



جامعة طنطا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## دراسة نظرية حول تأثير جائحة كوفيد-١٩ على المراجعة الخارجية (التحديات والإستجابات)

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/ الرفاعى ابراهيم مبارك

أستاذ المحاسبة والمراجعة ونائب رئيس جامعة طنطا لشئون التعليم والطلاب

إعداد

- |                          |                      |
|--------------------------|----------------------|
| - أمجد إسماعيل عبدالحليم | - إيمان على العماوى  |
| - ضحى أبوالحسن النمكى    | - لمياء سيد أحمد نصر |
| - محمد محمد الخازندار    | - نورهان عيسوى حموده |

( تأهيلي دكتوراه محاسبة )

٢٠٢١

## المستخلص

### ملخص البحث:

**الهدف:** تهدف الدراسة إلى بيان التحديات والاستجابات التي تفرضها جائحة كوفيد ١٩ علي المراجعة الخارجية وذلك علي كل من (خطة وتقدير خطر المراجعة، دور المراجع تجاه عمليات الغش ، تقييم المراجع الخارجي قدرة الشركة علي الاستمراريه ، أدلة المراجعة ، الاحداث اللاحقة، دور المراجع الخارجي في مراجعة التقديرات المحاسبية، الأثر علي معايير التقرير).

**نوع الدراسة :** تعد هذه الدراسة دراسة نظرية وذلك من خلال استعراض المعايير الخاصة بكل من خطة وتقدير خطر المراجعة، دور المراجع تجاه عمليات الغش ،تقييم المراجع الخارجي قدرة الشركة علي الاستمراريه ، أدلة المراجعة ، الاحداث اللاحقة، دور المراجع الخارجي في مراجعة التقديرات المحاسبية ، معايير التقرير وكذلك الارشادات المهنية والكتابات الاكاديمية بهذا الصدد.

**منهجية الدراسة :** يعتمد هذا البحث علي المنهج الاستنباطي وذلك للتعرف علي التداعيات التي تواجه المراجعين الخارجين في ظل جائحة كوفيد ١٩ مع اقتراح استجابات كتوصيات للتغلب علي المشاكل والتداعيات الناشئة عنه.

**حدود البحث:** ركزت هذه الدراسة على بيان التحديات والاستجابات التي تفرضها جائحة كوفيد ١٩ علي المراجعة الخارجية وذلك علي كل من (خطة وتقدير خطر المراجعة، دور المراجع تجاه عمليات الغش ،تقييم المراجع الخارجي قدرة الشركة علي الاستمراريه ، أدلة المراجعة ، الاحداث اللاحقة، دور المراجع الخارجي في مراجعة التقديرات المحاسبية ، التأثير علي معايير التقرير).

**الأصالة والإضافة:** يسهم هذا البحث في اقتراح توصيات كاستجابات للتحديات والاستجابات التي تفرضها جائحة كوفيد ١٩ علي المراجعة الخارجية وذلك علي كل من (خطة وتقدير خطر المراجعة، دور المراجع تجاه عمليات الغش ،تقييم المراجع الخارجي قدرة الشركة علي الاستمراريه ، أدلة المراجعة ، الاحداث اللاحقة، دور المراجع الخارجي في مراجعة التقديرات المحاسبية ،التأثير علي معايير التقرير).

## مشكلة البحث:

أدت جائحة كوفيد-١٩ إلى ظهور تحديات غير مسبقة على شركات والمؤسسات الأخرى حول العالم بما في ذلك مهنة المحاسبة والمراجعة. أصبح من الضروري تكييف طرق العمل والممارسة والإشرافا لأداء أنواع مختلفة من الأنشطة والخدمات تختلف عما اعتاد عليه المحاسبون والمراجعون من قبل الجائحة. ونظرًا للطبيعة المتطورة للجائحة وأن الحقائق والظروف عرضة للتغيير المفاجئ. فمن المحتمل أن تؤدي الظروف المالية والتشغيلية الحالية غير المؤكدة التي تنشأ نتيجة لجائحة كوفيد-١٩ إلى زيادة مخاطر المراجعة؛ وبالتالي قد تكون هناك حاجة إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعًا لإبداء رأى فنى محايد للمراجع، استنتاجات المراجع المتعلقة بالاستمرارية في ضوء حقائق وظروف المنشأة، وتحدد التأثير المحتمل (أن وجد) على تقرير المراجع (IASB, 2020).

من المحتمل أن يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها قد تغير عن الفترات السابقة بسبب الآثار المترتبة على كوفيد-١٩. وقد تكون هناك تغييرات في أهداف منشأة العميل واستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي وترتيبات الحوكمة ونموذج الأعمال لذلك يعتبر أمرًا هامًا أن يأخذ المراجع في الاعتبار كيفية تأثير هذه التغييرات على عملية المراجعة. وقد تكون التغييرات ضرورية أيضًا إذا أكمل المراجع بالفعل التخطيط وتقييم المخاطر قبل ظهور جائحة كوفيد-١٩ وقد تكون ضرورية أيضًا أثناء المراجعة مع استمرار تطور البيئة.

كما سيواجه المراجعون تحديات عند تخطيط إجراءات المراجعة في بعض الحالات قد يستطيع المراجعون اتخاذ إجراءات بديلة ليكونوا قادرين على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، ولكن في حالات أخرى قد لا يستطيعون ذلك. زيادة استغلال المديرين للظروف الحالية لممارسة الغش والتلاعب، وارتفاع مستوى عدم التأكد للأحداث اللاحقة لإصدار التقارير المالية، وزيادة المشاكل المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية. وبالتالي يجب على المراجع أخذ كل هذه المشاكل في الاعتبار عند اتخاذ قرار الارتباط بعمليات مراجعة في ظل بيئة. كوفيد-١٩ أثارت هذه المشاكل الدافع لمحاولة الاجابة على السؤل البحثى التالى:

ماهى آثار جائحة كوفيد-١٩ على المراجعة الخارجية؟

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

١. ما هو أثر جائحة كوفيد-١٩ على خطة وتقدير خطر المراجعة؟
٢. ما هو أثر جائحة كوفيد-١٩ على إجراءات المراجعة؟
٣. ما هو أثر جائحة كوفيد-١٩ على معايير المراجعة ؟

#### هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى محاولة معرفة آثار وتداعيات جائحة كوفيد-١٩ على المراجعة الخارجية ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١. التعرف على أهم الآثار والتحديات على خطة وتقدير خطر المراجعة.
٢. التعرف على أهم الآثار والتحديات التى تواجه إجراءات المراجعة.
٣. التعرف على أهم الآثار والتحديات التى تواجه معايير المراجعة.

#### أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من المشكلة التى يعالجها البحث والمتمثلة فى معرفة أثر تفشى جائحة كوفيد-١٩ على أنشطة ومهنة المراجعة الخارجية ، وكيف ستستجيب جهات وضع المعايير والهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة لآثار تفشى جائحة كوفيد-١٩ على الممارسات المهنية لإضفاء الثقة والموثوقية للقوائم والتقارير المالية ويمكن أن تقسيم أهمية البحث إلى :

#### الأهمية العلمية :

تتبع أهمية الدراسة العلمية من حداثة الموضوع المتمثل فى معرفة أثر تفشى جائحة كوفيد-١٩ على أنشطة ومهنة المراجعة الخارجية ، ومعرفة رد فعل جهات وضع المعايير والهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة لآثار تفشى جائحة كوفيد-١٩ على نتائج أعمال الشركات ومركزها المالى بل على الاقتصاد العالمى بأكمله، وعلى قدرتها على الاستمرارية فى ظل هذه الجائحة

## الأهمية العملية :

تكمن الأهمية العملية للبحث في تحليل ومناقشة أهم التغييرات على واقع الممارسة المهنية والمشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عن الارتباط بعمليات المراجعة في ظل تفشي جائحة كوفيد-١٩ ومدى قدرته على إبداء رأيه بصدق في القوائم المالية للشركات .

## منهج البحث:

يعتمد هذا البحث في محاولة الإجابة على الأسئلة البحثية على المنهج الاستنباطي للتعرف على التداعيات التي قد تواجه المراجعين في ظل جائحة كوفيد-١٩، مع اقتراح بعض التوصيات التي قد تساعد المراجعين على التغلب على المشاكل والتداعيات الناشئة عن هذه الجائحة.

### ١. أثر كوفيد-١٩ على خطة وتقدير خطر المراجعة:

تبدأ كل عملية مراجعة بخطة مراجعة، ويتعين على المراجعين تعديل خطة المراجعة حسب الضرورة إذا تغيرت الظروف بشكل ملحوظ، على سبيل المثال نتيجة لأحداث غير متوقعة مثل الأزمات، حيث تعطل الأزمات بشكل أساسي تصميم وتنفيذ خطة المراجعة.

وقد وجدت دراسة (Yi Luo, CA, 2020) أن كوفيد-١٩ يعطل كل إجراءات المراجعة سواء الإجراءات الرسمية الموثقة في خطط المراجعة، أو الجوانب غير الرسمية للمراجعة خارج إجراءات المراجعة الموثقة والمخطط لها؛ فيما يتعلق بالجوانب الرسمية للمراجعة تصبح العديد من إجراءات المراجعة مثل الفحص في الموقع والفحص المأدى للعينات، وتأكيدات الطرف الثالث مستحيلة نتيجة التباعد الاجتماعي الإلزامي، وقيود السفر، وفترات الحجر الصحي المفروضة. وفيما يتعلق بالجوانب غير الرسمية للمراجعة أصبح هناك صعوبة كبيرة في التواصل وجهاً لوجه داخل فريق المراجعة ومع العملاء وعدم القدرة اللاحقة على مراقبة تقدم الفريق (من حيث الكفاءة والجودة)، وصعوبة توفير التدريب.

قد يجد المراجعون أيضًا أن الظروف الحالية توفر فرصًا للقيام بالأعمال بشكل مختلف على سبيل المثال استخدام موارد التكنولوجيا الجديدة. وقد تؤثر التغييرات الأخرى في البيئة وسلسلة إعداد التقارير المالية أيضًا على المراجعة مثل التغييرات في معايير التقارير المالية، أو التغييرات في القوانين أو

اللوائح، أو المعاملات الجديدة للشركة مثل استلام الإعانات. على مستوى مهمة المراجعة يجب أن يكون لدى المراجعين وعي متزايد باحتمالية الغش أو الخطأ ، مع أهمية ممارسة الشك المهني في المقام الأول عند تنفيذ إجراءات المراجعة (IAASB, 2020). لذلك يعتبر اتباع نهج نفس العام الماضي لتخطيط المراجعة وتقييم المخاطر ليس استراتيجية جيدة على الإطلاق في ظل جائحة كوفيد-19.

وقد أدت هذه الجائحة إلى إحداث تغييرات في كيفية عمل المراجعين بغض النظر عن حجم المكتب أو موقعه، ويستخدم المراجعون أدوات لاستخراج بيانات دفتر الأستاذ العام للتعامل وإجراء التحليل عن بُعد الأمر الذي يأخذ بعض عبء توفير دعم المراجعة من العملاء. إضافة إلى النظر إلى كميات كبيرة من البيانات وتصفية البيانات لتحديد المعاملات عالية المخاطر والتركيز عليها وصياغة خطوات مراجعة سريعة الاستجابة. ونظرًا لعدم تواجد العديد من المراجعين في مواقع العملاء منذ بداية الجائحة فقد تغير الوصول إلى مستندات العميل إلى جانب عدم القدرة على الجلوس مع موظفي محاسبي العملاء مما يتطلب تخطيطًا أكثر قوة مقدمًا. وهذا يفسر زيادة المحادثات غير الرسمية بعد حدوث الجائحة لذلك يجب تنظيم هذا. ففي إحدى مكاتب المراجعة (Green Hasson Janks) والذي يضم ١٥٠ موظفًا، تم عمل اجتماعات تخطيط المراجعة عبر الأنترنت وعمل فريق عمل للمراجعة عن بعد والقيام بإجراءات متسقة عبر عمليات المراجعة وأدوات العمل وقوائم المراجعة (Murphy, 2020).

وخلال هذه الجائحة أصبح هناك حاجة إلى تدريب الموظفين مهم بشكل خاص لأن الموظفين ليسوا في المكتب. تجري العديد من الشركات تدريبات عن بُعد بما في ذلك التدريب الموجه على مخاطر المراجعة خلال كوفيد-19. بالإضافة إلى ذلك تعقد الشركات اجتماعات شهرية للمراجعة عن بعد وتصدر توجيهات دورية للتأكد من أن جميع الموظفين على اطلاع (Murphy, 2020).

هذا وقد أثرت التطورات العالمية المتعلقة بجائحة كوفيد-19 على عمل المراجعين فيما يتعلق بالشك وعدم القدرة على التنبؤ إلى نشوء مخاطر التحريف الجوهرية المكثف في ظل هذه الظروف. وعند التخطيط للمراجعة ربما لم يأخذ المراجعون في الاعتبار هذه المخاطر أو ربما نظروا في المخاطر المحددة بشكل مختلف. تقوم الشركات الخاضعة للمراجعة بالتكيف مع البيئة المتغيرة المتعلقة بأعمالها وعملياتها بما في ذلك عمليات إعداد التقارير المالية والإفصاحات في التقارير المالية، وبالمثل يتعين على المراجعين تعديل كيفية حصولهم على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لبناء رأي المراجع (IAASB, 2020).

ولأن عملية تحديد وتقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع متكررة وديناميكية؛ يتعين على المراجعين مراجعة تقييمات المخاطر وتعديل الردود وإجراءات المراجعة الأخرى بناءً على أدلة المراجعة أو المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. حيث يحتاج المراجعون إلى أن يكونوا يقظين باستمرار بسبب الظروف المعقدة والمتغيرة بسرعة فقد يكون من الضروري إعادة النظر في تحديد المخاطر وتقييمها في الظروف الحالية، وقد يلزم أيضًا إعادة النظر في الضمانات المخططة للتصدي لتهديدات الاستقلال في ضوء الظروف المتغيرة.

