

د/ محمود عبد المقصود نافع¹

مدرس المحاسبة

المعهد العالي للعلوم التجارية

بالمحلة الكبرى

آثار تداعيات فيروس كورونا covid-19

علي مهنة المحاسبة والمراجعة

ملخص البحث

يهدف هذا البحث الي توضيح اثار تداعيات فيروس كورونا covid-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال عرض الباحث للأثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا covid-19 علي بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية وانعكاسات تلك الجائحة علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية مع اجراء دراسة ميدانية علي بعض المحاسبين والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة ، حيث قام الباحث بتوزيع (110) استبانة علي مجتمع الدراسة كعينة عشوائية طبقية تناسبية، وكانت عدد الاستبانات الصالحة لإجراء التحليل الاحصائي (96) استبانة، وتم تحليل بياناتها باستخدام بعض الاساليب الاحصائية المناسبة، وقد توصلت نتائج الدراسة الي ان تفشي كورونا covid-19 سيكون له العديد من الثار الجوهرية المحاسبية والمحتملة علي متطلبات القياس والافصاح المحاسبي والتي من اهمها: تقييم الاحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية والاستمرارية واضمحلال الاصول وتبويب الادوات المالية وقياس القيمة العادلة كما ان تفشي فيروس كورونا covid-19 سيخلف العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجي والتي من اهمها: ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، وارتفاع مستوي مخاطر المراجعة، عدم كفاية وملاءمة اجراءات المراجعة المعتادة، تقييم قدرة الشركة عل الاستمرار، مشاكل مراجعة الاحداث اللاحقة، وللتغلب علي هذه التحديات عرض الباحث عدد من التوصيات اهمها: ممارسة الاحكام مع بذل العناية المهنية الواجبة والافصاح الكافي عن تأثير الفيروس علي نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالي ومع التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم وحصول المراجع علي اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولي الحوكمة، التوسع في الافصاح عن امور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، ضرورة اعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمراجعين، الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين، تبني مدخل المراجعة علي اساس الخطر .

الكلمات المفتاحية: فيروس كورونا covid-19 المعايير الدولية للتقرير المالي، معايير المحاسبة المصرية، بيئة وانشطة المراجعة الخارجية.

¹E.mail: Nafm38278@gmail.com

The Implications of Repercussions of the Covid-19 Virus on the profession of accounting and auditing

Abstract

This research aims to clarify the effects of the repercussions of Corona covid-19 on the accounting and auditing chart, by examining the current environment, ocean sciences, ocean sciences, ocean sciences, ocean sciences and external references, a field study on some accountants and external auditors at Egyptian accounting and auditing offices, researchers and those interested in accounting and auditing. The researcher distributed (110) questionnaires to the study population as a proportional stratified random sample, and the set of questionnaires valid for statistical analysis was (96) questionnaires and their data were analyzed using appropriate statistical methods.

The results of the study concluded that the outbreak of Corona covid-19 will have many substantive and potential accounting effects on the requirements of accounting measurement and disclosure, the most important of which are: the evaluation of events that occur after the end of the financial period, continuity and impairment of assets, classification of financial instruments and fair value measurement, as well as the outbreak of the Corona virus Covid-19 will cause many problems and challenges for the external auditor, the most important of which are: the need for continuous updating of the audit plan, the high level of audit risk, the insufficiency and adequacy of the usual audit procedures, the evaluation of the company's ability to continue, problems of reviewing subsequent events.

In order to overcome these challenges, the researcher presented a number of recommendations, the most important of which are:

Exercising judgments with due professional care and adequate disclosure of the impact of the virus on the business results of the facility and its financial position and with the appropriate timing for the auditors to carry out their work and the auditor's obtaining written declarations from the administration and court officials, expanding disclosure of the main audit matters in the audit report, the need to reconsider the qualification Scientific and practical for the auditors, using the work of the internal auditors, adopting the audit approach on the basis of the ban.

Key words: Coronavirus covid-19, International Financial Reporting Standards, Egyptian Accounting Standards, external audit environment and activities

أولاً: مقدمة البحث

ادي ظهور فيروس كورونا - covid-19 وانتشاره في العديد من بلدان العالم وحظره الشديد علي الصحة العامة منذ 31 ديسمبر 2019 عندما ابلغت الصين منظمة الصحة العالمية (who) بهذا الفيروس الجديد في 30 يناير 2020، اعلنت لجنة الطوارئ التابعة لمنظمة الصحة العالمية نقشي المرض، وانه يمثل خطرا علي الصحة العامة علي المستوي الدولي، ومنذ ذلك الوقت تم اتخاذ التدابير ووضع السياسات من قبل الصين ودول اخري، وفي 11 مارس 2020 اعلنت منظمة الصحة العالمية انه يمكن وصف نقشي فيروس كورونا بأنه جائحة (CPAC, 2020) as a pandemic واتخذت الدول العديد من الاجراءات الاقتصادية والنقدية والاحترازية مما ادي بدوره لتعطل الاعمال والانشطة الاقتصادية مثل قطاعات السياحة والترفيه والطيران وتوقعت منظمة التجارة العالمية في ابريل 2020 تراجع حاد في التجارة العالمية خلال العام الجاري وان الانكماش قد يتراوح بين 13 % و 32% هذا العام، كما يرجح ان يتجاوز الركود الناجم عن نقشي عدوي كورونا الارقام المصاحبة للالزمة المالية العالمية خلال الفترة 2007-2008 (WTO,2020).

يظهر هنا الدور المحوري لمهنة المحاسبة والمراجعة في قياس الاحداث والافصاح عن اثر تلك الاحداث علي اداء المنشأة ومركزها المالي وتدفعاتها المالية حيث لا تعمل المحاسبة بمنأى عن البيئة المحيطة فكلما زاد عدم التأكد المصاحب لتلك البيئة كلما زادت التحديات امام مهنة المحاسبة والمراجعة للقيام بوظائفها المختلفة لاسيما وان جائحة كوفيد 19 قد تسببت بزيادة مستوي عدم التأكد بالنسبة لمعظم المنشآت مما يصعب علي المنشآت ومعدّي التقارير المالية عند تطبيق المعايير المحاسبية.

ثانياً: مشكلة البحث

في ظل تطور نقشي فيروس كورونا (كوفيد 19) قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم ارشادات لمعدّي التقارير المالية والمراجعين، حيث اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD في 27 مارس 2020 نشرة بخصوص تقدير خسائر الائتمان المتوقعة في ظل نقشي فيروس كورونا بعنوان "المعيار الدولي للتقرير المالي 9 فيروس كورونا " كما اصدر المجلس نشرة اخري في 10 ابريل 2020 بشأن المحاسبة عن امتيازات الايجار في ظل نقشي فيروس كورونا بعنوان " المعيار الدولي للتقرير المالي 16 وفيروس كوفيد-19 " كما قام معهد التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC) FINANCIAL REPORTING COUNCIL في 19 فبراير 2020 بإصدار نشرة بعنوان "ارشادات للشركات والمراجعين للإفصاح عن

SAUDI ORGANIZATION FOR CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (SOCPA) مخاطر فيروس كورونا "كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

بإصدار نشرة ارشادية مختصرة لاهم المعايير التي يجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-19 بعنوان " اثار انتشار فيروس كورونا كوفيد-19" علي اعداد القوائم المالية ومراجعتها وفي مصر حيث قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بدعوة اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية ومعايير المراجعة المصرية والفرص المحدودة للاجتماع للنظر في مدي قدرة المنشآت المتضررة علي الوفاء بمتطلبات تلك المعايير ، حيث وافقت اللجنة في 12 ابريل 2020 علي تأجيل تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة والتعديلات المصاحبة لها والصادرة بقرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم 69 لسنة 2019 علي القوائم المالية الدورية التي ستصدر خلال عام 2020 علي ان تقوم الشركات بتطبيق هذه المعايير وهذه التعديلات علي القوائم المالية السنوية لهذه الشركات بنهاية عام 2020.

ومن خلال ما تقدم فمشكلة البحث تتلخص في التساؤل الاتي:

ما هي اثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة؟ وينبثق من هذا السؤال الاسئلة الفرعية الاتية

ماهي الاثار الحالية والمحتملة لفيروس كورونا COVID-19 علي بيئة التقرير المالي في ضوء المعايير الدولية والمعايير المصرية، ووسائل التغلب عليها؟

ما هي انعكاسات انتشار فيروس كورونا COVID-19 علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية المصرية، وهل يمكن تخفيف حدتها؟

ثالثا: هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف علي اهم اثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الاهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف علي اهم الاثار الحالية والمحتملة لتطور تفشي فيروس كورونا COVID-19 علي بيئة التقرير المالي في ضوء المعايير الدولية للتقرير المالي وما يقابلها من معايير المحاسبة المصرية.
- 2- التعرف علي اهم انعكاسات تفشي فيروس كورونا COVID-19 علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية.

3- بيان العقبات والمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل تفشي فيروس كورونا COVID-19 وسبل علاجها.

4- اجراء دراسة ميدانية علي بعض المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة للوقوف علي اثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة.

5- تقديم توصيات ومقترحات تساهم في الحد من اثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة.

