

هل تتأثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية  
السنوية بجائحة كورونا؟

ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة-جامعة طنطا

بعنوان

أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي - المقترحات والحلول

٥ أبريل ٢٠٢١

إعداد:

الدكتور

نهى محمد زكى محمد على

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

## ١. المقدمة:

يعد سوق خدمة المراجعة وما يحيط به من مجالات للبحث محل اهتمام على المستويين المهني والأكاديمي. وبالنظر لخدمة مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، باعتبارها الخدمة الرئيسية المنوطة بها منشأة مراقب الحسابات، وتركيزاً على ما يتقاضه مراقب الحسابات نظير أدائه لتلك الخدمة أو ما يعرف بأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، فإنها تعتبر بمثابة المنتج النهائي للعلاقة التعاقدية والتفاوضية بين منشأة مراقب الحسابات وشركة عميل المراجعة<sup>(١)</sup>، وبالتالي فإنها المقابل المادى المدفوع الذى يحقق التوازن بين حصول منشأة مراقب الحسابات على أفضل عائد ممكن وتحمل شركة عميل المراجعة أقل عبء مالى محتمل(يوسف، ٢٠٢٠؛ Axen, 2020؛ صالح، ٢٠٢١).

كما تعتبر هذه الاتعاب دالة فى مجموعة من المتغيرات أو المحددات، التى يمكن تقسيمها وفقاً لتحليل الدراسات السابقة (Axen, 2020؛ Gerged *et al.*, 2020؛ فرج، ٢٠٢١) إلى ما يخص شركة عميل المراجعة (مثل؛ مستوى خطر أعمال عميل المراجعة، إحصائية التعثر المالى لعميل المراجعة، ودرجة تعقد أعمال عميل المراجعة، والتحريفات الجوهرية بشركة عميل المراجعة) وما يتعلق بمراقب الحسابات ومنشأته (مثل؛ درجة المنافسة فى سوق خدمة المراجعة، درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات و/أو منشأته، وأداء مراقب الحسابات خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة)، وأخيراً منها ما يرتبط ببيئة الممارسة المهنية (كخطر مقاضاة مراقب الحسابات و/أو منشأته).

وفى ظل تفشى جائحة كورونا (COVID-19)، والتى يعتقد البعض (Yan *et al.*, 2020؛ Albitar *et al.*, 2020) بإمكانية اعتبارها بمثابة الأزمة الأسوأ منذ الأزمة المالية العالمية فى (٢٠٠٨)، نتيجته لتداعياتها الاقتصادية والاجتماعية والمحاسبية وغيرها. أشارت بعض الدراسات السابقة التى منها (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Deloitte, 2020؛ CEAOB, 2020؛ CPA, 2020) إلى انعكاس جائحة كورونا على زيادة مستوى خطر أعمال عميل المراجعة وزيادة مستوى عدم التأكد ومن ثم زيادة كم وأهمية التحريفات وزيادة احتمالية عدم قدرة شركة عميل المراجعة على الاستمرار، فضلاً عن ارتفاع خطر مقاضاة مراقب الحسابات.

وهو ما يستلزم زيادة الجهد المبذول من مراقب الحسابات عن أدائه عملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة والقيام بعدة متطلبات لمواجهة التحديات الناجمة عن الجائحة مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة، الأمر الذى أيدته العديد من الدراسات السابقة (محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ CPA, 2020؛ Albitar *et al.*, 2020؛ Sangvhan *et al.*, 2020) صراحة أو ضمناً.

(١) تم الاعتماد على مصطلح "الشركة" ليعبر عن كل من؛ الوحدة الاقتصادية أو المنشأة أو المشروع، ويعني به التنظيم الاقتصادي. ولتحقيق الاتساق، سيستخدم الباحث لفظ الشركة للدلالة على ذلك التنظيم، والتعبير عن الشركات محل المراجعة بمصطلح شركة عميل المراجعة.

**ونظراً لاعتبار جائحة كورونا بمثابة حدث غير متوقع يصاحبه درجة من عدم التأكد له تداعيات،** مالية وغير مالية، على شركة عميل المراجعة فمن المتوقع أن تتأثر أتعاب مراقب الحسابات بهذا الحدث. ولكن إن حدث ذلك، فما هو شكل واتجاه هذا التأثير في ضوء ما انتهت إليه الدراسات الأكاديمية ذات الصلة التي واكبت جائحة كورونا؟ **هذا ما نستهدف الإجابة عليه في هذه الورقة اعتماداً على منهج تحليلي انتقادي إيجابي. وعليه نستهدف هذه الورقة الإجابة على التساؤل المثار بشأن تأثير جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات، وذلك للوصول لشكل واتجاه ذلك التأثير المتوقع في بيئة الممارسة المهنية المصرية. كما تتمثل أهمية الورقة في مساهمة البحوث الأكاديمية المحاسبية ذات الصلة بمواكبة تداعيات جائحة كورونا على المستويين الدولي والأقليمي.**

**وتحقيقاً لذلك الهدف** سيتم تحليل أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة بأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة من جهة، وتداعيات جائحة كورونا على تلك الأتعاب من جهة أخرى، بغية تحديد مدى تأثير تلك الجائحة على عملية التفاوض بين منشأة مراقب الحسابات وشركة عميل المراجعة بشأن تحديد أتعاب أداء عملية المراجعة، والإشارة إلى مجالات البحث المحاسبى المستقبلى في هذا المجال. **ولذلك سوف نستكمل الورقة كالتالى:**

- أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة - المفهوم والمحددات.
- تداعيات جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة؟
- خلاصة الورقة ومجالات البحوث المحاسبية المستقبلية.

## ٢. أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة - المفهوم والمحددات:

أشار (Axen, 2020؛ صالح، ٢٠٢١) لإمكانية النظر لأتعاب المراجعة Audit Fees على أنها بمثابة المنتج النهائى للعلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات وشركة عميل المراجعة، فضلاً عن إعتبارها المحصلة النهائية للتفاعل بين جانب العرض (نظراً لكونها الإيراد الرئيسى، الناجم عن أداء منشأة مراقب الحسابات عملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، والتي تسعى دائماً للحصول على أفضل عائد ممكن منها)، وجانب الطلب (نتيجة لكونها عبء مالياً يقع على عاتق شركة عميل المراجعة، لذا فإنها تسعى دائماً لتدنيته) في سوق خدمة المراجعة.

وتتفق الدراسات السابقة ذات الصلة (Suryanto, 2014; Abbott *et al.*, 2017; Ye, 2020; Rashedi, 2020; Axen, 2020; Hallman *et al.*, 2020; Matozza *et al.*, 2020؛ فرج، ٢٠٢١؛ يوسف، ٢٠٢١؛ صالح، ٢٠٢١)، بشأن المفهوم الضمنى لمختلف وجهات النظر ذات الصلة بتحديد ماهية أتعاب مراقب الحسابات، ذلك مع عدم الوصول لتعريف محدد وواضح، يمكن الاستناد عليه في ذلك الصدد. كما يعتقد الباحث في ضوء تحليله للدراسات السابقة، إمكانية تعريف أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، على أنها؛ المقابل المادى المدفوع

لمراقب الحسابات نظير أدائه خدمة مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، والمُحدد كنتاج لعملية التفاوض بين منشأته وشركته عميله، بحيث يتخطى التكلفة الاقتصادية اللازمة لأداء مراقب الحسابات تلك العملية والوصول منها لرأى فنى محايد، وذلك فى ضوء السمات المميزة لبيئة عملية المراجعة وبما يحقق هامش ربح معقول لمنشأته.

