



انعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-19) على عمل

المراجع وأثرها على تقرير المراجعة في ضوء المعايير الدولية

إعداد

د. إيمان علي سليم سالم

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة قناة السويس

eman.selem1@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة - جامعة دمياط

المجلد الخامس - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

سالم، إيمان علي سليم (٢٠٢٤). انعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-19) على عمل المراجع وأثرها على تقرير المراجعة في ضوء المعايير الدولية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٣(٢)ج٢، ١٢٤١ - ١٢٧٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

انعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل

المراجع وأثرها على تقرير المراجعة في ضوء المعايير الدولية

د. إيمان علي سليم سالم

ملخص البحث:

هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف على انعكاسات التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع وأثرها على تقرير المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة. تعتبر هذه الجائحة حالة من حالات عدم التأكد واجهت المراجعين وتسعى الدراسة للاستفادة من هذه النتائج في حالة حدوث أزمات مستقبلية مشابهة. ولتحقيق هذا الهدف، حاولت الباحثة الوقوف على أهم الانعكاسات للتداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع واقتراح الإجراءات التي يمكن أن تساعد المراجعين في أداء عملهم وإعداد التقرير.

التصميم والمنهجية: أجرت الباحثة دراسة ميدانية شملت أكاديميين ومراجعين وباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة. شملت عينة الدراسة (١٢٠) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي وتم تحليلها باستخدام برنامج SPSS لبيان أهم الانعكاسات للتداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع واقتراح الإجراءات التي يمكن أن تساعد المراجع في أداء عمله وفي إعداد التقرير.

النتائج: كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين انعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) وعمل المراجع، ومن أهم هذه الانعكاسات: إجراءات قبول العميل، مستوى المخاطر، أدلة المراجعة، تقييم الرقابة الداخلية، تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، الأحداث اللاحقة، التقديرات المحاسبية، متطلبات الإفصاح، نوع الرأي الذي يبديه المراجع في تقرير المراجعة، كما أظهرت الدراسة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإجراءات المقترحة في دعم عمل المراجع وتقرير المراجعة، ومن أهمها: ضرورة تحلي المراجع بنزعة الشك المهني، إعادة تقييم الإجراءات الخاصة بقبول العميل، تصميم إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للأحداث اللاحقة وفرض الاستمرارية، زيادة متطلبات الإفصاح في تقرير المراجعة والتحوط لنوع الرأي الذي يبديه المراجع.

الأصالة والإضافة: تساهم الدراسة في التعرف على التغيرات التي أحدثتها الجائحة على عمل المراجع وانعكاس أثرها على محتوى التقرير ونوع الرأي الذي يصدره المراجع بصورة أكثر تفصيلاً وتقديم إجراءات داعمة لعمل المراجع وتقرير المراجعة لمعالجة هذه الانعكاسات في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية.

الكلمات المفتاحية: جائحة كورونا، المعايير الدولية، عمل المراجع، تقرير المراجعة.

أولاً: مقدمة البحث:

منذ إعلان منظمة الصحة العالمية (WHO) في عام ٢٠٢٠ عن جائحة كورونا (COVID-19)، اتخذت الدول قرارات لمكافحة آثارها مما فرض قيوداً على الإنتاج والنقل وسلاسل الإمداد. أثرت هذه القيود على الاقتصاد بشكل كبير، حيث تعيّر السلوك الاقتصادي للأفراد نتيجة الأحداث السلبية المفاجئة، ما أدى إلى انخفاض مبيعات التجزئة وتراجع معدلات النمو الاقتصادي. شهد العالم ظروفاً غير مسبوقه بسبب الجائحة، والتي فرضت الحاجة إلى الموازنة بين الصحة العامة والوضع الاقتصادي (Manuel & Herron, 2020). من التداعيات الاقتصادية السلبية: انخفاض الناتج المحلي الإجمالي، انهيار أسواق رأس المال، تدهور تصنيف الشركات الائتماني، تفاقم البطالة، انخفاض الإنفاق الاستهلاكي والإنتاج، ارتفاع دوران العاملين، تعليق العمليات التجارية، والإغلاق الجزئي أو الكامل لبعض الأنشطة (الجبلي، ٢٠٢٠). هذه التداعيات أدت إلى انخفاض الأرباح، نقص التدفقات النقدية، وضعف المراكز المالية لمنظمات الأعمال بسبب عدم قدرة العملاء على سداد ديونهم وزيادة الشكوك حول استمرار هذه المنظمات.

وانعكست التداعيات السلبية لجائحة كورونا على عمل المراجع الخارجي وتقرير المراجعة ومستقبل مهنة المراجعة بشكل عام. لذلك، أصبح الالتزام بجودة المراجعة والمعايير المهنية ضرورة في ظل البيئة غير المؤكدة الحالية. تتطلب جودة المراجعة كفاءة المراجعين وبذلهم العناية المهنية الواجبة (رشوان وماضي، ٢٠٢١).

رغم تعدد أهداف المراجعة، فإن الهدف الرئيسي هو إبداء الرأي المحايد عن عدالة القوائم المالية وإضفاء الثقة عليها. أظهرت جائحة كورونا ضرورة قدرة المراجع على التعامل مع المخاطر غير المتوقعة لتقليل الخسائر المحتملة وأداء أعمال المراجعة بكفاءة، وتقديم تقرير موثوق ومصداق. يتطلب ذلك مهارات وإمكانات عالية لدى المراجع.

ثانياً: مشكلة البحث:

أظهرت جائحة كورونا مدى التحديات التي تواجه المراجع في حالات عدم التأكد، حيث أثرت الجائحة على المراجعة وأداء المراجعين، مما يتطلب مواجهتها بفعالية. تتمثل مشكلة البحث في دراسة انعكاسات تداعيات جائحة كورونا كأحد التحديات التي واجهت المراجعين وأثرها على عملهم وتقاريرهم. رغم وجود أبحاث تناولت تأثير الجائحة على مهنة المراجعة، لا يزال النقاش مستمراً حول انعكاساتها وأثرها على المراجعين، مما يبرز الحاجة لتطوير مهاراتهم لمواجهة هذه الحالات. تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة هذه الانعكاسات واقتراح إجراءات داعمة للمراجعين للتعامل مع مثل هذه الأزمات المستقبلية، مما يعزز جودة أداء المراجعين وتقاريرهم.

وتتلخص مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- ١- ما هي أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع؟
- ٢- ما هي الإجراءات التي تدعم عمل المراجع لمعالجة الانعكاسات السلبية الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) في ضوء معايير المراجعة الدولية؟
- ٣- ما هي الإجراءات التي تدعم تقرير المراجعة لمعالجة الانعكاسات السلبية الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) في ضوء معايير المراجعة الدولية؟

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- ١- التعرف على أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع.
- ٢- اقتراح عدداً من الإجراءات الداعمة التي يمكن للمراجع استخدامها أثناء أداء أعمال المراجعة لمعالجة الانعكاسات السلبية الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) في ضوء معايير المراجعة الدولية.
- ٣- اقتراح عدداً من الإجراءات الداعمة التي يمكن للمراجع استخدامها في تقرير المراجعة للتقليل من الانعكاسات السلبية الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) في ضوء معايير المراجعة الدولية.

رابعاً: أهمية البحث:

يعد البحث من الموضوعات المعاصرة حيث نتج عن الجائحة تغيرات كبيرة في مجال المحاسبة والمراجعة. وتتبع أهمية البحث بأنه امتداداً لدراسة الانعكاسات والآثار المترتبة عن جائحة كورونا (كوفيد-١٩) كأحد التحديات التي واجهت المهنة واقتراح عدداً من الإجراءات الداعمة لعمل المراجعة أثناء أداء أعمال المراجعة وإعداد تقرير المراجعة بهدف معالجة الانعكاسات السلبية الناتجة عن الجائحة استرشاداً بمعايير المراجعة الدولية، ويمكن تقسيم أهمية الدراسة إلى:

الأهمية العلمية: يساهم البحث في تعزيز المعرفة النظرية في مجال المراجعة، حيث يُعتبر أن جائحة كورونا غير مسبوقه ولها تأثير كبير على أداء المراجعين وتقرير المراجعة. يسعى البحث إلى إيجاد طرق وإجراءات لمواجهة مثل هذه المخاطر في حالة حدوث أزمات مستقبلية مشابهة.

الأهمية العملية: يحل ويناقد البحث تأثيرات جائحة كورونا على عمل المراجعين، ويقدم مقترحات عملية للتغلب على هذه التحديات وتحسين أداء المراجعين وتقرير المراجعة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

خامساً: عرض وتحليل لأهم الدراسات السابقة:

يمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى نوعين من الدراسات:

١- دراسات تناولت المشكلات والتحديات التي واجهت مهنة المراجعة نتيجة الجائحة:

■ دراسة (الجبلي و الأشقر، ٢٠٢١): هدفت الدراسة إلى وضع آليات مقترحة للحد من التداعيات السلبية لأزمة كورونا على الأداء المهني لمراجعي الحسابات ودعم حكمهم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، واقترحت الدراسة أسلوب العصف الذهني وأسلوب الشبكات العصبية في دعم الحكم المهني والتنبؤ باستمرارية الشركة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الآليات المقترحة تعمل على دعم الحكم المهني لمراجعي الحسابات حول مقدرة المنشأة على الاستمرار.

■ دراسة (الجبلي ، ٢٠٢٠): تناولت الدراسة أثر جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية ومراجعتها، وقد توصلت الدراسة إلى أن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) لها تأثير مباشر وغير مباشر على العديد من الممارسات المحاسبية لمنشآت الأعمال، مع

ضرورة حرص الإدارة على انعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتوقعة في التقارير المالية المعدة على أساس فرض الاستمرارية، كما ينبغي على الشركات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد، وكذلك الإفصاح فيما إذا تم أخذ تداعيات الجائحة بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية ستتأثر لا محالة بتفشي جائحة كورونا، مع ضرورة إدراج آثار هذه الجائحة كجزء رئيسي مع برامج خطة المراجعة.

■ دراسة (محمود و الطحان، ٢٠٢٠): هدفت الدراسة إلى التعرف على انعكاسات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء المعايير المصرية والدولية وقد اقترحت الدراسة بعض الآليات للتغلب على المشاكل والتحديات التي تواجه المراجعين عند الارتباط بعمليات مراجعة وقد اقترحت الدراسة تبني مدخل المراجعة على أساس الخطر عند التخطيط وأداء عملية المراجعة والتمسك بمستوى مرتفع من جودة المراجعة والتوافق بين معايير المراجعة المصرية والدولية.

■ دراسة (Al-Khasawneh, 2020): هدفت الدراسة إلى وضع إطار نظري لتأثير جائحة كورونا على عمليات المراجعة من إجراءات التخطيط وتحديد مستوى الأهمية وتقييم مخاطر عمليات المراجعة وطرق جمع الأدلة وفقاً للظروف المرتبطة بالجائحة. وتوصي الدراسة المنظمات المهنية المحلية والدولية بمساعدة المراجعين من خلال تطوير إرشادات لتحسين تنفيذ عمليات المراجعة، وتدريب المراجعين على استخدام التقنيات الحديثة في هذه العمليات.