رابعا: اهمية البحث

تتمثل اهمية البحث في اهميته من الناحية العلمية والعملية علي النحو التالي:

الاهمية العلمية

1- تساهم هذه الدراسة في تعزيز التنظير في فكر المحاسبة والمراجعة نظرا لان هذه الازمة تتفاقم بسرعة، ولا توجد بوادر للسيطرة عليها في المدى القصير واتساع نطاقها لتشمل العالم كله مما يستوجب تحليل وتفسير هذه الظواهر وانعكاساتها علي مهمة المحاسبة والمراجعة

2- التأسيس العلمي الدقيق لانعكاسات ازمة تفشي فيروس كورونا COVID-19 في ظل ظروف عدم التأكد علي مهنة المحاسبة والمراجعة

3- ندرة المراجع الاجنبية والعربية حيث لا توجد اية دراسة اكااديمية سواء اجنبية او عربية تناولت هذه الموضوع والاكتفاء ببعض الارشادات والنشرات التي صدرت عن المنظمات المهنية وشركات المراجعة الكبرى

الاهمية العملية

1- قدمت هذه الدراسة عن كيفية التغلب علي التحديات التي تواجه معدي التقارير المالية في البيئات التي تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي ولم تكتفي بالإشارة الي اثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 فقط

2- هذه الدراسة تعد هامة في البيئة المصرية نظرا لدراسة الميدانية التي اظهرت حجم المشاكل والتحديات التي قد تواجه المراجعين عند الارتباط بعمليات المراجعة في ظل هذه البيئة.

3- يري الباحث ان تفشي فيروس كورونا -19 يعد فرصة جوهريه لمهنة المحاسبة والمراجعة لتأكيدھا علي المعايير المحاسبية الدولية و المصرية والمسئولية الملقاة علي عاتق المحاسبين والمراجعين واتباع السياسات المحاسبية السليمة واجراءات المراجعة بكل دقة وحيادية

خامسا: منهجية البحث

اعتمد هذا البحث علي كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي حيث قام الباحث باستخدام المنهج الاستنباطي للتعرف علي اهم الاثار الحالية والمحتملة لتطور تفشي فيروس كورونا -COVID 19 علي بيئة التقرير المالي في ضوء المعايير الدولية للتقرير المالي وما يقابلها من معايير المحاسبة المصرية ووسائل التغلب علي التحديات والمعوقات واستقراء واقع الممارسة المهنية في مصر لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال اجراء دراسة ميدانية باستطلاع رأي عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ، والباحثين والمهتمين بالمحاسبة وبالمراجعة ، وبعض الاكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية بشأن هذه التحديات وسبل التغلب عليها

سادسا: حدود البحث

تتمثل أهمية البحث فيما يلي:

- 1- أجريت هذه الدراسة على البيئة المصرية، وبالتالي يجب الحذر عند تعميم نتائجها على بلدان أخرى بخلاف البيئة المصرية، وذلك لأن اختلاف مستوى تفشى العدوى بين البلدان المختلفة سيكون له تأثير جوهري على التحديات التي قد يواجهها المحاسبون والمراجعون.
- 2- حاولت هذه الدراسة التعرف على انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فقط وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث انعكاسات هذه الأزمة الصحية على بيئة المراجعة الداخلية.
- 3- حاولت هذه الدراسة الوقوف على أهم الآثار الحالية والمحتملة لتطور تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة التقرير المالي للمنشآت بصفة عامة ونظرا لأنه من المتوقع أن تكون انعكاسات هذه الأزمة على القطاع المصرفى وشركات التأمين أكثر حدة وخطورة مما يتطلب معه اجراء دراسات أخرى متخصصة للتطبيق على هذه القطاعات.

سابعا: خطة البحث

بناء على مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وحسب فروضه ومنهجية يمكن تنظيم البحث تبعا للخطة التالية:

- 1- الآثار الحالية والمحتملة لتطور تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة التقرير المالى فى ضوء المعايير الدولية والمصرية
 - 2- انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى ضوء المعايير الدولية المصرية.
 - 3- الدراسات السابقة وصياغة الفروض.
 - 4- دراسة ميدانية عن آثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة على بعض المحاسبين والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والمراجعة.
- نتائج وتوصيات الدراسة والبحوث المستقبلية.

1- الآثار الحالية والمحتملة لتطور وتفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة التقرير المالى فى ضوء المعايير الدولية والمصرية

مقدمه

يحاول الباحث فى هذا المبحث التعرف على الآثار الجوهرية الحالية والمحتملة لتفشى عدوى فيروس كورونا على متطلبات القياس والافصاح المحاسبى فى ضوء المعايير الدولية للتقرير المالى وما يقابلها من معايير المحاسبة المصرية، ويرى الباحث أن الآثار الناشئة من تفشى فيروس كورونا تختلف من منشأة لأخرى.

ويتناول الباحث فى هذا المبحث العناصر الآتية:

1-1 الأحداث التى تقع بين نهاية الفترة المالية Events After Reporting Period

2-1 الاستمرارية: Going Concern

3-1 قياس القيمة العادلة: fair value measurement

4-1 المخزون: Inventories

1-1 الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية: Events after Reporting Period

تمثل الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اصدار القوائم المالية، سواء أكانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أم لا حتى لو قامت المنشأة بنشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية طالما أن هذه الأحداث وقعت قبل اصدار القوائم المالية.

وينطلب معيار المحاسبة الدولى رقم (10) وما يقابله معيار المحاسبة المصرى رقم (7) المعدل 2015 الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية (التمييز بين نوعين من الأحداث)، الأولى توفر أدلة اضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية فترة التقرير ولا تتطلب تعديلا فى القوائم المالية، أما الأخرى منشآت بعد نهاية فترة التقرير ولا تتطلب تعديلا فى القوائم المالية ويتعين على المنشأة فقط الافصاح عنها (معيار المحاسبة المصرى رقم (7) المعدل 2015) ويوضح (Bdo,2020, Deloitte 2020b) بأن آثار فيروس كورونا عموما تعد حدثا غير قابل للتعديل وذلك لأن تفشى فيروس كورونا بدأ فى 31/يناير 2020، وبالتالي فان التنبؤات والتوقعات والافتراضات ذات الصلة المستخدمة فى اعداد القوائم المالية فى 31 ديسمبر 2019 ستعكس اما تغييرا طفيفا أو لا تعكس أى تغيير نتيجة لتفشى فيروس

كورونا، أما بالنسبة لفترات التقرير المنتهية في أو بعد 31 يناير 2020، فإنه سيتعين على المنشآت المتضررة ادراج آثار فيروس كورونا عند اعداد قوائمها المالية.

ويرى الباحث: أنه يجب على المنشأة أن تقوم بتحديث افصاحها بالقوائم المالية لتعكس الأحداث الجوهرية التي وقعت بعد نهاية الفترة المالية، والتي قد يؤثر عدم الافصاح عنها على قدرة مستخدمى القوائم المالية على التعميم الصحيح لأداء المنشأة.

1-2 الاستمرارية: Going Concern

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) (ويقاله معيار المحاسبة المصرى رقم (1) المعدل 2019 عرض القوائم المالية) عن الادارة اجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار عند اعداد قوائمها المالية، كما يتعين على المنشأة أن تعد قوائمها المالية على أساس افتراض الاستمرارية ما لم يكن لدى الادارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط. وإذا كانت الادارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، فعليها الافصاح عن تلك الشكوك، وإذا كانت المنشأة لا تعد قوائمها المالية طبقا لافتراض الاستمرارية فعليها الافصاح عن تلك الحقيقة علاوة على الافصاح عن الأساس الذى استخدمته الادارة فى اعداد قوائمها المالية، وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

وعند تقييم مدى ملاءمة الافتراض المحاسبى الخاص بالاستمرارية، فإنه يجب على الادارة أن تأخذ فى اعتبارها كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور، والتي تمتد لفترة لا تقل عن اثنى عشر شهرا عن نهاية الفترة المالية، ولكنها قد تزيد (معيار المحاسبة المصرى رقم 1 المعدل 2019، الفقرتان 25 ، 56) (IAS 1, 2007, Para 25:26)

1-3 قياس القيمة العادلة Fair value measurement

يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالى 13 (ويقاله معيار المحاسبة المصرى رقم 45 لسنة 2015- قياس القيمة العادلة) على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة باستخدام سعر الخروج Exit price الذى سيتم استلامه مقابل بيع الأصل، أو الذى سيتم دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق الأساسى (أو السوق الأكثر ميزة أو نفعاً) فى تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية بغض النظر عما اذا كان هذا السعر قابلاً للملاحظة بشكل مباشر، أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر. كما يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التى سيستخدمها المشاركون فى السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، وذلك بافتراض أن المشاركين فى السوق

سينصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية (معايير المحاسبة المصرية المعدلة، 2015، الفقرات 22-24) (IFRS 13, 2011, Para 76 -90)

ويرى الباحث أنه في أوقات الأزمات الائتمانية، تكون الأسعار السوقية المعلنة أو معلومات السوق الأخرى ناتجة عن مبيعات جبرية أو قصرية لعدم سيولة الأسواق، وبالتالي فإن قياسات القيمة العادلة وفقا للمستوى الأول أو المستوى الثاني سينتج عنها تقديرات تقل كثيرا عن القيم الأساسية للبنود المقيمة. وبالتالي فإنه من حق المنشأة الانتقال الى تقييمات المستوى الثالث على الرغم من توافر تقييمات المستويين الأول والثاني طالما أنه يمكن للمنشأة تقديم أدلة على أن تقييمات المستويين الأول والثاني لا تمثل معاملات منظمة.