كما أشار البعض (Matozza et al., 2020؛ صالح، ٢٠٢١) إلى إنطواء أتعاب مراقب الحسابات، المحددة كنتاج نهائى للعلاقة التعاقدية التفاوضية بين منشأة مراقب الحسابات وعميله، على جزئين رئيسيين وهما؛ أتعاب مراقب الحسابات العادية Normal Audit Fees (التي تشير للمقابل المادى الذى يحصل عليه مراقب الحسابات فى ضوء مستوى الجهد المبذول والمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة)، وأتعاب مراقب الحسابات غير العادية Abnormal Audit Fees (التي تشير للفرق بين المقابل الفعلى المدفوع لمراقب الحسابات نظير أدائه لخدمة المراجعة والمقابل الذى كان يجب أن يحصل عليه من خلال تفاوضه قبل البدء فى عملية المراجعة على أرض الواقع). كما يعتقد الباحث بأن الجزء غير العادى من الأتعاب قد ينجم عن زيادة المخاطر الفعلية المحيطة بعملية المراجعة وزيادة مستوى التلاعبات بالقوائم المالية، وهو ما ينعكس على زيادة مستوى خطر مفاضة منشأة مراقب الحسابات وتحمله خسائر مستقبلية محتملة، لذا فإنه يحصل على ذلك العائد كتعويض مادى لمواجهة تلك الخسائر وتفادى الأضرار المادية والمعنوية التي قد يتحملها مراقب الحسابات ومنشأته<sup>(١)</sup>.

ويتتبع الوضع الحالى فى مصر (صالح، ٢٠٢١؛ فرج، ٢٠٢١) اتضح عدم تضمن الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، آلية ممنهجة لكيفية تحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، تلائم الجهد المبذول والوقت المستغرق لأداء عملية المراجعة وما يصاحبها من مخاطر وتحديات.

<sup>(١)</sup> فى ذلك الصدد أشارت دراسة (Sangchan et al., 2020)، لاعتبار أتعاب عملية المراجعة أحد عناصر تكاليف الوكالة، ذلك إلى جانب كونها أحد تكاليف عوامل الإنتاج، كما يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية،  $E(C) = Cq + E(d) \times E(\Theta)$ ، حيث تشير  $E(C)$  إلى إجمالي التكاليف المتوقعة لارتباط مراقب الحسابات بعميله، والتي تعتبر دالة فى كل من؛ حاصل ضرب تكلفة عوامل الإنتاج (C) وكمية الموارد المستخدمة من قبل مراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة (q)، القيمة الحالية المتوقعة للخسائر المستقبلية التي قد تحدث كنتاج لأداء عملية المراجعة  $E(d)$ ، واحتمال تحمل مراقب الحسابات تلك الخسائر  $E(\Theta)$ . كما أنها وفقا لتحليل بعض الدراسات السابقة (Leidner and Lenz, 2017؛ Abbptt et al., 2017؛ Chen et al., 2019؛ Axen, 2020؛ صالح، ٢٠٢١) يعتقد الباحث أن تحديد أتعاب عملية المراجعة يرتكز فى الأساس على عدة ركائز، وهى؛ الجهد المبذول لأداء عملية المراجعة المحدد وفقا لعدد ساعات العمل المستغرقة فى أداء ذلك التكاليف، ومستوى خطر المراجعة Audit Risk (الذى يعبر عن احتمال فشل مراقب الحسابات بدون قصد فى تعديل رأيه على قوائم مالية بها تحريفات جوهرية، ويعتبر محصلة لحاصل ضرب الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف - وذلك فيما يعرف بنموذج خطر المراجعة- ويحدد من خلاله نوعية وكم إجراءات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية وتدنية مستوى خطر المراجعة وتحقيق مستوى خطر مقبول فى ظل المخاطر المحيطة ببيئة عميل المراجعة). فضلا عن مستوى خطر أعمال عميل المراجعة Audit Client's Business Risk، (الذى يشير للخطر الناجم عن حدوث تغييرات فى البيئة الخارجية المحيطة ببيئة عمل الشركة أو نوع صناعة عميل المراجعة، والتي قد تتعكس سلبا على أداء عمليات الشركة بالشكل الطبيعى). وأخيرا هامش الربح المرضى المرجو تحقيقه من قبل مراقب الحسابات ومنشأته.

كما أوضح الدليل المصرى لحوكمة الشركات (٢٠١٦) أن قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه يتم وفقا لترشيح مجلس الإدارة وتوصية لجنة المراجعة، كما تعتبر الجمعية العامة للمساهمين هي المنوطة بإتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه بناء على ذلك الترشيح والتوصية. وبالتالي فإن أتعاب مراقب الحسابات، سواء أكانت نظير أداء خدمة مراجعه القوائم المالية السنوية أو نظير أداء خدمات أخرى، يتم الإفصاح عنها بمحضر الجمعية العامة للمساهمين. كما أشارت دراسة Rashedi (2020) لإمكانية احتساب الأتعاب كنسبة من إجمالي قيمة الأصول أو قيمة العملاء أو قيمة المخزون لدى شركة عميل المراجعة.

أما فيما يتعلق بمحددات أتعاب مراقب الحسابات، وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة (Suryanto, 2014; Abbott *et al.*, 2017; Leidner and Lenz, 2017; Wong, 2018; Hallman *et al.*, 2020; Matozza *et al.*, 2020; Sangchan *et al.*, 2020; Ye, 2020; Rashedi, 2020; Axen, 2020; Gerged *et al.*, 2020؛ يوسف، ٢٠٢١؛ صالح، ٢٠٢١)، فيمكن تقسيمها إلى المحددات ذات الصلة بالسمات المميزة لشركة عميل المراجعة، والتي من أهمها؛ حجم الشركة، نسب الربحية، درجة تعقد الأعمال، درجة تركيز الملكية، مستوى خطر الأعمال، احتمالية التعثر المالي وعدم القدرة على الاستمرار، مستوى الخطر المتلازم وخطر الرقابة ومن ثم مستوى خطر التحريفات الجوهرية، جودة المراجعة الخارجية، فعالية هيكل الرقابة الداخلية، فعالية آليات حوكمة الشركات، مستوى تأهيل معدى القوائم المالية، وأخيراً مدى تبنى معايير التقرير المالي الدولية IFRSs.

والمحددات ذات الصلة بالسمات المميزة لمراقب الحسابات ومنشأته، والتي من أهمها؛ حجم منشأة مراقب الحسابات، درجة المنافسة فى سوق خدمة المراجعة، السمعة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات و/أو منشأته، مدى الالتزام بسياسة تدوير مراقب الحسابات و/أو منشأته، خبرة مراقب الحسابات، أداء مراقب الحسابات لخدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة لنفس شركة عميل المراجعة، أداء عملية المراجعة السابقة لنفس شركة العميل ونوع المنتج النهائى لها، والمستويين المدرك والحقيقى لجودة المراجعة، توقيت إصدار تقرير مراقب الحسابات أو ما يشير للفجوة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار التقرير، درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات. وأخيرا المحددات ذات الصلة بالسمات المميزة لبيئة الممارسة المهنية التى منها؛ مستوى خطر مقاضاة مراقب الحسابات ومنشأته، ومدى تفعيل التفتيش على جودة أعمال المراجعة<sup>(١)</sup>.

