و طلب إفادات مكتوبة من الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط، يحتلان الترتيب



رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الأولى بينما المتغير (X5/4) الخاص بالاطلاع على محاضرات إجتماعات الجمعيات العامة والمكلفين بالحوكمة، وأية لجان ذات صلة للوقوف على أية مشاكل تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية يحتل الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الثانية، وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٥٨.٩٦ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠ في حين ان قيمة χ^2 المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٦٤.٩٨ بمستوى معنوية ٠.٠٠٣، وحيث أن مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥ فهذا يعنى وجود تأييد من جانب المستقصى منهم في عينتى الدراسة لأهمية دور إجراءات المراجعة الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في دعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

و للتحقق من مدى التوافق بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test الى عدم وجود اختلاف معنوى بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة فيما يتعلق بجميع المتغيرات ذات الصلة بالسؤال الخامس فيما عدا المتغيرات (X5/6)، (X5/10)، (X5/14)، إلا أن هذه المتغيرات ذات متوسط تقييم مرتفع على مستوى كل عينة على حده. ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي للمتغيرات التي تضمنها السؤال الرئيسي الخامس والذي صمم لاختبار الفرض الثالث من فروض البحث صحة هذا الفرض:

توجد علاقة معنوية بين تبنى مراقبي الحسابات لإجراءات المراجعة الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وتحسين مستوى أدائهم لمسئوليتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

٨-٥-٦ نتائج التحليل الإحصائي للسؤال السادس

ويهدف الباحث من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال السادس إلى التعرف على مدى دعم الإرشادات التي تضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن التقرير عن استنتاجات مراقبي الحسابات عن الاستمرارية للقيمة الاتصالية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19)، وذلك من خلال استطلاع اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة بشأن (٤) متغيرات أشار اليها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، تم تضمينها بقائمة الاستقصاء، وتتمثل في الآتى: (X6/1) إضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "

عدم التأكد الجوهرى فيما يتعلق بالاستمرارية" كفقرة مستحدثة يعد بمثابة إنذاراً مبكراً لأصحاب المصالح حول قدرة المنشأة على الاستمرار، (X6/2) أستخدمت فقرة إضافية في تقرير مراقب الحسابات بعنوان "أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس" وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IAS:700) المعدل لسنة ٢٠١٥ ، في حالة استنتاج مراقب الحسابات وجود حالة عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وتزامن ذلك مع عدم افصاح إدارة المنشأة عن المعلومات المرتبطة بتلك الحالة بشكل مناسب في القوائم المالية للمنشأة، يطفى المزيد من الموضوعية على تقرير المراجعة، (X6/3) تضمنين تقرير المراجعة لفقرة بعنوان "أمور المراجعة الرئيسية" وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:701) لتشمل الإعتبارات التي بنيت عليها أحكام مراقبى الحسابات بشأن الاستمرارية خاصة فى ظل الإحداث والظروف الراهنة الناتجة عن جائحة (COVID-19) يضيف قيمة إلى المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة، (X6/4) توضيح مسئولية مراقب الحسابات بشأن المعلومات الأخرى ذات الصلة بتداعيات جائحة (COVID-19) والتي قد ترد في تقرير مجلس الإدارة ، والتي تتمثل كما حددها معيار المراجعة الدولي (ISA:720) في قراءة المعلومات الأخرى بغرض تحديد مدى اتساقها مع القوائم المالية والايضاحات المتممة، ومدى اتساقها مع معرفة مراقب الحسابات عن المنشأة والتي اكتسبها من خلال عملية المراجعة، دون المسئولية عن مراجعتها يؤدي إلى الحد من حجم فجوة التوقعات، ويعرض الجدول رقم (٩) نتائج التحليل الإحصائى للبيانات التي تم الحصول عليها من عينتى الدراسة.

اختبار Mann-Whitney Test للفروق بين عينتى الدراسة			درجة الترتيب لكل عينة باستخدام اختبار فريدمان		المتوسط الحسابى		المتغير
معنوية الاختلاف	Asymp. Sig. (2-Tailed)	قيمة Z	العينة (٢)	العينة (١)	العينة (٢)	العينة (١)	
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٥٣	٢,١٨-	١	١	٤,٩٠	٤,٨٥	X6/1
غير معنوى (اتفاق)	٠,٠٩٨	١,٧٦-	٢	*٢	٤,٦٦	٤,٧٨	X6/2
غير معنوى (اتفاق)	٠,١٠٤	٣,٥٥-	٣	٣	٤,٣٣	٤,٥٥	X6/3
غير معنوى (اتفاق)	٠,٨٥٤	١,٨٥-	٤	*٢	٤,٦٥	٤,٢٨	X6/4
			٦٨,٤٥	٥٤,٨٨	قيمة كا ^٢ Chi-Square		
			٠,٠٠٨	٠,٠١٤	مستوى الدلالة للسؤال الثانى ككل Asymp.Sig.		
تشير (*, **, ***) الى الاتفاق في ترتيب الرتب للأهمية النسبية للمتغير وفقاً لاختبار فريدمان							

جدول رقم (٩) نتائج التحليل الإحصائى للبيانات السؤال السادس



تشير نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الخامس المشار إليها في الجدول رقم (٩) إلى أن أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الأولى ٤.٢٨ بينما أقل متوسط حسابي لاستجابة المستقصى منهم في العينة الثانية يبلغ ٤.٣٣ وهذا يعني قبول المستقصى منهم في كلاً من العينتين لأهمية دور الإرشادات التي تضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن التقرير عن استنتاجات مراقبي الحسابات عن الاستمرارية، في زيادة القيمة الاتصالية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19).