وأن مستوى الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة يتوقف على حجم المنشأة، والقطاع الذي تنتمي إليه، ودرجة تقلب الأسواق والشروط أو القيود المفروضة على استخدام الأصل.

4-1 المخزون Inventories

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 2) ويقابله معيار المحاسبة المصرى رقم 2 المعدل 2015 - (المخزون) من المنشأة قياس المخزون بتكلفة أو صافى قيمته الاستردادية أيهما أقل، مع الاعتراف بالمخزون كأصل وترحيل قيمته من فترة لأخرى لحين الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به. وقد لا تسترد المنشأة تكلفة المخزون اذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجزئى، أو اذا انخفض سعر بيعه، كما قد لا تسترد تكلفة المخزون أيضا اذا زادت التكلفة التقديرية لإتمامه، أو زادت التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لاتمام عملية بيعه عن سعر البيع ويجب تخصيص تكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل على أساس الطاقة العادية للأصول الانتاجية.

ويرى الباحث: أن فيروس كورونا يتوقع أن يؤثر على قابلية استرداد أرصدة المخزون، وذلك لأنه قد تضطر بعض المنشآت التي لديها مخزون موسمي أو معرض للتلف - للتطير مثلا أو انتهاء صلاحية - الى تقييم مدى تعرض نسبة كبيرة من المخزون للتقادم أو لانخفاض حركة التخلص منه، وفي هذه الحالة يجب على هذه المنشآت الإفصاح فى قوائمها المالية المحلية أو السنوية عن نتائج بطء حركة المبيعات، والسياسات المتبعة فى قياس قيمة المخزون، وسعر البيع المقرر فى الفترة المستقبلية، كما يجب أن تعالج المنشأة الخسائر المؤقتة لانخفاض قيمة للمخزون فى القوائم المالية المرحلية التي تحدث فيها، مع الاعتراف بالاسترداد اللاحق للمكاسب فى قيمة المخزون فى الفترات المرحلية المستقبلية من نفس الفترة السنوية (Deloitte,2020b)

• **سبل التغلب على التحديات التي تواجه المحاسبين في ظل تفشى فيروس كورونا Covid-19:**

ويرى الباحث أن سبل التغلب على التحديات التي تواجه المحاسبين في ظل تفشى فيروس كورونا Covid-19 تتمثل في الآتي:

1- يجب على المنشآت ومعدى التقارير المالية الإفصاح الكامل عن تأثير تفشى فيروس كورونا على أداء المنشآت ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية (BDO,2020) إذ يواجه معدى التقارير المالية تحديات غير مسبوقة نتيجة للآثار السلبية لانتشار فيروس كورونا على العديد من قطاعات الأعمال والتوسع في الإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بالمستقبل وظروف عدم التأكد والإفصاح عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها. (IAS 1,2007, Para 122-129:Deloitte,2020B)

2- يجب على ادارات المنشأة التوسع في الإفصاحات الأخرى بخلاف الإيضاحات المتممة للقوائم المالية مثل تقرير مجلس الادارة السنوى المرفق بالقوائم المالية والمعد وفقا لأحكام المادة (40) من قواعد القيد بالبورصة المصرية، وتقرير الحوكمة الصادر عن مجلس ادارة الشركة بشأن مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات الوارد بالدليل المصرى لحوكمة الشركات.

3- ضرورة التواصل المستمر والتشاور بين ادارات المنشآت ومعدى التقارير المالية والمراجع الخارجى والمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة فى مرحلة مبكرة من اعداد القوائم المالية وخصوصا فى القضايا الحرجة حتى نقلل المنشأة من احتمالات اعادة اصدار القوائم المالية، أو قيام المراجع الخارجى بإبداء رأى غير نظيف على القوائم المالية لتلك المنشآت.

4- على ادارات المنشآت ومعدى التقارير المالية استخدام قدر كبير من الأحكام والاجتهادات بشأن العديد من الجوانب أو القضايا المصاحبة لتفشى فيروس كورونا Covid-19 وذلك لسبب ارتفاع مستويات عدم التأكد المحيطة ببيئة التقدير المالى فى ظل الأزمة الحالية.

5- يجب على منظمى الأسواق المالية منح بعض الاعفاءات أو التسهيلات المتعلقة بالمواعيد النهائية لتقديم القوائم المالية فى ظل هذه الظروف الطارئة.

6- يجب على ادارات المنشآت توفير الوقت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم فى ظل الصعوبات والمشاكل الناجمة عن تفشى الفيروس وذلك نظرا لتزايد احتمالات طلب المراجعين لتعديل بعض البنود أو الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.

2- انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة المراجعة الخارجية في

مصر

مقدمه

يحاول الباحث في هذا المبحث التعرف على انعكاسات تفشى جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فقط مستعينا بمعايير المراجعة الدولية وما يقابلها من معايير مصرية. ويرى الباحث أن انعكاسات أزمة تفشى فيروس كورونا تختلف من منشأة لأخرى حسب انتشار العدوى وتأثيراته.

ويتناول الباحث في هذا المبحث العناصر الآتية:

- 1-2 موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشى فيروس كورونا كوفيد-19
- 2-2 انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 علي خطة و تقييم مخاطر المراجعة الخارجية
- 1-2-2 انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 علي ادلة المراجعة
- 2-2-2 انعكاسات تفشى فيروس كورونا Covid-19 علي تقييم مدى ملائمة افتراض الاستمرارية
- 3-2 أليات التغلب علي التحديات التي تواجه المراجعين في ظل تفشى فيروس كورونا Covid-19

2-1 موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشى فيروس

كورونا Covid-19

اهتمت العديد من المنظمات المهنية حول العالم بأثار تفشى فيروس كورونا Covid-19 علي بيئة المراجعة وعمل المراجعين كما يلي:

- اصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في اول مارس 2020 نشرة بعنوان تسليط الضوء علي مجالات التركيز في بيئة المراجعة المتطورة بسبب فيروس كورونا، كما اعلن المجلس عن ارشادات للمراجعين خلال تفشى فيروس كورونا منها الالتزام بالاستمرار في الالتزام بالمعايير المقررة، والتي قد تتطلب اعتبارات مختلفة وتوظيف الحكم المهني للمراجعين في ظل الظروف الحالية، كما يجب علي المراجعين التفكير في تطوير اجراءات بديلة لجمع ادلة كافية وملائمة للمراجعة من اجل التوصل الي رأي بشأن عملية المراجعة او لتعديل رأي المراجعة.

- وفي المملكة العربية السعودية فقد اصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونية في 13 ابريل 2020 بإصدار دليل ارشادي لمعدي التقارير المالية والمراجعين للاسترشادية عند اعداد ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تأثرت بتفشى فيروس كورونا Covid-19.

- قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد ندوة عن تأثير جائحة كورونا علي كيفية تطبيق معايير المحاسبة المصرية خلال شهر مايو 2020 (الهيئة العامة للرقابة المالية 2020).

- انعكاسات تفشي فيروس كورونا Covid-19 علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية

ويري الباحث ان تفشي فيروس كورونا Covid-19 له انعكاسات علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية وما يقابلها من معايير مصرية، حيث صدرت النسخة الاخيرة من معايير المراجعة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لعام 2008، وهذه المعايير ما هي الا ترجمة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة في عام 2003، ومن اجل زيادة الوضوح وازالة الغموض عن معايير المراجعة الدولية، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB في عام 2009 بإدخال بعض التعديلات واعادة الصياغة علي العديد من اصداراته المهنية كجزء من مشروع الوضوح، كما قام المجلس في 17 ديسمبر 2018 بإصدار اخر نسخة معتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وقد تضمنت هذه النسخة تعديلا علي المعايير السابقة، ولم تجد اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والفرص المحدودة ومهام التأكد الأخرى.

ايه تعديلات علي معايير المراجعة المصرية منذ عام 2008، علي الرغم من اهمية اجراء مثل هذا التحديث، وخصوصا في البيئة المصاحبة لتفش فيروس كورونا واتي ارفعت فيها مستويات عدم التأكد بشكل جوهري.

وتفشي جائحة كوفيد-19 سيكون لها انعكاسات جوهريه علي بيئة المراجعة وعمل المراجعين ولذا يعتمد علي المراجعين مناقشة هذه الامور بشكل استباقي مع عملاء المراجعة لفهم تأثير عدوي فيروس كورونا علي خطة المراجعة، تقييم مخاطر المراجعة، ادلة المراجعة، ومراجعة القوائم المالية للمجموعة، وتقييم مدي ملاءمة افتراض الاستمرارية، مراجعة الاحداث اللاحقة، مراجعة التقديرات المحاسبية، احتمالات تعديل تقرير المراجعة ...

