المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد–19) دراسة ميدانية

*د.عمران عامر البتي

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد – 19)، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي وذلك نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، كما استخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة المتمثلة في مراجعي الحسابات الليبيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدم برنامج (SPSS) الإحصائي، وقد توصلت الدراسة إلى أن تفشي جائحة كورونا (كوفيد–19) المستجد يتطلب من أو يُلزم مراجعي الحسابات التركيز على بعض المجالات التي تمثل أكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية والتي أوصت بها المنظمات والمجالس المهنية الدولية والمحلية، والتي أكد عليها مراجعي الحسابات الليبيين المشاركين في الدراسة.

الكلمات المفتاحية: كوفيد– 19، القوائم المالية، معايير المراجعة الدولية

المقدمة:

إن التغيرات التي وقعت في بيئة الأعمال بسبب تفشي جائحة فيروس كورونا (COVID-19) Coronavirus Disease 2019 غير المسبوقة وآثاره الحالية والمستقبلية وتداعياته السلبية التي ستنعكس دون شك على النتائج المالية للشركات وإستمراريتها، يمكن أن يؤدي استمرار انتشار هذه الجائحة إلى تراجع اقتصادي أوسع نطاقا قد يكون له تأثير سلبي طويل الأجل على الأسواق الاقتصادية والمالية، ووفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) فإن جائحة كورونا تمثل خطرا كبيرا على الاقتصاد العالمي، وأن هذه الجائحة لها نفس آثار الأزمات المالية العالمية.

إن المهن المالية كغيرها من القطاعات، تأثرت بجائحة كورونا، مما انعكس ذلك على أداء الشركات وتقاريرها المالية وأن كان بصورة متفاوتة، كما كانت تأثيراتها مماثلة على تقرير المراجعة ومعايير المحاسبة

الدولية، وفي ظل استمرار تفشي فيروس كورونا (كوفيد–19) قد تجعل العاملين في الشركات ومكاتب المراجعة مطالبين بإعادة النظر في خطط تعاملهم مع المخاطر المالية الجديدة، مثل مخاطر الأوبئة والجوائح، كما يجب في ظل هذه الأزمة التركيز على أهم المجالات ومعايير المحاسبة والمراجعة الواجبة التطبيق، مع الأخذ في الحسبان أن مجالس الإدارة هي المسؤولة عن القوائم المالية من حيث إعدادها وعرضها، في حين مسؤولية المراجعين تنحصر في أعمال الفحص والمراجعة والبحث عن الأدلة والتأكد من تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية.

مشكلة الدراسة:

قد يواجه مراجعي الحسابات في ظروف تفشي مرض فيروس كورونا (كوفيد–19) صعوبات عديدة تعيق ممارسة أعمالهم، حيث يمكن النظر إلى هذه الظروف المصاحبة لانتشار هذا المرض على أنها مثال واقعي لاعتبار أن مهنة المراجعة تتطلب الفحص المستندي والزيارات الميدانية، فمثلاً حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عمليا بسبب ما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، وفي خضم جائحة كورونا قد يواجه مراجعي الحسابات حالات تكون فيها مواقع الجرد مقفلة، أو تكون مفتوحة مع عدد محدود جدا من الموظفين بسبب فرض قيود على تواجد الموارد البشرية في الشركات بكامل طاقتها بصفة منتظمة، وقد يكون من الصعب الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بوجود المخزون وحالته في تاريخ الميزانية العمومية، أو يتعذر على مراجعي الحسابات السفر إلى مواقع تواجد المخزون بسبب قيود السفر، وفي تلك الحالات تنشأ تحديات واضحة لمراجعي الحسابات لتولي إبداء ملاحظات حول الجرد المادي، حيث قد تقوم الإدارة بإلغاء جرد المخزون وتنوي استخدام قيمة دفترية أو تقديره بدلا من ذلك، بل قد يمتد الأمر إلى صعوبة تواصل فريق المراجعة مع بعضهم البعض، ومن هنا تسعى الدراسة في ظل ما سببته أزمة كورونا من صعوبات وتقييد لعمل المراجعين ومعدي القوائم المالية على حد سواء، ومن أجل التطبيق الملائم لمعايير المراجعة بالطريقة التي تحقق بها أهداف مراجعة القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل هذه الظروف، سيتم تسليط الضوء على بعض المجالات الأكثر أهمية التي قد تلزم مراجعي الحسابات النظر فيها عند تصميم وتنفيذ إجراءات الفحص والمراجعة للحد من التداعيات السلبية لهذه الجائحة على أدائهم المهني والحصول على أدلة المراجعة المناسبة والكافية لإبداء حكمهم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، وإصدار تقرير المراجعة تبعاً لذلك. وبالتالي تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الآتي:

ما هي المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد–19)؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة في أنها تطرح الممارسات المهنية أو المجالات التي يمكن التركيز عليها وتطبيقها من قبل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات والتي يعتقد بأنها أكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا، والتي أوصت بها المنظمات والمجالس المهنية المحلية والدولية، والتي يجب على مراجعي الحسابات في البيئة المحلية أخذها في الاعتبار عند تصميم وتنفيذ خطة المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وإصدار التقرير تبعاً لذلك.

أهداف الدراسة:

1- التعرف على الصعوبات التي قد تواجه مراجعي القوائم المالية بسبب تفشي فيروس كورونا (كوفيد-19) المستجد.

2- بيان أهم المجالات التي تسعى المنظمات والمجالس المهنية للمحاسبة والمراجعة المحلية والدولية إلى تعزيزها في ظل تفشي جائحة كورونا.

3- تسليط الضوء على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا.

فرضيات الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة وأهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي:

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفشي جائحة كورونا (كوفيد-19) والتركيز على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية.

H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفشي جائحة كورونا (كوفيد-19) والتركيز على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي, من خلال إجراء مسح نظري والإطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمراجعة الأدبية للدوريات العربية والأجنبية وما تم نشره عبر مواقع شبكة الانترنت للوقوف على أهم ما كُتب في هذا الموضوع وتكوين إطار نظري كافٍ حوله, كما استخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات, حيث تم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات الليبيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينة طرابلس، ولدراسة البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة سيتم تحليلها باستخدام الحاسب الآلي ومن خلال

برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS) وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة لبيان مدى تمثيل النتائج وفاعلية تعميمها.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (الجبلي، 2020)، بعنوان: "أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها"، حيث تناولت الدراسة أثر جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية، كما ناقشت الدراسة التعديلات التي يمكن أن تحدث في الممارسات المحاسبية اللازمة لإعداد التقارير المالية، وكذلك الممارسات المهنية لمراجعة التقارير المالية وعلى قدرة المنشآت على الاستمرارية، وخلصت الدراسة إلى أن تداعيات جائحة كورونا لها تأثير مباشر وغير مباشر على العديد من الممارسات المحاسبية لمنشآت الأعمال، مع ضرورة حرص الإدارة على إنعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتوقعة في التقارير المالية المعدة على أساس فرض الاستمرارية، كما ينبغي على الشركات الافصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد، وكذلك الافصاح فيما إذا تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة، كما توصلت الدراسة أيضا 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.

2- دراسة (بسباس، وبشوندة، 2020)، بعنوان: "اثر جائحة فايروس كورونا (COVID-19) على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019"، هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر جائحة فيروس كورونا على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019"، وذلك بالإعتماد على تحليل قواعد ضبط المهنة الصادرة لمواجهة الجائحة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المرجعية الوطنية في الجزائر، التي تعتمد بشكل كبير وغير مباشر على إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين، قامت بتوجيه المكلفين بإعداد القوائم المالية إلى تطوير الافصاحات وعرض طرق التقييم التي تم التعامل بها مع هذه الظروف، وكذلك ضمان الحد الأدنى من الافصاحات التي تتعلق باستمرارية الاستغلال واستقلالية الدورات، للحد من مظاهر الشك وعدم اليقين، كما تشير النتائج إلى أن المعايير الجزائرية للمراجعة توفر إرشادات إضافية تمكن مراجع الحسابات من الحصول على اكبر قدر من العناصر المقنعة حول صحة ومصداقية الافصاحات في ظل انتشار الجائحة.