٢- دراسات تناولت أثر الجائحة على بعض العوامل المتعلقة بعملية المراجعة:

■ دراسة (Rashwan, 2023) : هدفت الدراسة إلى بيان انعكاس تأثير جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي (٥٦٠) وقد توصلت الدراسة إلى هناك تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتحديد مناقشتها وأنه يجب أن يقوم مسؤولو الحوكمة بتزويد المراجع بإقرار كتابي بشأن التعديلات عن الأحداث اللاحقة والتي قد تؤثر على البيانات المالية البيانات نتيجة جائحة كوفيد-١٩، وأنه ينبغي للمراجعين الاستفسار عن أي إجراءات تتخذها الإدارة للتأكد من تحديد الأحداث اللاحقة في سياق جائحة كوفيد-١٩.

■ دراسة (Shamma & Al-Mamouri, 2023): هدف الدراسة إلى التعرف على كيفية مراجعة المطلوبات المحتملة في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) وانعكاسها على رأي المراجع وافترضت الدراسة أن مراجعة المطلوبات المحتملة والالتزامات الطارئة في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) ينعكس إيجاباً على تقرير المراجع وقد توصل الباحثان إلى ضرورة تعريف موظفي شركات التأمين والعاملين ومكاتب المراجعة بمعايير المحاسبة الدولية ومعيار الإبلاغ المالي (١٧) لتطوير تطبيقات مراجعة المطلوبات المحتملة والالتزامات الطارئة على أنشطة التأمين.

■ دراسة (إلهامي، فضالي، والمسلماني، ٢٠٢٢) : هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مواجهة المخاطر التي تم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على أنشطة المراجعة ومهام ومسؤوليات المراجع في ضوء المعيار المصري (٣٣٠) وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي، حيث مواجهة المخاطر التي يتم تقييمها في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) تؤثر على كلاً من: إجراءات المراجعة والعناية المهنية للمراجع واتعاب المراجع وتقرير المراجع الخارجي.

■ دراسة (رشوان و ماضي، ٢٠٢١): هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير جائحة كوفيد-١٩ على جودة عملية المراجعة وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على إجراءات رقابة الجودة لعملية المراجعة وعلى الكفاءة المهنية والعناية اللازمة لعملية المراجعة وعلى مدى إدراك المراجع لأهمية عملية تحقيق الجودة في عملية المراجعة وعلى أتعاب المراجعة.

■ دراسة (قموزه، ٢٠٢١): هدفت الدراسة إلى بيان انعكاسات جودة عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي سلبي ذو دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة في ظل نقشي جائحة كورونا (كوفيد-١٩) مقياسه بنوع الرأي وحجم مكتب المراجعة وبين مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة.

■ دراسة (الطحان و محمود، ٢٠٢٠): هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم الآثار الحالية والمحتملة لجائحة كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية لاستخلاص أهم التحديات التي قد تواجه إدارات المنشآت عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية في ظل الجائحة، واقتراح بعض الآليات للتغلب على هذه التحديات وذلك من خلال تنظيم دراسة استكشافية بالبيئة المصرية، توصلت الدراسة إلى أن جائحة كورونا (كوفيد-١٩) أثرت بشكل كبير على المحاسبة والإفصاح المالي، بما في ذلك تقييم الأحداث بعد الفترة المالية، استمرارية الشركات، اضمحلال الأصول، تقييم المخزون، الخسائر الائتمانية المتوقعة، القيمة العادلة، والمنح الحكومية. وأوصت الدراسة بآليات لمواجهة هذه التحديات، تتضمن التواصل المستمر بين إدارات الشركات والجهات ذات الصلة، وتعزيز الإفصاح عن تأثير الجائحة على النتائج المالية للشركات.

■ دراسة (مصطفى، ٢٠٢١): هدفت الدراسة إلى التعرف على اعتبارات المحاسبة والمراجعة لجائحة فيروس كورونا وآثارها على إعداد التقارير المالية وإجراءات مراجعتها، وذلك بهدف فهم ومناقشة القضايا المحاسبية التي تتعلق بتأثير جائحة كورونا على متطلبات القياس والإفصاح بالتقارير المالية، وإجراءات مراجعة وفحص هذه التقارير. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتداعيات جائحة كورونا على كافة أبعاد القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، وكذلك وجود تأثير معنوي لهذه التداعيات على إجراءات مراجعة التقارير المالية، وأكدت الدراسة على أهمية المعالجة المحاسبية للبيانات التي تتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية والإفصاح عنها بشكل مناسب.

وتخلص الباحثة من الدراسات السابقة أنه يوجد اتفاق من قبل الباحثين بشكل عام على أن جائحة كورونا (كوفيد-١٩) أثرت بشكل كبير على الممارسات المهنية للمراجعين نتيجة مستويات المخاطرة وعدم التأكد. حيث ركزت الدراسات السابقة على حجم الخسائر والمخاطر الناتجة عن الجائحة وعلى دراسة تأثير الجائحة على بعض العوامل في دول مختلفة بدون التطرق بشكل مركز على متطلبات المعايير الدولية للمراجعة والتي يمكن تطبيقها وأثرها على عمل المراجع وعلى نوع الرأي الذي يبديه في تقرير المراجعة في ظل ظروف عدم التأكد والتي تنطبق على جائحة كورونا (كوفيد-١٩) وهذا ما سيتم مناقشته في هذا البحث.

سادساً: الفجوة البحثية:

تعددت الإصدارات من المنظمات المهنية في مختلف دول العالم التي تضمنت إرشادات للمراجعين للتعامل مع تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) إلا أن هذه الإرشادات فتحت أبواباً من الاجتهاد من قبل الباحثين والممارسين للمهنة في البحث عن آليات وطرق لمعالجة آثار تلك الجائحة على مهنة المراجعة، وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تركز على دراسة انعكاسات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع الخارجي من خلال دراسة مدى التغيرات التي حدثت في أعمال المراجعة وانعكاس هذه التغيرات على محتوى ونوع الرأي الذي يصدره المراجع المستقل في تقريره بصورة أكثر تفصيلاً واقتراح الآليات والإجراءات الداعمة لمعالجة هذه التحديات في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) وهو ما لم يتم تناوله بشكل مفصل من قبل الباحثين.

سابعاً: فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته يمكن صياغة فروض البحث كالتالي:
الفرض الأول: لا يوجد ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الانعكاسات الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) وعمل المراجع.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإجراءات الداعمة لعمل المراجع على الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩).

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة على الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩).

وسوف تقوم الباحثة باختبار صحة هذه الفروض من خلال تصميم قائمة استقصاء كوسيلة للحصول على البيانات اللازمة والقيام بتحليل هذه البيانات والوصول للنتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS الإصدار ٢٥.

ثامناً: منهجية البحث:

اعتمدت الباحثة على كلاً من المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي لبناء الإطار النظري للدراسة من خلال تحليل ما ورد بأهم الإصدارات لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) والدراسات السابقة ذات الصلة التي تناولت متغيرات الدراسة بهدف التأسيس النظري ومعرفة أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع وأثرها على تقرير المراجعة وصياغة فروض البحث بناء على ذلك. كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لاختبار فروض البحث التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والاستنباط الإجراءات التي تدعم المراجع لمعالجة الآثار السلبية الناتجة عن هذه الجائحة وأيضاً الإجراءات التي تدعم تقرير المراجعة بحيث يمكن الاستفادة من النتائج التي يتم التوصل إليها في حالة حدوث ظروف مستقبلية مشابهة.

تاسعاً: حدود البحث

تتمثل حدود البحث في:

- ١- اقتصر البحث على دراسة أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) عمل المراجع الخارجي ولم يتطرق البحث على الانعكاسات المترتبة على المراجع الداخلي.
- ٢- اقتصر البحث على دراسة الانعكاسات المترتبة على تقرير المراجعة من حيث محتوى ونوع التقرير فقط.
- ٣- ركز البحث بشكل مفصل في الدراسة على معايير المراجعة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

عاشراً: خطة البحث:

- في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروض ومنهجية البحث تتمثل خطة البحث في الآتي:
- ١- أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع:

تم الاستجابة من قبل المنظمات المهنية المحلية والدولية لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) بإصدار توجيهات وإرشادات مهنية. فقد أصدرت هيئة رقابة وتداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC) ومجلس Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في الولايات المتحدة بياناً حول آثار الجائحة على إفصاح الشركات، وأعلنوا استعدادهم لدعم الشركات والمراجعين. كما أطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) قسماً خاصاً لتوجيه الشركات في إعداد التقارير المالية والإفصاحات. أصدرت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA إرشادات حول اعتبارات المراجعة أثناء الجائحة. كما أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB منشوراً يسلط الضوء على ضرورة استخدام تقنيات جديدة للحصول على الأدلة ومراعاة التغيرات وزيادة مخاطر الاحتيال

ومن أهم الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية على عمل المراجع الآتي:

١-١ إجراءات القبول للعملاء الحاليين والجدد:

تؤكد IAASB (٢٠٢٠) ضرورة إعادة تقييم المراجعين لمستوى المخاطر الجوهرية أثناء جائحة كورونا، مما يتطلب تعديلات على خطة المراجعة وتقييم المخاطر، وتوضح الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA (٢٠٢٠) أن تدابير التباعد الاجتماعي زادت من تحديات قبول العملاء الجدد وضمان الالتزام بلوائح مكافحة غسل الأموال، مما يستدعي إجراءات إضافية والتكيف مع الاتصالات عن بعد. ويشير المعيار الدولي (ISA NO. 210) الخاص بالموافقة على شروط ارتباطات المراجعة في الفقرة (٣١) والفقرة (٣٢) إلى إمكانية قبول تغيير شروط الارتباط بسبب تغير الظروف.

ويتضح للباحثة بأنه تواجه المراجع تحديات في إجراءات قبول العملاء وخاصة العملاء الجدد فيما يتعلق بإجراءات تطبيق العناية الواجبة تجاه العملاء وضرورة تقييم مخاطر قبول العميل. مما يستدعي تطوير السياسات المتعلقة بقبول العميل حيث سيواجه بعض العقبات المتعلقة بالحصول على البيانات وجمع الأدلة وغيرها من العقبات التي قد تؤثر على قبول المراجع للعميل.

٢-١ خطة المراجعة واعتبارات الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة والتقييمات المحاسبية:

تشير المعايير الدولية للمراجعة (ISA) إلى أن جائحة كورونا تتطلب من المراجعين إعادة تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتعديل خططهم وإجراءاتهم وفقاً لذلك. ومن أهم النقاط التي يجب مراعاتها:

- "ISA 300- التخطيط لمراجعة القوائم المالية" (الفقرة ١٨): نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغييرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثم تعديل ما يترتب عليها من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه.
- "ISA 320- الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة": قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل في حال علمه أثناء المراجعة بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً يختلف عما تم تحديده في البداية، وهو ما يمكن أن يحدث مع ظروف عدم التأكد والتغييرات التي حدثت بسبب أزمة فيروس كورونا.
- "ISA 315- تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها": يحدد مسؤولية المراجع في التعرف على المخاطر الجوهرية وتقييمها من خلال تنفيذ إجراءات لتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى القرارات. في هذا الصدد، حدد مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB) المجالات الأكثر أهمية عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، تضمنت اعتبارات خاصة عند تطبيق المعيار وهي: الأثر على خطة المراجعة بسبب المخاطر الجديدة أو المتغيرة التي نشأت بسبب جائحة كورونا، وإمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل، وأثر التغييرات على فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك بيئة الرقابة والتغييرات في أدوات الرقابة.
- "ISA 330- الاستجابة للمخاطر المقيمة": الاعتبارات الخاصة عند تطبيق المعيار تتضمن: التغييرات اللازمة في الاستجابات المخطط لها نتيجة لأثر التطورات البيئية مثل القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، عملية إقفال القوائم المالية (قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت)، تقويم المراجع لعرض القوائم المالية عموماً بما في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تقديم الإفصاح الكافي، استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة.
- "ISA 540 المعدل- التقييمات المحاسبية": يجب على المراجع أن يحصل على فهم بشأن كيفية قيام الإدارة بتقييم تأثير عدم تأكد التقييمات المحاسبية. في حالة ما إذا قام المراجع بتقييم التقدير المحاسبي للإدارة ومتطلبات الإفصاح المرتبطة به على أنها تنطوي على مخاطر تحريفات جوهرية، فيجب عليه في هذه الحالة الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها وأن يقوم بتقديرها في صورة مبلغ أو مدى من المبالغ. يجب أيضاً على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة

المناسبة بخصوص مخاطر التحريف الجوهرية التي ينطوي عليها الإفصاح الوارد بالقوائم المالية والذي يصف حالة عدم تأكد التقدير المحاسبي. وتخلص الباحثة إلى أنه في ظل تفشي جائحة كورونا، يجب على المراجعين مراعاة تأثير المخاطر والتغيرات على خطة وإجراءات المراجعة، وإعادة تقييم المخاطر وخاصة المتعلقة بالتحريف الجوهرية.