2-2 انعكاسات تفشي فيروس كورونا Covid-19 علي خطة وتقييم مخاطر المراجعة

- ويري (AASB&AUASB,2020) انه مع تفشي الفيروس سيحتاج المراجعون في معظم الحالات الي عادة تقييم طبيعة ومستوي مخاطر الاخطاء الجوهريه في المراجعة، وذلك لأن المعلومات التي كانت متوفرة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة وتقييم المخاطر للقوائم المالية عن السنة المنتهية في نهاية عام 2019 قد تغيرت او احدثت ظروف جديدة لم يأخذها المراجعون في تقييمهم المبدئي لمخاطر المراجعة، الامر الذي سيتطلب من المراجعين تعديل اجراءات المراجعة المخطط لها، مع

تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية، علاوة علي تقييم مخاطر المراجعة الجديدة والتي لم يأخذها المراجعون في اعتبارهم عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة. ويرى الباحث: ان علي المراجع الخارجي اذا لم يتمكن من اجراء المقابلات الفعلية مع العملاء وجها لوجه فعليه ان يستخدم التكنولوجيا مثل مؤتمرات الفيديو تمكن المراجع من رؤية الشخص الذي يجري معه المقابلة ولغة الجسد.

2-2-1 انعكاسات تفشي فيروس كورونا كوفيد-19 ادلة المراجعة

ينظم عملية حصول المراجع علي ادلة مراجعة كافية ولائمة في البيئة المصرية والبيئات المطبقة لمعايير المراجعة الدولية معياران هما معيار المراجعة رقم 500 بعنوان "ادلة المراجعة" ومعيار المراجعة رقم 501 بعنوان "ادلة المراجعة" اعتبارات اضافية لبنود معينة، في حين لم يتضمن معيار المراجعة معيار المراجعة رقم 500 سواء المصري او الدولي ايه ارشادات في حالة قيام المراجع بجمع الادلة في الظروف الاستثنائية، وكيفية التعامل مع الاحداث الغير عادية، فان معيار 501 قد وفر ارشادات للمراجعين في حالة جمع الادلة في بعض الظروف المحددة ولبنود مختارة في حالة كون هذه البنود هامة ومؤثرة علي القوائم المالية ككل ، حيث اشارت الفقرة رقم 7 من معيار المراجعة المصري رقم 501 والفقرات المقابلة من معيار المراجعة الدولي رقم 501 والفقرات المقابلة من معيار المراجعة المصري رقم 501 انه عندما يكرن حضور جرد المخزون غير عملي نظرا لعوامل مثل طبيعة و موقع المخزون او عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديدا لسلامة المراجع، فعلي المراجع ان ينظر فيما اذا كانت هناك اجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وهذه الاجراءات البديلة مثل التقصي عن مستندات البيع اتي تمت لاحقا لبنود مخزون محددة يتم الحصول عليها او شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون، وفي حالة ما اذا تعذر علي المراجع الحصول علي ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ اجراءات مراجعة بديلة، ففي هذه الحالة يجب علي المراجع تعديل رأيه في تقريره لوجود قيد علي نطاق المراجعة (معيار المراجعة المصري رقم 501، 2008 الفقرة 7 (ISA501,2018,PARA7:A12-A14)

ويرى الباحث: ان الظروف الاستثنائية الراهنة تفرض مجموعة من التحديات فيما يتعلق بضرورة حصول المراجع علي ادلة المراجعة الكافية والملائمة، ومن اهمها غياب الموظفين بسبب الحظر او العدوي، صعوبة الحصول الي مبني العميل لتنفيذ بعض اجراءات المراجعة الامر الذي يفرض علي المراجع ضرورة ادخال تعديلات علي مدخل المراجعة والقيام بإجراءات مراجعة اضافية للاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية الناشئة عن الاثار المالية المحتملة لتفشي الفيروس وبذلك قد لا يتمكن المراجعون من الوفاء بالمواعيد النهائية المتفق عليها مسبقا الامر الذي قد يتطلب من المراجعين اجراء

تغييرات علي استراتيجية وخطة المراجعة، علاوة علي اهمية تقييم هذه التأثيرات علي تقرير المراجعة، وفي هذه الظروف يجب علي المراجع التواصل المستمر مع مسؤولي الحكومة - عادة لجنة المراقبة - في الوقت المناسب بغرض الوقوف علي اهم التحديات لتي يواجهها المراجع في اداء عملية المراجعة (KPMG,2020)

2-2-2 انعكاسات تفشي فيروس كورونا كوفيد-19 علي تقييم مدي ملائمة افتراض الاستمرارية

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (ويقابلة معيار المحاسبة المصري رقم 1 المعدل 2019 - عرض القوائم المالية) الي ضرورة قيام الادارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة علي الاستمرار عند اعداد قوائمها المالية، كما يتعين علي المنشأة ان تعد قوائمها المالية علي اساس افتراض الاستمرارية ما لم تكن لدي الادارة النية لتصفية المنشأة او التوقف عن مزولة النشاط او لم يعد لدي المنشأة او التوقف عن مزولة النشاط اولم يعد لدي المنشأة بديل واقعي سوي القيام بذلك.

ويحدد معير المراجعة الدولي رقم 570 المعدل وما يقابله معيار المراجعة المصري رقم 570 بعنوان "الاستمرارية" مسؤوليات كلا من الادارة والمراجع بشأن تقييم مدي ملائمة افتراض الاستمرارية المستخدم في اعداد القوائم المالية التي تتم مراجعتها، وتشمل مسؤوليات الادارة اجراء تقييم لقدرة الشركة علي الاستمرار، اي قدرتها علي تبني افتراض الاستمرارية كأساس المحاسبة وتقديم افصاح مناسب يتعلق بكيفية اجراء هذا التقييم ونتائجه، والافصاح عن ايه شكوك جوهرية تتعلق بأحداث وظروف قد تلقي بظلال من الشك علي ملاءمة استخدام هذا الفرض كأساس للمحاسبة.

كما انه من المرجح ان يتأثر تقييم افتراض الاستمرارية بشكل كبير بالتأثير غير المسبوق لتفشي فيروس كورونا علي قدرات الادارة ونواياها او توقف التدفقات النقدية للمنشأة نتيجة توقف خطوط الانتاج، وبالمثل فان التأثيرات المستمرة غير المسبوقة وغير المؤكدة للفيروس من المحتمل ان تؤثر علي مستوي عدم التأكد الذي تنطوي عليه عملية المراجعة (IFRS,2020).

فاذا اتفق المراجع مع الادارة بخصوص صلاحية افتراض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، فيجب علي المراجع ان يطالب ادارة المنشأة بالإفصاح الكافي عن عدم التأكد الجوهرية المغلق بالاستمرارية في القوائم المالية، فيجب علي المراجع ان يعبر عن رأي متحفظ او رأي عكس علي حسب درجة تأثر المنشأة بتفشي الفيروس.

ويري الباحث انه اذا توصل المراجع الي ان افتراض الاستمرارية لم يعد مناسباً لاعداد القوائم المالية في الوقت الذي قامت فيه الادارة بإعداد قوائمها المالية استناداً لافتراض الاستمرارية، فيجب علي

المراجع في هذه الحالة ابداء رأي عكسي، اما اذا توصل المراجع بان الادارة لم تقم بتقييم تفشي الفيروس علي قدرتها علي الاستمرار، فقد يكون من الضروري في هذه الحالة ان ينظر المراجع في الامتناع عن ابداء الرأي (BDO,2020,ICAEW,2020).

2-3 آليات التغلب علي التحديات التي تواجه المراجعين في ظل تفشي كورونا كوفيد-19

ويرى الباحث ان هناك عدد من الاليات والارشادات التي يمكن ان تساعد المراجعين في التغلب علي التحديات التي قد تواجههم عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل تفشي كورونا كوفيد-19.

2-3-1 ضرورة قيام المراجعين بتصميم اجراءات مراجعة اضافية لجمع ادلة الاثبات

حيث ان المشاكل التي قد يواجهها المراجعون في ظل تفشي عدوي كورونا كوفيد-19 اهمها عدم قدرة اجراءات المحاسبة الاساسية المتعارف عليها في امداد المراجعين بأدلة المراجعة الكافية والمناسبة التي تمكنهم من ابداء رأي فني محايد علي القوائم المالية ككل علي سبيل المثال: قد يواجه المراجعين تحديات كبيرة عند اختبار المخزون في ظل تفشي فيروس كورونا.

2-3-2 ضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع الادارة ومسئولى الحوكمة

ويرى الباحث: أنه يجب على المراجع التواصل المستمر مع ادارة المنشأة ومسئولى الحوكمة بشأن تحديد وتقييم أثر تطور تفشى عدوى فيروس كورونا Covid-19 على التقارير المالية لتلك المنشأة في مرحلة مبكرة قبل البدء في عملية المراجعة، وأن يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة، وذلك بسبب التفشى السريع للفيروس مع عدم وجود توقع بالسيطرة عليه خلال الفترة القصيرة المقبلة، الأمر الذى يستوجب على المراجع التواصل المستمر مع الادارة ومسئولى الحوكمة بشأن التأثير الحالى والمحمول لتفشى فيروس كورونا Covid-19 على القوائم المالية، وما اذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم هذه التأثيرات استنادا لافتراضات معقولة تعكس الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير.

