

أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات

ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة-جامعة طنطا

بعنوان

أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي - المقترحات والحلول

٥ أبريل ٢٠٢١

إعداد:

الأستاذ الدكتور

عبدالوهاب نصر على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

المقدمة:

يواجه العالم اليوم أزمة عالمية صحية، والمعروفة بجائحة كورونا (Coronavirus)، أو كما يطلق عليها البعض (COVID-19)، والتي سرعان من انتقلت من مدينة ووهان الصينية، في أواخر نوفمبر ٢٠١٩، إلى مختلف أرجاء العالم (محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ Yan et al., 2020). لذا شغلت تلك الجائحة اهتمام وفكر الباحثين بمختلف التخصصات نظراً لسرعة انتشارها وتداعياتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، المتفاوتة من دولة لأخرى (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠). كما اعتبرها البعض، أيضاً، كدراسة Yan et al., (2020) بمثابة الأزمة الأسوأ عالمياً، منذ حلول الأزمة المالية العالمية في عام (٢٠٠٨) والتي انعكست على انهيار معظم الشركات^(١) فضلاً عن تأثيرها السلبي على ثقة مختلف أصحاب المصالح في الشركات وأسواق رأس المال على السواء.

كما أشار البعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020)، أيضاً، لانعكاس تداعيات جائحة كورونا، على النواحي المحاسبية، وتركيزاً على قضايا المحاسبة المالية، فقد أثرت تداعيات الجائحة على الوظائف الأساسية للمحاسبة المالية (الاعتراف والقياس والعرض والافصاح)، فضلاً عن زيادتها لمساحة الحكم الشخصي والمبالغة في الاعتماد على التقديرات والافتراضات من قبل معدى التقارير المالية ومن ثم زيادة احتمالية إعداد تقارير مالية مضللة Fraudulent. وهو ما يثير تساؤل بشأن كيفية التزام معدى تلك التقارير بتطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ومدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد على ما توصله من معلومات في ظل فترة الجائحة.

وعلى نحو آخر اتفق البعض (محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ Deloitte, 2020)، أيضاً، على انعكاس تداعيات جائحة كورونا على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات. وبالتركيز على تقرير مراقب الحسابات في سياق أدائه لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، فقد أيد كل من ثامر، (٢٠١٩) و IAASB, (2020) أهمية المحتوى الإعلامي لتقريره في ظل فترة جائحة كورونا، خاصة فيما يتعلق بفقرة عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية، لما لها من قدرة على توفير إرشادات تحذيرية للمستثمرين تساهم في مواجهة عدم التأكد المحيط بالشركة فضلاً عن توفيرها معلومات لمانحي الائتمان تساعد على ترشيد قراراتهم. وفقرة أمور المراجعة الأساسية، لما لها من قدرة على دعم وتعزيز مستوى التواصل مع مستخدمي القوائم المالية وقدرتها، أيضاً، على توفير تحذيرات تتعلق بالأحداث المستقبلية التي تواجهها الشركة وهو ما يدعم ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.

السؤال المحوري، الأكثر منطقية الآن، إذا افترضنا تفعيل إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن تداعيات جائحة كورونا من منظور المحاسبة المالية، وإن كانت الإجابة كليا، أو جزئياً، بنعم، فما هو التأثير الحتمي لذلك الإفصاح من عدمه على أداء خدمة المراجعة للقوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة؛ خاصة فيما يتعلق بمرحلة تقرير مراقب الحسابات؟ وهذا ما نستهدف الإجابة عليه في هذه الورقة وفق منهجية بحث تحليلية انتقادية.

(١) يمكن الاعتماد على مصطلح الوحدة الاقتصادية أو الشركة أو المنشأة أو المشروع، كترادفات لمصطلح الوحدة الاقتصادية، ليعني بها التنظيم الاقتصادي الذي يستهدف تحقيق مستوى مرضٍ من الأرباح. ولتحقيق الاتساق، سيستخدم الباحث لفظ الشركة للدلالة على ذلك التنظيم.

وعليه تستهدف هذه الورقة بلورة أهم آثار جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة، ذات الصلة بتداعيات الظواهر العالمية والمجتمعية في بيئة الممارسة المهنية على مهنة المحاسبة عامة، وتقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة. وتحقيقاً لذلك الهدف تم الاعتماد على المنهج التحليلي الانتقادي لأهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة بتداعيات جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات، والإشارة إلى مجالات البحث المحاسبي في هذا المجال مستقبلاً. ولذلك سوف تستكمل الورقة كالتالي:

- جائحة كورونا من منظور مهني.

- أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات.

- خلاصة الورقة وفرص البحث المحاسبي المستقبلية.

٢. جائحة كورونا من منظور مهني:

لا شك أن بيئة الأعمال الآن تواجه حالة من حالات عدم التأكد البيئي، نتيجة لتفشي جائحة كورونا والمعروفة بكوفيد- ١٩ (COVID-19)، زاد الاهتمام المهني والأكاديمي بضرورة التحقق من المردود المتوقع للجائحة على مختلف النواحي الاقتصادية والمحاسبية وغيرها (محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ عبدالرازق، ٢٠٢٠؛ Yan *et al.*, 2020). وبدءاً بماهية جائحة كورونا؛ فقد اتفق البعض (ملاوي، ٢٠٢٠؛ الجبلي، ٢٠٢٠؛ Yan *et al.*, 2020؛ Joshi, 2020؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠) مع ما أشارت إليه منظمة الصحة العالمية في عام ٢٠٢١، بشأن إمكانية تعريف فيروس كورونا على أنه؛ سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التي لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراض تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوي الحاد الوخيم (SARS-COV)."