(١) فى ذلك الصدد أشارت دراسة يوسف (٢٠٢١) لضرورة التفرقة بين كل من؛ فحص أو رقابة الجودة Audit Quality Review (Control) والتي تعتبر عملية داخلية تتم بمعرفة وإشراف منشأة مراقب الحسابات من خلال فاحص جودة داخلية وذلك للتحقق من مدى جودة تكاليفات المراجعة وتقييم جودة الأحكام المهنية التى خلص إليها فريق المراجعة. والتفتيش على جودة أعمال المراجعة Audit Quality Inspection والتي تعتبر عملية خارجية تتم بواسطة جهة مستقلة عن منشأة مراقب الحسابات وذلك لتقييم مدى جودة الاستنتاجات والأحكام التى تم التوصل إليها.

وبناء على ذلك يعتقد الباحث بإمكانية إعتبار أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، بشقيها العادى وغير العادى، هى نتاج لتفاعل عدة محددات، سواء أكانت على مستوى شركة عميل المراجعة أو على مستوى مراقب الحسابات ومنشأته أو على مستوى بيئة الممارسة المهنية ذاتها، والتي يمكن اعتبارها بمثابة مدخلات لعملية التفاوض بين منشأة مراقب الحسابات وعميله يمكن الاعتماد عليها لتحديد المقابل المادى الذى يحقق لمراقب الحسابات ومنشأته هامش ربح مقبول ويعمل على تدنية مستوى خطر التقاضى المحتمل، خاصة فى ظل قوة بيئة الممارسة المهنية، ويمثل عبء ماليًا محتملاً لشركة عميل المراجعة.

٣. تداعيات جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة:

اتفقت غالبية الدراسات السابقة (مكاوى، ٢٠٢٠؛ الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Yan et al., 2020؛ Abubakar, 2020) على إمكانية توصيف فيروس كورونا المعروف بأسم كوفيد-١٩، على أنه؛ سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التى لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراضا تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوى الحاد الوخيم (SARS-COV)، وذلك وفقا لتوصيف منظمة الصحة العالمية<sup>(١)</sup> له فى عام ٢٠٢١.

وللحد من انتشار كوفيد-١٩، أوضح البعض (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠) قيام كافة الحكومات عامة، والحكومة المصرية خاصة، بوضع مجموعة من الإجراءات الاحترازية، تتماشى مع إرشادات منظمة الصحة العالمية فى ٢٠٢٠، فى ذلك الصدد، والتي منها؛ تخفيض البنك المركزى لمعدل الفائدة بنسبة ٣%، إلغاء أقساط قروض المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم SME، تخفيض الضريبة على توزيعات الأرباح إلى ٥% على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، إعفاء الأجانب من ضرائب الأرباح الرأسمالية وتأجيلها للمقيمين حتى بداية ٢٠٢٢، إرجاء الدراسة إلى فترة لحين انحسار المرض، إلغاء كافة رحلات الطيران، وتخفيض الطاقة الاستيعابية لكافة مؤسسات الدولة بالقطاعين العام والخاص (وذلك باستثناء القطاعات الضرورية الحيوية) والإغلاق التام لبعض مؤسسات القطاع العام<sup>(٢)</sup>.

<sup>(١)</sup> نتيجة لاعتبار منظمة الصحة العالمية، هى المسئول الرئيسى فى ذلك الصدد، فيجب الرجوع إليها للتحقق من (كوفيد-١٩)، وهو ما يؤيد اتفاق غالبية الدراسات، فى حدود علم الباحث، إلى توصيف (كوفيد-١٩) الوارد بتقرير المنظمة فى عام (٢٠٢١) والذى لم يختلف عن توصيف المنظمة فى بداية انتشاره ( [www.WHO.int](http://www.WHO.int) )  
<sup>(٢)</sup> أشارت شركة جهينة، أحد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، على سبيل المثال، لقيام لجنة المخاطر وإدارة الأزمات بها، بوضع عدة إجراءات احترازية ك؛ تطهير جميع المباني، إدارة الاجتماعات والعمل إلكترونيا، إلغاء أى أحداث أو فعاليات أو مؤتمرات، وتخفيف الطاقة الاستيعابية للشركة ( [www.juhatna.com](http://www.juhatna.com) )

ونتيجة للالتزام بالإجراءات الاحترازية دخلت مختلف أنظمة الدول فى حالة من الركود الاقتصادى متفاوتة الأثار من دولة لأخرى<sup>(١)</sup>، وعلى نفس النحو أشار البعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ عبدالرازق، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020; Yan et al., 2020) لانعكاس جائحة كورونا، خاصة فى ظل الالتزام بالإجراءات الاحترازية خلال فترة الجائحة، على كل من؛ إنهيار أسواق المال وأسعار الأسهم، تدهور التصنيف الائتماني للشركات، انخفاض الناتج المحلى الإجمالى، انخفاض مستوى الانفاق الاستهلاكى، تسريح العمال ومن ثم ارتفاع مستوى البطالة، تقييد وتعليق معظم العمليات التجارية، قيام الشركات بعمليات إعادة الهيكلة<sup>(٢)</sup>، انخفاض مستويات الإنتاج، التوقف الجزئى أو الكامل لبعض الأنشطة وخطوط الإنتاج، وحدث اضطرابات فى سلاسل التوريد والعمليات.

وتركيذا على وظائف المحاسبة المالية، فقد اتفق البعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ عبدالرازق، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Deloitte, 2020؛ ACCA, 2020؛ CEAOB, 2020) على تأثيرها على عدة مجالات، أهمها؛ مستويات قياس القيمة العادلة<sup>(٣)</sup> (نظرا لعدم تعبير الأسعار فى الأسواق النشطة، إن وجدت، عن القيم الحقيقية للأصول نتيجة للمبالغة فى تلك الأسعار خلال فترة الجائحة، وزيادة مستوى الحكم الشخصى عند تحديد صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية وهو ما يشير لعدم معقولية قيم البنود المفصح عنها بالتقارير المالية فى ظل أساس القيمة العادلة). وطرق تقييم المخزون (نتيجة لاستناد صافى القيمة البيعية<sup>(٤)</sup>) على عدة افتراضات لاحتمالها وهو ما يجعلها عرضة للحكم الشخصى وإمكانية تحريفها بما يدعم مصلحة الإدارة عند المفاضلة بين مستويي التكلفة وصافى القيمة البيعية واختيار الأقل من بينهما).

فضلا عن احتمالية عدم ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية<sup>(٥)</sup> ( نتيجة لعمل الشركات فى بيئة تتسم بالمخاطرة وزيادة مستوى عدم التأكد المحيط بها وهو ما يثير الشك فى قدرة الشركة على

<sup>(١)</sup> وفقا لإحصائيات صندوق النقد الدولى انعكست جائحة كورونا، على كل من؛ زيادة مستوى الدين العام المصحوب بحالة من حالات الركود الحاد، حدوث كساد عام بصاحبه أزمة مالية وانخفاض بالناتج المحلى الإجمالى بالأسواق الصاعدة والدول النامية، وحدث كساد صاحبه إنهيار فى أسعار النفط بالدول المصدرة للطاقة وانخفاض الناتج الإجمالى بها ([www.albankaldawli.org](http://www.albankaldawli.org)).