3- دراسة (الوتار، 2020)، بعنوان:"الآثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) في ظل أزمة فيروس كورونا" تناولت الدراسة تأثير فيروس كورونا على القوائم المالية في ظل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10)، حيث هدفت الدراسة إلى إيجاد المعالجات الخاصة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، ومن ضمن ما توصلت إليه الدراسة أنه يجب الافصاح عن الآثار التي تركها الفيروس على القوائم المالية مثل انخفاض الأصول وانخفاض أسعار الأسهم وإيقاف الإنتاج وكذلك التأكد من مدى ملائمة فرض الاستمرارية.

4- دراسة (Chan, Rick & Chen, Narissa, 2020)، بعنوان: "آثار تفشي فيروس كورونا على المحاسبة والمراجعة" (Corona virus Outbreak and its Accounting and Audit Implications) ، بينت هذه الدراسة إلى أن تأثير فيروس كورونا (SARS-CoV-19) بالإضافة إلى آثاره الصحية له آثار اقتصادية التي بدورها لها تأثير على المحاسبة وإعداد التقارير المالية ومراجعة القوائم المالية للشركات، حيث قامت الدراسة بتسليط الضوء على بعض الآثار المتحملة التي يتعين على محاسبي الشركات ومراجعيها النظر فيها، والتي تناولت الموضوعات التي تتعلق بتأثير فيروس كورونا على:

- المحاسبة والتقارير للشركات اعتباراً من 31 ديسمبر 2019.
- المحاسبة وإعداد التقارير للشركات المنتهية في عام 2020.
- مراجعة القوائم المالية في 31 ديسمبر 2019 وما بعده.
- الأمور العلمية لمراجعة القوائم المالية.

5- دراسة (Laura Noonan, 2020)، بعنوان: " قواعد المحاسبة الجديدة تشكل تهديداً للمصارف وسط أزمة فيروس كورونا" **(New Accounting Rules Pose Threat to Banks Amid Coronavirus Crisis)** ناقشت هذه الدراسة الاعتراضات الشديدة من جانب العديد من المصارف على البدء في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 9) المتعلق بالأدوات المالية في ظل فترة الانكماش الاقتصادى التي يعيشها العالم الآن بسبب جائحة فيروس كورونا (كوفيد- 19) وتداعياتها الاقتصادية، وخلصت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 9) بإمكانها أن تشل أجزاء من القطاع المصرفي نتيجة لفرض الاعتراف المبكر بخسائر القروض، فمع استمرار تهديد فيروس كورونا سيعمل المعيار على ترسيخ حالة الركود، فعلى سبيل المثال تتمثل مشكلة هذه الممارسات في زيادة المخصصات بطريقة متسارعة حيث يوجب المعيار عمل مخصصات مسبقة للقروض التي يحتمل عدم تحصيلها لاسيما

في ظروف عدم اليقين المرتفعة وهو أمر قد يجبر المصارف على عمل مخصصات طوال مدة القرض خاصة في ظل عدم وجود توقعات مؤكدة بدرجة معقولة عن فترة إنتهاء جائحة كورونا.

ووفقا للبيان العام الصادر في مارس 2020 من قبل الهيئة الأوربية للأوراق المالية والأسواق (ESMA) The European Securities and Markets Authority والذي كان تحت عنوان " الآثار المحاسبية لتفشي كوفيد–19 على حساب خسائر الائتمان المتوقعة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 (Accounting Implications of the COVID-19 outbreak on the Calculation of Expected Credit Losses in Accordance with IFRS 9) ، حيث يوفر البيان إرشادات لمعدي ومراجعي الحسابات بشأن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 المتعلق بالأدوات المالية، وتحديداً فيما يتعلق بحساب خسائر الائتمان المتوقعة ومتطلبات الافصاح ذات الصلة، وهو في ذلك على نقيض ما جاء في الدراسة السابقة (Laura Noonan,2020) في أن الطبيعة التي يستند اليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) لها من المرونة الكافية لتعكس بدقة تداعيات تفشى الفيروس والإجراءات المرتبطة بها التي تتضمن إجراءات تأجيل سداد القروض ولها تأثير على حساب خسائر الائتمان المتوقعة وفقا (IFRS9). (www.esma.europa.eu)