وقد يكون لدى الإدارة تغييرات في عمليات التقدير المحاسبي نتيجة لظروف عدم التأكد العام، قد تؤدي هذه التغييرات إلى تغييرات في عناصر الرقابة المصممة مسبقًا أو تحديد عناصر رقابة جديدة (Caq, 2020). حيث تعتبر تقييمات المراجعين واستجاباتهم لمخاطر التحريف في القوائم المالية أمرًا بالغ الأهمية لجودة المراجعة. تختلف تقييمات المخاطر في البيئة الحالية عن غيرها حيث يتعامل العملاء مع تغييرات كبيرة في أعمالهم وبيئة العمل والاقتصاد بشكل عام نتيجة لـ كوفيد-19. على الرغم من التعقيدات المضافة يجب على المراجعين الاستمرار في التركيز على عمليات مراجعة عالية الجودة تتوافق تمامًا مع معايير الموضوعية والشك المهني. ولقد تأثرت بعض الصناعات أكثر من غيرها من جراء كوفيد-19 والتقلبات الاقتصادية إيجابًا وسلبيًا لذلك يحتاج المراجعون إلى الانتباه بشكل خاص إلى المخاطر الجديدة أو المتزايدة للشركات في تلك الصناعات، تتضمن أمثلة المخاطر التي تزيد من قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية التي قد تتزايد في البيئة الحالية ما يلي (Arnold, 2020):

- أهداف غير مناسبة أو تنفيذ غير فعالة للاستراتيجيات.
- فشل في إدراك الحاجة إلى التغيير أو نقص الخبرة للتعامل مع التغييرات.
- عدم تقدير تقليص أو توسيع الأعمال بدقة أو بذل العناية الواجبة المناسبة بشأن المنتجات أو الخدمات الجديدة.
- خسارة التمويل بسبب عدم قدرة الشركة على تلبية الالتزامات.
- المتطلبات التنظيمية التي أدت إلى زيادة الالتزامات القانونية.
- الحوافز والضغط على الإدارة والتي قد تؤدي إلى تحيز الإدارة المتعمد أو غير المقصود.
- زيادة مخاطر الغش.

قد تكون الظروف التي تجد العديد من الشركات نفسها فيها قد زادت من مخاطر الغش، ولقد اضطرت بعض الشركات إلى تغيير طريقة عملها بسرعة بما في ذلك التغييرات في الرقابة وكلها قد تتيح فرصاً أكبر للغش. تعتبر ممارسة المراجع للشك المهني مهمة بشكل خاص عند النظر في مخاطر الغش على المنشأة في البيئة الحالية (Arnold, 2020).

يتطلب المعيار ISA 240 (مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش في مراجعة القوائم المالية) أن يقوم المراجع بإجراء استفسارات من الإدارة والآخرين داخل الشركة حسب الحاجة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم يؤثر على الشركة. إذا كان المراجع غير قادر على إجراء مقابلات شخصية بسبب كوفيد-١٩ فيمكن إجراء هذه الاستفسارات باستخدام تقنية مثل مؤتمرات الفيديو (Arnold, 2020).

في البيئة الحالية قد يواجه المراجع ضغطاً إضافياً لتقليل مستوى أتعاب المراجعة للخدمات الجارية أو التي سيتم تقديمها. ويسلط منشور International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) الضوء على أنه قد تكون هناك تهديدات للامتثال للمبادئ الأساسية للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المذكورة منخفضة لدرجة أنه قد يكون من الصعب أداء الارتباط وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها لهذا السعر. قد يؤدي مستوى الأتعاب (أو إذا تأخرت عن السداد) إلى خلق مصلحة ذاتية لذلك يجب على المراجعين تطبيق الإطار المفاهيمي لتحديد وتقييم ومعالجة هذه التهديدات (Arnold, 2020).

فيما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية يساعد فهم نظام الشركة لنظم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة عند تحديد الأخطاء المحتملة. هذا الفهم مطلوب حتى عندما لا يخطط المراجعون للاعتماد على الفعالية التشغيلية لنظم الرقابة الداخلية لأنها تساعد في تحديد مكان حدوث الأخطاء المحتملة. في البيئة الحالية من المحتمل أن تكون هناك تغييرات على المكونات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية حيث يساعد الفهم الشامل لما تم تغييره المراجع في عملية تحديد المخاطر وتقييمها؛ وبشكل خاص من المرجح أن تكون بيئة الرقابة مختلفة فقد اضطرت العديد من المنظمات إلى تغيير طريقة عملها وبالتالي كأن عليها



تغيير عمليات الرقابة وكيفية عمل نظم الرقابة الداخلية ولكن قد تؤدي هذه التغييرات إلى مخاطر إضافية للتحريفات الجوهرية (Arnold, 2020).

استجابة المعايير ذات الصلة بخطة وتقدير خطر المراجعة لجائحة كوفيد-19:

معيار المراجعة الدولي (المعدل) تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية ISA 315 والذي يُسلط الضوء على التأثير على نهج المراجعة المخطط للمخاطر الجديدة التي نشأت بسبب كوفيد-19 وأجراء التعديلات الممكنة لتقييم المخاطر بالفعل وتأثير التغييرات على فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بما في ذلك بيئة الرقابة وتحديد الاستجابات للمخاطر المحددة للتحريف الجوهرية (IAASB, 2020).

فيما يتعلق بمعيار مراجعة القوائم المالية للمجموعة (ISA 600): إذا أمكن إعادة تقييم الإجراءات المخططة لمراجع المجموعة فيما يتعلق بعمل مراجعي مُكوّنات المجموعة مثل قدرة مراجع المجموعة على مراجعة أو المشاركة في عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة بشكل مناسب أي ما إذا كانت هناك حاجة لإجراءات بديلة. مع أخذ في الاعتبار الأثر على كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي يبني عليها رأي مراجعة المجموعة (IAASB, 2020).

## 2: أثر كوفيد-19 على إجراءات المراجعة

وتشمل أثر كوفيد-19 على كل من :-

أولاً: أدلة المراجعة

ثانياً: مراجعة التقديرات المحاسبية

ثالثاً: مراجعة الاحداث اللاحقة

رابعاً: تقييم استمرارية المنشأة

خامساً: اصدار تقرير المراجع

## أولاً: أثر: كوفيد- ١٩ على تجميع أدلة المراجعة

توضح دراسة (Joshi,p,2020) أن عملية الحصول علي أدلة المراجعة في ظل كوفيد -١٩ عملية ذات صعوبة وذلك بسبب القيود المفروضة من الدولة والمتمثلة في قيود السفر والانتقال أو قيود الاغلاق لذا فأن المراجع سوف يواجه تحديات عديدة في الحصول علي أدلة المراجعة الموثوقة أو الوصول الي الافراد الذين يحتاج الي دعمهم ورايهم في بعض أمور المراجعة ،ونتيجة كوفيد -١٩ قد لا تصبح خطط المراجعة التي صممها المراجع للقيام بعملية المراجعة غير مناسبة في هذه الظروف أو غير قابلة للتطبيق لذا يجب علي المراجع أن يقوم بتعديل هذه الخطط من خلال إيجاد طرق بديلة للحصول علي الأدلة أو من خلال استخدام التكنولوجيا ،ويجب علي المراجع أن يأخذ يدرك أن التأثير المحتمل ل كوفيد-١٩ شديد الخطورة علي عملية المراجعة ككل ويزيد من حالة عدم التأكد لذا يجب علي المراجع أن يقوم بعمل مناقشات مسبقة مع الإدارة حول تأثير كوفيد -١٩ علي جدول الاعمال والفترة الزمنية لإعداد التقارير المالية.وتوضح دراسة (Al khasawneh,2020) أنه عند أداء عملية المراجعة الخارجية يجب علي المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تمكنه من الحصول علي أدلة مراجعة مناسبة وكافية تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية وفي ظل كوفيد -١٩ والقيود المفروضة لم يعد بإمكان المراجعين زيارة مقر الشركة التي يتم مراجعتها مما ترتب علي ذلك صعوبة جمع أدلة المراجعة لذا يجب علي المراجعين العمل علي استخدام الوسائل التكنولوجية في الحصول علي الأدلة مثل جرد المخزون باستخدام الوسائل الالكترونية والحصول علي المصادقات الالكترونية والحصول علي تأكيدات من الإدارة من اجل تعزيز عملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة.ويوضح (Dohrer,2020) أنه في ظل كوفيد -١٩ فأن المراجعين قد يواجهوا صعوبة في حضور الجرد الفعلي للمخزون وذلك بسبب قيود السفر أو عدم القدر علي الوصول الي موقع المخزون لذا فأن المراجعين سوف يقومون بإجراءات بديلة لجرد المخزون ويتم ذلك من خلال استخدام الوسائل الالكترونية في جرد المخزون حيث يتم استخدام الفيديو (الكاميرا) ويقوم حامل الكاميرا بتنفيذ أوامر المراجع اثناء التنقل داخل المخزن مما يمكن المراجع من الحصول علي أدلة مراجعة موثوقة عن المخزون.ويوضح (ICAS,2020) أنه عند قيام المراجع بعملية المراجعة فإنه يجب عليه الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة وفي ظل كوفيد -١٩ فأن التباعد الاجتماعي قد يؤدي الي عدم ملائمة خطة المراجعة التي تم وضعها لذا يجب علي المراجع التفكير في طرق بديلة للحصول

علي أدلة المراجعة المناسبة وقد يشمل ذلك استخدام أكبر للتكنولوجيا لفحص أدلة المراجعة والحصول عليها لكن عند تقييم هذه الأدلة فإنها تتأثر بمصدر الحصول علي الدليل وذلك بسبب طبيعة العمل عن بعد ويجب علي المراجع توثيق أساليب التكنولوجيا المستخدمة كوسيلة بديلة للحصول علي أدلة مراجعة وفهم الضوابط التي يتم وضعها للحصول علي المعلومات ومدى فعالية هذه الضوابط وتحديد ما اذا كانت الإدارة قد قامت بتقيد الوصول الي البيانات .

ويتطلب معيار المراجعة ISA500 من مراجعي الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتمكين مراجع الحسابات من الحصول على أدلة مراجعة مناسبة كافية، والتي يمكن من خلالها استخلاص استنتاجات معقولة تستند إليها آراء مراجع الحسابات.

ويوضح (ACCA,2020) أنه بسبب القيود الحالية المفروضة بسبب كوفيد-19، لم يعد بإمكان مراجعي الحسابات في معظم الحالات، أن لم يكن في جميع الحالات، زيارة الشركات محل المراجعة. وهذا يخلق تحديات عملية واضحة أمام مراجعي الحسابات الذين يحتاجون إلى الحصول على أشكال مألوفة من الأدلة. ومن الممكن أن يساعد استخدام التكنولوجيا مراجعي الحسابات في التغلب على هذه التحديات اي كاستجابة لهذه التحديات. فعلى سبيل المثال، قد لا يتمكن مراجعو الحسابات من حضور عمليات الجرد المخطط لها مألداً لمراجعة العملية. ومع ذلك، قد يتمكن المراجعون من مراقبة عمليات جرد المخزون فعلياً عبر الفيديو (video conference) أو الاعتماد على تقنية الطائرات بدون طيار. ويجب على مراجعي الحسابات أن يضمنوا إمكانية الاعتماد على التكنولوجيا التي يخططون لاستخدامها وأن يظلوا متشككين عند مراقبة العملية. على سبيل المثال، قد يحتاجون إلى التفكير في مطالبة موظفي شركاتهم بإظهار رؤية واضحة للمخزن بالكامل قبل بدء جرد المخزون، الأمر الذي سيتجنب تقييد أنفسهم في اختيار اختبار العناصر المرئية فقط خلال الفيديو. ومن الأهمية بمكان أيضاً أن تكون العملية المتبعة موثقة توثيقاً جيداً. ومن بين الأمثلة العملية التي أشار إليها أعضاء منتدى المراجعة والتأمين العالمي في ACCA ما يلي:

- مشاركة أكثر من عضو واحد في فريق مراجعة الحسابات أثناء المراجعة من خلال معدات مؤتمرات الفيديو لتحسين قدرات الملاحظة والحد من المخاطر
- تحديد المزيد من العناصر لاختبارها أثناء الملاحظة أكثر من المعتاد

- أخذ لقطات شاشة أثناء الملاحظة لتعزيز الأدلة .

وتوضح دراسة (Dohrer, Bob, 2020) أن الاعتبار الأساسي عند استخدام المراجع فيديو عن بعد لجرد المخزون علي سبيل المثال يتمثل في احتياجه إلى الشعور بمصداقية خلاصة هذا الفيديو. وما إذا كان الأمر يتعلق بنقل صورة فعلية (ON LINE) حيث قد يكون هناك شخص من العميل في الموقع ويمكنه إرسال خلاصة فيديو مباشرة إلى المراجع لمشاهدتها، مما يسهل تحديد مدى صحة المعلومات. إذا كنت تستخدم، على سبيل المثال، Skype أو Zoom وكأن هناك شخص ما يمشي بالفعل إلى المخزون ويستجيب للأوامر اللفظية التي تصدر عن المراجع من خلال حوار تفاعلي، فيمكنك أن التعرف على موقع العميل من خلال موجز فيديو حقيقي اي يمكنك القيام بالحصول علي دليل من أدلة المراجعة يمكن أن يبحث المراجعون مع العميل فيما إذا كان من الممكن والواقعي تأجيل عملية جرد المخزون وملاحظته إلى تاريخ لاحق، في الوقت الذي قد يتم فيه رفع حظر الإقامة في المنزل وقد يشعر المراجعون بالأمان عند زيارة موقع العميل، ويمكن لمراجع الحسابات أن يحتسب المخزون ويلاحظه في تلك المرحلة، ثم يجري اختبارات إضافية على المبيعات بعد نهاية العام وكذلك على المشتريات اللاحقة، والتي ربما لا تكون واسعة النطاق في هذه البيئة. يمكنك إعادة المخزون فعلياً إلى نهاية العام، حتى لو تم احتسابه بعد نهاية العام في الواقع، ليس هذا أمراً نادراً للغاية بالنسبة إلى المراجعين، خاصة في الحالات التي تكون فيها .