وفيما يتعلق بنتائج اختبار Friedman Test تشير النتائج إلى إختلاف ترتب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية في كل من عينتي الدراسة، وفي اعتقاد الباحث أن الإختلاف في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات بين عينتي الدراسة أمراً منطقياً وذلك لإختلاف منظور كلاً من الممارسين لمهنة المراجعة والباحثين في مجال المراجعة حول أهمية الإرشادات التي تضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن التقرير عن استنتاجات مراقبي الحسابات عن الاستمرارية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19)، ومن الملاحظ أن المتغيرين (X6/1) و (X6/2) الخاصين بإضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" كفقرة مستحدثة، و استحداث فقرة إضافية في تقرير مراقب الحسابات بعنوان "أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس" وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IAS:700) المعدل لسنة ٢٠١٥، في حالة استنتاج مراقب الحسابات وجود حالة عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وتزامن ذلك مع عدم افصاح إدارة المنشأة عن المعلومات المرتبطة بتلك الحالة بشكل مناسب في القوائم المالية للمنشأة، يحتلان الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الأولى، بينما المتغير (X6/1) و الخاص بإضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" كفقرة مستحدثة يحتل الترتيب رقم (١) من وجهة نظر المستقصى منهم في عينة الدراسة الثانية .

وتشير نتائج اختبار Friedman Test على مستوى كل عينة على حده إلى أن قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الممارسين لمهنة المراجعة تبلغ ٥٤.٨٨ بمستوى معنوية ٠.٠١٤ في حين ان قيمة χ^2 Chi-Square المحسوبة لعينة الباحثين في مجال المراجعة تبلغ ٦٨.٤٥ بمستوى معنوية ٠.٠٠٨ ، وحيث ان مستوى المعنوية اقل من ٠.٠٥ فهذا يعنى وجود تأييد من جانب المستقصى منهم في عينتي الدراسة حول أهمية الارشادات التي تضمنها معيار المراجعة

الدولى (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن التقرير عن استنتاجات مراقبى الحسابات عن الاستمرارية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19).

و للتحقق من مدى التوافق بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة تشير نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى عدم وجود اختلاف معنوى بين اراء المستقصى منهم في عينتى الدراسة فيما يتعلق بجميع المتغيرات ذات الصلة بالسؤال السادس، ويتضح من نتائج التحليل الإحصائى للمتغيرات التي تضمنها السؤال الرئيسى السادس والذي صمم لاختبار الفرض الرابع من فروض البحث صحة هذا الفرض:

توجد علاقة معنوية بين تبني مراقبى الحسابات للإرشادات الخاصة بالتقرير عن الاستمرارية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وزيادة القيمة التوصيلية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19).

٦-٨ النتائج والتوصيات:

١-٦-٨ النتائج:

نظراً لحدثة موضوع الدراسة وندرة الدراسات السابقة في هذا المجال نتيجة للطبيعة غير المسبوقة لجائحة (COVID-19) فإنه يصعب تحديد الدراسات التي تتفق أو تختلف مع النتائج التي توصل إليها الباحث، في ضوء التحليل النظرى والميداني والذي سعى الباحث من خلاله للإجابة عن تساؤلات هذه الدراسة وتحقيق أهدافها، ويمكن عرض أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- أن تداعيات تفشى جائحة (COVID-19) غير مسبوقة ولها العديد من الآثار الاقتصادية السلبية على المستوى الكلى والجزئى، مما يعد تهديداً لقدرة العديد من المنشآت على الاستمرار.

- على الرغم من تعدد الإصدارات من المنظمات المهنية في مختلف دول العالم والتي تضمنت إرشادات لكل من المحاسبين والمراجعين للتعامل مع تداعيات جائحة (COVID-19)، إلا أن تلك الإرشادات لا تغلق باب الاجتهاد من جانب الممارسين لوظيفة المحاسبة أو مهنة المراجعة في البحث عن آليات أخرى مبتكرة لتضمين آثار تلك الجائحة ضمن المحتوى المعلوماتى لكل من القوائم المالية وتقارير المراجعة، لذلك أصدرت العديد من مكاتب المراجعة الدولية العديد من الإرشادات بالتزامن مع الإرشادات التي أصدرتها المنظمات المهنية.