٣-١ تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أثرت أزمة فيروس كورونا بشكل جوهري على هيكل الرقابة الداخلية للشركات. استجابت الشركات لهذه التغيرات بطرق مختلفة اعتمادًا على نوع وحجم التغيير. تعطلت العمليات التشغيلية، مما استدعى إجراء تعديلات على نظام الرقابة الداخلية. على سبيل المثال، عملت غالبية القوى العاملة من المنزل، ما أثر على تشغيل أدوات الرقابة الداخلية. هذه التعديلات شكلت خطرًا يتعلق بعدم اكتمال أو عدم كفاية البيانات. وفي بعض الحالات، عندما تتأثر الشركات ذات الموارد المحدودة بشكل سلبي، قد لا تكون تعديلات الرقابة الداخلية كافية أو ممكنة في ظل الظروف المتغيرة (SOCPA, 2020).

إن فهم نظام الرقابة الداخلية يساعد في تحديد الأخطاء المحتملة، حتى عندما لا يخطط المراجعون للاعتماد على فعالية تشغيلية لنظم الرقابة الداخلية. التغيرات في البيئة الحالية قد تؤدي إلى تغييرات في مكونات نظام الرقابة الداخلية. الفهم الشامل لما تم تغييره يساعد المراجع في عملية تحديد المخاطر وتقييمها. تغيرت بيئة الرقابة، مما اضطر العديد من الشركات إلى تغيير طريقة عملها وبالتالي تغيير طرق الرقابة وكيفية عمل نظم الرقابة الداخلية، ولكن قد تؤدي هذه التغييرات إلى مخاطر إضافية للتحريفات الجوهرية (Arnold, 2020).

ترى الباحثة أن الجائحة أدت إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير نتيجة التحول إلى الطرق الإلكترونية بسبب القيود التي فرضتها الجائحة. المراجع مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية منذ بداية التخطيط لعملية المراجعة من حيث هيكل نظام الرقابة وأدوات الرقابة. ظروف عدم التأكد قد تؤثر بشكل كبير على هيكل الرقابة وأدواتها، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة المراجع على الاعتماد على هذه الضوابط. قد يحتاج المراجع إلى آليات أخرى للتكيف مع الوسائل الجديدة التي تستخدمها إدارة المنشأة وفق المستجدات.

٤-١ أدلة المراجعة:

تعتبر عملية الحصول على أدلة المراجعة في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩) أمرًا شديد الصعوبة. يواجه المراجع تحديات عديدة في الحصول على أدلة المراجعة الموثوقة أو الوصول إلى الأفراد الذين يحتاج دعمهم ورأيهم في بعض الأمور. القيود التي فرضت على السفر والانتقال وقيود الإغلاق تجعل من الصعب تطبيق خطط المراجعة المصممة مسبقًا. لذلك، يجب على المراجع إدراك التأثير المحتمل للجائحة على عملية المراجعة ككل وزيادة المناقشات مع الإدارة حول تأثير الفيروس على جدول الأعمال والفترة الزمنية لإعداد التقارير المالية (Joshi, 2020).

تزداد الصعوبة عند قيام المراجعين بمسؤولياتهم المتعلقة بتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية. يتطلب الأمر مراجعة خطط إدارة المنشأة المصممة لمواجهة تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) والحصول على الأدلة الكافية حول مدى معقولية الافتراضات التي تبنتها الإدارة عند تصميم تلك الخطط، ومدى إمكانية نجاحها في ضوء السيناريوهات المتوقعة للأزمة في المستقبل (إبراهيم، ٢٠٢١).

ويحتاج المراجع في ظل تحديات الأزمة أساليب مرنة ومتكاملة للحصول على الأدلة بحيث تتناسب مع الظروف المتغيرة، وزيادة التعاون والتواصل مع إدارة الشركة ومسؤولي الحوكمة، والاعتماد على التكنولوجيا الحديثة بأمان وكفاءة.

٤-١ التحقق من المخزون:

تسببت جائحة كورونا في تحديات للمراجعين في تنفيذ الإجراءات التقليدية، مثل حضور الجرد الفعلي للمخزون. لذا، يجب على المراجع اتخاذ ما يلي: (SOCPA، ٢٠٢٠)

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية وتنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات التي تمت في الفترة الفاصلة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة كافية ومناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، مثل الفحص المادي لمستندات البيع المتعلقة ببند المخزون المحددة التي تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي. (ISA NO. 501)

وتشير دراسة Dohrer (٢٠٢٠) إلى أنه في حال عدم تمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالوجود الفعلي للمخزون، يجب على المراجع دراسة الآثار المترتبة على تقرير المراجعة وإبداء الرأي المناسب. قد يشمل ذلك إصدار تقرير معدل إذا لم يكن هناك أدلة كافية تدعم تأكيدات الإدارة بشأن المخزون.

ونستخلص مما سبق إلى أن التدابير الوقائية المتخذة لمواجهة فيروس كورونا قد يؤثر ذلك على قدرة المراجع لتنفيذ إجراءات المراجعة، بما في ذلك حضور الجرد الفعلي للمخزون. لذا يجب على المراجع التكيف مع الظروف الاستثنائية من خلال اتباع الإجراءات البديلة التي تضمن الحصول على أدلة مراجعة موثوقة وكافية رغم التحديات التي فرضتها الجائحة.

٥-١ استمرارية المنشأة:

أثرت أزمة فيروس كورونا سلباً على المنشآت، مما أدى إلى تدهور نتائج التشغيل والمركز المالي، وانخفاض الإيرادات، ونقص التدفقات النقدية، وتعطيل الأسواق والإنتاج وسلسلة التوريد. وبسبب ذلك، يتطلب عمل المراجع بشأن الاستمرارية إجراءات أكثر شمولاً تشمل (SOCPA، ٢٠٢٠): الحصول على تقييم الإدارة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي أعدها الإدارة والافتراضات التي قامت باستخدامها عند إعداد تقييم الاستمرارية وإعادة النظر في التغيرات التي شهدتها البيئة وتأثيرها على تقييم الاستمرارية الذي نفذته الإدارة حتى التوقيع على تقرير المراجع (SOCPA، ٢٠٢٠).

وحدد معيار المراجعة الدولي (ISA No. 570) بعنوان "الاستمرارية" مسؤوليات كل من المراجع والإدارة عن تقييم فرض الاستمرارية ومدى ملائمته. تتضمن مسؤولية الإدارة تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية وتقديم الإفصاح المناسب عن كيفية إجراء التقييم والنتائج التي توصلت إليها، وكذلك الإفصاح عن أي شكوك جوهرية تتعلق بمقدرة المنشأة على الاستمرار. من جانب آخر، على المراجع مراجعة هذه التقييمات، وإذا اتفق مع الإدارة على صلاحية هذه التقييمات كأساس لإعداد القوائم المالية، فيجب عليه التأكد من كفاية الإفصاح المتعلق بعدم التأكد الجوهرية المتعلق بالاستمرارية حسب متطلبات المعيار (نافع، ٢٠٢٠)، بالتالي إذا توصل المراجع إلى استنتاج بأن فرض الاستمرارية لم يعد مناسباً مع تمسك الإدارة باستخدامه، يتوجب عليه إصدار رأي معاكس. في حالة عدم قيام الإدارة بتقييم أثر جائحة كورونا على مقدرة المنشأة على الاستمرار، يمكن للمراجع النظر في إمكانية الامتناع عن إبداء الرأي

٧-١ الأحداث اللاحقة:

يُفرق المعيار الدولي (ISA No. 560) بعنوان "الأحداث اللاحقة" بين الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية. نظراً لضخامة تأثير تفشي فيروس كورونا على القوائم المالية، يجب على المراجع دراسة هذه الأحداث التي تمت المحاسبة عنها بعد تاريخ إعداد القوائم المالية بطريقة تتوافق مع طبيعة الحدث، ومناقشة الأمر مع الإدارة، واتخاذ الإجراءات المناسبة وفقاً للظروف حسب متطلبات المعيار (نافع، ٢٠٢٠).

في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يرى المراجع فيها بأن القوائم المالية تحتاج إلى تعديل، يجب أن يصدر المراجع في هذه الحالة رأي متحفظ أو عكسي إذا لم يكن قد أصدر تقرير المراجعة بعد. أما إذا كان المراجع قد قدم تقريره بالفعل، فيجب عليه إخطار الإدارة ومسؤولي الحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية للطرف الثالث قبل إجراء التعديلات اللازمة، وفي حالة عدم قيام الإدارة بذلك، يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة.

وبالتالي فإن جائحة كورونا تفرض تحديات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة، مما يتطلب منه المزيد من الدقة والمرونة في تقييم الأحداث اللاحقة واتخاذ القرارات المناسبة لضمان نزاهة وموثوقية التقارير المالية.

٢- أثر الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على تقرير المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية:

أثرت جائحة كورونا بشكل كبير على تقرير المراجعة، مما انعكس على محتوى فقرات تقرير المراجع. هذا التأثير يتضح في معايير المراجعة الدولية التالية:

- معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 700) المعدل- تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية: ويتطلب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق. يجب التأكد من شمولية الإفصاحات في القوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث.

- معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 701) -الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع المستقل: ويتطلب توضيح أمور المراجعة الرئيسية في قسم مستقل في تقرير المراجع والنظر في المجالات ذات المخاطر العالية والتحريرات الجسيمة.

- معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 705) -التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل: ويركز على التعديلات التي قد تطرأ على رأي المراجع بسبب قيود معينة أو نواقص كبيرة في المعلومات المالية. ويتطلب إبلاغ الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالظروف التي أدت إلى تعديل الرأي.

- معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 706) - فقرات لفت الانتباه وأمور أخرى في تقرير المراجع المستقل: ويتناول كيفية تضمين فقرات لفت الانتباه وأمور أخرى لتقديم معلومات إضافية مهمة للمستخدمين.

أما فيما يتعلق بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (ISA NO. 570) ، يتعين على المراجع تقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية في ظل الجائحة:

- في حالة وجود شكوك جوهرية، يمكن للمراجع إصدار رأي نظيف مع تضمين ذلك في جزء منفصل أو إصدار رأي متحفظ أو عكسي.