<sup>(٢)</sup> أشار معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) لإمكانية تعريف عملية إعادة الهيكلة، على أنها؛ برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة الشركة والتي تودى إلى تغيير جوهرى فى نطاق النشاط أو الأسلوب الذى يتم به أداء نشاط الشركة، والتي منها؛ إغلاق بعض خطوط الإنتاج، بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط، وتغييرات فى هيكل الإدارة .

<sup>(٣)</sup> أشارت دراسة زكى (٢٠١٤) لإمكانية تعريف القيمة العادلة، باعتبارها أحد أسس تقييم الأصول، على أنها المبلغ الذى يمكن به مبادلة اصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة فى التعامل على أساس متكافئ. ولقياسها يمكن الاعتماد على هيراريكية للقياس تتضمن ثلاث مستويات وهما؛ الأسعار المعلنة فى سوق نشطة، أحدث أسعار عمليات السوق و/أو الأسعار السوقية للأصول المماثلة و/أو المقاييس القطاعية، والقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المتوقعة مخصومة بمعدل خصم محدد من قبل السوق وقبل الضريبة.

<sup>(٤)</sup> يشير صافى القيمة البيعية للسعر التقديرى للبيع خلال النشاط العادى مطروحا منه التكلفة التقديرية اللازمة للإتمامه وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢).

<sup>(٥)</sup> أشار زكى، ٢٠٢٠؛ ISA No. 570) إمكانية تعريف افتراض الاستمرارية Going Concern، الذى تقع مسئولية سلامة تطبيقه على عاتق إدارة الشركة، على أنه "قيام إدارة الشركة بإعداد قوائمها المالية بافتراض استمرار عملياتها لفترة مستقبلية متوقعة، ما لم تنتوى التصفية أو إيقاف عملياتها، سواء برغبتها أو رغما، عنها للوفاء بالتزاماتها".

الاستمرار والوفاء بالتزاماتها في مواعيد استحقاقها). ذلك بالإضافة إلى القياس اللاحق للأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة (خاصة في ظل اختيار الشركة بين نموذجي التكلفة وإعادة التقييم كسياسة محاسبية<sup>(١)</sup>) وتدهور قيم تلك الأصول (نتيجة لانعكاس حالة عدم التأكد والتداعيات الاقتصادية لجائحة كورونا على احتمالية وجود مؤشرات لتدهور قيمة الأصول<sup>(٢)</sup>). وظهور مشاكل الاعتراف بالخسائر الطارئة الناتجة عن التوقف الجزئي أو التام للأنشطة وخطوط الإنتاج<sup>(٣)</sup>، إحصائية وجود أحداث لاحقة<sup>(٤)</sup> في الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار التقارير المالية يجب الإفصاح عنها وتعديل القوائم المالية بأثرها إذا تطلب الأمر ذلك، وأخيرا زيادة الحاجة للتوسع في بنود الإفصاح بالتقارير المالية مع إضافة بنود أخرى إذا لزم الأمر<sup>(٥)</sup>.

**ونتيجة لانعكاس التداعيات المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بوظائف المحاسبة المالية، في ظل فترة جائحة كورونا، على زيادة مساحة الحكم الشخصي لمعدى القوائم المالية منتجي المعلومات المحاسبية، بشأن عمل التقديرات ومرونة الاختيار بين البدائل المحاسبية، في ظل المعايير المحاسبية، خاصة المعدة على أساس المبادئ Principal Based Accounting Standards، فقد أدى ذلك لزيادة احتمالية**

(١) أشارت دراسة طرخان (٢٠١٧) إلى أنه عند القياس اللاحق للأصل غير الملموس، تختار الشركة بين نموذج التكلفة (الذي يتم فيه تسجيل الأصل بتكلفته مطروحا منها مجمه الاستنفاد ومجمع خسائر تدهور القيمة)، ونموذج إعادة التقييم (الذي يتم فيه تسجيل الأصل بقيمته المعاد تقييمها لتعكس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الاستنفاد ومجمع خسائر تدهور القيمة)

(٢) أشار معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) لإمكانية حدوث تدهور في قيمة الأصول، عند تجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية (التي تعبر عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف البيعية أو القيمة الاستخدامية - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل- أيهما أكبر). حيث يتعين على الشركة القيام في نهاية السنة المالية بتقييم مدى وجود مؤشر على احتمال حدوث تدهور في قيمة الأصول من عدمه، فضلا عن إجراء اختبار لمدى تدهورها. ويعتقد الباحث بارتفاع مستوى الحكم الشخصي من قبل معدى التقارير المالية، خاصة في فترة جائحة كورونا، عند الوفاء بمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) وهو ما يشير لاحتمالية ارتفاع مستوى التحريفات الجوهرية في ذلك الصدد من جهة، فضلا عن احتمالية انعكاس تداعيات جائحة كورونا، بالفعل، على تدهور قيم الأصول وهو ما يحتم على الإدارة كفاية الإفصاح عن تلك التداعيات لمستخدى التقارير المالية لزيادة المحتوى المعلوماتي لها.

(٣) في ذلك الصدد فرق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بين حالتين وهما؛ إذا تم اتخاذ قرار التوقف التام للنشاط قبل تاريخ التقارير المالية ولم يتم اتخاذ أي إجراءات للتنفيذ (فلا يوجد أي التزامات محتملة ولا حاجة لتكوين الشركة أي مخصصات)، إذا تم اتخاذ قرار التوقف والاعلان والبدء في تنفيذ القرار قبل تاريخ التقارير المالية (يترتب عليه وجود التزام حكومي ووجوب تكوين مخصص لذلك)

(٤) يمكن تعريف الأحداث اللاحقة على أنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء أكانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها. كما يمكن تقسيم الأحداث اللاحقة لنوعين رئيسيين وهما؛ الأحداث التي تشير لظروف قائمة في تاريخ الميزانية (كصدور حكم قضائي يستلزم تعديل المخصصات السابق تكوينها لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته) والتي يمكن اعتبارها أحداث لاحقة تستوجب التسوية ويجب الاعتراف بها، والأحداث التي تشير لظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية والتي يمكن اعتبارها أحداث لاحقة لا تستوجب التسوية ولا يجب الاعتراف بها وذلك باستثناء الأحداث التي تشير لعدم ملاءمة افتراض الاستمرارية (الشريف، ٢٠١٤).

(٥) كما أوضح البعض (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Deloitte, 2020) إشارة أزمة كورونا حالة من الذعر بين مختلف أصحاب المصالح، انعكست على زيادة الحاجة لامتداد البنود المفصّل عنها بالتقارير المالية حتى تتضمن تداعيات الجائحة على بنود التقارير المالية، ومن مجالات الإفصاح التي زاد عليها الطلب في الوقت الحالي كل من؛ أثر الأزمة على أسعار الصرف وترجمة القوائم المالية، الأثر على افتراض الاستمرارية، الإفصاح عن تأثير عمليات القياس لبنود القوائم، التكاليف الاستثنائية التي تتحملها الشركة لمواجهة أثر الأزمة، الأثر على أسعار الأسهم، الأثر على التدفقات النقدية، مخاطر الخسائر في العقود الهامة، كيفية إدارة مخاطر الأزمة، وأي أحداث أخرى ضرورية ولها تأثير على القوائم المالية.