- ينتج عن جائحة (COVID-19) العديد من الآثار على بنود القوائم المالية مثل اضمحلال قيمة الأصول الثابتة، والتغير في تقديرات القيمة العادلة، وانخفاض قيمة المخزون، وصعوبة



- الإلتزام بعقود الإيجار، وشروط اتفاقيات الديون، ويتطلب ذلك من إدارة المنشأة مراعات تأثير تلك الجائحة على متطلبات تطبيق العديد من المعايير المحاسبية ذات الصلة بهذه البنود، خاصة إذا كانت فرض الاستمرارية مازال ملائماً لإعداد القوائم المالية.
- وجود سجل تاريخي حافل وناجح لإدارة المنشأة في وضع الخطط وتنفيذها لمواجهة الأزمات التي تهدد قدرة المنشأة على الاستمرار قد لا يكون دليلاً كافياً لمراقبي الحسابات للحكم على جدوى خططها في ظل الظروف الراهنة، حيث أن هذه الجائحة غير مسبوقه في مدى انتشارها ومستوى تأثيرها على الصعيدين المحلي و الدولي.
- تلقى جائحة (COVID-19) بأعباء إضافية على إدارة المنشأة عند تقييم مدى قدرتها على الاستمرار، وتزداد صعوبة عملية التقييم بسبب تزايد حالة عدم التأكد وعدم وجود مدى زمني متوقع لانتهاء الأزمة.
- تزداد صعوبة قيام مراقبي الحسابات بمسئولياتهم المتعلقة بتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، حيث يتطلب الأمر مراجعة خطط إدارة المنشأة المصممة لمواجهة تداعيات جائحة (COVID-19) والحصول على الأدلة الكافية حول مدى معقولية الافتراضات التي تبنتها الإدارة عند تصميمها لتلك الخطط، ومدى إمكانية نجاحها في ضوء السيناريوهات المتوقعة للأزمة في المستقبل.
- وقد أوضحت الدراسة الميدانية توافق آراء عينتي الدراسة على مايلي:
- وجود علاقة معنوية طردية بين تداعيات تفشي جائحة (COVID-19) ومتطلبات أداء الإدارة لمسئولياتها بشأن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.
 - وجود علاقة معنوية بين تبني مراقبي الحسابات لمؤشرات الشك الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وتحسين مستوى أدائهم لمسئوليتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).
 - وجود علاقة معنوية بين تبني مراقبي الحسابات لإجراءات المراجعة الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وتحسين مستوى أدائهم لمسئوليتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).
 - وجود علاقة معنوية بين تبني مراقبي الحسابات للإرشادات الخاصة بالتقرير عن الاستمرارية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ وزيادة القيمة التوصيلية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19).

٨-٦-٢ التوصيات:

- في ضوء نتائج الدراسة النظرية والميدانية يوصى الباحث بمايلي:
- يجب أن تعكس القوائم المالية قياساً وافصاحاً آثار جائحة (COVID-19) على عناصر القوائم المالية في ضوء الإطار المحاسبي المتبع في جمهورية مصر العربية.
 - يجب على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية إصدار الإرشادات اللازمة للمحاسبين لمساعدتهم في إيجاد الحلول المناسبة للعديد من القضايا ذات الصلة بالقياس والافصاح عن آثار جائحة (COVID-19) اسوة بالعديد من المنظمات المهنية في العديد من دول العالم، نظراً لأن تداعيات تلك الجائحة تعد أمراً غير مسبوق ولا يوجد خبرات سابقة لدى المحاسبين تمكنهم من التعامل مع آثار تلك الجائحة على مستوى القياس أو الإفصاح المحاسبي.
 - يجب إلزام جميع المنشآت العاملة في مجال الأعمال بالإفصاح عن تداعيات جائحة (COVID-19) واثارها المحتملة على قدرة المنشأة على الاستمرار.
 - يجب إلزام إدارة المنشأة بالإفصاح عن الخطط التي تتبناها لمواجهة جائحة (COVID-19) وإمكانية تنفيذها في ضوء السيناريوهات المحتملة للأزمة وتأثيرها المتوقع على قدرتها على الاستمرار.
 - يجب على إدارة المنشأة الإفصاح عن الافتراضات والأسس التي اعتمدت عليها في بناء خططها لمواجهة التهديدات المحتملة لقدرتها على الاستمرار والنتيجة عن تفشى جائحة (COVID-19).
 - يجب على مراقبي الحسابات الحصول على المزيد من المعلومات حول آثار تلك الجائحة على قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإعادة صياغة خطة وإجراءات المراجعة في ضوء المخاطر المحتملة الناتجة عن تفشى جائحة (COVID-19) والتي قد تهدد قدرة المنشأة على الاستمرار.
 - يجب أن يحصل مراقب الحسابات على الأدلة الكافية والتي تقيد قيام إدارة المنشأة بتقييم قدرتها على الاستمرار بشكل موضوعي، كذلك قيام إدارة المنشأة بتضمين آثار جائحة (COVID-19) ضمن معلومات القوائم المالية قياساً وافصاحاً في ضوء معايير المحاسبة المصرية.
 - إضافة فقرة عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية لتقارير مراقبي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ كفقرة مستحدثة في تقرير المراجعة، بات