2-3-3 ضرورة حصول المراجع على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة

فيجب على المراجع أن يقيم بشكل دقيق المخاطر المحتملة التى قد تتطوى عليها المراجعة عند اتخاذ قرار الارتباط بعملية المراجعة، وذلك بالنظر لسرعة تفشى الفيروس وتضاؤل فرص ايجاد مصل أو لقاح له الأجل القصير، الأمر الذى يفرض مستوى مرتفع من عدم التأكد بشأن العديد من المنشآت. ولذلك سيتعين على المراجع الحصول على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة بشأن مدى

صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة والتي فشل المراجع الخارجى نتيجة لظروف تفشى الفيروس من جمع أدلة كافية ومناسبة عنها.

2-3-4 ضرورة اعادة النظر فى تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجعين

ويرى الباحث ضرورة اعادة النظر فى تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجعين بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة فى ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة المصاحبة لتفشى فيروس كورونا والتي ينتج عنها مستويات مرتفعة من عدم التأكد فيتم الحصول على التدريب المستمر بخصوص موضوعات التقييم الفنية، والتدريب على كيفية تقييم الأدوات المالية المعقدة والمبتكرة وفهم النماذج المحاسبية، ونماذج التميز، والنماذج الاقتصادية، والنماذج الاحصائية.

2-3-5 ضرورة قيام واضعى المعايير فى البيئة المصرية باصدار نسخة جديدة لمعايير

المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية

فيجب على اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية، ومعايير المراجعة المصرية والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى اصدار نسخة جديدة لمعايير المراجعة المصرية، بحيث تتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة فى 2018 فمثلا نجد عدم توافر معايير مصرية تنظم الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية فى تقرير المراجع، وهو ما يوفره معيار المراجعة الدولى رقم 701 بعنوان الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجع المستقل وغيرها من الارشادات الهامة التى توفرها معايير المراجعة الدولية.

2-3-6 يجب أن يتمسك المراجعين بمتطلبات الاستقلال والأخلاقيات المهنية

وبالنظر الى تأثير تفشى فيروس كورونا Covid-19 على أداء العديد من المنشآت فان هذه الأحداث تستوجب من المراجعين الحفاظ على استقلالهم الى حد كبير مع تجنب التهديدات المتزايدة لتقديم خدمات الاسترشادات على موضوعيتهم واستقلاليتهم.

ويرى الباحث: أنه كلما تمسك المراجع بأخلاقياته المهنية ومتطلبات استقلاله ستجنبه الكثير من المخاطر عن الارتباط بعمليات مراجعة فى ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، وان كانت ستقوده فى نفس الوقت الى صدامات ومشاكل عديدة مع عميل المراجعة.

3- الدراسات السابقة وصياغة الفروض

من أهم الدراسات الدولية والمحلية التي تناولت موضوع البحث مرتبة تاريخيا على النحو التالي:

1- دراسة (Hana, Patrik, 2016)

تناولت هذه الدراسة التعديل المحتمل للمعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بسبب النهج الجديد لاعداد التقارير المالية فى ظل معيار التأخير التشغيلى الوارد بـ FMLL، IFRS، كما تناولت التعديلات التى أدخلت على المعيار وأثرها على نسب التحليل فى جمهورية التشيك، وقد أوصت الدراسة الى أن هناك علاقة بين الالتزامات المستقبلية الناشئة من عقود التأخير التشغيلى والعائد على الأصول، كما أن هناك علاقة بين الالتزامات الاجارية والمديونية وأنه يتم رسملة عقود التأجير التشغيلى من خلال استخدام الشركات لعقود اجارية مؤقتة لامكانية استخدام الأصول فى الحصول على الملكية القانونية.

2- دراسة (عطيه، 2017)

تهدف هذه الدراسة الى قياس مدى تطبيق معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم فى زيادة أو تحسين جودة الافصاح المحاسبى من خلال قياس مدى توافر كل من متطلبات القياس والافصاح المحاسبى ومتطلبات تطبيق معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة واحتياجات المستخدمين بما يعمل على زيادة جودة الافصاح المحاسبى لهذه المشروعات، وأشارت الدراسة الى أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة حاليا ضعيف، وخلصت نتيجة التحليل الاحصائى للدراسة الى وجود علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة متمثلة فى احتياجات مستخدمى القوائم المالية ومتطلبات جودة تطبيق المعيار، مع المتغير التابع جودة الافصاح المحاسبى بمعنى أنه كلما زادت جودة الافصاح المحاسبى بمعنى أنه كلما زادت جودة تطبيق متطلبات المعيار كلما زادت جودة الافصاح المحاسبى والعكس.

وأوصت الدراسة: بضرورة قيام الجهات المصرية المسؤولة بإصدار معايير التقرير المالى للمشروعات الصغيرة والمتوسطة واعتمادها وتفعيلها مع التأهيل العلمى والعملى اللازم والتنظيم المستمر للبرامج التدريبية للمحاسبة ومعد القوائم المالية للإلمام بالمعايير وسهولة تطبيقها والعمل بها.

3- دراسة (Juachim, 2017)

أشارت هذه الدراسة الى أثر المعيار الدولى للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على تقارير الشركة الخاصة (Private Firms) من خلال دراسة احصائية على مجموعة من كبار المحاسبين فى 24 دولة وذلك لفهم دور المعيار الدولى للتقارير المالية أصحاب المصالح.

وقد توصلت الدراسة: الى أن المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر بشكل كبير على التقارير المالية لتلك المنشآت وبشكل رئيسى على الشفافية لأنه يعد مخطئا للإصلاح التنظيمى، وأن هناك دول كثيرة تطبق المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل اختياري باستثناء جنوب أفريقيا التى تطبق المعيار على نطاق واسع نسبيا مقارنة بالدول الأخرى

4- دراسة (ابراهيم وآخر، 2020)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أهم الآثار الحالية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية، وخلصت الدراسة: الى أن تفشى فيروس كورونا سيكون له العديد من الآثار الجوهرية المحاسبية الحالية والمحتملة على متطلبات القياس والافصاح المحاسبى.

اصت الدراسة: بضرورة التواصل بين ادرات المنشآت ومسئولى الحوكمة والمدربين المالىين والمراجعين مع قيام ادرات المنشآت بالاستفسار عن المنظمات المهنية، ومنظمى الأسواق المالية بخصوص المشاكل المحاسبية الجديدة وممارسة الأحكام مع بذل العناية المهنية الواجبة والافصاح الكافى عن تأثير الفيروس على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى، ومنح التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم.

5- دراسة (عبد الحميد وآخر، 2020)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أهم انعكاسات جائحة كوفيد-19 على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية، وخلصت الدراسة الى أن جائحة كوفيد-19 ستخلق العديد من المشاكل والتحديات للمراجع الخارجى.

وأوصت الدراسة: بضرورة حصول المراجع على اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولى الحوكمة مع التواصل المستمر معهم، ممارسة المراجع لمستوى مرتفع من الشك والحكم المهني، التوسع فى الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة، تبني مدخل المراجعة على أساس الخطر.

6- دراسة (سالم، 2015)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مشكلات التحاسب الضريبي للمشروعات الصغيرة، وتوضيح أسس وقواعد التحاسب الضريبي للمشروعات الصغيرة المتبعة حاليا في ضوء القرار الوزاري رقم 54 لسنة 2012، وطرق المحاسبة لها، والانتقادات التي وجهت للقرارات الوزارية المتعلقة بالمحاسبة

الضريبية لها، وعرضت نموذج محاسبي مقترح لمعالجه هذه المشكلات وقامت بإجراء دراسة ميدانية لاختبار هذا النموذج المحاسبي المقترح.

وتوصلت الدراسة إلي ضرورة إصدار معيار محاسبي مصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم في مصر يلبي متطلبات هذه المشروعات ،مع ضرورة تطوير النظم الضريبية القائمة في مصر حاليا لتواكب طبيعة وخصوصية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم من خلال إصدار تشريعات ضريبية ومحاسبية وقانونية لتنظيم عملية المحاسبة الضريبية لها.

7- دراسة (عبد الرحمن، 2016)

هدفت هذه الدراسة إلي تصميم نظام محاسبي يلائم المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لتخطيط مواردها لضمان استدامتها ،وقامت بدراسة الوضع الحالي للنظم المحاسبية التي تعمل بها هذه المنشآت من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع قوائم استقصاء علي هذه المنشآت للتعرف علي أوجه القصور بالنظم المحاسبية التقليدية ،ومدي حاجه تلك المنشآت للمؤشرات غير المالية ،وحاجتها لاستخدام مؤشرات ذات طابع خاص لتحسين أدائها وقد توصلت الدراسة الي ضرورة بناء نظام محاسبي في إطار قاعدة بيانات وفق مفهوم بطاقة الأداء المتوازن والذي يوفر العديد من الإفصاحات المطلوبة بشكل فوري، وإمكانية الاستجابة للاحتياجات المتغيرة للإدارة من المعلومات ،حيث يعمل علي تحقيق تكامل نظام المعلومات المحاسبي مع نظام المعلومات الكلي للشركة.