إساءة الإدارة استغلال السلطة الممنوحة لها في المفاضلة، والاختيار فيما بين، البدائل المحاسبية والاعتماد على التقديرات التعسفية، من خلال قيامها بممارسات السلوك الانتهازي Opportunistic Behavior of Management، والتدخل المُتعمد في عملية إعداد هذه القوائم، لتحريفها بصورة جوهرية، من خلال ارتكاب حالات الغش بالقوائم المالية Financial Statement's Fraud، تحقيقًا لمصالحها الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى.

فضلا عن زيادة احتمالية تحول الإدارة من مجرد القيام بتلك الممارسات إلى ارتكاب الغش، خاصة عند نقطة إدارة الأرباح العكسية<sup>(١)</sup> Earning Management Reversals، الأمر الذي أيدته النتائج التطبيقية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقا لدراسة زكى (٢٠١٨). كما يعتقد الباحث بانعكاس تلك التداعيات بالتبعية على إنبهار العديد من الشركات وإهتزاز ثقة أصحاب المصالح في أسواق رأس المال، قياسا على تبعات الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨، وهو الأمر الذي زادت معه الحاجة الملحة للمردود الإيجابي المتوقع لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، بإعتبارها آلية فاعلة، لضمان سلامة ونزاهة عملية إعداد تلك القوائم وزيادة محتواها المعلوماتي، خاصة في ظل فترة جائحة كورونا.

وبالنظر لمراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، كخدمة مهنية توكيدية تصديقية تقليدية، وبإعتبارها عملية مهنية تمر بسلسلة متواصلة من القرارات والأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات، بدءا بمرحلة قبول مراقب الحسابات التكاليف بأداء عملية المراجعة<sup>(٢)</sup>، مرورًا بمرحلتى تخطيط

(١) أشارت دراسة زكى (٢٠١٨) لإمكانية تعريف إدارة الأرباح العكسية (EMR)، على أنها؛ بمثابة النقطة الفاصلة لحدوث عملية التحول تحقيقا لنفس الاستفادة المرجوة من القيام بممارسات إدارة الأرباح الانتهازية، والتي قد تلاشت بمجرد حدوث إدارة الأرباح العكسية، وتشير لاختلاف اتجاه ممارسة إدارة الأرباح من الاتجاه السعودي (التي من دوافعها؛ الوصول للمستهدف بالنسبة للمكافآت، ومقابلة توقعات المحللين الماليين) إلى الاتجاه الهبوطي (التي من دوافعها؛ تجنب التكاليف السياسية، وتخفيض الأرباح في فترات التفاوض مع العاملين) أو العكس. كما يعتقد الباحث بزيادة دوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح الانتهازية باتجاهها السعودي والهبوطي، وزيادة حوافز الإدارة لارتكاب الغش بالقوائم المالية (معبرا عنها بمواجهة الإدارة لضغوط داخلية والخارجية، سواء أكانت تتعلق بمرتكبي الغش "كإعدام الأمن الوظيفي" أو بالشركة ذاتها "كوجود تهديدات لضمان البقاء في السوق وإمكانية الشطب من البورصة")، خاصة في ظل فترة جائحة كورونا وتداعياتها الاقتصادية

(٢) تبدأ مرحلة قبول التكاليف بإستلام مراقب الحسابات خطاب التكاليف من قبل الجمعية العامة للمساهمين، وتتم بتقييمه مخاطر قبول ذلك التكاليف، وتنتهي بإرسال مراقب الحسابات خطاب قبول التكاليف. وفي ذلك السياق أشار البعض (Arens et al., 2014; Leidner and Lenz, 2017; Abbptt et al., 2017; Axen, 2020) إلى إنطواء مخاطر قبول التكاليف، على ثلاثة مخاطر وهي؛ خطر أعمال عميل المراجعة Audit Client's Business Risk والتي تعتبر أحد المخاطر التي لا تقع تحت سيطرة مراقب الحسابات (والذي يتضمن عدة مخاطر وهي؛ مخاطر السوق ومخاطر التشغيل، مخاطر السيولة، ومخاطر رأس المال). وخطر التوكيد Assurance Risk والذي يعتبر أيضا خارج نطاق سيطرته (هو ذلك الخطر الناجم عن تضافر مجموعة عوامل كمدى وجود أوجه ضعف جوهرية بهيكل الرقابة الداخلية). وأخيرا أعمال مراقب الحسابات Auditor Business Risk الذي يقع تحت سيطرة مراقب الحسابات كليا (ويتمثل في فقدان السمعة وتحمل خطر التقاضي Litigation Risk والتكاليف الناجمة عنه. كما يعتقد الباحث انه في ظل فترة جائحة كورونا تزداد مخاطر قبول التكاليف خاصة خطر أعمال عميل المراجعة المصاحب لحالة عدم التأكد والتي تعتبر أحد سمات بيئة الأعمال في ظل فترة الجائحة، فضلا عن زيادة احتمالية ارتفاع مستوى خطر مقاضاة مراقب الحسابات في ظل عدم قدرته على الوفاء بمسئوليته المهنية، خاصة في ظل بيئة ممارسة مهنية قوية، وذلك على خلاف الوضع في مصر.

عملية المراجعة وأداء إجراءات المراجعة لجمع وتقييم الأدلة<sup>(١)</sup>، وإنهاءا بمرحلة إعداد تقرير مراقب الحسابات وتوصيل رأيه الفنى المحايد، باعتباره المنتج النهائى لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة وأداة الاتصال الإعلامى والإنسانى بين مراقب الحسابات ومختلف أصحاب المصالح ذوى الصلة بشركة عميل المراجعة(على، ٢٠١١؛ Suryanto, 2014; Arens *et al.*, 2014).

**فقد أشار البعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ عبدالرازق، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020**؛ IAASB, 2020a; IAASB, 2020b; Deloitte, 2020; ACCA, 2020; CEAOB, 2020; CPA, 2020 **لمواجهة مراقب الحسابات، فى ظل فترة جائحة كورونا، العديد من التحديات كـ؛ وجود قيود على نطاق عمل مراقب الحسابات وصعوبة انتقاله وهو ما يحد من قدرته على جمع وتقييم الأدلة، تخفيض الطاقة الاستيعابية لمنشأة مراقب الحسابات ومن ثم تكوين فرق العمل عند حدها الأدنى أو أقل مما ينبغى وهو ما ينعكس على زيادة الجهد اللازم لأداء عملية المراجعة خاصة فى ظل توزيع الجهد على عدد أقل، عدم وقيّة الحصول على الأدلة الخارجية كالمصادقات وصعوبة إشراف مراقب الحسابات على عميلة الجرد الفعلى للمخزون، زيادة مستوى التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية خاصة فى ظل إرتفاع مستوى الحكم الشخصى لمعدى التقارير المالية فى ظل فترة الجائحة، وأخيرا اعتبار جائحة كورونا أحد الأحداث اللاحقة التى تستلزم وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته نحوها.**