وحتى يمكن تفادي انتشار وتفشي فيروس كورونا المستجد، كان على الحكومات إتخاذ العديد من الاجراءات الاحترازية. وفي ذلك الصدد أشارت دراسة إبراهيم ومحمد (٢٠٢٠) إلى قيام الحكومة المصرية بالعديد من الإجراءات الاحترازية والقرارات الاقتصادية الهامة خلال فترة الجائحة والتي منها؛ تخفيض البنك المركزي لمعدل الفائدة بنسبة ٣%، إلغاء أفساط قروض المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم SME^(١)، وضع خطط عاجلة لزيادة الحدود الائتمانية من البنوك الخارجية، إعفاء الأجانب من ضرائب الأرباح الرأسمالية وتأجيلها للمقيمين حتى بداية ٢٠٢٢، وتخفيض الضريبة على توزيعات الأرباح إلى ٥% على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

(١) اشارت دراسة على (٢٠٢٠) إلى إمكانية تعريف SME على أنها " تلك الوحدات التي تستوفي خاصيتين أو أكثر من خصائصها النوعية ويكون لديها (٩-٢٠٠) عامل، وتبلغ قيمة مبيعاتها السنوية (أقل من أو يساوي مليون-١٠ مليون)، ويتراوح رأس المال بين (أقل من ٥٠ ألف- ٥ مليون)

ذلك بالإضافة إلى الإجراءات الاحترازية، التي أوضحتها منظمة الصحة العالمية وأيدتها غالبية الدراسات السابقة ذات الصلة (منظمة الصحة العالمية، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠)، والتي من بينها؛ ضرورة الالتزام بالتباعد الاجتماعى، الالتزام بالحجر والعزل الصحى للمصابين بالفيروس، تخفيف عدد العاملين بمختلف قطاعات الدولة وذلك باستثناء القطاعات الضرورية كالقطاع الطبى، تأجيل الدراسة بمختلف المراحل التعليمية لحين انحسار المرض وتدنية معدلات انتشاره إلى قدر المستطاع، إلغاء كافة رحلات الطيران لتدنية معدلات انتشار الفيروس من دولة لأخرى، والإغلاق التام أو الجزئى لمختلف مؤسسات الدولة^(١).

وفى ضوء التزام كافة الحكومات، سواء أكان ذلك على المستوى المحلى أو الدولى، بالإجراءات الاحترازية والقرارات الاقتصادية المصاحبة لها خلال فترة الجائحة، المشار إليها سلفا، انعكس ذلك كله سلبا على مختلف النواحي الاقتصادية بمختلف دول العالم، ودخلت معظم أنظمة تلك الدول فى حالة من حالات الركود الاقتصادى الحاد والتي قد تفاوتت من حيث تداعياتها السلبية من دولة لأخرى^(٢)، وفقا للوضع الاقتصادى لها فى الفترة ما قبل الجائحة.

وفى ذلك الصدد أشار البعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ دار الخدمات النقابية والعمالية، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020; Yan et al., 2020) لوجود العديد من التداعيات الاقتصادية لجائحة كورونا والتي من أهمها؛ انخفاض الناتج المحلى الإجمالى، إنهيار معظم أسواق رأس المال، إنهيار أسعار أسهم معظم الشركات، تدهور التصنيف الائتمانى للشركات، تقادم مستويات البطالة وإرتفاع معدلاتها بصورة مبالغ فيها مقارنة بالوضع ما قبل فترة الجائحة، انخفاض مستويات الانفاق الاستهلاكى بشكل ملحوظ، إنخفاض مستويات الإنتاج ووصولها للمستويات الدنيا، ارتفاع معدلات دوران العاملين بالشركات، زيادة معدلات قيام الشركات بعمليات إعادة الهيكلة، تقييد وتعليق معظم العمليات التجارية بين الشركات وعمالهم ومورديهم، الإغلاق التام لمعظم خطوط الإنتاج بالشركات، والتوقف الجزئى أو الكامل لبعض الأنشطة.

^(١) فى ذلك الصدد، على سبيل المثال، أشارت شركة جهينة، باعتبارها أحد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، عبر موقعها الإلكتروني www.juhatna.com لقيام لجنة المخاطر وإدارة الأزمات بالشركة (المسئولة عن اتخاذ كافة الإجراءات المناسبة التى تتماشى مع منظمة الصحة العالمية وسياسة الحكومة المصرية والجهات الصحية المعنية) بوضع مجموعة من الإجراءات الاحترازية والتي منها؛ تطهير جميع المباني، إغلاق فوري للمساجد والكافيتريات، إدارة الاجتماعات الكترونيا، إلغاء أى أحداث أو فعاليات أو مؤتمرات، الإلغاء الفوري للسفر، العمل الكترونيا، وتخفيف عدد العاملين.

^(٢) فى ذلك الصدد أشارت مجموعة البنك الدولى World Bank Group، عبر موقعها الإلكتروني www.albankaldawli.org أنه وفقا لإحصائيات صندوق النقد الدولى يمكن القول بوجود العديد من التداعيات الاقتصادية السلبية لجائحة كورونا؛ زيادة الديون وحدث حالات ركود حاد، كما أنه على مستوى الاسواق الصاعدة والدول النامية قد يصاحب هذه الجائحة حالة من الكساد العام تصاحبها أزمة مالية وانخفاض الناتج الإجمالى المحتمل إلى ٨%، وكذلك حدوث كساد يصاحبه انهيار فى أسعار النفط بالدول المصدرة للطاقة وانخفاض الناتج الإجمالى المحتمل إلى ١١%، فضلا عن هبوط معدلات انتاجية الإيدى العاملة بنسبة ٦% وتراجع معدلات الاستثمار بنسبة ١١%. كما أشار دار الخدمات النقابية والعمالية (٢٠٢٠) إلى انعكاس جائحة كورونا عالميا على انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل فى الدول النامية والمنطقة العربية بنسبة ٣,٦%، وكذلك انكماش نمو الاقتصاد العالمى بمعدل -٤,٩% فى عام ٢٠٢٠ بانخفاض قدره ١,٩%.