8- دراسة (الوشاح، 2017)

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي الجوانب الفكرية للحوكمه وكيفية الاستفادة منها في الإفصاح وتحسين جوده التقارير المالية للوصول إلي تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، من خلال قياس اثر تطبيق قواعد الحكومة ببعض المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم علي مستوي الإفصاح وجوده التقارير المالية عن طريق دراسة ميدانية ببعض المنشآت وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة الالتزام بتطبيق قواعد الحكومة وتعميق المفاهيم وتطويرها من خلال عقد دورات تدريبية للعاملين بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، والعمل علي زيادة مستوي الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لا موالهم ،مع العمل علي منح صلاحيات أوسع لأصحاب المصالح في ممارسه الدور الرقابي علي الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع المستثمرين.

9- دراسة (عابدين، رشوان، 2017)

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي أهمية تحسين جوده المعلومات المحاسبية من اجل تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الصناعية، ودور المحاسبة البيئية في تحسين جوده المعلومات المحاسبية، وتحليل وقياس الأنشطة البيئية لمساعدته الشركات الصناعية علي التحسين المستمر وتقييم الأداء المالي لتحسين جوده المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات المالية وقد توصلت الدراسة لبعض النتائج والتوصيات الآتية.

أ - تسعى الشركات الصناعية إلي تطبيق إبعاد التنمية المستدامة للحفاظ علي الموارد الطبيعية وتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية.

ب - ضرورة قيام الشركات الصناعية بالمزيد من الإفصاح وزيادة كميته ونوعيه الأنشطة البيئية الخاصة بها من اجل وضع الحلول المناسبة للمشاكل البيئية.

ج - ضرورة القيام بعقد العديد من الدورات وورش العمل بالشركات الصناعية لتحسين جوده المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة.

10- دراسة (نادر، مبروك، 2019)

تهدف الدراسة إلي بيان اثر تطبيق الشمول المالي علي الاقتصاد المصري والتحديات التي تواجه الاقتصاد المصري في تطبيق الشمول المالي ودور التكنولوجيا المالية في تعزيز الشمول المالي لتحقيق التنمية المستدامة في مصر.

وقد انتهت الدراسة إلي أن تطبيق الشمول المالي في مصر يساهم في تخفيض اوجه التفاوت الاجتماعي والاقتصادي بين الطبقات الاجتماعية في مصر، كما ان تطبيق التكنولوجيا المالية المصرفية يعمل علي توفير مصادر جديدة وكافية للتمويل، وكذلك تنويع الخدمات المالية لجميع فئات المجتمع، وكذلك فان تطبيق الشمول المالي واستخدام التكنولوجيا المالية والمصرفية يؤدي إلي زيادة ادخار الأفراد ومن ثم زيادة عدد المشروعات المتوسطة والصغيرة والمتناهية الصغر وزيادة الاستثمار برؤوس أموال وطنيه.

ويرى الباحث في ضوء عرضه لأهم الدراسات السابقة ما يلي:

1- أن هذه الدراسات السابقة تعمل في ظل ظروف معينة واقتصادية ذات طبيعة خاصة، تختلف عن تلك الدراسة الحالية في البيئة المصرية، وما يحيط بها من مستجدات وتغييرات اجتماعية واقتصادية حاليا نتيجة تفشي فيروس كورونا Covid-19

- 2- أوضحت بعض الدراسات السابقة الممارسات والمشكلات المحاسبية التي تعاني منها المنشآت، ولم تتناول المعيار المحاسبى المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم الصادر فى 9 يوليو 2015 ومدى تأثيره على تحسين المحتوى الاخبارى للقوائم المالية لهذه المنشآت.
- 3- لا توجد دراسة تجمع آثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة معا سيما وجود موجة ثانية للفيروس أشد خطورة تضرب العالم حاليا سيكون لها آثار وخيمة على المهنة.

فروض البحث

- علي ضوء البحث والدراسات السابقة وأهميته واهدافه، يركز البحث علي الفروض العدمية الاتية:
- 1- لا يوجد اهتمام في الوقت الحالي باثار تداعيات فيروس كورونا COVID-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 2- لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا COVID-19 علي بيئة و أنشطة المراجعة الخارجية في مصر .
- 3- لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا COVID-19 علي بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في مصر .
- وسوف يقوم الباحث باختبار صحة هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية بتصميم قائمة استقصاء كوسيلة للحصول علي البيانات اللازمة للدراسة، ومعالجة هذه البيانات وتحليلها باستخدام (كأ) لحساب دلالة الفروض بين التكرارات والنسب المئوية.

4- الدراسة الميدانية

تمهيد: بعد أن تناول الباحث فى المبحث الثانى الدراسة النظرية لانعكاسات تفشى فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر، فقد رأى الباحث طرح هذه الآثار الجانبية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا Covid-19 على بيئة التقرير المالى فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية المصرية وتلك الانعكاسات للفيروس على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر للاستقصاء من خلال الدراسة الميدانية لاختبار مدى صلاحيتها فى الواقع العملى على النحو التالى:

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار مدى صلاحية آثار تداعيات تفشى فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر من خلال ما يلى:

- 1- استطلاع رأى عينة الدراسة حول مدى الاهتمام فى الوقت الحالى بآثار تداعيات فيروس كورونا على مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 2- استطلاع رأى عينة الدراسة حول الآثار الحالية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية.
- 3- استطلاع رأى عينة الدراسة حول انعكاسات تفشى فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر .

ثانيا: تحديد أسلوب جمع البيانات

وقام الباحث بإعداد قائمة الاستقصاء لجمع البيانات لتحقيق هدف الدراسة الميدانية حيث تضمنت قائمة الاستقصاء مجموعة من الاستفسارات ضمنت العديد من العبارات التى تعكس الهدف من الدراسة، وذلك بإعطاء وزن نسبي لإجابات كل عبارة تتراوح بين درجة وخمس درجات وبذلك فان اجابة كل سؤال تتمثل فى اختيار بديل واحد بوزن نسبي معين من خمسة بدائل وقد تم تقسيم القائمة الى ثلاث مجموعات كما يلى:

- 1- المجموعة الأولى: تضم خمسة أسئلة تتعلق بمدى الاهتمام فى الوقت الحالى بآثار تداعيات فيروس كورونا على مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 2- المجموعة الثانية: تضم ستة أسئلة تتعلق بالآثار الحالية والمحتملة لتفشى فيروس كورونا على بيئة التقرير المالى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية.
- 3- المجموعة الثالثة: تضم خمسة أسئلة تتعلق بانعكاسات تفشى فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية فى مصر .

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة المحاسبين والمديرين المالىين بالشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والأكاديميين بالجامعات المصرية.

وقد قام الباحث بتوزيع (110) قائمة استقصاء على أفراد عينة الدراسة بشكل مباشر (باليد) تم استرداد (96) قائمة صالحة بنسبة استجابة قدرها 87% والجدول التالى يوضح القوائم الموزعة والمستردة ونسبة الاستجابة.

جدول 1: قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة حسب عينة الدراسة

النسبة من الاجمالي	نسبة الاستجابة	استمارات صالحة	استمارات موزعة	عينة الدراسة
%334.3	%89.2	33	37	المحاسبين والمديرين الماليين بالشركات (معدى التقارير المالية)
%33.4	%86.4	32	37	مكاتب المحاسبة والمراجعة
%32.3	%86.1	31	36	الأكاديميين بالجامعات المصرية
%100	%87	96	110	الاجمالي

رابعاً: أساليب معالجة البيانات وتحليلها

قام الباحث بمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة الميدانية احصائياً باستخدام البرنامج الاحصائي للعلوم التجارية (SPSS) للوصول الى أهداف الدراسة واختبار مدى صحة فروض الدراسة الثلاثة من عدمه حيث استخدم الأساليب الاحصائية الآتي:

1- حساب معامل الثبات والصدق (مقياس الاعتمادية)

تم احتساب معامل الثبات (Alpha Grow Batch's) لأسئلة قائمة الاستقصاء لمعرفة وبحث مدى الاعتماد على البيانات لتعميم النتائج، ومعامل الصدق لمعرفة مدى انتماء كل عبارة للغرض التي صممت من أجله.

2- الاحصاء الوصفي للبيانات

ويشتمل على المتوسط المرجح والانحراف المعياري لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت، وترتيب استجابات عينة البحث وفقاً للأهمية النسبية.

3- الاحصاء الاستدلالي

حيث اعتمد الباحث في تحليل البيانات المجمعة من خلال قوائم الاستقصاء على استخدام اختبار س2 (Chi-squares) للتحقق من أن هناك فروق ذات دلالة احصائية بين كل من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة وبالتالي اختبار مدى صحة فروق البحث الثلاثة.