**ولمواجهة تلك التحديات، وحتى يفى مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية وفقا للإصدارات المهنية ذات الصلة (ISA No. 570; ISA No. 701; ISA No. 560)، التى يعتقد الباحث بإعتبارها المجالات الأكثر اهتماما من منظور مراقب الحسابات، خاصة فى ظل فترة الجائحة، والتى أيدتها الدراسات السابقة (الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ IAASB, 2020a؛ IAASB, 2020b؛ (FRC, 2020; CPA, 2020; CEAOB, 2020) ذلك إلى جانب وفائه بمتطلبات معايير المراجعة**

(١) بعد تلقى مراقب الحسابات ردًا من الإدارة باعتماد خطابه بشأن قبول التكليف، يبدأ مراقب الحسابات بالاستعداد لمرحلة تخطيط أعمال التكليف، والتى تتطلب القيام بالتخطيط المبدئى لأداء مهمة التكليف وأداء إجراءات المراجعة المبدائية وتقييم مدى فعالية هيكل الرقابة وذلك لتحديد مستوى الخطر المتلائم وخطر الرقابة ومستويات الأهمية النسبية، ومن ثم تحديد مستوى خطر الاكتشاف الذى يساهم فى تدنية مستوى خطر المراجعة والوصول به للمستوى المقبول، وتنتهى بإعداد خطة وبرنامج لأداء مهمة التكليف (على، ٢٠١١؛ Arens *et al.*, 2014). ويعتقد الباحث بزيادة الوقت المستغرق من قبل مراقب الحسابات للوصول لخطة وبرنامج أداء لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، تمكنه من الوفاء بمسئوليته المهنية، خاصة فى ظل فترة جائحة كورونا، نتيجة لارتفاع مستوى الخطر المتلائم لأغلب البنود المفصّل عنها بالقوائم المالية لشركة عميل المراجعة. ووفقا للبعض (على، ٢٠١١؛ Arens *et al.*, 2014) تستهدف مرحلة أداء إجراءات المراجعة جمع وتقييم أدلة الإثبات، وذلك من خلال تنفيذ خطة وبرنامج المراجعة، المنتج النهائى لمرحلة التخطيط، من خلال أداء إجراءات المراجعة التى تتضمن؛ الاختبارات الأساسية للعمليات، الاجراءات التحليلية، واختبارات التفاصيل. كما يعتقد الباحث فى ظل فترة جائحة كورونا يتطلب ذلك من مراقب الحسابات أداء المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية، مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة، خاصة فيما يتعلق بمجالات تأثيرها، وهو ما أيدته (CPA, 2020؛ Albitar *et al.*, 2020). كما أضافت دراسة (Albitar *et al.*, 2020) زيادة الاهتمام بأداء الإجراءات التحليلية مقارنة باختبارات التفاصيل، لاعتبارها الأكثر ملائمة للعمل فى ظل فترة الجائحة، فضلا عن اعتماد مراقب الحسابات على الأدلة الخارجية كالمصادقات من البنوك والعلاء، لاحتمالية اعتبارها أكثر مصداقية من الأدلة الداخلية فى فترة الجائحة.

الدولية الأخرى، يجب على مراقب الحسابات وفقاً لمعيار (ISA No. 570)<sup>(1)</sup>، أن يبدي رأى غير معدل وفقاً لمعيار (ISA No. 700) مع الإشارة لذلك في فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية فى ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وكفاية الإفصاح عن الظروف التى تشير للشك فى قدرة الشركة على الاستمرار .

فضلا عن إبدائه لرأى معدل فى ظل ملاءمة تطبيق افتراض الاستمرارية وعدم كفاية الإفصاح أو عدم الإفصاح عن تلك الظروف وكذلك عند عدم كفاية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة Subsequent Event<sup>(2)</sup> التى تثير الشك فى القدرة على الاستمرار وفقاً لمعيار (ISA No. 705). كما يجب على مراقب الحسابات، أيضاً، وفقاً لمتطلبات معيار (ISA No. 701) تحديد أمور المراجعة الأساسية (التى تشير للأمور التى يكون لها تأثير جوهرى عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية فى ضوء الحكم المهني لمراقب الحسابات)، التى تظهر فى ظل فترة جائحة كورونا، كزيادة الاعتماد على التقديرات المحاسبية وزيادة مستوى خطر أعمال عميل المراجعة، والإفصاح عنها بفقرة أمور المراجعة الأساسية .Key Audit Matters

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث بأن انعكاس تداعيات جائحة كورونا (مثل؛ تفاقم مخاطر أعمال عميل المراجعة وزيادة مستوى الخطر المتلازم وخطر الرقابة ومن ثم زيادة مستوى خطر التحريفات الجوهرية بشركة عميل المراجعة) فضلاً عن العمل فى ظل بيئة تتسم بظروف عدم التأكد المرتفع الذى قد يقترب من ظروف المخاطرة فى بعد الأحيان وينعكس على عدم الاستقرار المالى للشركات وإدخالها فى حالة من التعثر المالى قد تؤدي بها نحو التصفية. تعد دافعاً وحافزاً أساسياً لإدارات الشركات لارتكاب الكثير من التحريفات الجوهرية فى مجالات عدة.

وهو الأمر الذى يشير لمواجهة مراقب الحسابات ومنشأته حالة من التحدى غير المسبوق عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة فى فترة الجائحة مقارنة بغيرها. والتى تستلزم من مراقب الحسابات إتباع مدخل المراجعة على أساس المخاطر، وإرتفاع مستوى الشك المهني بنحو قد يكون مبالغ فيه، فضلاً عن تصميم وأداء المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية خاصة الإجراءات

(1) تتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات وفقاً لمعيار (ISA No. 570) الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وكذلك مدى كفاية إفصاح الإدارة فى القوائم المالية عن الظروف التى تشير للشك فى قدرة الشركة على الاستمرار. كما تمتد مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة Subsequent Event التى قد تؤدي للشك فى القدرة على الاستمرار. ويعتقد الباحث بزيادة المردود الإيجابي المتوقع لتفعيل مسؤولية مراقب الحسابات فى ذلك الصدد خاصة فى ظل فترة جائحة كورونا.

(2) وفقاً لمعيار (ISA No. 560) يجب على مراقب الحسابات القيام بتحديد ما إذا كانت تلك الأحداث تستوجب الاعتراف أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وهو ما يترتب عليه إعادة النظر فى تخطيط عملية المراجعة (خاصة فى ظل ظهورها فى الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات). أما فى حالة ظهور أحداث لاحقة فى الفترة بين تاريخ التقرير وتاريخ إصدار القوائم المالية، أما فى حالة عدم موافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية قبل تسليم مراقب الحسابات تقريره إلى مجلس الإدارة يجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه.

التحليلية، والاعتماد على أدوات دعم القرار، والاستعانة بخبراء من غير المحاسبين عند مراجعة التقديرات المحاسبية. وذلك حتى يفى بمسئوليته المهنية ويصل لحكم مهني يتسم بالجودة ويرتقى أن يحقق المردود الإيجابي المتوقع لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

كما يعتقد الباحث، أيضا، بانعكاس كل ما سبق على زيادة الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات وفريقه وعدد ساعات العمل اللازمة لأداء عملية المراجعة، خاصة في ظل فترة الجائحة التي تفرض تحديات ومجالات تحريفات عدة وتسلزم تخفيض عدد الموارد البشرية المستند عليها بفرق العمل، فضلا عن زيادة مستوى مقاضاة مراقب الحسابات ومنشأته في ظل عدم وفائه بمسئوليته المهنية، خاصة ببيئات الممارسة المهنية القوية.