لقد انعكست تلك التداعيات بالتبعية سلبا على الممارسات المحاسبية، حيث اتضح من تحليل الدراسات السابقة (الجبلى، ٢٠٢٠؛ إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Deloitte, 2020؛ ACCA, 2020) إمكانية النظر لجائحة كورونا على أنها حدث غير نمطى يترتب على حدوثه العديد من التداعيات المحاسبية. ومن منظور المحاسبة المالية؛ تطرقت الكتابات لتلك الجائحة باعتبارها حدث له تداعيات على وظائفها الأساسية (الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح). كما ناقشت وحللت الكتابات فى ذلك الصدد، تداعيات الجائحة من منظور المحاسبة المالية على عدة نواحي، التى من أهمها؛ قياس القيمة العادلة ومدى مصداقيتها (نتيجة لعدم تعبير المستوى الأول لقياس القيمة العادلة، إن وجد، عن الأسعار الحقيقية نظرا لارتفاع كافة الأسعار فى الأسواق النشطة بصورة مبالغ فيها، فضلا عن زيادة استخدام الحكم الشخصى والتقدير فى ظل الاعتماد على المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة خاصة فى فترة جائحة كورونا مقارنة بالفترة ما قبل الجائحة).

ذلك بالإضافة لإحتمالية وجود أحداث لاحقة فى الفترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار التقارير المالية^(١)، إحتمالية عدم ملاءمة طرق تقييم المخزون (التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل" والتى أصبحت أكثر صعوبة وتتطلب افتراضات لاحتسابها فى ظل فترة الجائحة، وهو ما يجعلها عرضة للحكم الشخصى من قبل معدى القوائم المالية) مشاكل القياس اللاحق للأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، ضرورة التحقق من مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية و تدهور مستويات الأداء المالى، مشاكل الاعتراف بالخسائر الطارئة الناتجة عن توقف الأنشطة وزيادة الحاجة لتطبيق محاسبة التحوط Hedging Accounting، وأخيرا ضرورة زيادة البنود المفصّل بالقوائم المالية^(٢).

ولم تكن المراجعة الخارجية^(٣)، كخدمة توكيدية تصديقية تقليدية، بمنأى عن تداعيات جائحة كورونا، ووفقا لتحليل الدراسات السابقة التى منها (الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛

(١) يمكن تعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ التقارير المالية Events after the reporting Period على أنها الأحداث التى تقع فى الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار القوائم المالية، سواء أكانت فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. كما يمكن التفرقة بين نوعى من تلك الأحداث، وهما؛ الأحداث التى تعبر عن ظروف قائمة فى تاريخ الميزانية فتعتبر "أحداث لاحقة تستوجب التسوية" ويجب الاعتراف بها (مثل؛ صدور حكم قضائى يستلزم تعديل المخصصات السابق تكوينها لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته)، والأحداث التى تعبر عن ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية فتعتبر "أحداث لاحقة لا تستوجب التسوية" فلا يجب الاعتراف بها ويستثنى من ذلك الأحداث التى تشير لعدم ملاءمة افتراض الاستمرارية (الشريف، ٢٠١٤)

(٢) على نفس النحو أشار (إبراهيم ومحمد، ٢٠٢٠؛ Deloitte, 2020) إلى إشارة أزمة كورونا على وجود حالة من الذعر بين مختلف أصحاب المصالح، والتى انعكست على زيادة حاجتهم للمزيد من مجالات الإفصاح عن تداعيات تلك الأزمة بالتقارير المالية والتى منها؛ الإفصاح عن تأثير عمليات القياس لبنود القوائم، أثر الأزمة على أسعار الصرف وترجمة القوائم المالية، الأثر على افتراض الاستمرارية، التكاليف الاستثنائية التى تتحملها الشركة لمواجهة أثر الأزمة، الأثر على أسعار الأسهم، الأثر على التدفقات النقدية، مخاطر الخسائر فى العقود الهامة، كيفية إدارة مخاطر الأزمة، وأى أحداث أخرى ضرورية ولها تأثير على القوائم المالية.

(٣) أشار (Arens et al., 2014؛ على، ٢٠٢٠) لإمكانية تعريف المراجعة الخارجية على أنها؛ عملية مهنية تمر بسلسلة متواصلة من القرارات والأحكام المهنية (يعبر الحكم عن عدة مصطلحات، وهى؛ الرأى الذى يعتمد على التفكير المنطقى، التصرف أو العملية اللازمة لاتخاذ قرار بعد التفكير المنطقى، التصرف الذى يتعلق بالحكم على شخص أو شئ محدد، والقدرة على اتخاذ قرار جيد بشأن ما يجب القيام به. كما تطلق كلمة مهني" على العمل الذى يتطلب تدريبا وتعلما ومهارات خاصة، ويتم أدائه بواسطة شخص ينتهى لمهنة معينة، بما يتوافق مع قواعد آدابها وسلوكياتها) التى يصدرها مراقب الحسابات، بدءا بمرحلة قبول التكليف، مروراً بمرحلتى تخطيط وأداء إجراءات المراجعة لجمع وتقييم الأدلة، وإنهاء بمرحلة صياغة الرأى وإعداد التقرير.