خامساً: اختبارات الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء

وذلك من خلال مقياس (Alpha Conmbatchi) لقياس الصدق والثبات والتناسق الداخلي لأسئلة وعبارات قائمة الاستقصاء وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة الدراسة على أسئلة قائمة

الاستقصاء وبالتالي على فروض الدراسة الثلاثة ومدى امكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة على النحو التالي:

جدول 2: نتائج اختبارات الصدق والثبات لفروض الدراسة الثلاثة

معامل الصدق	معامل الثبات	فروض الدراسة
0.799	0.638	لا يوجد اهتمام في الوقت الحالي بآثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة
0.786	0.618	لا توجد آثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية
0.815	0.664	لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في مصر

يمثل معامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

ينضح من الجدول رقم (2) أن معامل الثبات على أسئلة قائمة الاستقصاء تتراوح بين (0.618-0.664) والذي انعكس بدوره على معامل الصدق حيث تتراوح بين (0.786 - 0.815) أن أن قيم ألف لجميع أسئلة الفروض أكبر من (0.5) مما يدل على أن صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وأنها تغطي النقاط الهامة محل الدراسة وامكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

سادسا: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

وذلك من خلال استخدام أساليب الاحصاء الوصفي من المتوسط المرجح والانحراف المعياري وترتيب الأهمية النسبية، واستخدام الاحصاء الاستدلالي من خلال اختبار (كأ) لمعرفة مدى صحة فروق البحث كما يلي:

1- اختبار الفرض الأول

لا يوجد اهتمام في الوقت الحالي بآثار تداعيات فيروس كورونا Covid-19 على مهنة المحاسبة والمراجعة، ويقاس أي فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الأول حيث تم حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري، كما تم اجراء اختبار (كأ) لعبارة الفرض الأول وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (3) التالي:

جدول 3: استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الأول

الترتيب	اختبار كا2		درجة الموافقة	الاحصاء الوصفي		استجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الأول
	مستوى الدلالة	قيمة كا2		الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	أرفض بشدة	أرفض	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	0.150	61.7	موافق	0.78	4.1	5	8	7	39	37	1
						%5.2	%8.3	%7.3	%4.6	%35	
3	0.212	32.4	موافق	1.41	3.8	18	9	6	27	36	2
						%18.8	%9.4	%6.2	28.1%	%37	
4	0.176	35.2	موافق	1.40	3.7	16	11	8	20	41	3
						%16.7	11.8%	%8.3	20.8%	%42	
2	0.145	68.2	موافق	0.72	4	6	5	7	38	40	4
						%6.2	%5.2	%7.3	39.6%	%41	
5	0.152	29	غير موافق	1.32	2.4	35	27	6	17	11	5
						%36.5	28.2%	%6.2	17.7%	%11	
-	-	-	موافق	1.02	3.5	المتوسط العام					

يتضح من الجدول رقم (3) ان درجة الموافقة علي عبارات الفرض الاول كلها موافقة باستثناء العبارة الخامسة مما يعني ان معظم العبارات قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر عينة الدراسة وان العبارة الاولى والخاصة (هناك عدم ادراك لأهمية الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة) جاء الموافقة عليها في المرتبة الاولى ، وان المتوسط العام لإجابات الفرض الاول كان (3.5) بانحراف معياري (1.02) وان قيمة مستوي الدلالة chi-square لكل عبارات الفرض الاول اكبر من مستوي المعنوية(0.05)

ولا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الاول مما يشير ال صحة الفرض البديل بانه يوجد اهتمام في الوقت الحالي بآثار تداعيات فيروس كورونا علي مهنة المحاسبة والمراجعة ويرفض الفرض العدم

2- اختبار الفرض الثاني

لا يوجد اثار حالية او محتملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية

وبقياس رأي فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثاني كانت استجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثاني كما يوضحها الجدول الاتي:

جدول 4: استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثاني

الترتيب	اختبار كا2		درجة الموافقة	الاحصاء الوصفي		استجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الثاني
	مستوى الدلالة	قيمة كا2		الانحراف	المتوسط المرجح	أرفض بشدة	أرفض	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	0.243	63.7	موافق	1.04	4.1	5	3	12	39	37	1
						%5.2	%3.1	%12.5	%40.6	%38.6	
2	1.72	59	موافق	1.41	4	9	7	6	31	43	2
						%9.4	%7.3	%6.2	%32.8	%44.8	
4	0.214	15.6	موافق	1.23	3.6	16	11	8	20	41	3
						%16.7	%11.8	%8.3	%20.8	%42	
5	0.241	20.2	موافق	1.31	3.5	14	17	9	21	35	4
						%14.6	%16.7	%9.4	%21.9	%36.5	
6	0.191	17.9	موافق	1.30	3.4	16	11	11	27	31	5
						%16	%11	%6.2	%17.7	%32	
3	0.72	29.1	موافق	1.24	3.7	3	18	17	36	22	6
						%3.1	%18.8	%17.7	%37.5	%22.9	
-	-	-	موافق	1.21	3.54						

ويتضح من الجدول رقم (4) ان درجة الموافقة علي عبارات الفرض الثاني كلها (موافقة) وان العبارة الاولى (لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي المخزون والاستمرارية) جاءت في المرتبة الاولى من حيث الموافقة وبلغ المتوسط العام لعبارات الفرض الثاني (3.54) بانحراف معياري (1.21)، وكان قيمة مستوي الدلالة chi-square لعبارات الفرض الثاني اكبر من مستوي المعنوية

(0.05) وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء فئات عينة الدراسة حول الاجابات علي عبارات الفرض الثاني مما يثبت صحة الفرض البديل بانه توجد اثار حالية وحملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية ويرفض الفرض العدم

3- اختبار الفرض الثالث

لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في مصر وقياس رأي فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثالث كانت استجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثالث كما يوضحها الجدول رقم (5) التالي:

جدول 5: استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثالث

الترتيب	اختبار كا2		درجة الموافقة	الاحصاء الوصفي		استجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الثالث
	مستوى الدلالة	قيمة كا2		الانحراف	المتوسط المرجح	أرفض بشدة	أرفض	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
4	0.112	52.4	موافق	1.25	3.9	7	6	10	17	36	1
						%7.3	%6.2	%7.4	%38.6	%37	
5	0.211	40.1	موافق	1.24	3.8	7	14	7	36	32	2
						%7.3	%14.6	%7.3	%37.5	%33	
1	0.672	79.1	موافق	1.14	4.2	4	5	6	42	39	3
						%4.2	%5.2	%6.2	%43.8	%40.3	
3	0.251	91.4	موافق	0.82	4	7	6	7	38	38	4
						%7.3	%6.2	%7.3	%39.6	%39.6	
2	0.243	63.7	موافق	0.84	4.1	5	3	12	39	37	5
						%5.2	%3.1	%12.5	%40.6	%38.6	
-	-	-	موافق	1.05	4	المتوسط العام					

يتضح من الجدول رقم (5) ان رجة الموافقة علي عبارات الفرض الثالث كلها موافق وان العبارة الثالثة والخاصة (بعدم وجود اثار لتفشي فيروس كورونا علي تقرير المراجعة) جاءت في المرتبة الاولى، وان المتوسط العام لعبارات الفرض الثالث بلغ (4) باعتراف معياري (1.05) وان قيمة مستوي الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرض الثالث اكبر من مستوي المعنوية (0.05) وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثالث، وبالتالي صحة الفرض

البديل بانه توجد انعكاسات لتقشي فيروس كورونا covid-19 علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في مصر ويرفض الفرض العدم.

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة

اولا: نتائج البحث

من خلال الدراسة النظرية والميدانية للدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- 1- يوجد اتفاق بين معدي التقارير المالية والاكاديميين علي ان التواصل المستمر والتشاور بين ادارات المنشأة، ومعدي التقارير المالية، والمراجع الخارجي والمسؤولين عن الحكومة بالمنشأة في مرحلة مبكرة من اعداد القوائم المالية بعد اكثر الاليات اهمية في التغلب علي التحديات التي تواجه ادارات المنشآت ومعدي التقارير المالية في البيانات المطبقة للمعايير الدولية للتقرير المالي في ظل تقشي فيروس كورونا عل ان تتبني ادارات المنشآت ومعدي التقارير المالية الافصاح الكامل عن تأثير تقشي الفيروس علي اداء المنشآت ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية
- 2- يوجد اتفاق بين معدي التقارير المالية والاكاديميين علي ان كافة الاثار المحاسبية الحالية والمحتملة لتقشي دوي فيروس كورونا والتي توصلت اليها الدراسة النظرية تعد اثارا جوهرية
- 3- يوجد اتفاق بين معدي التقارير المالية والاكاديميين علي ان مشكلة تقييم الاحداث اللاحقة التي وقعت بعد نهاية السنة المالية والافصاح عنها تعد اكثر الاثار المحاسبية اهمية في ظل تطور تقشي فيروس كورونا
- 4- يوجد تأثير جوهري لتقشي فيروس كورونا كوفيد-19 علي خطة عملية المراجعة حيث انتفقت اراء المشاركين في الدراسة الميدانية علي حاجة المراجع الخارجي للتحديث المستمر لخطة المراجعة تعكس المخاطر الحالية والمحتملة لتقشي الفيروس علي عملية المراجعة
- 5- يوجد اتفاق بين افراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التي تواجه المراجع الخارجي عن الحصول علي ادلة المراجعة الكافية والمناسبة مع ضرورة البحث عن اساليب بديلة للحصول علي ادلة يمكن الاعتماد عليها في ابداء الرأي
- 6- يوجد اتفاق بين افراد عينة الدراسة حول وجود العديد من التحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار ، وتقييم الاحداث اللاحقة

التوصيات: في ضوء النتائج التي توصل اليها البحث يوصي الباحث بما يلي: يجب علي معدي القوائم المالية توخي بذل العناية المهنية الواجبة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف فيروس كورونا المستجد.