وقد أشارت الفقرة ٤ من المعيار الدولي ٥٠١ "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة" على أنه إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة الفاصلة. ولم يضع المعيار وصفاً محدداً للحالات غير العملية. حيث تركها لحالة وظروف كل ارتباط وفقاً للحكم المهني للمراجع، ويمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس كوفيد - ١٩ على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً نظراً لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، وهو خطر مؤيد بالإجراءات الاحترازية الحكومية

التي تحد من التواجد في مقرات العمل. وقد نص المعيار في فقراته التوضيحية على أن من أمثلة عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون كون المخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع.

تؤثر القيود الحالية الناتجة من كوفيد-19 بأنة إذا كان جرد المخزون الفعلي غير عملي بإستخدام النظم الحديثة بالنسبة لكل من مراجع الحسابات والمنظمات التي يراجعونها، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من الممكن إجراء عمليات جرد للمخزون في نهاية الفترة وفي مثل هذه الحالات، سيحتاج مراجعو الحسابات إلى أن يناقشوا مع عملائهم ما إذا كان من المخطط إجراء جرد للمخزون في تاريخ لاحق وتحديد مدى جدوى الحضور الفعلي لمراجعي الحسابات أو ما إذا كان ذلك على النحو المشار إليه أعلاه. وعلاوة على ذلك، سيحتاج مراجعي الحسابات إلى تنفيذ إجراءات مراجعة الحسابات لتقييم مدى صحة التغييرات المسجلة بين تاريخ الحساب وتاريخ البيانات المالية. وسوف تعتمد التغييرات بين التاريخين بشكل أساسي على الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. في الحالات التي توقف فيها الشركات عملياتها مؤقتاً، قد لا تكون التغييرات كبيرة وبالتالي، لا ينبغي أن تسبب الكثير من المشاكل لمراجعي الحسابات في تنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بهم، على الرغم من أن ذلك قد يؤثر على تقييم المخزون. ومع ذلك، حيثما أمكن ذلك، قد تكون التغييرات بين تواريخ أنتهاء الفترة الزمنية وتواريخ الحساب كبيرة وقد يتفاقم ذلك إذا كانت المدة بين التواريخ طويلة.

واشارات الفقرة ١٣ من معيار المراجعة الدولي ISA ٥٠١، التي تشير إلى أنه حيثما يكون الحضور غير عملي، قد تشمل إجراءات مراجعة الحسابات البديلة فحص الوثائق الخاصة بعملية البيع اللاحقة لبنود محددة من المخزون تم الحصول عليها أو شراؤها قبل جرد المخزون الفعلي، وقد يوفر ذلك أدلة كافية مناسبة لمراجعة الحسابات بشأن وجود المخزون وحالته.

وتوضح دراسة (Dohrer, Bob, 2020) أنه إذا لم يكن من الممكن الحصول على أدلة مراجعة مناسبة كافية بشأن وجود المخزون وحالته من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فسيحتاج المراجعون إلى النظر في الآثار المترتبة على رأيهم في مراجعة الحسابات، بعد وذلك وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA ٧٠٥ (المعدل)، أي سيتم إصدار تعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل.

توضح دراسة (Joshi,p,2020) أن عملية الحصول على أدلة المراجعة في ظل كوفيد-19 عملية ذات صعوبة وذلك بسبب القيود المفروضة من الدولة والمتمثلة في قيود السفر والأنقال أو قيود الاغلاق

لذا فإن المراجع سوف يواجه تحديات عديدة في الحصول علي أدلة المراجعة الموثوقة أو الوصول الي الافراد الذين يحتاج الي دعمهم ورايهم في بعض أمور المراجعة ،ونتيجة كوفيد -١٩ قد لا تصبح خطط المراجعة التي صممها المراجع للقيام بعملية المراجعة غير مناسبة في هذه الظروف أو غير قابلة للتطبيق لذا يجب علي المراجع أن يقوم بتعديل هذه الخطط من خلال إيجاد طرق بديلة للحصول علي الأدلة أو من خلال استخدام التكنولوجيا ،ويجب علي المراجع أن يأخذ يدرك أن التأثير المحتمل لكوفيد -١٩ شديد الخطورة علي عملية المراجعة ككل ويزيد من حالة عدم التأكد لذا يجب علي المراجع أن يقوم بعمل مناقشات مسبقة مع الإدارة حول تأثير كوفيد -١٩ علي جدول الاعمال والفترة الزمنية لإعداد التقارير المالية.

وتوضح دراسة (Al khasawneh,2020) أنه عند أداء عملية المراجعة الخارجية يجب علي المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تمكنه من الحصول علي أدلة مراجعة مناسبة وكافية تمكنه من ابداء رايه في القوائم المالية وفي ظل كوفيد -١٩ والقيود المفروضة لم يعد بإمكان المراجعين زيارة مقر الشركة التي يتم مراجعتها مما ترتب علي ذلك صعوبة جمع أدلة المراجعة لذا يجب علي المراجعين العمل علي استخدام الوسائل التكنولوجية في الحصول علي الأدلة مثل جرد المخزون باستخدام الوسائل الالكترونية والحصول علي المصادقات الالكترونية والحصول علي تأكيدات من الإدارة من اجل تعزيز عملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة.ويوضح (Dohrer,2020) أنه في ظل كوفيد -١٩ فإن المراجعين قد يواجهوا صعوبة في حضور الجرد الفعلي للمخزون وذلك بسبب قيود السفر أو عدم القدر علي الوصول الي موقع المخزون لذا فإن المراجعين سوف يقومون بإجراءات بديلة لجرد المخزون ويتم ذلك من خلال استخدام الوسائل الالكترونية في جرد المخزون حيث يتم استخدام الفيديو (الكاميرا) ويقوم حامل الكاميرا بتنفيذ أوامر المراجع اثناء التنقل داخل المخزن مما يمكن المراجع من الحصول علي أدلة مراجعة موثوقة عن المخزون.ويوضح (ICAS,2020) أنه عند قيام المراجع بعملية المراجعة فإنه يجب عليه الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة وفي ظل كوفيد -١٩ فإن التباعد الاجتماعي قد يؤدي الي عدم ملائمة خطة المراجعة التي تم وضعها لذا يجب علي المراجع التفكير في طرق بديلة للحصول علي أدلة المراجعة المناسبة وقد يشمل ذلك استخدام اكبر للتكنولوجيا لفحص أدلة المراجعة والحصول عليها لكن عند تقييم هذه الأدلة فأنها تتأثر بمصدر الحصول علي الدليل وذلك بسبب طبيعة العمل عن بعد ويجب علي المراجع توثيق أساليب التكنولوجيا المستخدمة كوسيلة بديلة للحصول علي أدلة مراجعة

وفهم الضوابط التي يتم وضعها للحصول علي المعلومات ومدى فعالية هذه الضوابط وتحديد ما اذا كانت الإدارة قد قامت بتقيد الوصول الي البيانات .

### ثانياً: أثر كوفيد- ١٩ على مراجعة التقديرات المحاسبية

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

ووفقا لمتطلبات الفقرة رقم ٨ من معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٠ ومتطلبات الفقرة رقم ٣٣ من معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٥، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات المراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة، ومدى مناسبة الإفصاح المطلوب عنها. وغالبًا ما يكون الحصول على الأدلة المتاحة لتأييد التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة وأقل حسماً من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى بالقوائم المالية (معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٠ ، ٢٠٠٨ ، الفقرة ٨، معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٥ ، ٢٠١٨ ، الفقرة ٣٣) ووفقا لمتطلبات الفقرة رقم ١٨ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل يجب على المراجع عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أن يأخذ في اعتباره زيادة خطر التحريف الجوهرى المقيم وفى هذه الحالة يتعين على المراجع الحصول على أدلة المراجعة أكثر اقناعاً، كما يجب عليه ألا ينحاز إلى أدلة المراجعة المؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المرجعه النافية أو المتناقضة . وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى عدم تاكد التقدير الذى يحيط بهذه التقديرات وما يتعلق بها من مخاطر تحريفات جوهرية. وفى حالة ما اذا كانت حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٣ من ذات المعيار (ISA 540, 2018, Para 3,18) . وفقاً لذلك، فإنه من المرجح أن تكون إجراءات المراجعة الأساسية وحدها غير كافية لتمكين المراجع من إبداء رأى بخصوص

مدى صدق وعدالة القوائم المالية في ظل تفشى جائحة كوفيد-١٩ . ولذا، سيتعين على المراجع في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة أن يخطط وينفذ إجراءات مراجعة أخرى إضافية للتحقق من مدى معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة والافصاحات المرتبطة بها. كما أنه من المتوقع أن يكون نطاق هذه الإجراءات أوسع بكثير من الإجراءات المعتاد للمراجعين في الظروف العادية نظراً لمستوى عدم التأكد المرتفع الذى تتطوى عليه هذه التقديرات مع تفشى جائحة كوفيد -١٩.

كما سيتعين على المراجع وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٠ أن يستخدم واحد أو مزيج من الأساليب الثلاثة التالية عند مراجعة التقديرات المحاسبية:

أولاً :-التحقق من واختبار العملية المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد التقدير .

ثانياً:- استخدام تقدير مستقل لمقارنته مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

ثالثاً:- التحقق من الاحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي تم إعدادها. كما سيتعين على المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٤ من ذات المعيار أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمدى معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة بناء على معرفته ببيئة عمل المنشأة والصناعة، وما إذا كان التقدير يتسق مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراجع خلال عملية المراجعة (معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٠، ٢٠٠٨، الفقرات ١٠، ٢٤). وبالنظر لتفشى جائحة كوفيد-١٩ في (مع بدل فى) بداية عام ٢٠٢٠، فإن هذه الاحداث ستوفر للمراجع أدلة إضافية بخصوص مدى معقولية التقديرات المحاسبية . كما يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره طبيعة ومدى تأثير هذه الجائحة على القطاعات الصناعية المختلفة، ففي حالة الارتباط بعمليات مراجعة لمنشآت تنتمى لقطاعات السياحة والطيران والبنوك وشركات التأمين ، سيتعين على المراجع أن يأخذ في اعتباره أن هذه القطاعات هي أكثر القطاعات تضرراً من تفشى الجائحة، ولذا فإن هذه الاحداث من المرجح أن تدفع المراجع إلى القول بعدم صحة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة في نهاية السنة المالية ٢٠١٩ لهذة القطاعات . وبالمثل ، في حالة ارتباط المراجع بعمليات مراجعة لمنشآت تنتمى لقطاع الرعاية الصحية والأدوية ، سيتعين على المراجع أن يأخذ في اعتباره احتمالات أنحراف التقديرات المحاسبية للمنشأة عن التقديرات المحاسبية التي قام باعدادها بغرض التحقق من مدى معقولية تقديرات الإدارة، وعلى الرغم من أن أنحراف التقديرات المحاسبية فى هذه الحالة في صالح المنشأة نتيجة للتوقعات المتفائلة بأداء هذا القطاع،



إلا أن المراجع سيتعين عليه أيضا تقييم ما اذا كان هذا الانحراف جوهرى أم لا، ويطلب إدارة المنشأة بتعديل هذه التقديرات أو يطالبها باعداد تقديرات محاسبية جديدة في حالة ما إذا توصل لأنحراف تقديراته بشكل جوهرى عن التقديرات التي أعدتها الإدارة .

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

ونظرا لتشى جائحة كوفيد -١٩ سيكون من الصعب على الكثير من المراجعين إعداد نقطة للتقدير لمقارنتها بتقدير الإدارة ، ولكن سيتعين على هؤلاء المراجعين في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة إعداد مدى للتقدير، ويجب أن يكون هذا المدى واسع ليناسب ظروف عدم التأكد الأكثر اتساعاً . فاذا ما توصل المراجع إلى أن تقدير الإدارة يقع داخل حدود المدى المقدر منه، ففي هذه الحالة سوف يذهب إلى

معقولة التقدير المحاسبي الذي إعدته الاداره . أما إذا كانت نقطة تقدير الإدارة تتجاوز مستوى الأهمية النسبية المبدئية المقدرة من قبل المراجع وتقع خارج نطاق المدى المقبول منه، فيجب على المراجع البحث عن إجراءات مراجعة إضافية للتحقق من نقطة تقدير الإدارة. فإذا ما قدمت أدلة المراجعة الإضافية دعماً لرأى المراجع، ففي هذه الحالة يجب أن ينظر المراجع في مدى الاختلاف بين تقديره وتقدير الإدارة. فإذا كان الاختلاف بين المدى الذي أعده المراجع وتقدير الإدارة ليس كبيراً، فعليه أن يطلب من الإدارة تعديل هذا التقدير لاقرب نقطة من المدى المقدر منه، أما إذا خلص المراجع إلى أن تقدير الإدارة ينحرف كثيراً عن المدى الذي أعده، فيستعين على المراجع في هذه الحالة أن يطلب من الإدارة إعداد تقدير محاسبي جديد، وإذا ما رفضت الإدارة اعداد مثل هذا التقدير ، فيجب على المراجع أن ينظر إلى هذا التحريف مع غيره من التحريفات الأخرى، والحكم بما اذا كانت تمثل في مجموعها تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية أم لا، فإذا ما توصل أنها تمثل تحريفاً جوهرياً للقوائم المالية، فيجب أن ينظر في مسألة أبداء رأى غير نظيف على القوائم المالية ككل.