- امراً هاماً خاصة في ظل تفشى جائحة (COVID-19) وارتفاع مستوى شكوك مستخدمي التقارير المالية في قدرة العديد من المنشآت على الاستمرار.
- نظراً لما انتهت اليه الدراسة النظرية والميدانية من نتائج تشير إلى ملاءمة مؤشرات الشك وإجراءات المراجعة الإضافية وكذلك آليات التقرير ذات الصلة بالاستمرارية والواردة بمعايير المراجعة الدولية (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، كذلك معايير المراجعة ذات الصلة بالتقرير عن ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية والواردة بنسخة معايير المراجعة الدولية الصادرة في ١٧ ديسمبر ٢٠١٨، يوصى الباحث بضرورة إعادة إصدار معايير المراجعة المصرية بما يتوافق مع نسخة معايير المراجعة الدولية الأخيرة، حيث أن نسخة معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ والتي كانت متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة في ٢٠٠٣، لم يطالها أى تعديل منذ صدورهما حتى الآن مما أفقدها التوافق مع معايير المراجعة الدولية.
- يوصى الباحث بضرورة تنظيم هيئة الرقابة المالية لدورات تدريبية لممارسي مهنة المراجعة بمصر حول كيفية تقييم مدى ملاءمة استخدام المنشآت العاملة في مجال الأعمال لفرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية باستخدام الأساليب الإحصائية للحد من اعتمادهم على الأحكام الشخصية في عملية التقييم، وللوصول إلى استنتاجات أكثر موضوعية عن قيامهم بمسئوليتهم بشأن الاستمرارية.

٧-٨ الدراسات المستقبلية المقترحة

- في ضوء نتائج الدراسة الحالية يقترح الباحث العديد من القضايا البحثية الجدير بالاهتمام من جانب الباحثين في المستقبل، والتي تتمثل فيما يلي:
- دراسة الآثار الحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-19) على تكاليف الإنتاج.
- دراسة الآثار الفعلية والمدركة لجائحة (COVID-19) أسعار الأسهم.
- دراسة الآثار الحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-19) على جودة المعلومات المحاسبية.
- دراسة الآثار الحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-19) على جودة المراجعة.
- الدروس المستفادة من جائحة (COVID-19) ومدى الحاجة لتطوير معايير المحاسبة والمراجعة.

٨-٨ قائمة المراجع:

٨-٨-١ المراجع العربية:

- الجبلى ، وليد سمير عبد العظيم (٢٠٢٠). " أثر انتشار جائحة كورونا Covid-19 على إعداد القوائم المالية ومراجعتها دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد ٢، العدد الأول.
- الطحان، إبراهيم محمد ،محمود، عبد الحميد العيسوي (٢٠٢٠). " الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية: دراسة استكشافية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، المجلد الرابع.
- الوتار، سيف عبد الرزاق (٢٠٢٠). " الآثار المتوقعة على القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولي (١٠) في ظل أزمة كورونا (دراسة تحليلية) " *مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، الجزائر*، المجلد الثانى، العدد الثانى، <https://doi.org/10.48100/merj.v2i2Special.99>.
- صالح، رضا إبراهيم، عبد الكريم، عارف عبد الله ، وليد، محمود إبراهيم (٢٠٢٠). " أثر استقلال لجان المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار: دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد السادس، العدد التاسع.
- عبد الرحيم، رضا محمود محمد (٢٠٢٠). " أثر التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، المجلد الرابع.
- عبد القادر، داليا السيد عبد الحليم (٢٠١٧) "دراسة تحليلية مقارنة بين معيار المراجعة الدولي ٧٢٠ المعدل لسنة ٢٠١٥ ونظيرة المصرى الحالي رقم ٧٢٠"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الأول.
- عبد الله ، على مال، محمد عبد الواحد غازى، " موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا COVID-19 (٢٠٢٠). ورشة عمل بعنوان: الآثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل بالتعاون مع نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، ٢١ نيسان، ٢٠٢٠.



- عرفة، نصر طه حسن، مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم (٢٠١٣). " تطوير تقرير مراقب الحسابات -دراسة ميدانية للبيئة المصرية فى ضوء تطوير المعايير الدولية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الاول، المجلد الثالث.
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٩، قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩، بتعديل احكام معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية، العدد ٨١ تابع (أ)، ابريل ٢٠١٩.
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٥، قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥، الوقائع المصرية، العدد ١٥٨ تابع (أ)، يوليو ٢٠١٥.
- معايير المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى لمصرية، قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨، الوقائع المصرية . العدد ١٧٣ تابع أ فى ٢٨ يوليو سنة ٢٠٠٨.
- يوسف، حنان محمد اسماعيل (٢٠١٧). " أثر المحتوى الإعلامي لرأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان دراسة تجريبية، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، قسم المحاسبة، جامعة بنى سويف، العدد الاول، المجلد الخامس.

٨-٨-٢ المراجع الأجنبية

- Abad, D., Sánchez-Ballesta, J. P., and Yagüe, J. (2017). Audit opinions and information asymmetry in the stock market. *Accounting and Finance*. <https://doi.org/10.1111/acfi.12175>.
- Accountancy Europe, (2020). "Coronavirus Crisis: Country Responses to the Implications on Reporting", <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy-Europe-EU-country-response-to-COVID-effects-on-reporting.pdf>.
- Al-Masoodi, H., Al-Kawaz, S., Abbas, A. (2020). "Accounting Readings During the Time of Covid-19", *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, Vol.7, No. 5.
- Amoradi, F., and J. M. Mosae, 2015, "Causes a Gap Between the Expectations of Auditors and Users of Audit Reports", *Journal of Research in Business, Economics and Management*, 3 (1) (June 12), Available at: www.scitecresearch.com.
- Amstutz, J and Hoffman, M. (2020). " Going Concern: Management's Evaluation During Coronavirus Pandemic", <https://rsmus.com/what-we-do/services/assurance/financial-reporting-resource-center/going-concern-managements-evaluation-during-coronavirus-pandemic.html>.
- Australian Accounting Standard Board and Auditing and Assurance Standard Board, (2020). "The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations", https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009_COVID19_FA.pdf