- إذا كانت هناك شكوك جوهرية متعددة، يمتنع المراجع عن إبداء الرأي.
- إذا لم يكن فرض الاستمرارية ملائمًا، يصدر المراجع تقريرًا عكسيًا.
ونظرًا لعدم التأكد المصاحب للجائحة، يجب على المراجع إضافة فقرة لفت الانتباه في التقرير وفي حالة زيادة مستوى عدم التأكد، قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي. كما أن خلو تقرير المراجع من إشارة إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار لا يعني ضمان المراجع لاستمرارية المنشأة وخلوها من أي تحريفات جوهرية.

٣- الإجراءات المقترحة لدعم دور المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) في ضوء معايير المراجعة الدولية:

بعد دراسة الانعكاسات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع وما يصاحبها من عدم التأكد وتأثيرها على تقرير المراجعة، يمكن تقسيم الإجراءات المقترحة إلى:

٣-١ إجراءات تساهم في دعم عمل المراجع لمعالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩):

٣-١-١ تعزيز ممارسة نزعة الشك المهني خلال مراحل تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة:

في ظل أزمة فيروس كورونا (كوفيد-١٩)، تزداد الحاجة إلى ممارسة نزعة الشك المهني في عمليات المراجعة بسبب ارتفاع المخاطر وزيادة عدم التأكد. وفقًا للمعيار الدولي (ISA NO. 200)، يجب على المراجع أن يكون يقظًا وناقذًا، خاصة مع زيادة احتمالية تحريف الأدلة عند الاطلاع عليها عن بعد. الجائحة فرضت قيودًا على نطاق المراجعة، مثل ضعف أدوات الرقابة وصعوبة الحصول على أدلة مراجعة. لذلك، يجب على المراجع مناقشة الإدارة لإزالة هذه القيود وتخصيص وقت إضافي للمراجعة، مع إمكانية تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة وزيادة نزعة الشك المهني. (SOCPA، ٢٠٢٠). وقد توصلت الباحثة إلى أهمية تبني المراجع لنزعة الشك المهني خلال عملية المراجعة، وذلك لزيادة قدرته على تخطيط إجراءات المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقييم أدلة المراجعة بشكل أكثر فاعلية. هذا الأمر يساعد في تقييم مدى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، خاصة في التقديرات المحاسبية. لذا يجب على المراجع تبني مستوى مناسب من الشك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة لضمان كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

٣-١-٢ إعادة تقييم الإجراءات الحالية الخاصة بقبول العملاء الحاليين والجدد:

قد يحتاج المراجع إلى إعادة تقييم الإجراءات الحالية الخاصة بقبول العملاء واستمرارية العلاقات معهم، سواء كانوا عملاء حاليين أو جدد، وذلك تماشيًا مع القيود التي تفرضها الجائحة. يتضمن ذلك تصنيف المخاطر العامة للعملاء وتحديد القيود العملية التي قد تنشأ بسبب ظروف تفشي فيروس كورونا، مثل إمكانية الوصول إلى المعلومات وتواجد الموظفين. كما قد يحتاج المراجع إلى تقييم ما إذا كانت هناك تعديلات مطلوبة في خطاب الارتباط لعمليات المراجعة ذات الصلة. (SOCPA، ٢٠٢٠). لهذا ترى الباحثة أنه يجب على المراجع توخي الحذر عند الارتباط مع أي عميل حتى ينتهي من إجراءات العناية اللازمة تجاه العميل، حيث إنه وفقًا لمعيار المراجعة الدولي (ISA NO. 210) الخاص بالموافقة على شروط ارتباطات المراجعة، يجب على المراجع القيام بإجراءات التحقق الكافية من العميل واكتمال مراحل العناية الواجبة تجاه العملاء قبل تقديم أي خدمات لهم.

٣-١-٣ تعزيز كفاءة المراجع لرفع جودة الأداء المهني والتمسك بمتطلبات الاستقلالية والعناية المهنية اللازمة وأخلاقيات المهنة:

في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩)، التي أحدثت حالة من عدم التأكد وأثرت بشكل كبير على العمليات المالية، أصبح من الضروري أن يلتزم المراجعون بمعايير المراجعة وبذل العناية المهنية اللازمة لضمان جودة تقاريرهم. ينبغي أن يُعطى مستخدمو القوائم المالية اهتمامًا أكبر لتقارير المراجعة، حيث أصبحت العدالة والشفافية في تمثيل الواقع المالي للشركات أمرًا حاسمًا (كفوس، ٢٠٢٠). وتشكل الجائحة تحديًا كبيرًا للمراجعين بسبب الظروف غير المؤكدة، مما يزيد من أهمية جودة المراجعة والعناية المهنية. يتعين على المراجعين الامتثال الكامل للمعايير المطلوبة وتجنب الضغوط التي قد تؤثر سلبًا على كفاءتهم المهنية. كما يتوجب عليهم الحفاظ على استقلاليتهم وتجنب التهديدات التي قد تؤثر على موضوعيتهم (رشوان وماضي، ٢٠٢١؛ نافع، ٢٠٢٠؛ IFAC، ٢٠٢٠).

لذا ترى الباحثة ضرورة إعادة النظر في تأهيل المراجعين وتطوير كفاءتهم وقدراتهم بما يتلاءم مع المتطلبات المعاصرة، مثل التدريب على استخدام البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي، البرامج الرقمية، وأمن الشبكات، لرفع جودة الأداء المهني. علاوة على ذلك، يجب على المراجعين التمسك بالموضوعية والاستقلالية وأخلاقيات المهنة لتجنب المخاطر المحتملة في ظل البيئة المتغيرة والمعقدة.

٣-١-٤ التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة والحصول على إقرارات مكتوبة منهم:

تسببت جائحة كورونا (كوفيد-١٩) في تحديات كبيرة لآليات الحوكمة، مما أثر بشكل كبير على قرارات مجالس الإدارة التي تواجه ضغوطًا متزايدة من الأطراف ذات العلاقة، وزيادة التوقعات بشأن مشاركة المجتمع وعدم اليقين حول المستقبل. يتعين على مجالس الإدارات مراجعة استراتيجيات الشركة لضمان مرونة تنفيذ الأعمال، وإظهار المسؤولية بما يتجاوز الالتزام بالقواعد، والالتزام بحماية مستقبل الشركة في ظل الظروف الحالية (Nour, Bouqalieh, & Okour, 2022; Paine, 2020; عبد الرحمن ونور، ٢٠٢٣).

في ظل الأزمة، تتحمل الإدارة مسؤولية الإشراف على إدارة الأزمة واللجان المختصة، وضمان كفاءة مجالس الإدارة في إدارة الآثار المترتبة على الجائحة، وتعديل استمرارية اجتماعات المجلس لضمان استجابة كافية، وتوجيه الأرباح لتغطية تكاليف الجائحة (IFAC, 2020). وفي ضوء الضغوط والمتغيرات الناتجة عن جائحة كورونا، يجب على المراجع القيام بما يلي: التواصل المستمر مع إدارة المنشأة ومسؤولي الحوكمة لتحديد وتقييم تأثير تفشي فيروس كورونا على التقارير المالية، والحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن صدق وعدالة جوانب التقارير المالية التي لم يتمكن المراجع من جمع أدلة كافية عنها بسبب ظروف الجائحة (نافع، ٢٠٢٠).

تؤكد الباحثة على ضرورة الحصول على إقرارات الإدارة في حال عدم تمكن المراجع من الوصول إلى استنتاجات بسبب نقص الأدلة الكافية، خاصة مع تزايد مخاطر عدم استمرارية المنشأة. ومع ذلك، يجب ألا تُعتبر هذه الإقرارات بديلاً عن أدلة المراجعة. ويجب على المراجع الإشارة في تقريره إلى الظروف التي منعت من التحقق والوصول إلى الأدلة.

٣-١-٥ إعادة تقييم أثر انتشار الفيروس على مخاطر المراجعة واعتبارات الأهمية النسبية ونظام الرقابة الداخلية:

تحتاج المراجعة في ظل جائحة كورونا إلى إعادة تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة ونظام الرقابة الداخلية. يتعين على المراجع مراعاة تأثير التغيرات الناجمة عن الأزمة على تحديد الأهمية النسبية، وتقييم المخاطر، ومنهجية وإجراءات المراجعة، وإجراءات الرقابة الداخلية. يعتبر إعادة تقييم المخاطر وتحريفات القوائم المالية أمراً هاماً في ظل تفشي الفيروس الذي أدى إلى تعطيل الأنشطة التشغيلية، وعدم الالتزام بالعقود، والنقص في السيولة، وتقلبات جوهرية في قيمة الأصول (كفوس)، (٢٠٢٠).

لذا يجب على المراجع تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية منذ بداية الجائحة لتحديد درجة الاعتماد عليه في إجراء اختبارات المراجعة اللازمة حيث يتطلب معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 315) أن يتوصل المراجع إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة وأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة هي في الغالب أدوات الرقابة المتعلقة بالتقرير المالي، كما يتناول أيضاً معيار المراجعة (ISA NO. 330) الخاص باستجابات المراجع للمخاطر المقيمة مسؤولة المراجع عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي تعرف عليها المراجع وقيمتها عند مراجعة القوائم المالية (SOCPA، ٢٠٢٠).

لهذا توصي الباحثة بتعديل خطة المراجعة وفقاً للمستجدات الناجمة عن الجائحة، وتقدير مستويات الأهمية النسبية، وإعادة تقييم مخاطر المراجعة والرقابة الداخلية، والبحث عن تقنيات جديدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

٣-١-٦ تصميم إجراءات مراجعة إضافية لجمع الأدلة:

من أهم المشاكل التي واجهها المراجعون خلال جائحة كورونا هي عدم قدرتهم على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بسبب القيود المفروضة. أثرت الجائحة على إمكانية الوصول إلى المعلومات والتفسيرات اللازمة لأداء إجراءات المراجعة. ينصح المراجعون بمناقشة الإدارة لإزالة هذه القيود وزيادة الوقت المخصص لإنجاز الأعمال، واستخدام إجراءات بديلة إذا لزم الأمر. ويشير (Al-Khasawneh, 2020) إلى ضرورة استخدام الوسائل التكنولوجية للحصول على الأدلة مثل جرد المخزون إلكترونياً، والمصادقات الإلكترونية، وتأكيدات الإدارة. وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA NO. 500)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة. كما ينص المعيار الدولي (ISA NO. 501) على اتخاذ إجراءات بديلة عند عدم إمكانية الحصول الفعلي للجرد. ووفقاً لمتطلبات المعيار المراجعة الدولي (ISA NO. 500) فإنه يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للوصول إلى استنتاجات معقولة يستند عليها المراجع في إبداء الرأي، كما أشار المعيار الدولي للمراجعة (ISA NO. 501) إلى أنه عندما يكون الحصول غير مناسب عند جرد المخزون يجب على المراجع اتخاذ إجراءات بديلة.

تؤكد الباحثة على ضرورة التزام المراجعين بإرشادات معايير المراجعة، وتنفيذ إجراءات إضافية لجمع أدلة كافية ومناسبة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل أكبر بدلاً من الأساليب التقليدية.

٧-١-٣ تنفيذ العيد من الإجراءات بشأن الأحداث اللاحقة والاستمرارية:

أشار معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 560) حول الأحداث اللاحقة بضرورة أن يتبع المراجع الإجراءات المطلوبة لضمان اختبارها بشكل مناسب. حيث يتطلب المعيار من المراجع ما يلي: الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن أي أحداث لاحقة قد تؤثر على القوائم المالية، قراءة محاضر الاجتماعات بين مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، قراءة آخر القوائم المالية المرحلية، الموازنات، التدفقات النقدية المتوقعة، وأي تقارير إدارية ذات صلة.