وقد تدفع مستويات عدم التأكد المرتفعة التي تتطوي عليها التقديرات المحاسبية نتيجة لتعشي جائحة كوفيد-١٩ المراجع للاستعانة بعمل الخبراء وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٢٩ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ . كما يشير معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل للظروف التي يجب علي المراجع فيها الاستعانة بعمل الخبراء، مثل الطبيعة الفنية المتخصصة لموضوع التقدير، أو الطبيعة الفنية للنماذج الواجب استخدامها في التقدير، أو الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للظرف أو المعاملة أو الحدث الذي يقتضي تقديراً محاسبياً (ISA 540, 2018, para A31). كما سيتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل الاستفسار من إدارة المنشأة بشأن ما إذا كانت قد حدثت ظروف أو أحداث جديدة تتطلب النظر في إعداد تقديرات محاسبية جديدة أو تعديل التقديرات المحاسبية الحالية (ISA 540,2018, para A23). وبالنظر للظروف المصاحبة لتعشي الجائحة نجد أنها ظروف جديدة وغير عادية وغير متكررة، وبالتالي قد تتطلب إعداد تقديرات محاسبية جديدة أو معدلة.

كما يتعين علي المراجع وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم ٦٣ من معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ والفقرة رقم ٣٧ من معيار المراجعة الدولي رقم ٥٤٠ المعدل أن يحصل علي إقرارات مكتوية من الإدارة ومسئولي الحوكمة بشأن ما إذا كانت الطرق والافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات

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

وقد خلق تفشي جائحة كوفيد-١٩ حالة من عدم التأكد بشأن التوقعات المستقبلية للإيرادات، وتوافر المواد الخام، وتوافر القوى العاملة، والتصنيفات الائتمانية للعملاء، وتوافر مصادر التمويل، والتقلبات في أسعار الأسهم والسلع والخدمات وأسعار الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية. ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي قد تتأثر جوهرياً بتفشي جائحة كوفيد-١٩ انخفاض قيمة المخزون ووجود طاقة عاطلة في المصنع. الأمر الذي يؤدي لإرتفاع نصيب وحدة المنتج من التكاليف الصناعية الإضافية غير المباشرة بشكل جوهري، وأنحراف تكلفة الوحدة عن التكلفة المعيارية. وقد ينتج عن تطور تفشي الجائحة زيادة مخاطر السيولة التي تواجهها المنشأة، وقد يؤدي ذلك إلي عدم قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها التعاقدية مثل أجور ومرتببات العاملين والفروض المستحقة، علاوة على الإلتزامات الناشئة عن عدم الإلتزام بمواعيد سداد القروض، فضلاً عن المشاكل التي قد تواجهها المنشأة في تجديد هذه القروض نتيجة وضع سقف ائتماني للمنشآت بصفة عامة ولمنشآت هذا القطاع بصفة خاصة. كذلك من المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، عدم القدرة على استرداد قيمة وثائق التأمين إما بسبب وجود مشاكل في شروط العقد أو نظراً لحجم المطالبات التي تواجهها شركات التأمين مع عدم قدرتها علي تلبية هذه المطالبات. كما قد تواجه المنشآت مشاكل عديدة فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة في ظل المستوي المرتفع من عدم التأكد بخصوص معدلات الخصم ومعدلات النمو وتوقيت التدفقات النقدية؛ أيضاً

ستواجه المنشأة مشاكل عديدة في تقدير قيمة الأصول طويلة الأجل سواء الملموسة أو غير الملموسة بما في ذلك الشهرة نتيجة تعرضها لأنخفاض أو إضمحلال قيمتها. كما قد تنشأ مخاطر عديدة نتيجة تركيز عمليات وأنشطة الشركة؛ خاصة عندما تتعرض الشركة لخسائر ضخمة نتيجة عدم تنويع محفظة استثماراتها وأنشطتها مثل التركيز علي منطقة جغرافية متضررة أو الاستثمار في أسواق متقلبة بشكل كبير مثل أسواق النفط. وقد تخضع التقديرات المستندة إلى هذه المقاييس للتغير على المدى القريب، وقد تكون آثار هذا التغير جوهرية علي القوائم المالية للمنشأة ككل. ولذا فإنه من المرجح أن يواجه المراجع مخاطر متزايدة عند مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل هذه الجائحة غير المسبوقة؛ الأمر الذي يتطلب من المراجع أن يقوم بقيم هذه المخاطر وتخطيط وأداء إجراءات المراجعة المناسبة مع التوسع في تقرير المراجعة ليعكس كل هذه المخاطر.

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

علي قياس التقديرات المحاسبية، كذلك سيتعين علي المراجع التقييم الدقيق لخسائر الإئتمآن المتوقعة، وأيضاً يجب أن ينظر المراجع لأحداث تفشي الجائحة علي أنها مؤشر علي إضمحلال القيمة، الأمر الذي يستوجب علي المراجع إختبار إضمحلال القيمة ومقارنته بتقدير الإدارة. كما يجب علي المراجع أن ينظر في مدي كفاية الإفصاح النوعي والكمي عن هذه التقديرات المحاسبية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم تأثير هذا الحدث علي التقديرات المحاسبية بشكل خاص وعلي مدي صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة بشكلٍ عام.

### ثالثاً- أثر كوفيد- ١٩ على مراجعة الأحداث اللاحقة:

لقد تطورت جائحة كوفيد-١٩ وانتشرت بشكل سريع حيث يؤثر ذلك على كيفية تقييم الشركات للأحداث اللاحقة والإفصاح عنها اعتماداً على تاريخ القوائم والتقارير المالية للشركة ، حيث يمكن أن تؤثر تفشي جائحة كوفيد -١٩ على تلك الأحداث سواء بالتعديل أوعدم التعديل. ويعرف معيار المراجعة الدولي رقم ٥٦٠ الصادر في ٢٠١٨ (IAS560) ومعيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠ الصادر في ٢٠٠٨ بعنوان "الأحداث اللاحقة"، والمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ (IAS 10) والفقرة رقم (٣٢) من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الأحداث بعد تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية بأنها تلك الأحداث المواتية وغير المواتية ، التي تحدث بين تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية وقبل اعتماد إصدار القوائم والتقارير المالية وتنقسم هذه الأحداث إلى نوعين:

الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية.

الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية.

لذلك تحتاج الشركات الى تقييم جميع الأحداث التي حدثت بعد تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية وتحديد:

أى من تلك الأحداث يقدم دليلاً إضافياً على الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية والتي تحتاج إلى تعديل للقوائم والتقارير المالية . وأى من تلك الأحداث يؤدي إلى الإفصاح فقط دون تعديل. (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، IAS10، IAS560 )

هل يمكن اعتبار جائحة كوفيد-١٩ حدث يستوجب تعديل القوائم المالية للشركات أم لا يستوجب التعديل ويكتفي فقط بالافصاح؟

هناك جدلاً واسعاً متعلق بقضية الإفصاح في القوائم والتقارير المالية وكيفية التعامل مع الأحداث المترتبة على تفشي جائحة كوفيد-١٩ وهل سيتم التعامل معها على أنها أحداث لاحقة لإعداد القوائم والتقارير المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 10) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) أم لا، ويميل الاغلبية إلى الرأي المنطقي الذي يعتبر جائحة كوفيد-١٩ حدث غير قابل للتعديل ولكن حدث يؤثر على معلومات محاسبية منشورة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ " القوائم المالية "، مع الاخذ في الاعتبار أنه آنذاك لم يكن هناك دليل واضح على انتقال العدوي من أنسان لآخر، وأن ما حدث كأن أحداث لاحقة لإعداد القوائم المالية، ولأنها قد تغير احتمالات وقائع أو أحداث كأنت قد وقعت في الماضي فيجب الإفصاح عنها، لأن تداعيات جائحة كوفيد-١٩ ستؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي والإفصاحات المكملة المنشورة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩م، وخاصة فيما يتعلق بالخسائر الأتئمانية المتوقعة واضمحلال قيمة الأصول، وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، والأصول، وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، والأصول الضريبية المؤجلة، وأي أصل أو التزام يتم قياسه بالقيمة العادلة، ولكن يجب عدم الوقوف على السؤال التالي: هل جائحة كوفيد-١٩ حدث قابل للتعديل أم غير قابل للتعديل؟ فالعواقب وخيمة، ولا تنتظر حتى الإجابة على هذا السؤال أو وضع تصنيف للحدث.

ينص معيار المحاسبة الدولي IAS 10 للتفرقة بين الحدث الذي يستوجب التعديل في القوائم المالية والحدث الذي لا يستوجب التعديل: - (PwC. 2020) (IATA. 2020)

الحدث الذي يستوجب التعديل: an adjusting event بأنه الحدث الذي وقع بعد تاريخ فترة التقرير ولكن يقدم دليل عن ظروف كأنت موجودة قبل فترة التقرير (تاريخ القوائم المالية)

كما أنه عرف الحدث الذي لا يستوجب التعديل non-adjusting event بأنه حدث يشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ إعداد التقرير (تاريخ القوائم المالية).

نوعى الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم والتقارير المالية

الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير	التعريف	الأثر على القوائم المالية
--------------------------------	---------	---------------------------

الأحداث المعدلة	هي تلك التي تقدم دليلا على الظروف التي كانت موجودة في تاريخ التقرير	تعديل المبالغ المعترف بها في البيانات المالية
الأحداث غير المعدلة	هي تلك التي تشير إلى الظروف التي نشأت بعد تاريخ التقرير	الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي أو بيان أنه لا يمكن عمل مثل هذا التقدير

(KPMG, 2020)

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل أن تأثيرات جائحة كوفيد-19 تعد حدثا قابلا للتعديل أم غير قابل للتعديل؟ ولتحديد الإجابة بموضوعية عن هذا السؤال يتطلب الأمر استعراض وجهات النظر المعتمدة بهذا الخصوص.

يرى (Save & Mahanta, 2020) أنه نظرا لأن الكثير من الاضطرابات حدثت بعد 2019\12\31 لذا ستحتاج الشركات إلى حساب أي تغييرات كحدث غير قابل للتعديل في الميزانية العمومية. مع هذا فإنه يجب على الشركة أن تفصح عن طبيعة الحدث، أو تقدير تأثيره المالي أو بيان أنه لا يمكن إجراء مثل هذا التأثير لكل فئة مأمدة من الحدث غير المعدل بعد فترة إعداد التقرير، في حين سيتعين على الشركات الإعلان عن تأثير الجائحة في الربع التالي، أي في الربع الأول من العام ٢٠٢٠. ويؤكد (Richter, 2020) أنه بالنسبة للشركات التي أعدت تقاريرها المالية في ٢٠٢٠\١١\٣١ فإن هناك إجماعا واسعا في السوق على أن جائحة كوفيد-19 ووما تبعه من آثار سلبية يعد حدثا لاحقا لا يستوجب التعديل، ومن ثم فليس هناك أي تأثير على الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات، وإنما يستوجب الإفصاح فقط في الملاحظات، في حال أنه كأن تأثير جوهري وذو أهمية نسبية، مع وجوب أن يتصف هذا الإفصاح بالشفافية ويشتمل على طبيعة الحدث (أي الآثار السلبية لجائحة كوفيد-19 على الشركة)، مع قيام الشركة بتقدير الأثر المالي له في التقارير المالية، ويضيف (Danyluk, 2020) أنه من المناسب بشكل عام اعتبار آثار تفشي الجائحة على شركة ما، هي نتيجة الأحداث التي نشأت بعد تاريخ الإبلاغ، وخير مثال على ذلك القرارات المتخذة استجابة لانتشاره، والتي قد تتطلب الإفصاح عن

نتائجها في التقارير المالية، وفي نفس الوقت فإنه لن يؤثر بالقيم المعترف بها. أما بالنسبة لفترات إعداد التقارير اللاحقة، فقد يتأثر الاعتراف بالأصول والالتزامات وقياسها بهذه الآثار الناتجة عنه.

وبناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كوفيد-١٩ على الوظيفة المحاسبية فيما يخص الأحداث اللاحقة يمكن تحديدها بما يأتي: - (Hasam Fallahgaul: 2020)

(١) **وظيفة القياس:** تعامل نتائج تأثيرات جائحة كوفيد-١٩ في التقارير المالية في ٢٠١٩/١١/٢١/١٣ على أنها غير قابل للتعديل بالتوافق مع معيار IAS10.

(٢) **وظيفة الإفصاح:** بما أن نتائج تأثير جائحة كوفيد-١٩ هو حدث غير قابل للتعديل وله تأثير جوهري، لذا فإن على الشركة الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي.

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي والمصرى رقم ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" هناك عدة حالات لتقييم الأحداث المترتبة على أنتشار جائحة كوفيد-١٩ والتعامل معها كأحداث لاحقة اعتماداً على تاريخ القوائم والتقارير المالية وتقدير المراجع ، لذا يجب على المراجع أخذها في الحسبان عند إبداء رأيه في مدى صدق وعدالة عرض القوائم والتقارير المالية :

❖ إذا كانت هذه الأحداث تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.

(١) يجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن جميع الأحداث المترتبة على أنتشار جائحة كوفيد-١٩ الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها.

(٢) يجب على المراجع تقييم تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وإذا كان لها تأثير جوهري أم لا ، والاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول ما إذا كانت الأحداث المترتبة على أنتشار جائحة كوفيد-١٩ قد أثرت على القوائم المالية ، فإذا كان لها تأثيراً جوهرياً فيجب عليه أن يتأكد من أن هذه الأحداث قد تمت المحاسبة عنها بطريقة مناسبة وأنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم (٨) من المعيار .

(٣) كما يجب على المراجع أن يتأكد من إذا كانت القوائم المالية بحاجة لتعديل أم لا ، وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة والحصول على فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث المترتبة على أنتشار جائحة كوفيد-١٩ وأن يقوم بإتخاذ وتنفيذ الإجراءات اللازمة



والمناسبة مع الأخذ فى الحسبان تقدير المراجع للخطر عن تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة طبقاً للظروف.