- Backof, A. G., K. Bowlin, and B. M. Goodson, 2014, "The Impact of Proposed Changes to the Content of the Audit Report on Jurors' Assessments of Auditor Negligence", (August), Available at: SSRN 2446057
- Baskan, T. (2020) "Analyzing the Going Concern Uncertainty During the Period of COVID-19 Pandemic in terms of Independent Auditor's Reports", *ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities*. doi: 10.46291/ispecijsshvol4iss2pp28-42.
- Bedard, J. C., S. Sutton, V. Arnold, and J. R. Phillips (2012). "Another piece of the "expectations gap": What do Investors know About Auditor Involvement with Information in the Annual Report?", *Current Issues in Auditing*, 6 (1): A17– A30.
- Binder Dijker Otte (BDO), (2020), "Potential Effects of the Coronavirus Outbreak on 2020 Reporting Periods and Onward", 18 March: 1-11, Available at: <http://www.bdo.global>.
- Chen, P. F., He, S., Ma, Z. and Stice, D. (2016a). "The Information Role of Audit Opinions in Debt Contracting", *Journal of Accounting and Economics*. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.04.002>
- ----- (2016b). "The Information role of Audit Opinions in Debt Contracting", *Journal of Accounting and Economics*, 61(1),. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.04.002>
- Church, B. K., Davis, S. M., and McCracken, S. A. (2008). "The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis", *In Accounting Horizons*. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69>
- Dong, B., Robinson, D., & Robinson, M. (2015). "The market's response to earnings surprises After First-Time going-concern Modifications", *Advances in Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.001>
- Danyluk, K. (2020), Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Corona Virus Disease 2019, **Deloitte**. Mar 31. <https://www.iasplus.com>.
- Ernst & Young (EY), (2020), "IFRS Accounting Considerations of the Coronavirus Outbreak", 21 Feb: 1-39, Available at: <http://www.ey.com>
- Feldmann, D. and Read, W. J. (2013). "Going-Concern Audit Opinions for Bankrupt Companies Impact of Credit Rating", *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/02686901311311936>.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (2014). "Presentation of Financial Statements— Going Concern (Subtopic 205-40): Disclosure of Uncertainties About an Entity's Ability to Continue as a Going Concern", https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?
- Gabriela, K. (2020). "Impact of COVID-19 on the Going Concern", KPMG, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-going-concern-3a.html>.
- Gliem, J. a, & Gliem, R. R. (2003). "Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert-Type Scales", *2003 Midwest Research to Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education*. <https://doi.org/10.1109/PROC.1975.9792>.
- IFRS 15, (2014) "Revenue from Contracts with Customers", <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>



- IFRS 16 , (2016)” Leases”, <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) , (2020). Effects of the Spread of the Corona-Virus on the Financial Statements as of 31.12.2019 and their audit, <https://www.idw.de/blob/122914/8b4b3722606c025e741eb7ac59988ded/download-corona-englische-fassung-teil-1-und-2-data.pdf>.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (2020). “The Financial Reporting Implication of Corona Virus Under UK GAAP, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/uk-gaap/the-financial-reporting-implications-of-coronavirus.ashx>.
- Institute of Chartered Public Accountants of Cyprus(ICPAC), (2020).“Implications of the CoronaVirus Outbreak on Financial Reporting and Auditors’ Work Tailored to Cyprus Reality”. <https://www.icpac.org.cy/selk/en/newDetails.aspx?id=1943&catid=1001>.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. Forming an opinion and reporting on financial statements. International Standard on Auditing (ISA) 700 revised. New York, NY: IAASB.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report, (ISA) 701(New), New York, NY: IAASB.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. Going Concern. International Standard on Auditing (ISA) 570 revised. New York, NY: IAASB.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information (ISA) 720 revised. New York, NY: IAASB.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2020). “The Financial Reporting Implications of COVID-19”, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>.
- International Accounting Standards Board (IASB), “Presentation of Financial Statements: IAS 1“. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>
- International Accounting Standards Board (IASB), "Events After the Reporting Period: IAS 10", (December),2003, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10>.
- International Accounting Standards Board (IASB), "Inventories : IAS 2", (December),2005, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>.
- International Accounting Standards Board (IASB), "Financial Instruments: IFRS 9", (July),2014, <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>.
- Jung, E. and Sung, H. (2017). “The Influence of the Middle East Respiratory Syndrome Outbreak on Online and Offline Markets for Retail Sales”, *Sustainability* (Switzerland), Vol. 9, No. 3. <https://doi.org/10.3390/su9030411>.
- Malaysian Institute of Certified Public Accountants, (2020).” Technical Insights Audit Considerations in Respect of Going Concern Due to the Impact of COVID-19”, <https://www.micpa.com.my/resources/covid19/>.
- Matanova, N., Steigner, T., Yi, B., and Zheng, Q. (2019). “Going Concern Opinions and IPO Pricing Accuracy”, *Review of Quantitative Finance and Accounting*. <https://doi.org/10.1007/s11156-018-0747-0>