(Joshi, 2020؛ Deloitte, 2020؛ ACCA, 2020) يعتقد الباحث بمواجهة مراقب الحسابات، العديد من التحديات عند أداء خدمة المراجعة، والتي منها؛ وجود قيود على حركة مراقب الحسابات ونطاق عمله، صعوبة سفر مراقب الحسابات لمراجعة المهام التي نفذها مراقبو حسابات الشركات التابعة، تخفيض عدد العاملين بفرق العمل، تأخر وصول المصادقات من البنوك والعملاء، صعوبة ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، ظهور أحداث لاحقة بعد فترة التقرير، وزيادة كم وأهمية الافتراضات والتقديرية ومن ثم زيادة احتمالية وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.

وعليه يخلص الباحث إلى أنه من منظور مراقب الحسابات؛ المعنى أساسا بالتحقق من مدى سلامة اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية بصفة عامة، وفي ظل جائحة كورونا بصفة خاصة. ينظر مراقب الحسابات لتلك الجائحة من زاويتين وهما؛ مدى تأثير الجائحة على نموذج مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة كخدمة توكيدية تقليدية سواء فيها يتعلق بمرحلة قبول التكلفة أو مرحلة التخطيط أو مرحلة التنفيذ أو مرحلة التقرير، ومدى تأثير الجائحة على نطاق مسؤولياته وخدماته المهنية غير التقليدية، كالخدمات بخلاف المراجعة، كالتوكيد غير المالي ومسئوليته عن الكشف والتقرير عن الجرائم المالية. وفي ذلك الصدد سيركز الباحث على مدى تأثير الجائحة على نموذج مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة خاصة فيما يتعلق بمرحلة التقرير.

٣. أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات:

تركيزًا على مرحلة إعداد تقرير مراقب الحسابات، وبدءًا بماهية تقريره، ووفقًا للبعض (على، ٢٠١١؛ الشريف، ٢٠١٤؛ Arens *et al.*, 2014؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ ثامر، ٢٠١٩؛ على، ٢٠١٩) يمكن تعريف تقرير مراقب الحسابات، على أنه؛ وسيلة توصيل الرأي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التقليدية الكاملة، ويعتبر التقرير بذلك بمثابة أداة اتصال إعلامي وإنساني يتم من خلالها توصيل مراقب الحسابات لرأيه الفني المحايد^(١)، لمختلف أصحاب المصالح بشأن مدى توافق تأكيدات الإدارة Management Assertion بالقوائم المالية مع إطار إعدادها المطبق.

كما تختلف أهمية تقرير مراقب الحسابات باختلاف الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية التقليدية السنوية الكاملة، وفي ذلك الصدد أشار البعض (على، ٢٠١١؛ Asare and Arnold, 2012؛ على، ٢٠١٦؛ الأباصيري، ٢٠١٨) إلى أنه من منظور مراقب الحسابات يعتبر تقريره دليلاً أو مؤشراً، على إنجازه للتكليف والوفاء باحتياجات أصحاب المصالح في ذلك الصدد. أما

^(١) وفقاً للبعض (على، ٢٠٢٠؛ ISA No. 200؛ ASA No. 200) يمكن تعريف الحكم المهني، على أنه؛ "عملية تقييم موضوعي، من جانب مراقب حسابات لديه القدر الكافي من المهارات والقدرات والمعرفة، التي تؤهله لاتخاذ قراره المناسب، في ظل وجود إجراءات بديلة، وذلك بما يتلاءم مع الظروف المحيطة بأعمال التكليف، ووفقاً لما حددته المعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك المهنة".

من منظور الإدارة فيعتبر تقرير مراقب الحسابات دليل على وفاء الإدارة بمسئولياتها بشأن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعدادها.

أما من منظور المتعاملين في سوق المال، فيضفى تقرير مراقب الحسابات، متضمناً رأيه الفنى المحايد، الثقة على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وهو ما يدعم عملية اتخاذ مختلف قراراتهم الاقتصادية (كقرار منح الائتمان، قرار مديري الاستثمار بشأن تكوين محفظة استثمار صندوق الاستثمار، وقرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية). وأخيراً من منظور المهتمين بحوكمة الشركات يمكن الحكم من خلال تقرير مراقب الحسابات على مدى شفافية الشركات المقيدة بالبورصة والتزامها باللوائح والقوانين وقدرتها على الاستمرار.

وعلى نحو آخر أشار البعض (على، ٢٠١٦؛ الأباصيرى، ٢٠١٨) لوجود عدة تطورات متتالية لشكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، من كونه وصفاً لعملية المراجعة إلى أن أصبح له شكل ولغة موحدة، حيث صدر أول نموذج للتقرير عام (١٩٤٨) وقد مر بالعديد من التعديلات التي جاءت في معظمها تتعلق بالصياغات. ولأغراض تحسين الاتساق وزيادة فهم المستخدمين له، طرأت العديد من التغييرات الهيكلية والموضوعية على تقرير مراقب الحسابات، التي بدأت في نهاية العقد الثاني من القرن الحادي والعشرين وبلغت ذروتها في يناير ٢٠١٥.

وذلك من خلال قيام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB، المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، أخذ المبادرة المهنية في إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات. ولم تقتصر ثورة إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات دولياً على حالة التقرير غير المعدل، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 700)، بل شمل كل أنواع وحالات التقرير، وأكثر من ذلك تم إصدار معيار دولي جديد للتقرير (ISA No. 701). وذلك وصولاً لتقرير معدل جديد، من خلال توسيع نطاقه ليتضمن إضافة فقرات جديدة مستحدثة، (كفقرة أمور المراجعة الأساسية، وفقرة المعلومات المرافقة)، ذلك مع تعديل بعض فقرات التقرير القائمة^(١).