(٤) يجب على المراجع أيضاً أن يأخذ فى اعتباره المخاطر التى تنطوى عليها تلك الأحداث على سبيل المثال (KPMG,2020):

- مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة المصاحبة لتلك الأحداث والتأثير الحالى والمحتمل لهذه الأحداث على أداء الشركة ومركزها المالى وتدفقاتها النقدية.
- مخاطر الأعمال المرتبطة بتلبية احتياجات أو أوامر العملاء وهذه المخاطر تتطلب من المراجع أن يأخذ فى اعتباره مدى قدرة الشركة على تلبية هذه الاحتياجات بالإضافة إلى التغيرات المتوقع حدوثها على سلوك العملاء ونمط استهلاكهم وحساسية الطلب.
- التغيرات فى اسعار الصرف.
- مخاطر إغلاق أحد فروع الشركة المتضررة.
- مخاطر توقف أو تعطل خطوط الإنتاج للشركة فى المناطق الجغرافية المتضررة.
- نقص عدد العاملين بسبب الإجراءات الاحترازية أو الحجر الصحى لبعضهم ، ومدى توافر قوة عاملة بديلة ذات خبرة ، ونسبة أجور وحوافز العاملين إلى التكاليف الكلية للشركة ، والقطاع الذى تنتمى إليه الشركة ودرجة تأثره.
- مخاطر السوق مثل حجم الاستثمار فى أسهم الشركة المتضررة ، وتأثر الشركة بالتغير فى أسعار العملات الأجنبية ودرجة التقلب فى اسواق السلع والخدمات.

(٥) وفقاً للمعيار يجب على الإدارة أن تفصح بشكل كافى عن آثار أنتشار جائحة كوفيد-١٩ سواء كانت هذه الآثار فى صالح الشركة أو فى غير صالحها ويجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير أثره المالى على القوائم المالية وفى حالة عدم القدرة على تقدير أثره المالى فيجب أيضاً الإفصاح عن ذلك بالإضافة الى توضيح السبب وراء عدم القدرة على إجراء هذا التقدير، ثم يتعين على المراجع أن يصمم أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم مدى كفاية الإفصاحات التى قامت بها الإدارة وأن يبدى رأيه عن مدى صدق وعدالة عرض تلك القوائم.

(٦) فى حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية أو عدم الإفصاح بشكل كافى عن الأحداث والآثار المترتبة على أنتشار جائحة كوفيد-١٩ وخاصة إذا كانت هذه الأحداث ستؤثر على صدق وعدالة عرض القوائم المالية بشكل جوهري فيجب على المراجع أن يطالب الإدارة

بالتوسع فى الإفصاح فإذا رفضت الإدارة توفير هذه الإفصاحات وتعديل القوائم فعليه أن يبدى رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم (١٢) .

❖ إذا كانت هذه الأحداث ظهرت بعد أن قام المراجع بتقديم تقريره عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وقبل تاريخ نشر القوائم المالية

(١) ليس على المراجع الإلتزام بتنفيذ أى إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ومع ذلك عندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية والتي لو كانت معروفة له فى تاريخ تقريره فقد تتسبب فى تعديل المراجع لتقريره فيجب عليه :

- أن يُخطر الإدارة، والمكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين فى إدارة المنشأة ، بعدم إصدار القوائم المالية للطرف الثالث قبل إجراء التعديلات اللازمة .
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل وفى هذه الحالة يجب الاستفسار عن الكيفية التى تعتمز بها الإدارة معالجة الأمر فى القوائم المالية.
- إذا عدلت الإدارة القوائم المالية فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة فى هذه الظروف ، كما يجب أن يتضمن تقرير المراجع الجديد على فقرة إيضاحية أو للفت الانتباه يشير إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية، كما هو موضح فى الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية ، كما يجب أن يتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على هذا التعديل فقط.

(٢) فى حالة قيام الإدارة بنشر القوائم المالية دون إجراء التعديلات اللازمة فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب والإجراءات القانونية من أجل السعى لمنع الاعتماد على تقريره.

❖ إذا كانت هذه الأحداث ظهرت بعد تاريخ نشر " إصدار " القوائم المالية .

(١) بعد إصدار القوائم المالية ليس على المراجع التزم بتنفيذ أى إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية بعد تاريخ تقريره ومع ذلك عندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية والتي لو كانت معروفة له فى تاريخ تقريره فقد تتسبب فى تعديل المراجع لتقريره فيجب عليه :

- أن يُخطر الإدارة، والمكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين فى إدارة المنشأة.
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل وفى هذه الحالة يجب الاستفسار عن الكيفية التى تعتمز بها الإدارة معالجة الأمر فى القوائم المالية.

(٢) إذا عدلت الإدارة القوائم المالية فيجب على المراجع

- تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف .
- فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية المصدرة مسبقاً مع تقرير المراجع المتعلق بها، على علم بالموقف والأحداث التي ظهرت بعد نشر القوائم المالية.
- كما يجب أن يتضمن تقرير المراجع الجديد على فقرة إيضاحية أو للفت الانتباه يشير فيها المراجع بتوسع أكبر للسبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وللتاريخ السابق الذي صدر فيه تقريره، ولا يوجد أي التزام على المراجع بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها ولكن تقع المسؤولية على عاتق الإدارة في إبلاغ المراجع بأيه حقائق من شأنها أن تؤثر على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية.
- كما يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة ومسئولى الحوكمة تقديم إقرارات أو إفادات مكتوبة بأنهم قد قاموا بإجراء التعديلات أو الإفصاحات المناسبة بخصوص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

(٣) إذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص عند استلام القوائم المالية المصدرة مسبقاً على علم بالموقف ولم تعدل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع أنها بحاجة إلى تعديل فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب والإجراءات القانونية من أجل السعى لمنع الاعتماد على تقريره.

ومما سبق ووفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي والمصرى رقم ٥٦٠ فإن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة كالتالى :

- اعتبار أن تغيير المواعيد النهائية لإعداد التقارير يطيل الفترة (وبالتالي يزيد المخاطر ذات الصلة) للأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.

- تحديد أي أحداث جوهرية لاحقة تتعلق بجائحة كوفيد-١٩ وما إذا كانت قد تم تناولها أو الإفصاح

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة  
معيار المراجعة (٥٦٠)

عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا لإطار  
التقرير المالي.

#### رابعاً: أثر كوفيد - ١٩ على تقييم المراجع عن مدي إستمرارية الشركة

تُعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور وفقا لما نص عليه معيار المراجعة المصري ٥٧٠ ومعيار المراجعة الدولي ISA570. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتمز الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك وذلك وفقا لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم ١ وما يقابه المصري رقم ١ (فقره ٢٥) إطار اعداد وعرض القوائم المالية المحدث لعام ٢٠١٩، وكأن لزاماً على مراجعي الحسابات بموجب المعايير المهنية أن يقيموا قدرة عملائهم على الاستمرار وسوف يتطلب الأمر قدراً كبيراً من الحكم علي قدرة المنشأه علي الاستمرار، ذلك لأن أنماط الحقائق التي تواجه منشأتين حتى ولو كانت تعمل في نفس الصناعة لن تكون متماثلة، من هنا سوف نعود إلى تساؤل واحد وهو - هل سيكون لدى الشركة تدفقات نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها القائمة والتخفيف من أية شروط تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على الاستمرار كمشكلة مستمرة؟ فأن التأثيرات المترتبة على جائحة كوفيد-١٩ قد تخلق بعض التحديات المهمة علي تقييم مراقب الحسابات عن مدي استمرارية الشركة (BDO,2020,P1).

وتوضح دراسة (Hussainey et al ,2020) أن العديد من الشركات نفذت عمليات الاغلاق وأنخفضت مبيعاتها فقد يكون من الصعب علي المراجع COVID 19 وفي ظل جائحة تقييم ما اذا كان الوضع يثير شكوكا جوهرية حول قدرة الشركة علي الاستمرار كمنشأة مستمرة أو في اقصي تقدير أن اساس الإستمرارية نفسة لايزال مناسباً كأساس لإعداد القوائم المالية وهل هناك حاجة لوقت اضافي للنظر بشكل كامل في تاثير هذه الجائحة.

ومما سبق يوضح (Delloitte,2020) أن المراجع مسئولاً في الحصول علي ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة وذلك لكي يصدر استنتاجاً بشأن ما اذا كان هناك عدم تأكد جوهرى بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ وذلك استناداً الي أدلة المراجعة التي حصل عليها .

## أولاً: فيما يتعلق بمسئولية الإدارة تقديرها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

العوامل التي تساهم في تقييم استمرارية المنشأة

يتعين على الإدارة والمديرين أن يفكروا في تأثير كوفيد-19 على نموذج الشركة وعملياتها، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

- التغيرات العامة في الظروف الاقتصادية والسوقية
- انخفاض كبير في الطلب و/أو انخفاض قاعدة العملاء
- مخاطر الفشل في سلسلة التوريد بما في ذلك اللوجيستية و مالية
- قنوات التوزيع المحدودة للسلع والخدمات
- التغييرات في الدعم الحكومي للأعمال التجارية والمجتمع
- تقييد القدرة على العمل بسبب التغييرات في السياسة العامة
- الآثار الجغرافية المتعلقة بعمليات المجموعات و التأثيرات على الأسواق التي تباع فيها السلع والخدمات/ المصدر
- الترابط بين مجموعات العمليات، والوصول إلى نظم تكنولوجيا المعلومات، والعرض والتوزيع، والاعتماد على التراخيص وغيرها من الملكية الفكرية والتمويل
- من المرجح أن تؤثر التأثيرات الاقتصادية لما سبق على النموذج التجاري للكيان وذلك على الحاجة إلى تقييم تحليل السيولة لدى الكيان، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:
- تقييم التدفق النقدي خارج نطاق EBITDA – إدراج مدفوعات الفائدة، ومدفوعات الإيجار واستهلاك القروض، والأنفاق الرأسمالي، والأنفاق الملتزم به

- والقيود على التمويل (القيود المحتملة على خطوط الائتمان المتاحة)، وسيولة المقرضين، والامتثال للعهد؛ مستوى ضمانات التمويل والتعرض لها
- الأرصدة النقدية (الصافية)؛ آثار شروط ائتمان الموردين ودورات السداد للمدينين؛ مستوى الدقة في توقيت التدفقات النقدية يستخدم في التنبؤات والحساسيات المطبقة
- إدارة رأس المال المتداول والافتراضات
- وضع خطط للطوارئ بما في ذلك التبعيات
- أوجه عدم التأكد المتصلة بما سبق
- النظر في معقولية الأساس والدعم عن الافتراضات المقدمة فيما يتعلق بما سبق

واضافت (دراسة KPMG, 2020) أن الاجراءات الواجب اتخاذها من قبل الاداره الآن كإستجابة لتحدي الاستمرارية أنه عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمخاوف مستمرة، قد تحتاج الإدارة إلى القيام بما يلي:

-تحديث التنبؤات والحساسيات، حسب الاقتضاء، مع مراعاة عوامل الخطر المحددة والنتائج المحتملة المختلفة. من المهم النظر في سيناريوهات الجانب السلبي - على سبيل المثال، مراعاة تأثيرات "التأمين"، عند الاقتضاء.

-تقييم خطتها لتخفيف الأحداث أو الظروف التي قد تلقي بشكوك جوهريه على قدرة الشركة على الاستمرار كمخاوف مستمرة. ومن المتوقع بصفة خاصة أن تقوم الإدارة بإعادة تقييم مدى توافر التمويل. ويتعين على الشركة أن تقيم ما إذا كانت خطتها قابلة للتحقيق وواقعية.

يرى (Richter, 2020) أن الإدارة ستحتاج إلى إجراء التقييم في ظل الظروف والأحداث الراهنة. وذلك لقطع الشك باليقين في مدى قدرة الشركة على الاستمرار، ولتحديد فيما إذا كان فرض الاستمرارية لا يزال مناسباً كأساس لإعداد التقارير المالية السنوية أو التقارير المؤقتة. أما (Danyluk, 2020) فيرى أن الشركات ستحتاج إلى متابعة وتحصن ظروفها الخاصة لتحديد القدرة على الاستمرار وبالحد الأدنى لـ ١٠ شهراً القادمة من تاريخ إعدادها للتقارير المالية، شريطة أن يصدر عن إدارتها بعد إجراء التقييم حكماً

بالاستمرار في ظل النتائج المستقبلية رغم الظروف السائدة وحالة عدم التأكد. ويوضح ( Donato, 2020) أنه يتوجب متابعته وأخذه بنظر الاعتبار لأغراض التقييم ما يأتي:

✚ مدى الاضطراب التشغيلي.

✚ تناقص الطلب المحتمل على المنتجات.

✚ الالتزامات التعاقدية المستحقة أو المتوقعة خلال سنة واحدة.

✚ السيولة المحتملة ونقص رأس المال العامل.

✚ الوصول إلى مصادر رأس المال الحالية كخط الائتمان المتاح والمعونة الحكومية.

✚ ولكي يكون حكم الإدارة على استمرارية الشركة حكماً موضوعياً في ظل حالة عدم التأكد التي

فرضتها جائحة كوفيد-١٩، يلزم الأخذ بالاعتبار كافة العوامل والظروف ذات التأثير المباشر

في أدائها المستقبلي، ولعل من أهم هذه العوامل ما يأتي :-

١. الانخفاض الكبير في الإيرادات.

٢. التآكل الكبير في الأرباح بسبب ارتفاع التكاليف أو تكبد نفقات غير متوقعة.

٣. عدم الالتزام بعقود الدين الناتجة عن التأثير السلبي على سيولتها.

٤. قضايا التدفق النقدي.