- Menon, K., and Williams, D. D. (2010). "Investor Reaction to Going Concern Audit Reports", *In Accounting Review*. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.6.2075>
- Qiu, W., Chu, C., Mao, A., & Wu, J. (2018). "The Impacts on Health, Society, and Economy of SARS and H7N9 Outbreaks in China: A Case Comparison Study", *Journal of Environmental and Public Health*. <https://doi.org/10.1155/2018/2710185>.
- Segal, Milton. (2017). "ISA 701: Key Audit Matters - An Exploration of the Rationale and Possible Unintended Consequences in a South African." *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2):DOI: [10.4102/jef.v10i2.22](https://doi.org/10.4102/jef.v10i2.22)
- Simnett, Roger, and Anna Huggins. (2014). "Enhancing the Auditor's Report: To What Extent Is There Support for the IAASB's Proposed Changes?" *Accounting Horizons*, 28(4): DOI: [10.2308/acch-50791](https://doi.org/10.2308/acch-50791).
- Springborn, M., Chowell, G., MacLachlan, M. and Fenichel, E. P. (2015). "Accounting for Behavioral Responses During a flu Epidemic Using Home Television Viewing". *BMC Infectious Diseases*. <https://doi.org/10.1186/s12879-014-0691-0>.
- Triani, N. N. A., Satyawati, M. D. and Yanthi, M. D. (2017). "Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570", *Asian Journal of Accounting Research*. <https://doi.org/10.1108/ajar-2017-02-02-b004>.
- Tušek, B., and Ježovita, A. (2018). "The Key Audit Matters as AN Element of the Independent Auditor's Report – A Booster to the Corporate Governance." *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, , Vol. V (2), DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.2.9>.
- Wheeler, S. W., Cereola, S. J., and Louwers, T. J. (2014). "The Impact of Auditor Association on Client Multi-Venue Disclosure Transparency", *Current Issues in Auditing*. <https://doi.org/10.2308/ciia-50811>
- World Bank Group. (2016). "2014-2015 West Africa EBOLA Crisis: Impact Update. Retrieved from". <http://pubdocs.worldbank.org/en/297531463677588074/Ebola-Economic-Impact-and-Lessons-Paper-short-version.pdf>.



ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

سعادة (الدكتور/ الأستاذ).....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بعمل دراسة بعنوان مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة كورونا (COVID-19) : (دراسة ميدانية)، ويستهدف من خلال قائمة الاستقصاء المرفقة التعرف على آرائكم بشأن بعض القضايا ذات الصلة بموضوع الدراسة في البيئة المصرية، وذلك بهدف التوصل إلى توصيات من شأنها الارتقاء بجودة أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم المتعلقة بتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية في ظل جائحة (COVID-19)، وتحسين القيمة المعلوماتية لتقرير مراقبي الحسابات.

ويطيب لى ان أتقدم لسعادتكم بالشكر على تعاونكم مع الباحث في الإجابة عن الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء المرفقة، كما اود أن أؤكد لسعادتكم أن هذا الاستبيان مصمم لأغراض البحث العلمى فقط.

خالص الشكر والتقدير،،،

الباحث

أولاً: البيانات الشخصية:

(١) الاسم (اختياري)

(٢) المؤهلات العلمية :

ماجستير في المراجعة	<input type="text"/>	بكالوريوس	<input type="text"/>
دكتوراة في المراجعة	<input type="text"/>	مسجل لدرجة دكتوراة في المراجعة	<input type="text"/>

(٣) عضوية وزمالة الجمعيات المهنية :

عضوية (فضلاً انكرها).....	<input type="text"/>
زمالة (فضلاً انكرها).....	<input type="text"/>

(٤) الوظيفة :

عضو هيئة تدريس بالجامعات أو المعاهد المصرية	<input type="text"/>	شريك بمكتب مراجعة	<input type="text"/>
مدرس مساعد بالجامعات أو المعاهد المصرية	<input type="text"/>	مراقب حسابات	<input type="text"/>

(٥) عدد سنوات الخبرة :

من ٦-١٠ سنوات	<input type="text"/>	اقل من ٣ سنوات	<input type="text"/>
اكثر من ١٠ سنوات	<input type="text"/>	من ٣-٥ سنوات	<input type="text"/>



ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء:

برجاء الإجابة من خلال وضع علامة (√) أمام كل سؤال وفقاً لدرجة الموافقة المناسبة من وجهة نظركم.

بيان	موافق تماماً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق تماماً
١- ماهى أهم تداعيات جائحة (COVID-19) ذات الأثر السلبي المحتمل على قدرة المنشأة على الاستمرار؟					
١/١ الانخفاض الجوهري في الطلب وأثره على الحصة السوقية للمنشأة. ٢/١ مخاطر فشل سلاسل التوريد بما في ذلك الخدمات اللوجستية والمالية. ٣/١ انخفاض عدد قنوات التوزيع او وجود قيود على عملية التوزيع للسلع والخدمات. ٤/١ القيود على التشغيل والإنتاج بسبب التغييرات في السياسة العامة. ٥/١ الآثار الجغرافية والمخاطر الدولية ذات التأثيرات على الأسواق التي يتم فيها بيع منتجات المنشأة أو يتم الحصول منها على مدخلات العملية الانتاجية.. ٦/١ الترابط بين عمليات الشركة الأم والشركات التابعة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات، والتوريد والتوزيع، وآليات الحصول على التمويل والتراخيص بالتشغيل. ٧/١ الزام المنشآت بتخفيض حجم العمالة المتواجدة بشكل فعلى والاستعاضة عن ذلك بسياسة العمل عن بعد. ٨/١ تخفيض فترات العمل وتحديد مواعيد للإغلاق بالنسبة لكل نشاط. ٩/١ تطبيق سياسة الحظر الكلى لبعض الأنشطة. ١٠/١ عدم وجود تاريخ متوقع لانتهااء الازمة. ١١/١ عدم الاعلان عن خطط ومسارات واضحة للتعامل مع الازمة على مستوى دول العالم في ضوء السيناريوهات المتوقعة. ١٢/١ التعامل مع الازمة بقرارات تمثل ردود أفعال للأحداث غير المتوقعة.					
٢- ماهى اهم الجوانب التي أصبحت أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة عند تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)؟					