أما فيما يتعلق بتأثير جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة (Matozaa *et al.*, 2020; Sangvhan *et al.*, 2020; Burno and Silva, 2020؛ يوسف، ٢٠٢٠) تركيزها على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وتداعيات جائحة كورونا بصورة ضمنية، وذلك باستثناء دراسة Albitar *et al.* (2020) التي تناولت ذلك الأثر صراحة، وهو ما يشير لوجود ندرة بحثية في ذلك الصدد، في حدود علم الباحث.

وبتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة (Wong, 2018; Chen *et al.*, 2019; Matozaa *et al.*, 2020; CEAOB, 2020; CPA, 2020; Sangvhan *et al.*, 2020; Burno and Silva, 2020; Albitar *et al.*, 2020؛ يوسف، ٢٠٢٠) يمكن القول بأنه في ظل زيادة مستوى خطر أعمال عميل المراجعة وارتفاع مستوى خطر التحريفات الجوهرية، وزيادة مستويات عدم التأكد ومصاحبها بظروف تشير لشك في قدرة الشركة على الاستمرار، فضلا عن ارتفاع مستوى خطر التقاضي واحتمالية إنطواء تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة على انتقادات وتحفظات لنظام رقابة الجودة المطبق بمنشأة مراقب الحسابات ومن ثم الأضرار بالسمعة المهنية، والتي تعتبر تداعيات ملازمة وشبه مؤكدة للعمل بفترة جائحة كورونا. يستلزم ذلك كله من مراقب الحسابات أداء المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية وبذل العناية المهنية الواجبة، وهو ما ينعكس بالتبعية على زيادة الجهد المبذول والوقت المستغرق لأداء عملية المراجعة ومن ثم زيادة أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

وعلى نحو آخر أشارت دراسة (Pasupati and Husain (2020) لاحتمالية تأثير جائحة كورونا سلبا على أتعاب مراقب الحسابات من خلال سعي أعضاء لجنة المراجعة بالشركة بسبب

التداعيات الاقتصادية للجائحة لتخفيض تلك الاعتاب. وهو ما قد ينعكس بصورة غير مباشرة سلبا على مستوى جودة المراجعة الحقيقية وتاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات والمحتوى الإعلامى له، ويؤثر ضمنيا على جودة التقارير المالية والمحتوى المعلوماتى لها.

وعليه فيمكن القول بحتمية انعكاس تداعيات جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، سواء أكان ذلك بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة، نتيجة إلى أن مواجهة مراقب الحسابات لتداعيات الجائحة يستلزم منه القيام بإجراءات مراجعة إضافية وبديلة ملائمة لفترة الجائحة، فضلا عن الحاجة لتغيير خطة عمل المراجعة المعتاد عليها فى ظل الفترة ما قبل الجائحة والسعى نحو التحول الرقى وهو ما يتطلب المزيد من التنمية المهنية والتدريب المستمر واكتساب العديد من المهارات والخبرات المختلفة.

#### ٤. خلاصة البحث ومجالات البحوث المحاسبية المستقبلية:

استهدفت الورقة بلورة أهم آثار جائحة كورونا على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة، ذات الصلة بتحديد ماهية ومحددات أتعاب مراقب الحسابات وكذلك دراسة وتحليل تداعيات الظواهر المجتمعية التى تطرأ ببيئة الممارسة المهنية، خاصة جائحة كورونا، والتي من شأنها التأثير على مهنة المحاسبة عامة، وأتعاب مراقب الحسابات بصفة خاصة.

وفى ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، على أنها؛ المقابل المادى المدفوع لمراقب الحسابات نظير أدائه خدمة مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، والمُحدد كنتاج لعملية التفاوض بين منشأة مراقب الحسابات وشركة عميله، بحيث يتخفى التكلفة الاقتصادية اللازمة لأداء مراقب الحسابات تلك العملية والوصول منها لرأى فنى محايد، وذلك فى ضوء السمات المميزة لبيئة عملية المراجعة وبما يحقق هامش ربح معقول لمنشأته. كما يمكن تعريف جائحة كورونا على أنها؛ سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التى لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراضاً تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوى الحاد الوخيم (SARS-COV).

كما توصلنا، أيضا، إلى إرتكاز أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، على عدة محددات، سواء أكانت ذات الصلة بالسمات المميزة ببيئة شركة عميل المراجعة أو ذات الصلة بالسمات المميزة لمراقب الحسابات ومنشأته أو ذات الصلة بالسمات المميزة لبيئة الممارسة المهنية ذاتها. ذلك بالإضافة لانعكاس تداعيات جائحة كورونا على زيادة مستويات عدم التأكد المحيطة ببيئة

عمل شركة عميل المراجعة والعمل على زيادة الدافع والحافز لدى معدى التقارير المالية لزيادة مستوى التحريفات الجوهرية، الأمر الذى ينعكس على إهتزاز ثقة أصحاب المصالح فى أسواق رأس المال.

**وأخيرا توصلنا لزيادة التحديات التى يواجهها مراقب الحسابات عند أدائه لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة خاصة غير المسبوقه منها، فى ظل فترة الجائحة مقارنة بغيرها. فضلا عن أن مواجهة مراقب الحسابات لتلك التداعيات يستلزم منه العديد من المتطلبات والتى منها؛ زيادة جهده المبذول عند أداء عملية المراجعة، ارتفاع مستوى الشك المهنى لديه، والحاجة للتنمية المهنية والتدريب المستمر. وهو ما ينعكس بالتبعية على أتعاب مراقب الحسابات.**

**وختاما فإننا نعتقد بأهمية اتجاه البحث المحاسبى فى مصر مستقبلا نحو المجالات التالية؛**  
**محددات جودة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية فى ظل فترة جائحة كورونا مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، الأثر المعدل لجائحة كورونا على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. الأثر المعدل لجائحة كورونا على العلاقة بين مردود تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة وأتعاب بمراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة- دراسة تجريبية.**

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

- الجبلى، وليد سمير عبدالعظيم. ٢٠٢٠. أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها- دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس* ٢(١): ١١٤٥ - ١٢٢٩.
- الشريف، مى عادل. ٢٠١٤. أثر الأحداث لتاريخ الميزانية وإعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة دمنهور.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. الدليل المصرى لحوكمة الشركات. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٦. متاح على: [www.asa.gov.eg](http://www.asa.gov.eg).
- إبراهيم، محمد زيدان، محمد عبدالمنعم زايد. ٢٠٢٠. الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID-19)- رؤية تحليلية من منظور محاسبى. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية* ٢(٤): ٢٨-١.
- دار الخدمات النقابية والعمالية. ٢٠٢٠. أوضاع العمال/ات المصريين فى ظل التداعيات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة "فيروس كورونا" بطالة تتزايد ووظائف مفقودة. متاح على: [www.ctuws.com](http://www.ctuws.com).
- زكى، نهى محمد. ٢٠١٤. أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة على قرار الاستثمار فى أشهم شركات الإنتاج الزراعى والحيوانى فى مصر- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- \_\_\_\_\_ . ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازى للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قيم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- \_\_\_\_\_ . ٢٠٢٠. أثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعمله على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية* ٤(٢): ٣٥٥-٤٤٠.
- عبدالرازق، سحر مصطفى. ٢٠٢٠. التداعيات الاقتصادية والآثار المالية لفيروس كورونا وانعكاساتها على مسئوليات مراقب الحسابات. متاحة على: <http://atasu.journals.ekb.eg>.
- على، عبدالوهاب نصر. ٢٠١١. موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الدار الجامعية- الإسكندرية
- صالح، صالح على. ٢٠٢١. دراسة واختبار أثر القدرة الإدارية على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية* ٢(٢): ٨٩-١٢٩.
- طلخان، السيدة مختار. ٢٠١٧. أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