### ثانياً : فيما يتعلق بمسئولية المراجع الخارجي بتقييم قدرة المنشأة علي الإستمرار

وتوضح دراسة (Hussainey-et al, 2020) أن المراجع مسئولاً في الحصول علي ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة وذلك لكي يصدر استنتاجاً بشأن ما اذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ وذلك استناداً الي أدلة المراجعة التي حصل عليها وايضا ما نص عليه معيار المراجعة الدولي ٥٠٠ (أدلة المراجعة ) بضروره أن يكون الدليل كافي وملائم وإذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها ع ما إذا كانت

هناك أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ومن الضروري أن يقضي المراجعون وقتا كافيا في مراجعتهم عن استمرارية الشركة ويقبلون أن الامر سيتغرق وقتا اطول من المعتاد وقد يكون هذا العمل معقدا وذلك بإعتباره ينطوي علي درجة عاليه من عدم التأكد ويجب أن يكون لدي المراجع نزهة الشك المهني عند اجراء تقييمه الاستمراريه وأن تظهر وثائق عمله دليلا علي الشك.

ويوضح (IASB,2020) مسئولية الإدارة ومسئولية المراجع كما يلي بالجدول التالي

الحادث أو الحالة	الأثر المحتمل على تقييم الإدارة لاستمرارية الشركة	المسائل التي يمكن أن ينظر فيها مراجع الحسابات عند تقييم الإدارة
خسارة السوق الرئيسية، والعميل الرئيسي، والعائدات، ونقص العمالة	وقد أدى جائحة كوفيد ١٩ إلى اتخاذ تدابير للصحة العامة في العديد من البلدان، مما أدى في بعض الأحيان إلى إغلاق "الأعمال غير الأساسية" أو تغيير في نموذج العمل الذي يتم بموجبه ويتم تشجيع الموظفين أو مطالبتهم في بعض الحالات بالعمل من المنزل. ومن المرجح أن تتأثر العديد من الشركات بشكل سلبي بهذا. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تؤدي التدابير التي تتطلب إغلاق المحال غير الأساسية إلى انخفاض المبيعات إذا لم تتمكن الشركة من التعويض عن أي نقص من خلال المبيعات عبر الأنترنت. ومن المرجح أن يتغير الطلب على بعض المنتجات والخدمات. الآن وبعد أنتشار الجائحة. على سبيل المثال، قد تشهد الأعمال التجارية في السفر تأثيراً ضاراً كبيراً على العائدات.	هل نظرت الإدارة في تأثير: <ul style="list-style-type: none"> <li>• خسائر الإيرادات</li> <li>• خطط لمعالجة أي نقص</li> <li>• سلسلة التوريد ومشاكل التسليم المحتملة (قد يؤثر على القدرة على تنفيذ الأوامر)</li> <li>• ومن المتوقع أن يستمر تأثير النقص في العمالة في العمل على القدرة المخططة</li> <li>• المنح وغيرها من الإعانات التي تقدمها الحكومات (مثل الإعفاء في شكل تأجيل للمدفوعات)</li> </ul>



<ul style="list-style-type: none"> <li>• إلى متى قد يستمر تعطيل الأعمال في التأثير على الكيان بمجرد تخفيف أي قيود</li> </ul>		
<p>-معقولة الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في حسابات التقييم الخاصة بها، بما في ذلك اتساق الاستخدام عبر الحسابات المختلفة (عند الحاجة)</p> <p>-وإذا استخدم خبير للمساعدة في إجراء التقييم ، كيف وضع الخبير افتراضاته</p>	<p>والواقع أن تقييم الأصول، نظراً لعدم التأكد الحالي في كل من الأسواق المحلية والعالمية، من المرجح أن يكون أكثر صعوبة.</p> <p>قد تكون التقييمات المستندة إلى القيمة العادلة، على وجه الخصوص، أكثر تحدياً نظراً لتذبذب القيم بشكل أكثر تكراراً وشدة.</p> <p>ومن المرجح أيضاً أن تكون التقييمات القائمة على التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل أكثر تحدياً إلى حد كبير، حيث قد يكون وضع نماذج قوية للتدفقات النقدية إلى المستقبل أكثر صعوبة نظراً للتقلبات وعدم اليقين في الوقت الحالي</p>	<p>تدهور كبير في قيمة الأصول المستخدمة في توليد الأصول التدفقات النقدية</p>

وينتهي المراجع بعد تجميعه للدلائل بابدائه استنتاج عن ملائمة استخدام الإدارة اساس الاستمراريه عند اعداد القوائم الماليه وخلال جائحه كوفيد ١٩ يعود السبب الاكثر شيوعا في اصدار تقرير متحفظ الي شكوك حول استمرارية الشركة ويرجع سبب هذه الشكوك بسبب نقص السيولة والتدهور الاقتصادي لأنشطة الشركات كما هو الحال مع الاضطرابات الاقتصادية التي تسببها كوفيد ١٩ في معظم القطاعات الامر الذي أدى الي ارتفاع مخاطر الأعمال لدي العديد من الشركات .

وتوضح دراسة (Joshi,2020) أن عملية تقدير قدرة الشركة علي الاستمرار تكون مسئولية الإدارة ،وعند قيام المراجع بمراجعة تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار في ظل كوفيد -١٩ فإنه يواجه صعوبة في الحصول علي أدلة المراجعة التي تمكنه من ابداء رايه في قدرة الشركة علي الاستمرار لذا يضطر المراجع الي بذل جهود إضافية للحصول علي هذه الأدلة ،ويجب علي الإدارة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المتوقعة ل كوفيد -١٩ علي قدرة الشركة علي الاستمرار ، وتوضح ( Accountancy Europe ,2020) ، أن الشركات التجارية الصغيرة والشركات التي تعمل في مجال السفر والاعلام والترفيه وتجارة

التجزئة والطيران بحاجة الي النظر في تقييم قدرة الشركة علي الاستمرارية ، وتؤثر قدرة الشركة علي تحصيل المدينون في ظل كوفيد -١٩ أيضا علي قدرة الشركة علي الاستمرار اكثر من المعتاد عن قبل هذه الجائحة ، ويؤثر كوفيد -١٩ علي التدفقات النقدية وذلك بسبب عمليات التشغيل التي تعطلت والخسارة في الإيرادات وارتفاع تكاليف التشغيل لذا يجب علي المراجع القيام بتقييم المخاطر والاحذ في الاعتبار التهديدات الجديدة التي ظهرت بسبب كوفيد -١٩ والاهتمام بالمخاطر الكبيرة وتوضح دراسة (Elmousawi&Kanso,2020) أن كوفيد -١٩ ترتب عليه انخفاض التدفقات النقدية المستقبلية وذلك لتعرض العديد من الشركات الي اغلاق أنشطتها بسبب انخفاض المبيعات أو انخفاض الربحية ، وترتب أيضا زيادة حالة عدم التأكد بسبب صعوبة التنبؤ بالوقت اللازم لاحتواء هذه الجائحة وصعوبة تحديد التأثيرات المحتملة لها مما يؤدي الي تأثير خطير علي قدرة الشركة علي الاستمرار .

وتوضح دراسة (Albitar, et al,2020) أن العديد من الشركات أغلقت نشاطها أو قامت بتخفيض مستوى المبيعات لذا من الضروري أن يكون المراجعون قلقون عند قيامهم بتقييم قدرة الشركة علي الاستمرار ويجب أن توضح أوراق عمل المراجع هذا القلق والتشكك ويجب علي المراجع أن يقضي وقت كافي في مراجعة وتقييم قدرة الشركة علي الاستمرار وأن يقبل فكرة أن هذا التقييم سوف يأخذ وقت طويل اكثر من المعتاد لأنه في ظل كوفيد -١٩ يكون العمل اكثر تعقدا حيث يزداد مستوي عدم التأكد مما يحتم علي المراجع استخدام مستوى مناسب من المراجعين ذوي المهارات والخبرات لمساعدته في القيام بأعمال المراجعة. وتوضح دراسة (Al khasawneh,2020) أن معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ ينص علي أن المراجع مسئول علي الحصول علي أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لتقييم قدرة الشركة علي الاستمرار وفي ظل كوفيد -١٩ يجب علي المراجع توضيح ما اذا كان هناك شك في قدرة الشركة علي الاستمرار من خلال جمع الأدلة التي حصل عليها وقد تكون ظروف كوفيد -١٩ الحالية مصدر رئيسي لحالة عدم التأكد من قدرة الشركة علي الاستمرار وهنا يجب علي المراجع مناقشة ذلك مع الإدارة والتعرف علي ما اذا كانت الإدارة قامت بتقييم أولي لقدرة الشركة علي الاستمرار مع الاحذ في الاعتبار تأثير كوفيد -١٩ علي اعمال الشركة وهل الخطر المترتب علي كوفيد-١٩ بمفرده أو مع اخطار اخري يؤثر علي قدرة الشركة علي الاستمرار ويثير شكوك حول قدرة الشركة علي الاستمرار ومناقشة الإدارة في الخطط المعدة للتعامل مع هذه الاحداث وأيضا يجب علي المراجع تقييم إمكانية الاعتماد علي البيانات المستخدمة في اعداد التنبؤ (تدفقات النقدية المستقبلية) ويوضح (ICAS,2020) أن تقييم الاستمرارية التي

قامت به الإدارة يعتبر جزء أساسي من عملية المراجعة وحيث أن كوفيد -١٩ قد أثر بشكل كبير علي زيادة حالة عدم التأكد بشأن الأرباح المستقبلية للشركات وعند تقييم الاستمرارية يجب أن يتم تقييم ما اذا كانت الشركة لديها سيولة تكفي لسداد التزاماتها علي الأقل لمدة ١٢ شهر. ويوضح (Illuzi,etal,2020) أن قدرة الشركة علي الاستمرار تتأثر بالعديد من العوامل مثل طبيعة الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تعمل فيها الشركة والقدرة المالية للعملاء والموردين والقدرة علي الحصول علي التمويل اللازم وقد يؤثر كوفيد -١٩ علي هذه العوامل وتتسبب في تدهور الأداء التشغيلي للشركة والمركز المالي للشركة لذا يجب علي المراجعين النظر الي المعلومات الحديثة والمتعلقة بتقييم قدرة الشركة علي الاستمرار .

ويوضح (BDO,2020) أن العديد من الشركات في مختلف الصناعات تتعرض لعمليات إغلاق أو انخفاض القدرة على الوصول إلى العملاء أو انقطاع سلسلة التوريد أو صعوبة في تحصيل الأموال من العملاء وغيرهم من الأطراف المقابلة أو أحداث أخرى تؤثر سلباً على التدفقات النقدية التشغيلية والسيولة وذلك خلال جائحة كوفيد -١٩، ولا تزال حالة عدم التأكد الحالية تتطور وسوف تجعل من الصعب على المنظمات تقييم الأثر الذي قد تتبع قدرتها على الحصول على اتفاقات الائتمانية أو تمديداتها أو تجديدها، أو قد تتعرض لحدث ضار مادياً وهو ما قد يؤدي إلى نشوء ديون مستحقة أو انتهاكات أخرى للاتفاقات الخاصة بالقروض و أيضاً حالة عدم التأكد بشأن القدرة على الوصول إلى مصادر أخرى لرأس المال والقدرة على وضع توقعات معقولة بهذا الصدد، وقد أدت هذه الأنواع من الأحداث إلى حاجة العديد من الكيانات إلى تقييم قدرتها على الاستمرار وأن تقييم قدرة الشركة علي الاستمراريه ليس بالأمر الجديد . وتوضح دراسة (Radigan, 2020) أن هناك مجموعة من المؤشرات التي قد تشير إلى وجود تأثير ذات أهمية نسبية لجائحة كوفيد-١٩ على قدرة المنشأة على الاستمرار وهم :-

✓ إفلاس (أو الإفلاس المحتمل) لعدد من كبار العملاء المدينون للشركة لمبالغ كبيرة الذين تضرروا سلبياً بجائحة كوفيد-١٩ .

✓ أو أن المنشأة كانت تمتلك كميات كبيرة من المخزون بمبالغ كبيرة ذات أهمية نسبية على مستوى القوائم المالية وقاربت صلاحيتها على الانتهاء ولم يتم بيعها، وتجد المنشأة صعوبات بالغة في بيعها نتيجة إغلاق السوق المحلي والدولي نتيجة لقرارات حظر التجوال التي تم فرضها في العديد من البلدان .

✓ أو وجود شك كبير في تحصيل مديونيات المنشأة طرف العديد من العملاء الذين تأثروا سلبياً بشكل كبير من جائحة كوفيد-١٩.

✓ أو أن المنشأة كانت شركة صناعية وتوقف الإنتاج لديها نتيجة عدم وجود مواد خام للإنتاج إما بسبب توقف المصانع عن الإنتاج، أو عدم قدرتها على استيرادها نتيجة غلق الشحن الدولي في العديد من البلدان « ومع وجود تكاليف ثابتة كبيرة قد تصل بالشركة إلى خسائر تزيد عن نصف رأس المال الأمر الذي يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل.

✓ أو أن المنشأة قد أبرمت في الماضي لعقود مع عملائها مفادها أن تقوم بتوريد كميات كبيرة من المنتجات متضمنة شروط جزائية كبيرة حال عدم التوريد ولم تقدر المنشأة على الوفاء بتلك التعاقدات نظراً لتوقف الإنتاج.

✓ أو قيام المنشأة بإنتاج كميات كبيرة من الإنتاج (خصوصاً المرتبط بتاريخ صلاحية) تمهيداً لبيعها سواء في السوق المحلي أو للتصدير . ولم تتمكن من بيعه وربما لن تتمكن من بيعه.

✓ أو أن المنشأة عليها أقساط قروض مستحقة السداد للبنوك ولا تتوافر لديها السيولة الكافية لسداد تلك الالتزامات وغير قادرة على الوفاء بروط اتفاقيات القروض.

✓ عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين والموردين في تواريخ الاستحقاق.

✓ وجود خسائر تشغيل كبيرة أو وجود تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المولدة للتدفقات النقدية أو غير ذلك من المؤشرات

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٥٧٠ اشار بالفقرات (٣:٥)مسئولية الإدارة علي تقدير قدرة المنشأة علي الاستمرار حيث نص في فقره رقم ٥ بأن ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء اجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف، وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:-

✓ -تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكل كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك تحدد معظم أطر التقرير المالي التي تتطلب من الإدارة

إجراء تقييم صريح للفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.