ويجب على المراجع الحصول على أدلة كافية ومناسبة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وتأكيد سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ومدى كفاية الإفصاح. وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA NO. 570) حول الاستمرارية، يتمثل دور المراجع في: الحصول على أدلة كافية ومناسبة بشأن استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، استنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، إعداد تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات المعيار.

تشير الباحثة إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على الأدلة الكافية للأحداث اللاحقة وتحديد المخاطر الناتجة عن جائحة كورونا (كوفيد-١٩) والتأكد من كفاية الإفصاح عن الأحداث التي تحتاج إلى تعديل في القوائم المالية. نظراً لحالة عدم التأكد المرتبطة بالجائحة، يحتاج المراجع إلى تطوير أدوات وآليات جديدة للتحقق من مدى ملاءمة الإدارة لاستخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، مما يتطلب تطوير المحتوى المعلوماتي للتقرير بشأن الاستمرارية.

٢-٣ إجراءات تساهم في دعم تقرير المراجعة لمعالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩):

أشارت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) في إرشاداتها حول اعتبارات المراجعة في ظل أزمة فيروس كورونا إلى أن القيود والتحديات الناتجة عن الأزمة قد تتطلب من المراجع تقييم الآثار المترتبة على تقريره. يجب على المراجع النظر في الآتي:

١. عدم الحصول على أدلة كافية: إذا لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية حتى بعد النظر في تصرفات بديلة، قد يحتاج إلى تعديل تقرير المراجعة وإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
٢. تقييم استمرارية المنشأة: يجب على المراجع تقييم الاستمرارية بناءً على أدلة المراجعة، أساس الإعداد، والإفصاح المقدم في القوائم المالية. قد يحتاج المراجع إلى تضمين فقرة "لفت الانتباه" في تقريره إذا كانت هناك إفصاحات هامة حول البيئة التشغيلية.

ولدعم تقرير المراجعة، يجب على المراجع لمعالجة الانعكاسات السلبية الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) التركيز على:

- تقديم إفصاح شامل عن تأثير الجائحة على القوائم المالية ضمن الأمور الرئيسية في تقرير المراجعة وتقييم أثر التغيرات الناتجة عن المخاطر المحتملة والإفصاح عنها.
- تضمين تقديرات محاسبية دقيقة تتماشى مع الأحداث الراهنة.
- تقييم شامل للأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية.
- توضيح مدى استمرارية المنشأة في الظروف الاقتصادية الصعبة.

أما ما يتعلق بنوع الرأي الذي يمكن للمراجع إصداره بحيث يساهم في دعم التقرير ومعالجة التغيرات الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا، فإنه يمكن للمراجع إبداء الرأي حسب الحالات التالية:

- اعتماد القوائم على أساس الاستمرارية:
 - رأي نظيف مع فقرة عدم التأكد الجوهرية إذا كان الإفصاح كافياً.
 - رأي معدل إذا كان الإفصاح غير كافٍ.
- اعتماد القوائم على أساس التصفية:
 - رأي نظيف مع فقرة لفت الانتباه إذا وافقت الإدارة على إعداد القوائم على أساس التصفية.
 - رأي معاكس إذا لم توافق الإدارة على إعداد القوائم على أساس التصفية.
 - رأي متحفظ إذا لم تقيم الإدارة الاستمرارية.
- عدم القدرة على جمع الأدلة الكافية:
 - رأي متحفظ إذا لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة كافية.
- وجود قيود على نطاق المراجعة:
 - رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي مع توضيح الأسباب.
- خلاف مع الإدارة بشأن السياسات أو الإفصاح:
 - رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- عدم معقولية التقديرات المحاسبية:
 - رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- أحداث لاحقة تتطلب التعديل:
 - تقرير معدل إذا كانت هناك أحداث لاحقة تتطلب التعديل.

٤- الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة، من خلال التعرف على آراء مجتمع الدراسة بالأسئلة المتعلقة بانعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع وأثرها على تقرير المراجعة في ضوء المعايير الدولية. وتشمل أداة الدراسة وعينة الدراسة وجمع المعلومات ونسبة الاستجابة ووصف عينة الدراسة ومقاييس إجابات الدراسة والتأكد من صدق وثبات الاستقصاء واختبار فروض الدراسة.

٤-١ أداة الدراسة:

لتحقيق هدف البحث وهو دراسة انعكاسات تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع وأثرها هذه الانعكاسات على تقرير المراجعة قامت الباحثة بإعداد قائمة استقصاء لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد العينة، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي، مع مراعاة عند تصميم الأسئلة أن تكون واضحة ومفهومة وأن تكون صياغتها مساعدة للتحقق من صحة أو خطأ الفروض.

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٥، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٤)
د. إيمان علي سليم سالم

٢-٤ عينة الدراسة وجمع المعلومات ونسبة الاستجابة:

تتكون عينة الدراسة من أكاديميين وباحثين متخصصين في المحاسبة والمراجعة ومراجعين وتم جمع المعلومات بعد إرسال رابط قائمة الاستقصاء عبر وسائل التواصل الإلكترونية. وقد تلقت الباحثة (١٢٧) استجابة كانت كالتالي:

جدول (١): الاستجابات الصحيحة والمرفوضة ونسب الاستجابة

الاستجابات الصحيحة	الاستجابات المرفوضة	الاستجابات المستلمة	الفئات	الاستجابات الصحيحة	
				عدد	نسبة %
	١	٥٨	أكاديميين	٥٧	٤٧,٥ %
	٢	٣٩	مراجعين	٣٧	٣٠,٨ %
	٤	٣٠	باحثين	٢٦	٢١,٧ %
	٧	١٢٧	إجمالي	١٢٠	١٠٠ %

٣-٤ وصف عينة الدراسة:

يعرض الجدول التالي وصف عينة الدراسة وفقاً لكلاً من الوظيفة وسنوات الخبرة والدرجة العلمية

جدول (٢): عينة الدراسة وفقاً لكلاً من الوظيفة وسنوات الخبرة والدرجة العلمية

نسبة %	العدد	بيــــــــــــــــان	
		الوظيفة	سنوات الخبرة
٤٧,٥ %	٥٧	أكاديميين	أكثر من ١٠ سنوات
٣٠,٨ %	٣٧	مراجعين	
٢١,٧ %	٢٦	باحثين	
١٠٠ %	١٢٠	إجمالي	
30.8 %	٣٧	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات
٤٢,٥ %	٥١	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٢٦,٧ %	٣٢	أقل من ٥ سنوات	
١٠٠ %	١٢٠	إجمالي	
٣٥,٨ %	٤٣	دكتوراه	الدرجة العلمية
٣١,٧ %	٣٨	ماجستير	
٣٢,٥ %	٣٩	بكالوريوس	
١٠٠ %	١٢٠	إجمالي	

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٥، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٤)
د. إيمان علي سليم سالم

٤-٤ مقاييس إجابات الدراسة:

يوضح الجدول التالي مقاييس إجابات الدارسة كالتالي:

جدول (٣): مقاييس إجابات الدراسة

الاتجاه العام	المرجح المتوسط بالأوزان	الاستجابة
عدم الموافقة بشدة	من ١ إلى ١,٨	لا أوافق بشدة
عدم الموافقة	من ١,٨١ إلى ٢,٦	لا أوافق
محايدة	من ٢,٦١ إلى ٣,٤	محايد
الموافقة	من ٣,٤١ إلى ٤,٢	أوافق
الموافقة بشدة	أكثر من ٤,٢	أوافق بشدة

٥-٤ اختبارات الاستقصاء:

وتتكون قائمة الاستقصاء من قسمين:

القسم الأول: يتضمن البيانات الشخصية للمستجيبين من حيث الوظيفة، الدرجة العلمية، وعدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يتضمن ثلاثة محاور رئيسية:

- المحور الأول (V): والذي يمثل المتغير التجميعي لمتوسط فقرات الفرض الأول ويشمل ١٢ سؤالاً.
 - المحور الثاني (M): والذي يمثل المتغير التجميعي لمتوسط فقرات الفرض الثاني ويشمل ٨ أسئلة.
 - المحور الثالث (S): والذي يمثل المتغير التجميعي لمتوسط فقرات الفرض الثاني ويشمل ١٤ سؤالاً.
- ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام برنامج SPSS الإصدار ٢٥ من خلال استخدام الأدوات الإحصائية التالية:
- مقاييس الإحصاء الوصفي: استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
 - التأكد من ثبات فقرات الاستقصاء: استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)
 - التأكد من الصدق البنائي ومدى الاتساق الداخلي: حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation).
 - اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: استخدام اختبار كولموغوروف - سميرونوف (Kolmogorov- Smirnov test).
 - مقاييس الإحصاء الاستدلالي لاختبار فروض الدراسة:
 - استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression)
 - اختبار فروض الدراسة.
 - استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتحقق من مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة.

٤-٥-١ التأكيد من صدق وثبات قائمة الاستقصاء:

تم التحقق من ثبات قائمة الاستقصاء باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لجميع فقرات ومحاو الاستقصاء. كما تم التحقق من الصدق البنائي ومدى اتساق درجات أسئلة وعبارات الاستقصاء مع الدرجة الكلية للمحور الرئيسي التي تمثل فروض الدراسة، وذلك باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٤): نتائج اختبارات صدق وثبات فروض الدراسة

محاو الدراسة	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق Pearson Correlation	القيمة الاحتمالية (sig.)
المحور الأول (V)	٠,٧٥٠	٠,٩١٦**	.000
المحور الثاني (M)	٠,٨٥٤	٠,٨٧١**	.000
المحور الثالث (S)	٠,٧٢٥	٠,٩١٦**	.000

ويتضح الجدول السابق الاتي:

- ثبات الاستقصاء: تم التحقق من ثبات الاستقصاء باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). حيث أظهرت النتائج أن معاملات الثبات مرتفعة لكل محور من محاور الاستقصاء، حيث تراوحت بين ٠,٧٢٥ و ٠,٨٥٤، وبلغت لجميع فقرات الاستقصاء ٠,٨٨٥. هذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً، مما يجعلها صالحة لتحليل النتائج واختبار فروض الدراسة.
- الصدق البنائي: تم التحقق من الصدق البنائي لقائمة الاستقصاء بحساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لجميع محاور الاستقصاء. أظهرت النتائج أن معاملات الارتباط لجميع محاور الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ ، حيث تراوحت قيم الارتباط بين ٠,٨٧١ و ٠,٩١٦ وبالتالي تحقق صدق الاتساق الداخلي لجميع محاور الاستقصاء.

٤-٥-٢ اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار كولموغوروف - سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov test) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه حيث كانت النتائج كالتالي:

جدول (٥): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

محاو الدراسة	القيمة الاحتمالية (sig.)
المحور الأول (V)	.200*
المحور الثاني (M)	.200*
المحور الثالث (S)	.200*

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٥، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٤)

د. إيمان علي سليم سالم

ومن الجدول السابق يتبين أن القيمة الاحتمالية (sig.) لجميع المحاور الدراسة أكبر مستوى الدلالة (٠,٠٥) وهذا يعني أن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية لاختبار فروض الدراسة.