- فرج، هانى خليل. ٢٠٢١. أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية* ٢(١): ٦٩-١٣٥.
- محمود، عبدالحميد العيسوى، إبراهيم محمد الطحان. ٢٠٢٠. إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية* ٢(٤): ١-٨٨.
- ملكاوى، حنان عيسى. ٢٠٢٠. جائحة كورونا كوفيد **COVID-19** وتداعياتها على أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠. *نشرة الألكسو العلمية، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم*
- وزارة الاستثمار. ٢٠١٩. المخزون. معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المعدل، قرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولى رقم (٦٩). متاح على: [www.asa.gov.eg](http://www.asa.gov.eg).
- \_\_\_\_\_ . ٢٠١٩. *المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة*. معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المعدل، قرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولى رقم (٦٩). متاح على: [www.asa.gov.eg](http://www.asa.gov.eg).
- \_\_\_\_\_ . ٢٠١٩. *إضمحلال قيمة الأصول*. معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)، قرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولى رقم (٦٩). متاح على: [www.asa.gov.eg](http://www.asa.gov.eg).
- يوسف، أيمن يوسف. ٢٠٢١. مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره- دراسة تجريبية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية* ٢(٢): ١-٥٢.

#### المراجع الأجنبية:

- Abbott, L., K. Gunny, and T. Pollard. 2017. The Impact of Litigation Risk on Auditor Pricing Behavior: Evidence from Reverse Merges. *Contemporary Accounting Research* 34(2): 1103-1127.
- Abubakar, A. 2020. Coronavirus (COVID-19): Effect and Survival Strategy for Businesses. *Journal of Economics and Business* 3(2): 661-671.
- Albitar, K., A. M. Gerged, H. Kikhia, and K. Hussainey. 2020. Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality. *International Journal of Accounting and Information Management* 29(1): 169-178.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2020. The Impact of Covid-19 on Audit and Assurance- Challenges and Considerations. Available at: [www.accame.me](http://www.accame.me).



- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14<sup>th</sup> Edition**. Upper Saddle River, NJ: Prentice– Hall.
- Axen, L. 2020. **Determinants of Audit Fees and the Management of Corporate Disclosures**. Published Thesis Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Doctor of Philosophy degree of Management, Department of Management Engineering– Linköping University.
- Bruno, A., and A. Silva. 2020. Audit Fees and Financial Crisis: Evidence from the Spanish Manufacturing Industries. Available at: [www.scielo.org](http://www.scielo.org).
- Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). 2020. CEAOB Emphasizes the Following Areas that are of High importance in View of COVID–19 Impact on Audits of Financial Statements. Available at: [www.ifar.org](http://www.ifar.org).
- Chen, H., S. Hua, Z. Liu, and M. Zhang. 2019. Audit Fees, Perceived Audit Risks, and the Financial Crisis of 2008. *Asian Review of Accounting* 27(1): 97–111.
- Deloitte. 2020. Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019. Available at: [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).
- Financial Reporting Council (FRC). 2020. FRC Advice to Companies and Auditors on Coronavirus Risk Disclosures. Available at: [www.frc.org](http://www.frc.org).
- Georgiades, G. 2014. Practice Issues and Questions and Answers Relating to AU–C section 570, the Auditor's Consideration of an Entity's Ability to continue as a Going Concern. *Miller GAAS Update Service*, 14 (7): 1–5.
- Gerged, A. M., B. B. Mahamat, and I. K. Elmghaamez. 2020. Did Corporate Governance Compliance have an Impact on Auditor Selection and Quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance* 17: 51–60.

- Hallman, N., A. Kartapanis, J. J. Schmidt. 2020. Measuring Competitive Bidding in the Audit Market and Its Relation to Market Concentration, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Auditor Views of Company SEC Filings. Available at: <http://ssrn.com>.
- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (CPA). 2020. Auditing and COVID-19, A quick guide. Available at: <http://aplusmag.goodbarber.app>.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2009. **Subsequent Events**. International Standard on Auditing No. 560. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- \_\_\_\_\_ . 2015. **Going Concern**. International Standard on Auditing No. 570 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- \_\_\_\_\_ . 2015. **Communicating Key Audit Matters in Independent Auditor's Report**. International Standard on Auditing No. 701 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- \_\_\_\_\_ . 2015. **Emphasis of Matter Paragraphs and other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report**. . International Standard on Auditing No. 706 revised Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- \_\_\_\_\_ . 2020a. **Going Concern in the current Evolving Environment– Audit Consideration for the Impact of COVID-19**. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- \_\_\_\_\_ . 2020b. **Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19**. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- Joshi, P. L. 2020. COVID- 19 pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges. *International Journal of Auditing and Accounting Studies* 2(1):1-9.

- Leidner, J. J., and H. Lenz. 2017. Client's Business Risk, Public–Interest Entities, and Audit Fees: The Case of German Credit Institutions. ***International Journal of Auditing*** 21(3):324–338.
- Matozza, F., A. M. Biscotti, and A. D. Strologo. 2020. Abnormal Audit Fees and Audit Quality, the Impact of Business Context on Auditors' Priorities. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal*** 24(3):1–16.
- Pasupati, B., and T. Husain. 2020. COVID–19 Pandemic: Audit Delay and Reporting in Indonesian. ***International Journal of Engineering and Science*** 10(11); 8–11.
- Rasgedi, H. 2020. A Comparative Study of the Factors Affecting the Audit Fees of Financial Statement from the Perspective of Independent Auditors and Chief Executive Officers. Available at: <http://ssrn.com>.
- Sangchan, P., A. Habib, H. Jiang, M. B. U. Bhuiyan. 2020. Fair Value Exposure, Changes in Fair Value and Audit Fees: Evidence from the Australian Real Estate Industry. ***Australian Accounting Review*** 30(93): 123–143.
- Suryanto, T. 2014. Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra– Indonesia. ***International Journal in Economics and Business Administration*** 11(3):27–39.
- Wong, R. M. K., M. A. Firth, and A. W. Y. Lo. 2018. The Impact of Litigation Risk on the Association between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China. ***Journal of International Financial Management & Accounting*** 29(3):280–311.
- Yan, H., A. Tu, L. Stuart, and Q. Zhang. 2020, Analysis of the Effect of COVID–19 on the Stock Market and Potential Investing Strategies. Available at: <http://ssrn.com>.
- Ye, X. 2020. Literature Review on Influencing Factors of Audit Fees. ***Modern Economy*** 11: 249–260.