✓ - حجم المنشأة وتعقدتها، وطبيعة وحالة أعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.

✓ - يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كأنت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.

✓ وايضا لما نص عليه المعيار ٥٧٠ الدولي بشأن مسؤوليات المراجع بالفقرة ٦ من المعيار حيث تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للتوصل إلى استنتاجات بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، إستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وأن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ويوضح معيار المراجعة الدولي IAS315 أنه عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة يجب "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعند القيام بذلك يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

#### خامساً:- أثر كوفيد-١٩ على اصدار التقرير - المعايير الدولية للمراجعة (٧٠٠)

##### ٧٠١، ٧٠٥، ٧٠٦) المتعلقة بتقرير المراجع

في ظل ظروف جائحة كوفيد ١٩ من المتوقع أن يعطي مستخدمو التقارير المالية اهتماماً أكثر بتقرير المراجع الخارجي الذي يضيف مزيداً من الثقة على معلومات القوائم المالية، وينص المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ (تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية) على أنه يجب على المراجع

تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

ويجب أن يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وبشكل خاص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يتطلب من المراجع، من بين عدة أمور، تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمتها ومناسبتها للمنشأة، وعرضها بطريقة قابلة للفهم؛ واتساقها مع إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تعد معقولة. كما يطلب المعيار من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ومن المسائل التي قد يرى المراجع الاهتمام بها في مثل الوضع الراهن، النظر في تضمين التقرير تأثير ظروف جائحة كوفيد-١٩ ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠١ (الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل) ويعرف ذلك المعيار الأمور الرئيسية للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيارها من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

وعلى الرغم من أن الإلزام بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة خاص بالشركات المدرجة في البورصة، إلا أنه وفي ظل ظروف جائحة كوفيد-١٩، قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عن آثار هذه الظروف على مراجعة القوائم المالية لشركة غير مدرجة إذا رأى أن ذلك من بين الأمور التي كانت لها، بحسب حكمه المهني، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، والتي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وإذا لم تكن ظروف جائحة كوفيد-١٩ من بين الأمور المبلغ عنها على أنها من بين الأمور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سببا في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية، فقد يقوم المراجع، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٦ ( فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل ) بتضمين فقرة لفت أنتباه في تقريره إذا رأى أنه من الضروري

لفت أنتباه المستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد بحسب حكمه المهني له الأهمية بحيث يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

وفقاً للمعيار، فإن من الأمثلة الواردة في المعيار على الظروف التي قد يرى فيها المراجع أنه من الضروري لفت الانتباه لها في تقريره، والتي قد تكون متسقة مع ظروف جائحة كوفيد-١٩ الأحداث اللاحقة المهمة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، ووقوع كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للمنشأة (SOCPA,2020).

### ٣: أثر كوفيد-١٩ على معايير المراجعة (SOCPA,2020)

اعتبارات خاصة عند تطبيق المعيار	معيار المراجعة ذو الصلة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأثر على منهج المراجعة المخطط له بسبب المخاطر الجديدة أو المتغيرة التي نشأت بسبب جائحة كوفيد-١٩.</li> <li>- إمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل.</li> </ul>	<p>تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها</p> <p>معيار المراجعة ٣١٥ (المعدل)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>أثر التغييرات في فهم المراجع لنظام الرقابة الخاص بالمنشأة، بما في ذلك: - بيئة الرقابة.</li> <li>- التغييرات في الاعتماد المخطط له على أدوات الرقابة عند تحديد الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تحديدها.</li> </ul>	<p>الاستجابة للمخاطر المقيمة</p> <p>معيار المراجعة ٣٣٠</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التغييرات اللازمة في الاستجابات المخطط لها نتيجة لأثر التطورات البيئية، مثل القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (على سبيل المثال، قد توجد الآن مشكلات في الوصول أو قد لا يمكن حضور جرد المخزون مما قد يستدعي تنفيذ إجراءات بديلة).</li> <li>التركيز بدرجة أكبر على ما يلي:-</li> <li>- عملية إقفال القوائم المالية (خاصة قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت).</li> <li>- تقويم المراجع لعرض القوائم المالية عموماً. بما في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية.</li> <li>- استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما</li> </ul>	

<p>يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.</p>	
<p>التركيز بدرجة أكبر على ما يلي:-  - التغيرات في العوامل التنظيمية التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، المبادرات التي تهدف إلى تقديم حلول مستدامة للمدينين الذين يمرون بفترات ضيق مؤقتة في سياق تفشي الجائحة).  - ما إذا كانت الافتراضات مناسبة في ظل الظروف القائمة وفي سياق إطار التقرير المالي المنطبق (على سبيل المثال، توقعات التدفقات النقدية، ومعدلات الخصم، وما إلى ذلك).  - ما إذا كانت البيانات التي تستخدمها المنشأة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.  - أثر عوامل الخطر الملازم المتغيرة، ولاسيما عدم التأكد.</p>	<p>معيار المراجعة ٥٤٠ (المعدل) مراجعة التقديرات المحاسبية</p>
<p>- اعتبار أن تغيير المواعيد النهائية لإعداد التقارير يطيل الفترة (وبالتالي يزيد المخاطر ذات الصلة) للأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.</p>	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة معيار المراجعة ٥٦٠</p>
<p>- تحديد أي أحداث جوهرية لاحقة تتعلق بجائحة كوفيد-١٩، وما إذا كانت قد تم تناولها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا لإطار التقرير المالي.</p>	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية معيار المراجعة ٥٧٠</p>
<p>- أثر جائحة كوفيد-١٩ (أي ما إذا كان قد أثر بشكل جوهري أو من المتوقع أن يؤثر بشكل جوهري) على تقييم المراجع لتقييم الاستمرارية الذي أجرته الإدارة.</p>	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية معيار المراجعة ٥٧٠</p>
<p>- إعادة النظر في مناسبة استخدام أساس الاستمرارية لإعداد القوائم المالية، أو التعديل الذي تستتبعه الظروف الراهنة في تقرير المراجع، حسب الحاجة.</p>	<p>مراجعة المجموعات معيار المراجعة ٦٠٠</p>
<p>- عند الاقتضاء، إعادة تقييم الإجراءات التي خطط مراجع المجموعة لتنفيذها فيما يتعلق بعمل مراجعي المكونات، مثل قدرة مراجع المجموعة على استعراض الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات (أو المشاركة فيها) بشكل مناسب، أي ما إذا كان يلزم النظر في تنفيذ إجراءات بديلة، والأثر على</p>	<p>مراجعة المجموعات معيار المراجعة ٦٠٠</p>



<p>كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي مراجعة المجموعة.</p>	
<p>التركيز على الأمور اللازمة للقدرة على تكوين الاستنتاجات، بما في ذلك ما إذا كانت جميع الجوانب الرئيسية للمراجعة قد تم تناولها بشكل مناسب، مثل:</p> <p>- المجالات التي قد تتطلب من الإدارة تقديم المزيد من الأدلة بسبب الطبيعة سريعة التغير لهذه الإشكالية.</p> <p>- حالات عدم التأكد الجديدة التي نشأت نتيجة لجائحة كوفيد-١٩ على سبيل المثال إجراء التغييرات المناسبة في عمليات احتساب التقديرات المحاسبية لمراعاة أي ارتفاع في حالات عدم التأكد (بما في ذلك عمليات احتساب الهبوط في القيمة)؛</p> <p>- أثر الأنظمة أو اللوائح الجديدة أو المعدلة على القوائم المالية</p>	<p>تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية (بما في ذلك الأمور الرئيسية للمراجعة) معيار المراجعة ٧٠٠ ومعيار المراجعة ٧٠١</p>
<p>- عند الاقتضاء، تضمين أمور رئيسة جديدة للمراجعة في تقرير المراجع (على سبيل المثال، الأمور التي تتطلب اهتماماً من جانب المراجع بسبب أثر جائحة كوفيد-١٩.</p>	
<p>أي تضارب بين المعلومات التي قدمتها المنشأة في تقريرها السنوي وفي القوائم المالية عن أثر التطورات الناشئة عن جائحة كوفيد-١٩.</p>	<p>المعلومات الأخرى معيار المراجعة ٧٢٠</p>

#### ٤- خلاصة البحث

تتناول هذا البحث أثر كوفيد -١٩ علي المراجعة الخارجية من منظور إطار نظري فقط حيث تم تناول أثر كوفيد -١٩ علي كلا مما يلي :-

#### أثر كوفيد-١٩ علي إجراءات عملية المراجعة:

تم تناول أثر كوفيد -١٩ علي خطة المراجعة وتقدير خطر المراجعة حيث يتعين علي المراجعين تعديل خطة المراجعة حسب الضرورة إذا تغيرت الظروف بشكل ملحوظ لذا كان إلزاما علي المراجع أن يقوم بتعديل هذه الخطة باستمرار من اجل مواجهة الصعوبات التي تواجه المراجع أو فريق عمله اثناء

قيامهم بعملية المراجعة، كما أنه يتعين علي المراجع أن يقوم بمراجعة تقديراته لخطر المراجعة باستمرار وتعديله بسبب التغيرات التي يحدثها كوفيد - ١٩ .

وتم تناول أثر كوفيد - ١٩ علي أدلة المراجعة حيث أنه نتيجة كوفيد - ١٩ أدى ذلك الي تأثير علي أدلة المراجعة التي يقوم المراجع بجمعها من اجل تمكينه من القيام بعملية المراجعة وابداء راي فني محايد عن القوائم المالية وحيث أنه ترتب علي كوفيد-١٩ صعوبة جمع أدلة المراجعة وذلك بسبب القيود المفروضة علي السفر والأنتقال أو بسبب الحظر أو بسبب عمليات الاغلاق المتعددة للشركات لذا كأن لزاما علي المراجع أن يبحث عن وسائل اخري بديلة لجمع أدلة المراجعة فكأن من هذه الوسائل الاعتماد الكبير علي الوسائل التكنولوجيا مثل استخدام الكاميرا أو الفيديو في عملية التواصل مع الأشخاص المراد اجراء مقابلات معهم والحصول علي الأدلة منهم واستخدام الفيديو في اجراء عمليات جرد المخزون والتأكد من وجود وحالة المخزون في المخازن.

وتم تناول أثر كوفيد - ١٩ علي تقييم استمرارية الشركة حيث تتميز عملية تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار علي أنها عملية تنبؤ مستقبلية تحتاج الي توفير معلومات عن الأداء المستقبلي للشركة وفي ظل كوفيد - ١٩ فإنه ترتب عليه زيادة حالة عدم التأكد التي تواجهها الشركات في المستقبل بسبب عدم القدرة علي التنبؤ حيث ترتب علي كوفيد-١٩ قيام العديد من الشركات بالإغلاق أو الإفلاس لذا فأن كأن لزاما علي المراجع أن يقوم بتحديث البيانات والمعلومات باستمرار والتعرف علي التغيرات التي تحدث بسبب كوفيد - ١٩ ودراسة أثرها علي قدرة الشركة علي الاستمرار، كما يجب علي المراجع أن يقوم بمناقشة الإدارة عن الأساس الذي اعتمدت عليه في تقدير قدرة الشركة علي الاستمرار والاستفسار منها عن الاحداث التي حدثت أو يتوقع حدوثها والتي يحتمل تأثيرها علي قدرة الشركة علي الاستمرار.

وتم تناول أثر كوفيد - ١٩ مراجعة التقديرات المحاسبية حيث تقوم الإدارة بعمل تقديرات محاسبية لبعض بنود القوائم المالية ويكون المراجع مسئول عن تقييم هذه التقديرات وتحديد مدي معقوليتها وذلك من خلال قيامه بجمع الأدلة التي تمكنه من اجراء تقدير لهذه التقديرات ثم يقوم بمقارنه التقديرات التي قامها بها بتقديرات الإدارة والتوصل الي وجود أو عدم وجود أنحراف في التقديرات وفي ظل كوفيد-١٩ فأن حالة عدم التأكد المحيطة بعمل المراجع تزداد مما يصعب علي المراجع وضع تقدير محدد للتقديرات المحاسبية لذا يقوم بوضع مدي يتم من خلاله تقييم تقديرات الإدارة فاذا ما وقع تقدير الإدارة داخل هذا المدي فأن المراجع يقوم بقبول تقديرات الإدارة واعتمادها اما اذا وقع تقدير الإدارة خارج مدي المراجع فأنه

لزاما علي المراجع القيام بجمع أدلة مراجعة إضافية وإذا توصل بعد ذلك الي أن أنحراف تقديرات الإدارة غير جوهرية فإنه يطلب من الإدارة تعديل تقديراتها اما اذا توصل الي وجود أنحراف جوهرية في تقديرات الإدارة فإنه يطلب من الإدارة إعادة عمل التقديرات من جديد، كما ترتب أيضا علي كوفيد-١٩ زيادة الحاجة الي استعانة المراجع بخبراء المراجعة وذلك بسبب زيادة حالة عدم التأكد التي يواجهها المراجع، كما ترتب علي كوفيد -١٩ زيادة نزعة الشك المهني للمراجع عند قيامه بعمل التقديرات المحاسبية .

وتم تناول أثر كوفيد -١٩ علي الاحداث اللاحقة حيث أنه نتيجة اختلاف تاريخ اعداد التقارير المالية وتاريخ اصدار المراجع لرأيه في التقارير المالية لذا توجد فترة تسمى بفترة التأخير والتي تعتبر الاحداث التي تتم فيها احداث لاحقه يكون المراجع مسئول عن مراجعتها لذا كأن لزاما علي المراجع الحصول علي أدلة عن هذه الفترة، وفي ظل كوفيد-١٩ والذي ظهر بداية ٢٠٢٠ أي بعد اعداد القوائم المالية لعام ٢٠١٩ لذا فأن المراجع كأن مسئول عن جمع الأدلة بشأن تأثير كوفيد -١٩ علي هذه الفترة (فترة التأخير) وتحديد الاحداث التي ظهرت نتيجة كوفيد-١٩ ، وكذلك ضرورة التأكيد علي الإفصاح عنها عن هذه الاحداث وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة الي القيام بإجراء تعديل في القوائم المالية والقيام بمناقشة ذلك مع الإدارة ، كما يجب علي المراجع دراسة الأثر علي المخاطر المختلفة المحتمل علي الشركة مواجهتها بسبب حدوث هذه الجائحة .