				<p>١/٢ تقييم التدفقات النقدية بعد إستبعاد مدفوعات الفوائد والإيجارات وأقساط القرض والنققات الرأسمالية الملتمزم بها.</p> <p>٢/٢ قيود التمويل (القيود المحتملة على التسهيلات الائتمانية التي كانت متاحة قبل جائحة كورونا) .</p> <p>٣/٢ وسيولة المقرضين و مدى الامتثال من جانب الجهات المانحة للتمويل لاتفاقات التمويل المبرمة قبل جائحة كورونا.</p> <p>٤/٢ مستوى التأثيرات السلبية للجائحة على ضمانات التمويل</p> <p>٥/٢ مدى الإلتزام المتوقع من جانب العملاء في سداد المبلغ المستحقة طرفهم.</p> <p>٦/٢ مدى حساسية نشاط الشركة للتأخر من جانب العملاء في السداد.</p> <p>٧/٢ سياسات واقتراضات المنشأة في إدارة رأس المال العامل.</p> <p>٨/٢ حالات عدم التأكد المتعلقة بكل البنود السابقة.</p> <p>٩/٢ مدى إمكانية التشغيل في ضوء سياسات الدولة الخاصة بالإغلاق الكلي او الجزئي للنشاط.</p> <p>١٠/٢ اثر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية للمنشآت ذات المعاملات مع الخارج.</p> <p>١١/٢ تقييم أثر الإجراءات الحكومية المحلية المرتبطة بجائحة (COVID-19) على قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>١٢/٢ تقييم أثر الإجراءات الحكومية في الدول ذات التأثير على أنشطة المنشأة على قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>١٣/٢ النظر في مدى معقولية الأسس والإفتراضات التي تعتمد عليها الادارة.</p>
				<p>٣ ماهي الإفصاحات الإضافية المطلوبة من الإدارة بشأن مدى قدرة على الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)؟</p> <p>١/٣ الإفصاح عن شكوك الإدارة الجوهرية في مدى القدرة على الاستمرار في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.</p> <p>٢/٣ الإفصاح عن شكوك الإدارة في مدى القدرة على الاستمرار، حتى لو كانت غير جوهرية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.</p> <p>٣/٣ الإفصاح عن خطط الإدارة للحد من حالة الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>٤/٣ بيان الافتراضات التي استخدمتها الإدارة عند اعداد خططها للحد من حالة الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>٥/٣ التوسع في الإفصاح عن مدى قدرة خطط الإدارة في الحد من الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>٦/٣ اذا انتهت الإدارة إلى أن استخدام أساس الاستمرارية في اعداد القوائم المالية مازال مناسب، يجب عليها أن تفصح عن اثار جائحة (COVID-19) وفقاً لمتطلبات إعداد</p>



				<p>التقارير المالية، وفي ضوء الاطار المحاسبي المطبق والذي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية أو المحلية. ٧/٣ في حالة إقرار الإدارة بوجود حالة شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار وعدم قدرة خططها على تخفيض مستوى الشكوك، يجب عدم إعداد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية ويجب اختيار أساس آخر للقياس والافصاح عن المعلومات المالية.</p> <p>٨/٣ في حالة إتباع أساس آخر في إعداد القوائم المالية بخلاف أساس الاستمرارية يجب على الإدارة أن تفصح عن ذلك وكذلك أسباب اختيار هذا الأساس ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.</p>
				<p>٤ ما مدى ملائمة مؤشرات الشك التالية (الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥) لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)؟</p> <p>١/٤ ظهور راس المال العامل بإشارة سالبة.</p> <p>٢/٤ إقتراب موعد استحقاق القروض دون وجود فرص واقعية للسداد أو للتجديد.</p> <p>٣/٤ الإعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.</p> <p>٤/٤ وجود مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل المقرضين.</p> <p>٥/٤ وجود عجز في التدفقات المالية التي تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.</p> <p>٦/٤ ظهور نسب مالية رئيسية بصورة سلبية.</p> <p>٧/٤ وجود خسائر تشغيلية جوهريّة، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.</p> <p>٨/٤ التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.</p> <p>٩/٤ عدم القدرة على سداد مستحقات الموردين في تاريخ الاستحقاق.</p> <p>١٠/٤ عدم القدرة على الإلتزام بشروط اتفاقيات القروض.</p> <p>١١/٤ التحول من نظام الانتماء الى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.</p> <p>١٢/٤ عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى.</p> <p>١٣/٤ عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.</p> <p>١٤/٤ خلو المناصب العليا وعدم توافر بديل.</p> <p>١٥/٤ فقد سوق رئيسي، أو عميل رئيسي ، أو حق امتياز ، أو ترخيص، أو مورد رئيسي.</p> <p>١٦/٤ وجود مشاكل في العمالة، أو نقص حاد في الإمدادات الرئيسية.</p> <p>١٧/٤ ظهور منافس ناجح بشكل كبير.</p> <p>١٨/٤ عدم الإلتزام بمتطلبات كفاية راس المال أو المتطلبات القانونية أو التنظيمية.</p>