وبتحليل حزمة معايير المراجعة الدولية، ذات الصلة بتقرير مراقب الحسابات (ISA No. 570; ISA No. 700; ISA No. 701; ISA No. 705; ISA No. 706; ISA No.720) والدراسات السابقة كـ (Asare and Arnold, 2012; Budescu et al., 2012; Georgiades, 2014)؛

^(١) وفقاً لذلك يتضمن تقرير مراقب الحسابات المعدل في (٢٠١٥) العناصر التالية؛ عنوان التقرير، الطرف (الجهة) الموجه إليها التقرير، فقرة الرأي، فقرة أساس الرأي، فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية (وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠)، فقرة أمور المراجعة الأساسية (وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١)، فقرة المعلومات الأخرى "المعلومات المرافقة" (وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٢٠)، فقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عن إعداد القوائم المالية، فقرة مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى، اسم شريك الارتباط، اسم مراقب الحسابات، العنوان، التاريخ. كما يعتبر كل من؛ فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية، فقرة أمور المراجعة الأساسية، وفقرة المعلومات الأخرى، من الفقرات المستحدثة بتقرير مراقب الحسابات المعدل.

الشريف، ٢٠١٤؛ Kiss et al., 2015؛ علي، ٢٠١٦؛ عباس، ٢٠١٧؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ زكي، ٢٠٢٠؛ IAASB, 2020a؛ IAASB, 2020b) **فقد تطلب معيار (ISA No. 700)** من مراقب الحسابات أن يصدر تقريراً برأى غير معدل (نظيف) في ظل كل من؛ اتساق الإدارة في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية و/أو كفاية الإفصاح عنها، وكذلك اتفاق مراقب الحسابات مع الإدارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية، أو الاتفاق حول الحقائق والظروف التي اعتمدت عليها الشركة في تطبيقها لتلك الطرق والسياسات، فضلاً عن معقولية التقديرات المحاسبية و/أو كفاية الإفصاح عنها.

ويصدر تقريراً برأى معدل (متحفظ أو معاكس)، وفقاً لمعيار (ISA No. 705)، في ظل عدم استيفاء متطلبات إبداء الرأى غير المعدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 700). وضرورة إضافة مراقب الحسابات في تقريره غير المعدل فقرة التركيز على أمر ما **Emphasis of matter** (مثل؛ الأحداث اللاحقة) أو فقرة الأمور الأخرى **Other Matter** (في ظل عدم الاعتراف بها في صلب القوائم المالية) في حالة الاتساق في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عنها بموجب (ISA No. 706).

كما أنه وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 570)، تتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية ومدى كفاية وملاءمة إفصاح الإدارة عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالقوائم المالية للشركة، كما تمتد مسؤوليته، أيضاً، للأحداث اللاحقة، التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، وحتى تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات، وقد تؤدي للشك في قدرة الشركة على الاستمرار^(١).

وبناء على ذلك يتطلب (ISA No. 570)، في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وكفاية الإفصاح، أن يبدي مراقب الحسابات رأياً غير معدل وفقاً لمعيار (ISA No. 700) المعدل، ويشير إلى ذلك في فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية التالية لفقرة أساس الرأى. أما في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وعدم كفاية الإفصاح، أو عدم الإفصاح، بالمرّة يجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه (متحفظ أو معاكس)، وفقاً لمعيار (ISA NO. 705)، وتوضيح أسباب تعديل رأيه، في فقرة أساس الرأى التالية لفقرة الرأى.

^(١) وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 560) الصادر عام ٢٠٠٨، بعنوان الأحداث اللاحقة **Subsequent Events**، يتضح أنه في ظل ظهور أحداث لاحقة في الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، يجب على مراقب الحسابات القيام بإجراءات مراجعة لتحديد ما إذا كانت تلك الأحداث تستوجب الاعتراف أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية وهو ما يستلزم تقييم مدى سلامة الممارسة المحاسبية الخاصة بذلك الحدث الأمر الذى يترتب عليه إعادة النظر في تخطيط عملية المراجعة. أما في حالة ظهور أحداث لاحقة في الفترة بين تاريخ التقرير وتاريخ إصدار القوائم المالية، فعند موافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية يجب على مراقب الحسابات القيام بإجراءات مراجعة إضافية وإعداد تقرير يحمل تاريخ جديد. أما في حالة عدم موافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية بعد تسليم مراقب الحسابات تقريره إلى مجلس الإدارة يجب على مراقب الحسابات إخطار الإدارة العليا للشركة والمسؤولين عن الحوكمة باتخاذ الإجراءات الرادعة لمنع الاعتماد على تقريره والذى يستوجب التعديل وفقاً لظهور تلك الأحداث. كما أنه عند عدم موافقة الإدارة قبل تسليم مراقب الحسابات لتقريره فيجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه.

كما أنه وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 701) يجب على مراقب الحسابات إضافة فقرة بعنوان أمور المراجعة الأساسية^(١) Key Audit Matters التي تتضمن كل من؛ المجالات ذات التقييم الأعلى لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو المخاطر المرتفعة المحددة وفقاً للمعيار ISA 315 (المعدل)، بما في ذلك، التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تمثل تقديرات عدم تأكد بصورة مرتفعة، والتأثير على مراجعة الأحداث الهامة أو المعاملات التي حدثت خلال هذه الفترة. والأمور الأخرى^(٢) كتطبيق نظام جديد لتكنولوجيا المعلومات خلال الفترة، قد تكون مجال اهتمام جوهري من قبل المراجع، ولا سيما إذا كان هذا التغيير يؤثر جوهرياً على استراتيجية المراجعة الشاملة للمراجع، أو ذات صلة بخطر جوهري (كالتغييرات في النظام التي تؤثر على الاعتراف بالإيراد)، والأحداث اللاحقة.