٤-٥-٢ اختبار الفروض:

٤-٥-٢-١ اختبار الفرض الأول: يوضح الجدول (٦) استجابات عينة الدراسة حول العبارات

التي تقيس مدى صحة الفرض الأول التي تمثلت وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٦) استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الأول

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تغير إجراءات قبول العملاء الحاليين والجدد.	N	٦٥	٤٥	٨	٠	4.48	.698	١
		%	٥٤,٢	٣٧,٥	٦,٧	١,٧			
2	اعتبارات الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة.	N	٥٤	٥٥	١٠	١	4.48	.686	١
		%	٤٥	٤٥,٨	٨,٣	٠,٨			
3	تعقيدات في نظام الرقابة الداخلية من حيث أدوات الرقابة وهيكل الرقابة.	N	٥٤	٥٢	١٢	١	4.23	.886	٨
		%	٤٥	٤٣,٣	١٠	٠,٨			
4	صعوبة تنفيذ إجراءات المراجعة للوصول إلى الأدلة الكافية.	N	٦٤	٤٩	٥	١	4.37	.908	٢
		%	٥٣,٣	٤٠,٨	٤,٢	٠,٨			
5	طرق التحقق الفعلي وتقييم المخزون.	N	٦٨	٤٦	٤	٢	4.48	.898	١
		%	٥٦,٧	٣٨,٣	٣,٣	١,٧			
6	تزايد مخاطر وجود تحريفات جوهرية.	N	٦٣	٥٠	٤	٣	4.29	.749	٦
		%	٥٢,٥	٤١,٧	٣,٣	٢,٥			
7	تزايد مخاطر استمرارية المنشأة.	N	٦٤	٤١	١٣	١	4.33	.769	٣
		%	٥٣,٣	٣٤,٢	١٠,٢	٠,٨			
8	التعامل مع الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.	N	٥٦	٤٨	١٢	٣	4.30	.805	٥
		%	٤٦,٧	٤٠	١٠	٢,٥			
9	تزايد احتمالية عدم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة	N	٦٠	٥٣	٥	١	4.26	.804	٧
		%	٥٠	٤٤,٢	٤,٢	٠,٨			
10	عدم كفاية إفصاحات الإدارة اللازمة.	N	٦٧	٣٧	١٤	١	4.20	.836	٩
		%	٥٥,٨	٣٠,٨	١١,٧	٠,٨			
11	وجود قيود على نطاق عمل المراجع	N	٧١	٤٠	٥	٤	4.31	.786	٤
		%	٥٩,٢	٣٣,٣	٤,٢	٣,٣			
12	احتمالية وجود خلاف مع الإدارة بشأن سياسات الإدارة وأسلوب تطبيقها.	N	٧٢	٣٨	٦١٩	٣	4.19	.853	١٠
		%	٦٠	٣١,٧	٥	٢,٥			
الوسط الحسابي المرجح		4.14							
الانحراف المعياري الكلي		٠,٣٧							

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٥، ع، ٢، ج، ٢، يوليو ٢٠٢٤)

د. إيمان علي سليم سالم

ويتضح من الجدول (٦) نتيجة تحليل المحور الأول المتعلق بالفرض الأول وتمثلت في (١٢) عبارة جميعها أوافق وأوافق بشدة حيث تراوحت متوسط الدرجات بين (٤,١٩ و ٤,٤٨) ومن حيث ترتيب الأهمية حصلت العبارات ١,٣,٥ "إجراءات قبول العملاء الحاليين والجدد"، "نظام الرقابة الداخلية من حيث أدوات وهيكلة الرقابة"، "طرق التحقق الفعلي وتقييم المخزون" على الترتيب الأول في الأهمية، بينما حصلت العبارة (١٢) على الترتيب العاشر "احتمالية وجود خلاف مع الإدارة بشأن سياسات الإدارة وأسلوب تطبيقها". وكان المتوسط العام لجميع عبارات المحور الأول (٤,١٤) بانحراف معياري (٠,٣٧) وهذا المتوسط وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي يقع في نطاق (موافق) مما يدل على وجود ارتباط بين الانعكاسات الناتجة عن تداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) وعمل المراجع. كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وتبين من الاختبار أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (٠,٦٤٥) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة. وبناء على ما سبق يتم رفض الفرض الأول الصفري وقبول صحة الفرض البديل بأنه "يوجد انعكاسات ذات دلالة إحصائية لتداعيات جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على عمل المراجع".

٤-٥-٢ اختبار الفرض الثاني: يوضح الجدول التالي استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس مدى صحة الفرض الثاني الذي يمثل المحور الثاني (M) من الاستبانة وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٧) استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثاني

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تعزيز ممارسة نزعة الشك المهني خلال مراحل تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة.	N	48	53	١٢	٧	4.18	٠,٨٤	٦
		%	40	٤٤,٢	١٠	٥,٨			
2	إعادة تقييم إجراءات قبول العملاء الحاليين والجدد.	N	٥٨	٤٩	١٠	٢	0.35	0.77	٢
		%	٤٨,٣	٤٠,٨	٨,٣	١,٧			
3	تعزيز كفاءة المراجع لرفع جودة الأداء المهني والتمسك بمتطلبات الاستقلالية والعناية المهنية اللازمة وأخلاقيات المهنة	N	٥٤	٥٠	١١	٤	4.27	٠,٨٢	٥
		%	٤٥	٤١,٧	٩,٢	٣,٣			
4	إعادة النظر في تطوير كفاءة المراجع في استخدام البيانات والذكاء الاصطناعي والبرامج الرقمية وأمن الشبكات.	N	٥٣	٤٤	١٤	٦	4.15	٠,٩٨	٧
		%	٤٤,٢	٣٦,٧	١١,٧	٥			
5	التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة والحصول على إقرارات مكتوبة منهم.	N	٥١	٤٣	١٨	٥	4.12	٠,٩٨	٨
		%	٤٢,٥	٣٥,٨	١٥	٤,٢			
6	إعادة تقييم مخاطر المراجعة واعتبارات الأهمية النسبية ونظام الرقابة الداخلية.	N	٦٢	٤٧	٨	٢	4.39	٠,٧٥	١
		%	٥١,٧	٣٩,٢	٦,٧	١,٧			
7	تصميم إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة كافية ومناسبة.	N	٥٣	٥٢	١٢	٢	4.28	٠,٧٨	٤
		%	٤٤,٢	٤٣,٣	١٠	١,٧			
8	تنفيذ إجراءات إضافية بشأن الأحداث اللاحقة والاستمرارية والتقديرات المحاسبية.	N	٥٣	٥٧	٨	١	4.33	٠,٧١	٣
		%	٤٤,٢	٤٧,٥	٦,٧	٠,٨			
		الوسط الحسابي المرجح				٤,٢٦			
		الانحراف المعياري الكلي				٠,٥٩			

ويتضح من الجدول (٧) نتيجة تحليل المحور الثاني المتعلق بالفرض الثانية وتمثلت في (٨) عبارات أوافق بشدة. حيث تراوحت متوسط الدرجات بين (٤,١٢ و ٤,٣٩) ومن حيث ترتيب الأهمية حصلت العبارة السادسة "إعادة تقييم أثر انتشار الفيروس على مخاطر المراجعة واعتبارات الأهمية النسبية ونظام الرقابة الداخلية" على الترتيب الأول، بينما العبارة (٥) "التواصل المستمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة والحصول على إقرارات مكتوبة منهم." على الترتيب الثامن. وكان متوسط إجابات المحور بالكامل بلغ (٤,٢٦) بانحراف معياري (٠,٥٩) وهذا المتوسط وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي يقع في نطاق (موافق بشدة) مما يدل على وجود ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام هذه الإجراءات التي تدعم عمل المراجع والانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا.

كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وتبين من الاختبار أن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠,٤٧٩) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة.

وللتحقق من وجود تأثير للإجراءات الداعمة لعمل المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩)، تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لقياس أثر الإجراءات الداعمة لعمل المراجع (M) كمتغير مستقل في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) كمتغير تابع (V) وكانت النتائج كما تظهر في الجدول التالي:

جدول (٨) تحليل الانحدار لقياس أثر الإجراءات الداعمة لعمل المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا

معامل الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.	قيمة B	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
٠,٦٠٦	٠,٣٦٨	٦٨,٦٥	٠,٠٠	٠,٣٨٥	٨,٢٨٦	٠,٠٠	١,٠٠
عند مستوى دلالة $\alpha \leq ٠,٠٥$							
معادلة الانحدار الخطي $V = 2.77 + 0.385 * M$							

ويتضح من الجدول (٨) وجود أثر معنوي ذات دلالة إحصائية لاستخدام الإجراءات الداعمة لعمل المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا.

حيث أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة (F) البالغة (٦٨,٦٥) عند مستوى دلالة (٠,٠٠) وهي أقل من (٠,٠١). كما يتضح من اختبار T أن استخدام الإجراءات الداعمة لعمل المراجع لها أثر إيجابي في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا، حيث بلغت قيمة T المحسوبة (٨,٢٨٦) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq ٠,٠٥$) وهي قيمة معنوية، وقيمة معامل الارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "الإجراءات الداعمة لعمل المراجع" والمتغير التابع "الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا" بلغ قيمة متوسطة (٠,٦٠٦) بمعامل تحديد (٠,٣٦٨)، وهذا يعني أن العلاقات بين المتغيرين طردية وموجبة وذات دلالة

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٥، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٤)

د. إيمان علي سليم سالم

إحصائية. وبناء على ما سبق يتم رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستخدام الإجراءات الداعمة لعمل المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا".

٤-٥-٣ اختبار الفرض الثالث: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة على الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩)".

يوضح الجدول التالي استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس مدى صحة الفرض الثالث وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٩) استجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثالث

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	
١	يصدر تقريراً برأي نظيف مع إضافة فقرة عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية في حالة كفاية إفصاح الإدارة.	٦٨	٤٣	٨	١	٠	٠,٦٦	٣	
		٥٦,٧%	٣٥,٨%	٦,٧%	٠,٨%	٠	٤,٤٨		
٢	يصدر تقريراً برأي معدل (متحفظ أو معاكس) بشأن الاستمرارية في حالة عدم كفاية إفصاح الإدارة مع توضيح الأسباب.	٥٧	٥٣	٩	١	٠	٠,٦٦	٩	
		٤٧,٥%	٤٢,٢%	٧,٥%	٠,٨%	٠	٤,٣٨		
٣	يصدر تقريراً برأي نظيف مع إضافة فقرة لفت الانتباه في حالة موافقة الإدارة على اعداد قوائمها على أساس التصفية.	٦٠	٥٠	٩	٠	١	٠,٧٠	٦	
		٥٠%	٤١,٧%	٧,٥%	٠,٨%	٠	٤,٤		
٤	يصدر المراجع تقريراً برأي معاكس في حالة عدم موافقة الإدارة على اعداد قوائمها على أساس التصفية.	٧٣	٤١	٥	١	٠	٠,٦٢	٢	
		٦٠,٨%	٣٤,٢%	٤,٢%	0,8	0	٤,٥٥		
٥	يصدر تقريراً برأي متحفظ في حالة عدم تقييم الإدارة على للاستمرارية.	٧٢	٤٣	٤	١	٠	٠,٦٠	٢	
		٦٠%	٣٥,٨%	٣,٣%	٠,٨%	٠	٤,٥٥		
٦	يصدر تقريراً برأي متحفظ في حالة عدم قدرته على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة يمكن الاعتماد عليها حتى بعد النظر في أي تصرفات بديلة.	٦٣	٥٠	٤	٣	٠	٠,٦٨	٦	
		٥٢,٥%	٤١,٧%	٣,٣%	٢,٥%	٠	٤,٤٤		
٧	يصدر تقريراً برأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي في حالة وجود قيود على نطاق عمله في ظل الجائحة وتوضيح الأسباب ذلك بفقرة الرأي.	٧٠	٣٨	١٠	١	١	٠,٧٥	٥	
		٨٥,٣%	٣١,٧%	٨,٣%	٠,٨%	٠,٨%	٤,٤٥		
٨	يصدر تقريراً برأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في حالة وجود خلاف مع الإدارة بشأن سياسات الإدارة أو مدى كفاية الإفصاح.	٦٣	٤٤	١٠	٢	١	٠,٧٥	٧	
		٥٢,٥%	٣٦,٧%	٨,٣%	١,٧%	٠,٨%	٤,٤٣		
٩	يصدر تقريراً برأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم معقولية التقديرات المحاسبية.	٦٢	٥٢	٤	١	١	٠,٦٨	٦	
		٥١,٧%	٤٣,٣%	٣,٣%	٠,٨%	٠,٨%	٤,٤٤		
١٠	يصدر تقريراً معدلاً في حالة وجود أحداث لاحقة تتطلب التعديل ويكتفي بالإفصاح فقط عن الأحداث اللاحقة لا تتطلب التعديل.	٧٢	٣٥	١١	١	١	٠,٧٦	٤	
		٦٠%	٢٩,٢%	٩,٢%	٠,٨%	٠,٨%	٤,٤٧		
١١	يقوم المراجع بتقييم للحاجة إلى تضمين فقرة لفت انتباه في تقريره حسب الأهمية التي تشكلها الفقرة لفهم المستخدمين للقوائم المالية.	٧١	٤٠	٥	٤	٠	٠,٧٣	٣	
		٥٩,٢%	٣٣,٣%	٤,٢%	٣,٣%	0	٤,٤٨		
١٢	تقديم إفصاح شامل عن تأثير الجائحة على القوائم المالية ضمن الأمور الرئيسية في تقرير المراجعة وتقييم أثر التغيرات الناتجة عن المخاطر المحتملة والإفصاح عنها.	٧٦	٣٧	٥	٢	٠	٠,٦٥	١	
		٦٣,٣%	٣٠,٨%	٤,٢%	١,٧%	٠	٤,٥٦		
١٣	يقيم آثار التغيرات الناتجة عن المخاطر المحتمل حدوثها وتضمين تقديرات محاسبية دقيقة تتماشى مع الأحداث الراهنة.	٦٩	٤١	٨	٢	٠	٠,٦٩	٤	
		٥٧,٥%	٣٤,٢%	٦,٧%	١,٧%	٠	٤,٤٧		
١٤	تقديم شامل للأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية. والتوضيح في التقرير عن مدى استمرارية المنشأة.	٥٣	٥١	١٢	٣	١	٠,٨١	١٠	
		٤٤,٢%	٤٢,٥%	١٠%	٢,٥%	٠,٨%	٤,٢٦		
الوسط الحسابي المرجح		٤,٣٧							
الانحراف المعياري الكلي		٠,٣٩							

ويتضح من الجدول (٩) نتيجة تحليل المحور الثالث من قائمة الاستقصاء والمتعلق بالفرضية الثالثة وتمثلت في (١٤) عبارة أوافق بشدة. حيث تراوحت متوسط الدرجات بين (٤,٢٦ و ٤,٥٦) وحصلت العبارة (١٢) على الترتيب الأول "تقديم إفصاح شامل عن تأثير الجائحة على القوائم المالية ضمن الأمور الرئيسية في تقرير المراجعة وتقييم أثر التغيرات الناتجة عن المخاطر المحتملة والإفصاح عنها"، بينما العبارة (١٤) "تقييم شامل للأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية والتوضيح في التقرير عن مدى استمرارية المنشأة" على الترتيب الأخير. أما متوسط إجابات المحور بالكامل بلغ (٤,٣٧) بانحراف معياري (٠,٣٩) وهذا المتوسط وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي يقع في نطاق (موافق بشدة) مما يدل على وجود ارتباط بين استخدام هذه الإجراءات في دعم تقرير المراجعة لمعالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا. كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتحقق من مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وتبين من الاختبار أن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠,٦٦١) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة. وللتحقق من وجود تأثير للإجراءات الداعمة لتقرير المراجع في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩)، تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لقياس أثر الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة كمتغير مستقل (S) في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩) كمتغير تابع (V) وكانت النتائج كما تظهر في الجدول التالي:

جدول (١٠) تحليل الانحدار لقياس أثر الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة في معالجة الانعكاسات

الناتجة عن جائحة كورونا

معامل التضخم التباين VIF	معامل الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.	قيمة B	قيمة T	دلالة T
١,٠٠	٠,٨٠٤	٠,٦٤٦	٢١٥,٥	٠,٠٠	٠,٨١٩	١٤,٦٨	٠,٠٠
عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$							
معادلة الانحدار الخطي $V = 0.840 + 0.819 * S$							

ويتضح من الجدول (١٠) وجود أثر معنوي ذات دلالة إحصائية لاستخدام الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا. حيث أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة (F) البالغة (٢١٥,٥) عند مستوى دلالة (٠,٠٠) وهي أقل من (٠,٠١)، كما يتضح من اختبار T أن استخدام الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة لها أثر إيجابي في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا، حيث بلغت قيمة T المحسوبة (١٤,٦٨) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) وهي قيمة معنوية وقيمة معامل الارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة" والمتغير التابع "الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا (كوفيد-١٩)" بلغ قيمة متوسطة (٠,٨٠٤) بمعامل تحديد (٠,٦٤٦)، وهذا يعني أن العلاقات بين المتغير المستقل والتابع علاقة طردية وموجبة وذات دلالة إحصائية. وبناء على ما سبق يتم رفض الفرض الثالث وقبول صحة الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستخدام الإجراءات الداعمة لتقرير المراجعة في معالجة الانعكاسات الناتجة عن التداعيات السلبية لجائحة كورونا".

٥- النتائج والتوصيات ومجالات مقترحة لأبحاث مستقبلية:

١-٥ النتائج:

١-١-٥ نتائج الدراسة الميدانية:

أ- لا توجد فروق معنوية بين أفراد عينة الدراسة حول ترتيب الانعكاسات السلبية لتداعيات جائحة كورونا على عمل المراجع. حصلت جميع العبارات على متوسط درجات مرتفع (٤,١٤) بانحراف معياري (٠,٣٧). القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠,٦٤٥) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) عند قيمة (F) تساوي (٠,٤٤١)، مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة.

ب- يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على أهمية الانعكاسات السلبية لتداعيات جائحة كورونا على عمل المراجع. تشمل هذه الانعكاسات إجراءات قبول العملاء، اعتبارات الأهمية النسبية، التحقق من الوجود الفعلي للمخزون، وتقييم صعوبة تنفيذ إجراءات المراجعة. يجب على المراجع البحث عن أساليب بديلة للحصول على أدلة كافية.

ج- لا توجد فروق معنوية بين أفراد عينة الدراسة حول أهمية الإجراءات المقترحة لدعم عمل المراجع في معالجة الانعكاسات السلبية للجائحة. حصلت جميع العبارات على متوسط درجات مرتفع (٤,٢٦) بانحراف معياري (٠,٥٩). القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠,٤٧٩) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) عند قيمة F تساوي (٠,٧٤٠)، مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة.

د- يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على دور الإجراءات المقترحة في دعم المراجع لمعالجة الانعكاسات السلبية للجائحة. تشمل هذه الإجراءات إعادة تقييم أثر الفيروس على مخاطر المراجعة، اعتبارات الأهمية النسبية، نظام الرقابة الداخلية، قبول العملاء، وتنفيذ إجراءات إضافية للأحداث اللاحقة، والاستمرارية، والتقدير المحاسبية، والإفصاح.

هـ- لا توجد فروق معنوية بين أفراد عينة الدراسة حول أهمية الإجراءات المقترحة لدعم تقرير المراجعة. حصلت جميع العبارات على متوسط درجات مرتفع (٤,٣٧) بانحراف معياري (٠,٣٩). القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠,٤١٦) أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) عند قيمة F تساوي (٠,٦٦١٠)، مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة.

و- يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على دور الإجراءات المقترحة في دعم تقرير المراجعة لمعالجة الانعكاسات السلبية للجائحة. تشمل هذه الإجراءات تقييم المراجع للأحداث الناتجة عن الجائحة وتأثيرها على القوائم المالية، التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، وإصدار تقرير برأي متحفظ في حالة عدم تقييم الإدارة للاستمرارية.

٢-١-٥ النتائج العامة للدراسة:

أ- يتعرض المراجع لضغوط كبيرة بسبب الأحداث غير المسبوق وظروف عدم التأكد الناتجة عن جائحة كورونا (كوفيد-١٩)، مما يزيد من مخاطر تأثير هذه الظروف سلباً على الكفاءة المهنية للمراجع.

ب- تعاضم دور الإدارة ومسؤولي الحوكمة في دعم المراجع للحصول على المعلومات الموثوقة وتوفير الإفصاح الكافي حول ظروف عدم التأكد، مما ينعكس بشكل مباشر على كفاءة عملية المراجعة.

ج- فرضت جائحة كورونا على المراجع ضرورة التأقلم والمرونة وإعادة تقييم أساليب الرقابة الداخلية التي لم تكن موجودة من قبل، مثل تقييم موثوقية المعلومات وطرق تخزينها، والعمليات المتعلقة بالتقنيات الحديثة. لذا، يحتاج المراجع إلى تطوير مهاراته والاستفادة من التقنيات الحديثة والتحول الرقمي والعمل عن بعد.

د- ارتفع مستوى الأحكام المهنية للمراجعين، مما فتح باب الاجتهاد بشأن العديد من القضايا المصاحبة للجائحة نتيجة زيادة مستويات عدم التأكد المرتبطة بالتقارير المالية، خاصة فيما يتعلق بتصميم إجراءات مراجعة إضافية للحصول على الأدلة، والتفديرات المحاسبية، والأحداث اللاحقة، والاستمرارية.

هـ- يحتاج المراجع إلى تقييم الآثار المترتبة عن جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على تقريره، حيث تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجعة حسب المتغيرات الناتجة عن الجائحة.

و- أصبحت جودة المراجعة مطلبًا تفرضه الجائحة، بالإضافة إلى تزايد أهمية دور المراجع الخارجي في دعم آليات الحوكمة والرقابة الداخلية وعمليات المخاطر، حيث أثبتت الجائحة أن دوره لا يقل أهمية عن المراجع الداخلي.

٢-٥ التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها توصى الباحثة بالآتي:

١-٢-٥ توصيات للمراجعين:

أ- الالتزام بمتطلبات الاستقلالية وأخلاقيات المهنة وبذل العناية المهنية اللازمة لتجنب المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة في ظل جائحة كورونا (كوفيد-١٩).

ب- التواصل المستمر مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة حول الإجراءات والسياسات التي تم اتخاذها نتيجة للآثار المترتبة على الجائحة، مما يساعد المراجع في تقييم تأثير هذه السياسات والإجراءات على مراحل تنفيذ المراجعة وعملية جمع الأدلة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج- تبني مدخل المراجعة على أساس الخطر في كل مراحل المراجعة، بدءًا من مرحلة التخطيط وانتهاءً بإعداد تقرير المراجعة بسبب ارتفاع مستويات عدم التأكد المحيطة ببيئة المراجعة في ظل هذه الظروف.