				<p>١٩/٤ وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشأة والتي قد تؤدي الى مطالبات قد تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بها.</p> <p>٢٠/٤ التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو السياسات الحكومية التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على استمرارية المنشأة.</p> <p>٢١/٤ الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.</p>
				<p>٥ هل تعد إجراءات المراجعة الإضافية التالية والواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ ملائمة لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19)؟</p> <p>١/٥ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.</p> <p>٢/٥ تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .</p> <p>٣/٥ مراجعة شروط وثائق المديونية غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاك بشأنها.</p> <p>٤/٥ الاطلاع على محاضر إجتماعات الجمعيات العامة والمكلفين بالحوكمة، وأية لجان ذات صلة للوقوف على أية مشاكل تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية.</p> <p>٥/٥ الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا أو مطالبات، ومدى معقولية تقديرات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك مدى مناسبة تقديرات الإدارة للآثار المالية المترتبة عليها.</p> <p>٦/٥ التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابليتها للتنفيذ، لتوفير الدعم المالي والمحافظة عليه مع أطراف ثالثة أو ذات علاقة، وتقدير القدرة المالية لتلك الأطراف على توفير أموال إضافية</p> <p>٧/٥ دراسة خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة .</p> <p>٨/٥ فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية للتعرف على تلك الأحداث، التي يمكن أن تحد من الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار وتلك الأحداث التي تزيد من الشكوك حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.</p> <p>٩/٥ التأكد من وجود تسهيلات للاقتراض وشروطها وكفايتها.</p> <p>١٠/٥ الحصول على تقارير الفحص بشأن الإجراءات التنظيمية.</p> <p>١١/٥ تحديد مدى كفاية الدعم لأي عمليات استبعاد مخطط للأصول.</p> <p>١٢/٥ تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في تلك الظروف.</p> <p>١٣/٥ التأكد من إمكانية تنفيذ الترتيبات المخططة لتوفير أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات الصلة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير التمويل الإضافي.</p>



				<p>١٤/٥ الاطلاع على شروط اتفاقيات القروض وتحديد مدى الالتزام بها.</p> <p>١٥/٥ التأكد من توافر شروط الحصول على التسهيلات الائتمانية</p> <p>١٦/٥ تقويم موثوقية البيانات ذات الصلة التي استخدمت في إعداد التنبؤات.</p> <p>١٧/٥ تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ لمعقولية الافتراضات التي استندت إليها التنبؤات.</p> <p>١٨/٥ ما إذا كان هناك حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة بعد التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقديراتها.</p> <p>١٩/٥ طلب إفادات مكتوبة من الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط.</p>
				<p>٦ هل تدعم الارشادات التي تضمنها معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن التقرير عن استنتاجات مراقبي الحسابات عن الاستمرارية القيمة الاتصالية لتقرير المراجعة في ظل جائحة (COVID-19)؟</p> <p>١/٦ إضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" كفقرة مستحدثة يعد بمثابة إنذاراً مبكراً لأصحاب المصالح حول قدرة المنشأة على الاستمرار.</p> <p>٢/٦ أستخدمت فقرة إضافية في تقرير مراقب الحسابات بعنوان "أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس" وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IAS:700) المعدل لسنة ٢٠١٥، في حالة استنتاج مراقب الحسابات وجود حالة عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وتزامن ذلك مع عدم إفصاح إدارة المنشأة عن المعلومات المرتبطة بتلك الحالة بشكل مناسب في القوائم المالية للمنشأة، يطفى المزيد من الموضوعية على تقرير المراجعة.</p> <p>٣/٦ تضمين تقرير المراجعة لفقرة بعنوان "أمور المراجعة الرئيسية" وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA:701) لتشمل الاعتبارات التي بنيت عليها أحكام مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية خاصة في ظل الإحداث والظروف الراهنة الناتجة عن جائحة (COVID-19) يضيف قيمة الى المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة.</p> <p>٤/٦ توضيح مسئولية مراقب الحسابات بشأن المعلومات الأخرى ذات الصلة بتداعيات جائحة (COVID-19) والتي قد ترد في تقرير مجلس الإدارة، والتي تتمثل كما حددها معيار المراجعة الدولي (ISA:720) في قراءة المعلومات الأخرى بغرض تحديد مدى اتساقها مع القوائم لمالية والايضاحات المنتمة، ومدى اتساقها مع معرفة مراقب الحسابات عن المنشأة والتي اكتسبها من خلال عملية المراجعة، دون المسئولية عن مراجعتها يؤدي الى الحد من فجوة التوقعات.</p>