وإذا تعلق هذا الأمر بالمسؤوليات الأخرى لمراقب الحسابات عن التقرير يتم دمجها في فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى، أما إذا تعلق الأمر بجميع مسؤوليات مراقب الحسابات، أو فهم المستخدمين لتقريره، فيتم إضافة فقرة تالية لفقرة أمور المراجعة الأساسية. كما يتم تضمين فقرة التأكيد على أمر ما (التي تشير للأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية وتعتبر ذات أهمية للمستخدمين لاستيعاب وفهم معلومات تلك القوائم)، إذا كانت تتعلق بإطار التقرير المالي المطبق، مباشرة بعد فقرة أساس الرأي.

وبالتركيز على تأثير جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات، ووفقاً للبعض (الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛ Deloitte, 2020؛ ACCA, 2020؛ IAASB, 2020a) يمكن القول بإمكانية اعتبار جائحة كورونا بمثابة حدث لاحق غير نمطي يصاحبه حالة من حالات عدم التأكد، التي تكاد أن تقترب وتصل إلى حالة المخاطرة، فضلاً عن أنها تؤدي إلى زيادة مستوى الحكم الشخصي من قبل معدى القوائم المالية وزيادة الاعتماد على التقديرات والافتراضات، بصورة مبالغ فيها في بعض الأحيان، وهو الأمر الذي ينعكس بصورة حتمية على انخفاض مصداقية القوائم المالية (إمكانية الاعتماد عليها)، ويؤيد الحاجة للاعتماد على مخرجات عملية المراجعة الخارجية، باعتبارها آليه فعالة لضمان سلامة ونزاهة عملية إعداد القوائم المالية.

وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بتداعيات جائحة كورونا التي منها (الجبلى، ٢٠٢٠؛ محمود وإبراهيم، ٢٠٢٠؛ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠؛ Joshi, 2020؛

(١) تعرف أمور المراجعة الأساسية على أنها تلك الأمور التي يكون لها وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات تأثير جوهري عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويكون الغرض من توضيحها بتقرير مراقب الحسابات، تحسين المحتوى الاعلامي للتقرير عن طريق توفيره قدر أكبر من الشفافية بشأن عملية المراجعة التي تم تنفيذها (ISA No. 701؛ على، ٢٠١٦)

(٢) التي تشير إلى الأمور التي لم يتم عرضها، أو الإفصاح عنها، بالقوائم المالية. وتنعكس على فهم المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات مراقب الحسابات أو تقريره

(IAASB, 2020a؛ ACCA, 2020؛ Deloitte, 2020) والاصدارات المهنية (ISA No. 570؛ ISA No. 700؛ منها 705؛ Asare and Arnold, 2012؛ Budescu *et al.*, 2012؛ ISA No. 701؛ ISA No. 705؛ Kiss *et al.*, 2015؛ ٢٠١٤؛ الشريف، ٢٠١٤؛ عباس، ٢٠١٧؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ زكي، ٢٠٢٠)، بصفة عامة، يتضح للباحث أنه على الرغم من عدم تأثير جائحة كورونا على النواحي الشكلية لتقرير مراقب الحسابات الجديد المعدل لعام (٢٠١٥)، وتأکید مختلف الكتابات على المردود الإيجابي المتوقع للقرارات المستحدثة بتقرير مراقب الحسابات، وأهمية محتوئها المعلوماتي لمختلف أصحاب المصالح، في ظل تلك الأزمة وما يصاحبها من تقاوم لحالات عدم التأكد.

لقد انعكست تلك الجائحة بصورة حتمية على محتوى فقرات تقرير مراقب الحسابات، خاصة فقرتي عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية. وفيما يتعلق بفقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية، فقد تطلب الأمر قيام مراقب الحسابات بتقييم مدى تأثير جائحة كورونا، باعتباره تأثيراً غير مسبوق يصاحبه حالة من حالات عدم التأكد، على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية من عدمه. وفي ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لذلك الافتراض يجب على مراقب الحسابات التحقق من مدى وجود شك جوهرى في قدرة الشركة على الاستمرار وكفاية الإفصاح عنه، وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتقييم أثر جائحة كورونا، على كل من؛ قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها في تواريخ استحقاقها، قدرة الشركة على الاستمرار في عملياتها بشكل كفاء، احتمالية توقف التدفقات النقدية للشركة، واحتمالية توقف خطوط الانتاج و/أو الإغلاق الجزئى لبعض الفروع.

ووفقاً لمعيارى (ISA No. 570؛ ISA No. 706)، في ظل عدم ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، نتيجة لجائحة كورونا وإعداد الإدارة قوائمها على أساس التصفية، يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأى نظيف مع إضافة فقرة للفت الانتباه، أما في حالة عدم موافقة الإدارة على التصفية يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأى معاكس. وفي ظل عدم تقييم الإدارة لتأثير جائحة كورونا على مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأى متحفظ.

كما أنه في ظل توصل مراقب الحسابات لملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وكفاية الإفصاح عن الظروف التي تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار في ظل جائحة كورونا، يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأى نظيف مع إضافة فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الاستمرارية. أما في حالة عدم كفاية الإفصاح أو عدم الإفصاح عن تلك الظروف، يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأى معدل (متحفظ أو معاكس) مع توضيح أسباب تعديل رأيه، في فقرة أساس الرأي. ونتيجة لإمكانية النظر

لجائحة كورونا على أنها حدث لاحق في الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار التقارير المالية، يثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار، فإذا تبين لمراقب الحسابات عدم كفاية الإفصاح عنه، يستلزم ذلك منه تعديل رأيه، أيضا.