- 1- يجب علي المنشآت تبني الإفصاح الكافي والكامل عن تأثير نقشي فيروس كورونا علي قوائمها المالية والتوسع في الإفصاحات بخلاف الواردة بالتقارير المالية.
- 2- يجب علي ادارات المنشآت المتضررة ومسئولي الحكومة والمديرين الماليين والمراجعين التواصل المستمر بشأن تحديد وتقييم نقشي عدوي فيروس كورونا علي التقارير المالية وقبل البدء في عملية المراجعة وان يستمر هذا التواصل خلال كل مراحل عملية المراجعة.
- 3- يجب علي المراجع الحصول علي اقرارات مكتوبة من الادارة ومسئولي الحكومة بشأن مدي صدق وعدالة بعض جوانب التقارير المالية للمنشأة والتي فشل المراجع الخارجي نتيجة لظروف نقشي الفيروس من جمع ادلة كافية ومناسبة بها.
- 4- يجب علي المراجع التمسك بأخلاقياته المنية ومتطلبات استقلاله وذلك لأنها ستجنبه الكثير من المخاطر عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل نقشي فيروس كورونا المستجد
- 5- يجب علي المراجع التوسع في الإفصاح عن امور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة
- 6- ضرورة تبني المراجع لمدخل المراجعة علي اساس الخطر عند تخطيط واداء عملية المراجعة

الدراسات المستقبلية المقترحة

في ضوء طبيعة المشكلة عمل الدراسة وحدود هذه الدراسة يوحي الباحث بتناول الجوانب الاتية في الدراسات المستقبلية :

- 1- دراسة الاثار الحالية والمحتملة لفيروس كورونا علي القطاع المصرفي
- 2- دراسة الاثار الحالية والمحتملة لفيروس كورونا علي قطاع شركات التأمين
- 3- دراسة الاثار المحاسبية الحالية والمحتملة لفيروس كورونا كوفيد-19 علي القوائم المالية والمجمعة
- 4- دراسة انعكاسات نقشي فيروس كورونا علي تقرير المراجع ومهام لجان المراجعة
- 5- دراسة انعكاسات نقشي فيروس كورونا علي مراحل واجراءات عملية المراجعة
- 6- دراسة انعكاسات نقشي فيروس كورونا علي جودة عملية المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ابراهيم محمد الطحان، وآخر، الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية: دراسة استكشافية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، مايو 2020، المجلد الرابع
الهيئة العامة للرقابة المالية، (2020)، اجراءات الهيئة الاحترازية لمواجهة فيروس كورونا، ابريل، متاح علي: [HTTP://WWW.EIOD.ORG](http://www.EIOD.ORG)

عبد الحميد العيسوي محمود، واخر، انعكاسات جائحة كوفيد-19 علي بيئة أنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من مواقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، مايو 2020، المجلد الرابع

عبد الفتاح، هيثم محمد، تحسين جودة المحتوي الاخباري للقوائم المالية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء المعيار الدولي للتقارير المالية (دراسة ميدانية)، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الاول، الجزء الاول، 2017

عطية محمد راضي، معيار التقرير المالي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMES) وزيادة جودة الافصاح المحاسبي بالتطبيق علي البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 39، اكتوبر 2017

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Hana, b.s.patrick, "possible amendment to IFRS for SMES due to new approach to operating lease reporting in full IFRS "Review of integrative business and economic research, vol.5 NO.2016

Jouchim Gassemy, "the effect of IFRS for SMES on the financial reporting environmental private firms: an explanatory interview study", accounting and business research, 2017

Deloitte (2020b)- "financial reporting considerations related to covid-19 and an economic downturn ", accounting research tool, 25 march: 1-64

ISAB (2007), "presentation of financial statements "IAS1,(SEPTEMBER) 9- IASB,(2020B), "IFRS and covid-19 , (10 april)

binder djkerotte (BDO),(2020)"POTENTIAL EFFECTS OF THE CORONAVIRUS on financial reporting and the audit, s considerations joint FAQ, march1:3

IASB,(2011),fair value measurements"(fire9),(july)

-ernst & young (ey),(2020),"IFRS ACCOUNTING considerations of the coronavirus outbreak,21feb:1-39,available at : www.ey.com

13-deloitt,(2020),"financial reporting consideration for virus impacts ",the wall street journal-risk & compliance journal,10 march

IASB,(2014),"FINANCIAL INSTURMENTS",(IFRS 9),(JULY)

IASB (2014),"REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS,"(IFRS 15), (MAY)

australian accounting standard board (AASB),(2020),"the impact of corona virus on financial reporting and the auditor's considerations, joint FAQ , march: 1-13.

financial reporting council (FRC),(2020)," guidance on audit issues arising from the covid-19 (corona virus) pandemic," available at: <https://www.frc.org.uk>

IAASB,(2018) "AUDIT EVIDENCE – ADDITIONAL CONSIDERATIONS FOR SPECIFIC ITEMS,"ISA501,17 DECEMBER

KPMG(2020)," overview financial reporting and aduit considerations: a summary of the impact of covid-19 and financial reporting and audit

Processes " available at: <https://home.kmg>

" special considerations – audits of group financial statements : including the work of component auditors , "ISA600,17 DECEMBER

International financial reporting standard (IFRS),(2020),"Potential effects of the coronavirus out break on 2020 reporting periods and onward ,"practice alert , global a&a and risk, quality & governance functions , 18 march

IAASB,(2018) , " Going Concern , "ISA 570 (revised) , 17 December

binder dijkerothe (BDO), (2020), "audit implications and resultant considerations from the coronavirus (covid-19) "20 march,1-8 available at: <http://www.bdo.global>

IAASB, (2018),subsequent event, ISA560, 17 December

AASB, (2018), "modifications to the opinion in the independent auditor's report , ISA705 (revised) 17 December.

dohrer,bob, (2020), "how auditor scan test inventory without a site visit, journal accountancy-auditing, 26 march, available at: <http://www.journalofaccountancy.com>

هوامش البحث ملحوظة رقم 1 نموذج قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل /

بعد التحية

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان اثار تداعيات تفشي فيروس كورونا كوفيد-19 علي مهنة المحاسبة والمراجعة والوقوف علي الاثار الحالية والمحتملة لتفشي الفيروس علي بيئة التقرير المالي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمصرية وانعكاسات الفيروس علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في مصر ولذا يرجو الباحث التكرم بالحصول علي تعاونكم في تحقيق الهدف المرجو والباحث اذ يقدر تعاونكم المثمر ويتقدم بخالص شكره سلفا علي اجابتكم للأسئلة المرفقة نموذج قائمة الاستقصاء، مؤكدا ان هذا الاستبيان قد صمم لفرض البحث العملي فقط كما ان اجاباتهم ستعامل بسرية تامة

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث

د/محمود عبد المقصود نافع

اولا: بيانات شخصية

الاسم:

الوظيفة :

جهة العمل:

عدد سنوات الخبرة:

ثانيا: اسئلة قائمة الاستقصاء

برجاء التفضل بوضع علامة (✓) امام الاجابة المناسبة

الفرض الاول : لا يوجد اهتمام في الوقت الحالي بأثار تداعيات فيروس كورونا علي مهنة المحاسبة والمراجعة

ارفض بشدة	ارفض	محايد	اوافق	اوافق بشدة	عبارات الفرض الاول
					1- هناك عدم ادراك لأهمية الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة المحاسبة والمراجعة الخارجية في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة
					2- يساعد تحديد الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر
					3- يساعد تحديد الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي قيام معدي التقارير الخارجية والمراجع الخارجي بواجباتهم المهنية
					4- يساعد تحديد الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي التوسع في الافصاح الكامل واجراءات المراجعة
					5- يساعد تحديد الاثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا علي استخدام البيات العلاج لمتطلبات القياس والافصاح المحاسبي وتقرير المراجعة

الفرض الثاني

لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية.

ارفض بشدة	ارفض	محايد	اوافق	اوافق بشدة	عبارات الفرض الثاني
					1-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي متطلبات القياس و الافصاح المحاسبي 2-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي تطبيق فرض الاستمرارية 3-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي قياس القيمة العادلة 4-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي الادوات المالية 5-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي معدي القوائم المالية لبذل العناية المهنية الواجبة 6-لا توجد اثار حالية ومحتملة لتفشي فيروس كورونا علي جرد المخزون

الفرض الثالث

لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا covid-19 علي بيئة وانشطة المراجعة الخارجية في مصر

ارفض بشدة	ارفض	محايد	اوافق	اوافق بشدة	عبارات الفرض الثالث
					1-لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا علي المشاكل والتحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند الارتباط بعمليات المراجعة في مصر 2-لا توجد اثار لتفشي فيروس كورونا والمعوقات التي تواجه المراجع الخارجي عند تقييم قدرة الشركة لفرض الاستمرارية 3-عدم وجود اثار لتفشي فيروس كورونا علي تقرير المراجعة 4-لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا علي زيادة مستوي مخاطر المراجعة في ظروف عدم التأكد 5-لا توجد انعكاسات لتفشي فيروس كورونا وجمع ادلة الاثبات في ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية

- اي ملاحظات يود المستقصي منه اضافتها او توضيحها بشأن ما تقدم.