أثر كوفيد -١٩ علي المعايير الدولية للمراجعة والمتعلقة بتقرير المراجع :

يعتبر تقرير المراجع هو المخرج النهائي لعملية المراجعة ويقوم المراجع بإبداء رأيه بصورة مستقلة علي القوائم ككل وللقيام بذلك لابد من جمع الأدلة المناسبة لتمكن المراجع من ابداء رأيه وفي ظل كوفيد -١٩ فإنه قد يترتب عليه حدوث احداث تؤثر علي راي المراجع في القوائم المالية ، لذا فأن المراجع يقوم بالإفصاح عن هذه الاحداث في تقرير المراجعة لكن يختلف مكان ظهور هذه الاحداث تبعا لكون الشركة التي يتم مراجعتها مقيدة أو غير مقيدة بالبورصة فاذا كانت الشركة مقيدة بالبورصة فسوف يتم ظهور هذه الاحداث في فقرة تسمى بفقرة الأمور الرئيسية(معياري ٧٠١) بتقرير المراجع اما اذا كانت الشركة غير مقيدة بالبورصة فسوف يتم ظهورها في فقر تسمى بقرة لفت الانتباه (معياري ٧٠٦).

أثر كوفيد -١٩ علي معايير المراجعة الأخرى (بخلاف المعايير المتعلقة بالتقرير)

كنتيجة لكوفيد - ١٩ أدى ذلك الي التأثير علي بعض معايير المراجعة وذلك بسبب الآثار الناتجة عن هذه الجائحة، حيث أنه بالنسبة لمعيار ٣١٥ والمتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى فسوف يؤدي كوفيد- ١٩ الي ظهور مخاطر جديد أخرى لم تكن موجودة من قبل وكذلك حدوث تأثير علي المخاطر التي كانت موجودة بالفعل من قبل ، وبالنسبة لمعيار ٣٣٠ والمتعلق باستجابة المراجع للمخاطر فإن المراجع سوف يواجه مشاكل في الحصول علي أدلة المراجعة المناسبة لذا كأن لزاما عليه البحث عن مصادر أخرى بديلة لتوفير هذه الأدلة ، وبالنسبة لمعيار ٥٤٠ والمتعلق بالتقديرات المحاسبية فإنه نتيجة زيادة حالة عدم التأكد فكأن لزاما علي المراجع أن يقوم بمراجعة كل التقديرات التي قامت بها الإدارة وتحديد مدى مناسبة هذه التقديرات في ظل التغيرات التي يحدثها كوفيد -١٩، وبالنسبة لمعيار ٥٦٠ والمتعلق بمراجعة الاحداث اللاحقة فإن المراجع يكون مسئول عن مراجعة هذه الاحداث اللاحقة والافصاح عن أي تغيرات جوهرية حدثت في ظل كوفيد -١٩ حيث أن هذه الفترة تتسم بوجود احداث جوهرية ترتب عليها تأخير اصدار التقرير وزيادة الإفصاح في التقرير، وبالنسبة لمعيار ٥٧٠ والمتعلق بتقييم استمرارية الشركة فإنه نتيجة كوفيد-١٩ ازدادت حالة عدم التأكد وازادت عدد الشركات التي توقفت عن العمل وتم افلاسها بسبب كوفيد -١٩ والاحداث التي ترتبت عليه ، وبالنسبة لمعيار ٦٠٠ والمتعلق بمراجعي المجموعات فأنهم يقوموا بالبحث عن وسائل بديلة للحصول علي أدلة مناسبة لتقييم عمل مراجعي الفروع وفي ظل كوفيد -١٩ يزداد صعوبة الحصول علي الأدلة .

## ٥-التوصيات

بعد تناول أثر كوفيد -١٩ علي المراجعة الخارجية توصل الباحثون الي التوصية بما يلي :-

١- كنتيجة لصعوبة الحصول علي الأدلة بصورة مباشرة من مصدرها واستخدام الوسائل التكنولوجيا في الحصول عليها لذا يتم التوصية بقيام مكتب المراجعة بتوجيه المزيد من الاستثمارات في مجال التكنولوجيا مع ضرورة توفير وسائل الحماية للبيانات وتقيد الوصول اليها الي الأشخاص المرخص لهم فقط.

٢- نتيجة تعرض العديد من الشركات الي الإفلاس أو الاغلاق لذا يتم التوصية بتوفير الدعم لهذه الشركات ومساعداتها في تخطي هذه الجائحة سواء من خلال الإعفاءات الضريبية أو من خلال تقديم القروض منخفضة التكلفة .

٣- كنتيجة لتغير العديد من طرق وأساليب المراجعة لذا يتم التوصية بإعادة تأهيل وتدريب افراد المكتب علي طبيعة العمل الجديد والحفاظ علي قنوات اتصال مستمرة فيما بينهم من اجل فهم طبيعة وظروف العمل الحالية.

٤- كنتيجة لزيادة حالة عدم التأكد في فترة كوفيد-١٩ لذا يتم التوصية بتشجيع مدخل المراجعة المشتركة أو المراجعة الثنائية أو مراجعة القرين من اجل الاستفادة من الخبرات المتبادلة وتقليل خطر المراجعة وكذلك تقليل الدعاوى القضائية المحتملة .

٥- كنتيجة للتغيرات السريعة وغير المتوقعة في البيئة المحيطة بعمل المراجع لذا يتم التوصية بوضع خطة مراجعة مرنة وأن يتم النظر فيها بصورة مستمرة وتعديلها لتلائم الاحداث الجديدة.

٦- كنتيجة لصعوبة جمع الأدلة لذا يتم التوصية بمد فترة السماح لتقديم التقارير المالية دون تحمل أي غرامة تأخير حيث أنه في ظل الظروف العادية يتم تقديمها خلال ثلاث شهور من تاريخ اعداد القوائم المالية .

٧- كنتيجة لظروف العمل الجديدة لذا يتم التوصية بالحفاظ علي قنوات اتصال فعالة مع كلا من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعة الداخلية (اليات الحوكمة).

٨- كنتيجة لزيادة حالة عدم التأكد التي يعمل المراجع في ظلها يتم توصية المراجع بتوثيق اعمال المراجعة التي قام بها والحفاظ عليها من اجل تقديمها اذا اقتضي الامر لذلك.

٩- كنتيجة لزيادة ضغوط العمل لذا يتم توصية المراجع أن يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة من اجل تقليل خطر المراجعة .والحفاظ علي نزعة الشك المهني اثناء عمله.

١٠- يجب علي الهيئات المختصة بوضع المعايير ضرورة إعادة النظر في المعايير التي تأثرت بكوفيد-

. ١٩

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠٢٠، " آثار أنتشار جائحة كوفيد-١٩ (كوفيد ١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها"، نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية فى ظل ظروف فيروس كورونا.

<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/67/67aab8e3-b1a6-4c01-ac5a-eff0d1f3d952.pdf>

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠٢٠، " المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة السعودية "

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

- معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥ ، (٢٠٠٨) ، "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام " ، الهيئة العامة للرقابة المالية -قرار وزير الأستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي موقع الهيئة العامة للرقابة المالية.

- معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ ، (٢٠٠٨) ، "أدلة المراجعة " ، الهيئة العامة للرقابة المالية -قرار وزير الأستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي موقع الهيئة العامة للرقابة المالية.

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

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

- معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠، (٢٠٠٨)، "الإستمرارية"، الهيئة العامة للرقابة المالية -قرار وزير الأستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، متاح علي موقع الهيئة العامة للرقابة المالية.

ثأنيا: المراجع الأنجليزية

- Alkhasawneh,H.(2020).Aframe work for the external audit process in light of the corona pandemic(covid-19) theoretical study.p1-11.
- Albitar, K. Gerged, A. Kikhia, H. Hussainey K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. **International Journal of Accounting and Information Management**.p1-14.
- ACCA,(2020), The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations,Thik ahead , [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com)
- Arnold, C. (2020). Summary of Covid-19 Audit Considerations. In *Ifac* (pp. 1–7). <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>.
- ATA, (2020), Should corona virus be accounted for as an adjusting or nonadjusting event?, **Airlines. Magazine**.
- BDO, (2020), " GUIDE TO GOING CONCERN ASSESSMENTS", <https://www.bdo.com/getattachment/>
- Bell, Timothy B. and Jeremy B. Griffin, (2012), "Commentary on Auditing High Uncertainty Fair Value Estimates", **Auditing: A Journal of Practice & Theory, A. A. A, 31(1/February): 147-155.**
- Caq. (2020). Auditing Accounting Estimates in the COVID-19 Environment.
- Chan, Rick & Chen, Narissa, (2020), Corona virus Outbreak and its Accounting and Audit Implications, **MAZARS, Singapore**
- Danyluk, Kerry, (2020), Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Corona virus Disease 2019, **Delotte. Mar 31, 2020.** <https://www.iasplus.com>

- Dave, Sachin & Mahanta, Vinod, (2020), Auditors feel companies may have to state corona virus impact in accounts. <https://economictimes.indiatimes>
- Danyluk, Kerry, (2020), Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Corona virus Disease 2019, **Delotte. Mar 31, 2020**
- Dave, Sachin & Mahanta, Vinod, (2020), Auditors feel companies may have to state corona virus impact in accounts.
- Deloitte, (2020), Financial reporting considerations related to COVID-19 and an economic downturn , **Financial Reporting Alert 20-2 , March 25 .**
- Deloitte, (2020), IFRS in Focus Accounting Considerations Related to Corona virus Disease 20 19, **WWW2.Deloitte.com.**
- Dohre r,B.(2020).How auditors can test inventory without a site visit. **journal of accountancy.**
- Dohrer, Bob, (2020), "How auditors can test inventory without a site visit", Journal of Accountancy- Auditing, 26 March, Available at: <https://www.journalofaccountancy.com>.
- Deloitte, (2020), " What is the impact of COVID-19 on your going concern assessment? ", Available at <https://www2.deloitte.com/content/dam>, **10 March.**
- Edin,M.(2020).The positive and negative impact of covid-19 to the economy.
- Elmousawi,H.Kanso,H.(2020).Impact of covid -19 outbreak on financial reporting in the light of the international financial reporting standard (IFRS)an empirical study .**research in economics and management** .vol 5.p21-38.
- Hussainey et al,(2020), Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality , **International Journal of Accounting & Information Management,Augest2020**
- IAASB. (2020). Staff Audit Practice Alert Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19 Specific Matters for Consideration. March, 1–4.
- Institute of chartered accountants of Sri Lanka (ICAS).(2020).Covid-19 pandemic :Guidance notes on the implications on auditing .p1-11.
- IATA, (2020), Should corona virus be accounted for as an adjusting or nonadjusting event?, **Airlines. magazine**, <https://www.iata.org>
- IAASB, (2018), "Audit Evidence", ISA 50\, Available at <https://www.iaasb.org>, **17 December.**



- IAASB, (2020), " Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19", Staff Audit Practice Alert, Available at. **<https://www.iaasb.org/publications/staff-audit-practice-alert-going-concern>**, April: 1-16
- IAASB, (2018), "Audit Evidence", ISA 500, Available at **<https://www.iaasb.org>**, 17 December.
- IAASB, (2018), "Going Concern", ISA 570(Revised), Available at **<https://www.iaasb.org>**, 17 December.
- IAASB. (2020). Staff Audit Practice Alert Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19 Specific Matters for Consideration. March, 1–4 Available at **<https://www.iaasb.org>**.
- IAASB. (2020). Staff Audit Practice Alert May 2020 Subsequent Events in the Current Evolving of COVID-19. 5(May), 1–7 Available at **<https://www.iaasb.org>**.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)., (2008), "Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates In the Current Market Environment", IAASB – IFAC, October: 1-11, Available at: **<http://www.ifac.org>**.
- International Federation of Accountants (IFAC)., (2008), "Basis for Conclusions: ISA 540(Revised and Redrafted), Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", IAASB, February: 17, **Available at: <http://www.ifac.org>**.
- Joshi,P,L.(2020).Covid-19 pandemic and financial reporting issues and challenge. **international journal of auditing and accounting**.p1-9.
- KPMG, (2020). Financial Reporting Hot Topics: Coronavirus Thoughts on financial instruments accounting, **[www.home.kpmg.com](http://www.home.kpmg.com)**.
- KPMG, (2020). Financial Reporting Hot Topics: Coronavirus Thoughts on financial instruments accounting, **[www.home.kpmg.com](http://www.home.kpmg.com)**
- KPMG, (2020), " COVID-19 | What are the relevant going concern considerations?", Available at: **<https://home.kpmg>**. 20 March 2020.
- KPMG, (2020), "Overview financial reporting and audit considerations: A summary of the impact of COVID-19 on financial reporting and audit processes", Available at: **<https://home.kpmg>**.

- Murphy, M. (2020). Assessing audit risks during the pandemic. **In *Journal of Accountancy***. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/assess-audit-risks-during-coronavirus-pandemic.html>
- Noonan, Laura & Morris, Stephen & Arnold, Martin, (2020), New accounting rules pose threat to banks amid corona virus crisis. <https://www.ft.com> .
- PWC, (2020), Accounting implications of corona virus, [www.pwc.com](http://www.pwc.com)
- Richter, Frank (2020), Accounting implications of the Corona virus, <https://home.kpmg> .
- Yi Luo, CPA, CA, B. M. (2020). Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Responses to COVID-19 Running. October. **at:** <https://ssrn.com/abstract=3643823>