أما فيما يتعلق بفقرة أمور المراجعة الأساسية، فقد تطلب الأمر من مراقب الحسابات الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي لتلك الفقرة، نتيجة لانعكاس جائحة كورونا على العديد من الأمور، والتي من أهمها؛ زيادة الاعتماد على التقديرات المحاسبية، زيادة مستوى خطر أعمال عميل المراجعة Client's Business Risk⁽¹⁾، إحصائية توقف الأنشطة وخطوط الإنتاج، وإحصائية إعادة هيكلة العمليات وتشكيل المنتجات. والتي يترتب عليها اتخاذ الإدارة لقرارات فعلية، وتستوفي متطلبات اعتبارها من أمور المراجعة الأساسية وفقا لمعيار (ISA No. 701). وحتى يفى مراقب الحسابات بمسئوليته في ذلك الصدد، يستلزم ذلك إفصاحه عن الآثار الناجمة عن جائحة كورونا ومدى تأثيرها على مختلف البنود الواردة بالقوائم المالية عند أدائه لعملية المراجعة الخارجية.

أما فيما يتعلق بفقرتي الرأي وأساس الرأي، وإلى جانب تأثرهما عند وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن افتراض الاستمرارية، المشار إليه سلفا، فيتضح أنه كنتيجة لانعكاس جائحة كورونا على زيادة مساحة الحكم الشخصي من قبل معدى القوائم المالية ووجود قيود على نطاق عمل مراقب الحسابات. فإذا توصل مراقب الحسابات إلى كل من؛ عدم اتساق الإدارة في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية نتيجة لجائحة كورونا وعدم الاتفاق مع الإدارة في ذلك، عدم معقولية التقديرات المحاسبية المستخدمة في فترة الجائحة، عدم كفاية الإفصاح عن الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية. يستلزم ذلك من مراقب الحسابات تعديل رأيه (متحفظ أو معاكس، وفقا لحكمه على مدى اعتبار التحريفات الجوهرية الناجمة عن ذلك شائعة Pervasive من عدمه) وتوضيحه أسباب ذلك بفقرة أساس الرأي.

ذلك بالإضافة إلى أنه عند مواجهة مراقب الحسابات قيوداً على نطاق عمله تحد من قدرته على التحقق من تداعيات جائحة كورونا على دورات العمليات، والتي منها على سبيل المثال؛ صعوبة مباشرة مراقب الحسابات للجرد الفعلي للمخزون خلال فترة كورونا، والذي يحد من قدرته على التحقق من الوجود الفعلي، كأحد تأكيدات الإدارة، ويخالف متطلبات الوفاء بمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 501)، يجب تعديل رأيه، وإعداده تقرير برأى متحفظ.

٤. خلاصة البحث وفرص البحث المحاسبي المستقبلية:

استهدفت الورقة بلورة أهم آثار جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة، ذات الصلة بدراسة وتحليل تداعيات

(1) أشار (Arens et al., 2014؛ على، ٢٠١٩) إلى اعتبار، خطر أعمال العميل (الذي ينجم عن حدوث تغييرات في البيئة الخارجية أو الصناعة والتي لا يمكن تخفيض حدتها) من المخاطر التي تكون خارج نطاق سيطرة مراقب الحسابات.

الظواهر العالمية والمجتمعية التي تطرأ ببيئة الممارسة المهنية ومن شأنها التأثير على مهنة المحاسبة عامة، وتقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة. وفي ذلك الصدد خلصنا لإمكانية تعريف جائحة كورونا على أنها " سلالة جديدة من فصيلة الفيروسات واسعة الانتشار، التي لم يسبق تحديدها وإصابتها للبشر من قبل، تسبب أمراض تتراوح من الزكام ونزلات البرد الشائعة إلى نزلات البرد الأشد وطأة كمتلازمة الشرق الأوسط (MERS-COV) ومتلازمة الالتهاب الرئوى الحاد الوخيم (SARS-COV)".

كما توصلنا إلى إمكانية النظر لجائحة كورونا على أنها حدث غير نمطى يترتب على حدوثه العديد من التداعيات الإدارية والتمويلية والاقتصادية والمحاسبية، فمن منظور المحاسبة المالية، تطرقت الكتابات لتلك الجائحة باعتبارها حدث له تداعيات على الوظائف الأساسية للمحاسبة المالية؛ والتي من أهمها؛ قياس القيمة العادلة، طرق تقييم المخزون، حدوث تدهور فى الأصول غير المالية بما فيها الشهرة، مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية، الأحداث اللاحقة لتاريخ التقارير المالية، مشاكل الاعتراف بالخسائر الطارئة الناتجة عن توقف الأنشطة، وضرورة زيادة البنود المفصح بالقوائم المالية.

وأخيرا توصلنا إلى إمكانية انعكاس جائحة كورونا على مختلف مراحل نموذج مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، كخدمة توكيدية تقليدية. وتركيزا على مرحلة التقرير، فقد انعكست تداعيات جائحة كورونا على محتوى تقرير مراقب الحسابات وزيادة أهمية المحتوى الإعلامى له، خاصة بفقرتى عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية. فضلا عن عدم تأثير تلك الجائحة على الناحية الشكلية لتقرير مراقب الحسابات الجديد المعدل فى ٢٠١٥.