د- ممارسة نزعة الشك المهني في جميع عمليات المراجعة للتغلب على المخاطر المصاحبة لجائحة كورونا (كوفيد-١٩).

هـ- التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، والالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية في هذا الشأن.

و- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة في حالة عدم القدرة على جمع الأدلة المناسبة والكافية نتيجة لظروف جائحة كورونا (كوفيد-١٩).

ز- تطوير الكفاءة المهنية للمراجع بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة، وتنمية المهارات الرقمية باستخدام التقنيات الحديثة والتحول الرقمي لتسهيل أداء الأعمال ومواكبة البيئة الحديثة في ظل البيئة المعقدة المصاحبة لجائحة كورونا (كوفيد-١٩).

٢-٢-٥ توصيات لإدارة المنشأة ومسؤولي الحوكمة:

- أ- ضمان الالتزام الجيد بقواعد الحوكمة وتطوير أساليب الرقابة الداخلية بناءً على منهج المخاطر.
- ب- تحديد وتقييم أثر جائحة كورونا على التقارير المالية قبل البدء في إعداد القوائم والتقارير المالية وقبل الارتباط بالمراجع.
- ج- دعم المرجعين من خلال توفير المعلومات الموثوقة للمراجعين والتوسع في الإفصاح الكامل والكافي عن تأثير جائحة كورونا على القوائم المالية.
- د- توسيع الإفصاح ليشمل المخاطر وعدم التأكد المتعلقة بالجائحة والتي قد لا تكون مغطاة بشكل كافٍ في التقارير المالية.
- هـ- الحفاظ على التواصل والتشاور المستمر بين الإدارة والمراجعين ومسؤولي الحوكمة لتقييم آثار الجائحة على التقارير المالية بوقت كافٍ.
- و- مناقشة وتحديد آثار الجائحة قبل إعداد القوائم المالية لتقريب وجهات النظر وتقليل احتمال التعديل على القوائم المالية والتأكيد على مناقشة الإدارة بخطط وإجراءات التعامل مع المخاطر غير المتوقعة.
- ز- منح الوقت الكافي للمراجعين لأداء عملهم بفعالية في ظل التحديات وبيئة عدم التأكد الناتجة عن جائحة كورونا.

٣-٢-٥ توصيات على مستوى المهنة:

- أ- سد الفجوة بين الممارسات الفعلية والمتوقعة من خلال التعرف على المشاكل الفعلية التي تواجه المراجعين وصعوبات المراجعة لتقليل الفجوة بين الممارسات الفعلية والمعايير الواجب اتباعها.
- ب- شرح وتبسيط المعايير للمراجعين وتقديم حلول واقعية للمشكلات التي تواجه المراجعين، لضمان تحقيق الاستفادة القصوى من عملية المراجعة.
- ج- تطوير المعايير بحيث يتم إعادة النظر في المعايير الحالية وتحديثها لتتضمن إصدار معايير جديدة تدعم المراجعين. يجب أن تشمل هذه المعايير منهج المراجعة على أساس المخاطر وكيفية القياس والإفصاح عن المخاطر في ظل الكوارث والأزمات مثل جائحة كورونا، حيث أثرت الجائحة بشكل كبير على قدرة المراجعين على الوفاء بمتطلبات المراجعة.

٣-٥ مجالات مقترحة لأبحاث مستقبلية:

- في ضوء ما تم التوصل إليه، تقترح الباحثة توجيه مزيد من الاهتمام بالأبحاث المستقبلية عن:
- أ- أثر جائحة كورونا على تحسين جودة أداء المراجع باستخدام التقنيات الحديثة.
 - ب- أثر تعقيد التقديرات المحاسبية في ظل جائحة كورونا على إجراءات وتقارير المراجعة.
 - ج- أثر استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة في ظل جائحة كورونا.
 - د- دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تخفيض مخاطر المراجعة في ظل جائحة كورونا.
 - هـ- أثر جائحة كورونا على تطوير نظم الرقابة الداخلية والتقليل من فجوة التوقعات.

قائمة المراجع:

- إبراهيم، م. الطحان، وعبد الحميد، العيسوي محمود. (٢٠٢٠). الأثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية: دراسة استكشافية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٤(٢)، ٨٤-١.
- أحمد، ك. مطاوع إبراهيم. (٢٠٢١). مدى ملائمة معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة كوفيد-١٩: دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية، ٣ع، ١١٢-١٩٣.
- أحمد، م. قموزه. (٢٠٢١). انعكاسات جودة عملية المراجعة في ظل جائحة فيروس كورونا على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٢(٤)، ٢٣٦-٢٧٣.
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA). (٢٠٢٠). آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها. تم الاسترداد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين: <http://www.socpa.org.sa>
- رشوان، ع. الرحمن، ونور، ع. ناصر. (٢٠٢٣). الدور الرقابي لتطبيق آليات الحوكمة للحد من آثار جائحة كوفيد-١٩: دراسة ميدانية على شركات التأمين المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. جامعة العين للأعمال والقانون، ٧٤-١٠٣.
- عبد الحميد، العيسوي محمود، والطه، إ. محمد. (٢٠٢٠). انعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية: دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٤(٢)، ٨٨-١.
- عبد الرحمن، م. رشوان، وعاطف، م. ماضي. (أبريل ٢٠٢١). التأثير المحتمل لجائحة كوفيد-١٩ على جودة عملية المراجعة. مجلة التجارة والتمويل، (١)، ٤٣٠-٤٧٢.
- عبد الوهاب، نصر علي. (٢٠٢١). أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات. ورقة عمل للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة، ١-١٩. جامعة طنطا.
- محمد علي، الهامي، وفاضلي، د.، والمسلماني، ر. (٢٠٢٢). أثر مواجهة جائحة كورونا (كوفيد-١٩) على أنشطة المراجعة الخارجية ومهام ومسؤوليات المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى والإسكندرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٣، ٤١٣-٤٤٠.
- محمود، عبد المقصود نافع. (٢٠٢٠). آثار تداعيات فيروس كورونا (COVID-19) على مهنة المحاسبة والمراجعة. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٥(٢)، ٢٣١-٢٦٦.
- ناصر، فراج مصطفى. (٢٠٢١). دراسة اعتبارات المحاسبة والمراجعة لأزمة جائحة فيروس كورونا (كوفيد-١٩) وأثارها على إعداد التقارير المالية وإجراءات المراجعة:

-
-
- دراسة استقصائية على السوق المصري. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ٢٢(١)، ٣٢٥-٣٧١.
 - نوال، كفوس. (٢٠٢٠). تداعيات جائحة كورونا على المراجعة الخارجية: دراسة تحليلية. الأفق للدراسات الاقتصادية، ٥(٢)، ١١٣-١٢٦.
 - وليد، الجبلي، وعيد، الأشقر. (٢٠٢١). آليات مقترحة للحد من التداعيات السلبية لجائحة كوفيد-١٩ على الأداء المهني لمراجعي الحسابات ودعم الحكم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية: دراسة ميدانية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٥(١)، ٧٠-١.
 - وليد عبد العظيم، الجبلي. (٢٠٢٠). أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، ٢(١)، ١١٤٥-١٢٢٩.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Al-Khasawneh, R. O. (2020). A framework for the external audit process in light of the Corona Pandemic (Covid-19). Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/342875374>
- Arnold, C., & Gould, S. (2020). Summary of Covid-19 audit considerations. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/summary-covid-19-audit-considerations>
- Dohrer, B. (2020). How auditors can test inventory without a site visit. Journal of Accountancy. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/aug/how-auditors-can-test-inventory-without-site-visit.html>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). Agreeing the terms of audit engagements: International Standard on Auditing No. 210. Available at <https://www.iaasb.org/standards/international-standards-auditing>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). Highlighting areas of focus in an evolving audit environment due to the impact of COVID-19. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/highlighting-areas-focus-evolving-audit-environment-due-impact-covid-19>

- International Federation of Accountants (IFAC). (2020). Summary of Covid-19 financial reporting considerations. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>
- Joshi, P. L. (2020). Covid-19 pandemic and financial reporting issues and challenges. International Journal of Auditing and Accounting, 2(1), 1-9. <https://doi.org/10.1007/s40920-020-00001-0>
- Manuel, T., & Herron, T. (2020). An ethical perspective of business CSR and the COVID-19 pandemic. Society and Business Review, 15(3), 235-253. <https://doi.org/10.1108/SBR-05-2020-0045>
- Nour, A., Bouqalieh, B., & Okour, S. (2022). The impact of institutional governance mechanisms on the dimensions of the efficiency of intellectual capital and the role of the size of the company in the Jordanian shareholding industrial companies. An-Najah University Journal for Research-B (Humanities), 36(10), 2181-2212. Retrieved from <https://journals.najah.edu/en/article/1062>
- Paine, L. S. (2020). Covid-19 is rewriting the rules of corporate governance. Harvard Business Review, 6. Retrieved from <https://hbr.org/2020/10/covid-19-is-rewriting-the-rules-of-corporate-governance>
- Rashwan, A. E., & Shaqfa, K. (2023). The impact of the Covid-19 pandemic on the auditing of subsequent events of financial lists in accordance with the International Auditing Standard No. (560). An-Najah University Journal for Research-B: Humanities, 37(4), 804-844. Retrieved from <https://journals.najah.edu/en/article/1200>
- Shamma, A., & Al-Mamouri, A. I. (2023). Audit of accounting disclosure for potential liabilities and contingent obligations in light of the Corona pandemic and its reflection on the auditor's opinion. Journal of Accounting and Financial Studies, 18(64), 79-95. <https://doi.org/10.22355/jafs.2023.18.64.79>

(The Reflections of The Corona Pandemic on The Auditor's Work and Its Impact on The Audit Report in light of International Standards)

Abstract:

Study Objective: The study aimed to understand the impacts of the negative effects of the COVID-19 pandemic on audit practices and its influence on audit reports in accordance with international auditing standards. This pandemic represents a case of uncertainty that auditors faced, and the study seeks to utilize the findings in the event of similar future crises. To achieve this objective, the researcher aimed to highlight the key reflections of the COVID-19 pandemic's negative consequences on auditors' work while suggesting measures that could assist auditors in performing their tasks and preparing reports.

Design and Methodology: The researcher conducted a field study involving academics, auditors, and researchers in accounting and auditing. The sample included 120 completed questionnaires, which were analyzed using SPSS statistical analysis software to identify the main implications of the negative impacts of the COVID-19 pandemic on auditors' work, as well as the procedures that support auditors during their work and report preparation in circumstances of uncertainty.

Results: The field study results revealed a statistically significant relationship between the impacts of the COVID-19 pandemic and audit practices. Key impacts identified include client acceptance procedures, risk levels, audit evidence, internal control evaluation, the entity's going concern assessment, subsequent events, accounting estimates, disclosure requirements, and the type of opinion expressed in the audit report. The study also concluded that there is a statistically significant impact of the proposed procedures on both auditors' work and the audit report. Among these important procedures are the necessity for auditors to adopt a professional skepticism approach, reassess client acceptance procedures, materiality considerations, and risks, design additional audit procedures to obtain sufficient and appropriate audit evidence, increase disclosure in the audit report, and be cautious about the type of opinion expressed by the auditor.

Originality and addition This study contributes to understanding the changes caused by the pandemic on audit practices and the reflection of its impact on report content and the type of opinion issued by auditors in more detail. It also provides supporting measures for auditors and audit reports to address these impacts in line with international auditing standards.

Keywords: COVID-19 pandemic, international standards, auditor work, auditor's report.