وختاما فإننا نعتقد بأهمية اتجاه البحث المحاسبى فى مصر مستقبلا نحو المجالات التالية؛ أثر جائحة كورونا على جودتى المراجعة الحقيقية والمدركة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، الأثر المعدل لجائحة كورونا على العلاقة بين درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة حكمه بشأن الاستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهري فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم فى ظل فترة جائحة كورونا- دراسة تجريبية، أثر درجة تعقيد التقديرات المحاسبية بسبب جائحة كورونا على تخطيط إجراءات المراجعة- دراسة تجريبية، الأثار الحتمية لجائحة كورونا على كفاءة إصدار مراقب الحسابات للأحكام المهنية- دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- الأباصيري، بسمة محمد. ٢٠١٨. أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل على مدى إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسى على القوائم المالية- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- الجبلى، وليد سمير عبدالعظيم. ٢٠٢٠. أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها- دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس ٢(١): ١١٤٥ - ١٢٢٩.
- الشريف، مى عادل. ٢٠١٤. أثر الأحداث لتاريخ الميزانية وإعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة دمنهور.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ٢٠٢٠. إرشادات لمراجعي الحسابات حول اعتبارات المراجعة الرئيسة فى ظل أزمة فيروس كورونا (كوفيد-١٩). متاح على: www.socpa.com.
- إبراهيم، محمد زيدان، محمد عبدالمنعم زايد. ٢٠٢٠. الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID-19)- رؤية تحليلية من منظور محاسبى. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢(٤): ٢٨-١.
- ثامر، رائد متعب. ٢٠١٩. تحليل أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة فى تقرير مدققى الحسابات وجودة قرارات المستثمرين- دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس ٣: ٥٥٨-٥٠٧.
- دار الخدمات النقابية والعمالية. ٢٠٢٠. أوضاع العمال/ات المصريين فى ظل التداعيات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة "فيروس كورونا" بطالة تتزايد ووظائف مفقودة. متاح على: www.ctuws.com.
- زكى، نهى محمد. ٢٠٢٠. إطار مهنى مقترح لتوكيد مراقب الحسابات على الافصاح عن إستدامة الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم لأغراض ترشيد قرار منح الائتمان. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمى الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية الاقتصادية (المجلد الأول) ١٣١ - ١٥٠.
- _____ ٢٠٢٠. أثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعمله على جودة حكمه المهنى بشأن الإستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٤(٢): ٣٥٥ -

- عباس، اية محمد عمرو. ٢٠١٧. أثر تفعيل المسئوليات الجديدة لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية على إدراك المستثمر المؤسسى لفجوة التوقعات وقراره بالاستثمار فى الأسهم- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.
- على، عبدالوهاب نصر. ٢٠١١. موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الدار الجامعية- الإسكندرية
- _____ . ٢٠١٦. تقرير المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ISAs السارية بنهاية ٢٠١٦- مدخل إيجابى لدعم مكاتب ودواوين المحاسبة (المراقبة) العربية مهنيا. الدار الجامعية- الإسكندرية.
- على، عبدالوهاب نصر. ٢٠١٩. متى يكون توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات خدمة مهنية متكاملة؟. *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمى الثالث (المجلد الأول) ٥٨ - ٧٠.
- _____ . ٢٠٢٠. محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم. *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا عدد خاص بالمؤتمر العلمى الرابع، بعنوان تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية الاقتصادية، (المجلد الأول) ٨٩ - ١٠٨.
- محمود، عبدالحميد العيسوى، إبراهيم محمد الطحان. ٢٠٢٠. إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢(٤): ١- ٨٨.
- ملكاوى، حنان عيسى. ٢٠٢٠. جائحة كورونا كوفيد 19- COVID وتداعياتها على أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠. *نشرة الألكسو العلمية*، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم

المراجع الأجنبية:

- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2020. The Impact of Covid-19 on Audit and Assurance- Challenges and Considerations. Available at: www.accame.me.
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th Edition**. Upper Saddle River, NJ: Prentice- Hall.
- Asare, S. K., and W. Arnold. 2012. The effect of Type of Internal Control Report on Users Confidence in the Accompanying Financial Statement Audit Report. *Contemporary Accounting Research* 29(1): 152-175.

- Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2009. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards.** Australian Auditing Standards No. 200 Available at: www.legislation.gov.au.
- Budescu, D. V., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2012. The Joint Influence of the Extent and Nature of Audit Evidence, Materiality Thresholds, and Misstatement Type on Achieved Audit Risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31(2): 19-41.
- Deloitte. 2020. Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019. Available at: www.deloitte.com.
- Georgiades, G. 2014. Practice Issues and Questions and Answers Relating to AU-C section 570, the Auditor's Consideration of an Entity's Ability to continue as a Going Concern. *Miller GAAS Update Service*, 14 (7): 1-5.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2009. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.** International Standard on Auditing No. 200. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2009. **Subsequent Events.** International Standard on Auditing No. 560. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2009. **Audit Evidence– Specific Considerations for Selected Items.** International Standard on Auditing No. 501. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2015. **Going Concern.** International Standard on Auditing No. 570 revised. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2015. **Forming an Opinion and Reporting On Financial Statements.** International Standard on Auditing No. 700 revised. Available at: www.iaasb.org.

- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. **Communicating Key Audit Matters in Independent Auditor's Report.** International Standard on Auditing No. 701 revised. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2015. **Modification to the Opinion in the Independent Auditor's Report.** International Standard on Auditing No. 705 revised. Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2015. **Emphasis of Matter Paragraphs and other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report.** International Standard on Auditing No. 706 revised Available at: www.iaasb.org.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). 2015. **The Auditor's Responsibilities Relating to other Information.** International Standard on Auditing No. 720 revised Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2020a. **Going Concern in the current Evolving Environment– Audit Consideration for the Impact of COVID–19.** Available at: www.iaasb.org.
- _____ . 2020b. **Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID–19.** Available at: www.iaasb.org.
- Joshi, P. L. 2020. COVID– 19 pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges. *International Journal of Auditing and Accounting Studies* 2(1): 1–9.
- Kiss, C., M.T. Fülöp, and G.S.Cordos.2015. Relevant Aspects Regarding the Changes of the Statutory Audit Report in the light of International Regulations. *Audit Financial.* 13(126) : 63–73.
- Yan, H., A. Tu, L. Stuart, and Q. Zhang. 2020, Analysis of the Effect of COVID–19 on the Stock Market and Potential Investing Strategies. Available at: <http://ssrn.com>