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، من خلال تحليل ومناقشة الدراسات السابقة نلاحظ أنها اتفقت جميعها بشكل عام على أن تفشي جائحة فيروس (كوفيد– 19) كان له تأثير كبير على الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة، حيث ركزت بعض الدراسات أكثر في تأثير الجائحة على متطلبات بعض معايير إعداد التقارير المالية الدولية والمبادئ المحاسبية International Financial Reporting) Standards & Accounting Principles) والتي لها أهمية كبيرة وأثر جوهري على البيانات والقوائم المالية للشركات وبعض الأمور العلمية والمهنية لمراجعة القوائم المالية وبشكل عام وفي بيئات مختلفة دون التطرق إلى متطلبات معايير المراجعة الدوليةInternational auditing standards في البيئة المحلية التي يمكن تطبيقها في ضوء هذه الجائحة، وبالتالي فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تناولت أهم التطبيقات الملائمة لمعايير المراجعة الدولية منفردة من خلال التركيز أكثر على بعض المجالات الأكثر أهمية التي قد تتطلب أو يلزم زيادة النظر فيها عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة القوائم المالية للشركات محل المراجعة في ظل تفشي جائحة كورونا (كوفيد–19)، وذلك من خلال إجراء دراسة استطلاعية أخذت بآراء مراجعي الحسابات الليبيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، كما أنه في حدود علم الباحث أنه لا توجد أي دراسة تناولت هذا الموضوع في البيئة الليبية.

الجانب النظري للدراسة:

أولا- الصعوبات التي تواجه مراجعي الحسابات في ظل تفشي جائحة كورونا:

يرى الباحث أن هناك عدة صعوبات ومخاطر قد تعيق مراجعي الحسابات في تنفيذ أعمال الفحص والمراجعة نتيجة انتشار الفيروس التاجي كورونا (كوفيد-19) يمكن تلخيصها في الآتي:

1- تتطلب مهنة مراجعة الحسابات الفحص المستندي وهذا بدوره يتطلب من فرق العمل لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية أن يقوموا بزيارات ميدانية إلى العميل والذي قد يكون غير ممكن في ظل تفشي فيروس كورونا (كوفيد-19) الذي يتطلب تطبيق استراتيجيات التباعد الجسدي.

2- في ظل انتشار جائحة كورونا قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عمليا لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، أو يتعذر عليهم السفر إلى مواقع تواجد المخزون بسبب قيود السفر.

3- نتيجة ما فرضته جائحة كورونا من إجراءات الاغلاق والحظر والعُطل وتوقف النشاط وغيرها، قد يعمل على حدوث حالات تأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لاستكمال اعمال الفحص والمراجعة مما قد تتسبب في تراكم أعمال المراجعة.

4- عدم امكانية اجراء عمليات المراجعة الميدانية بسبب ما فرضته جائحة كورونا من قيود على دوام وتواجد الموظفين في الشركات مما يعيق اكمال عمليات المراجعة في الوقت المناسب.

5- احتمال اصابة مراجعي الحسابات بالفيروس الامر الذي قد يتعذر معه انجاز العمل وفق توقيتات محددة.

6- الافتقار الى استخدامات تكنولوجيا المعلومات من قبل مراجعي الحسابات أو من الجهات الخاضعة للمراجعة أو من كليهما معا، بالإضافة إلى ضعف البنى التحتية ومتطلبات تشغيل النظم الالكترونية والبرمجيات المستخدمة للتواصل عن بعد في بيئة المجتمع المالي بشكل عام مما يتعذر معه تحقيق التواصل المطلوب الذي فرضته متطلبات العمل في ظل الجائحة.

7- صعوبة تواصل فريق المراجعة مع بعضهم البعض، في ظروف انتشار جائحة كورونا قد تحد من قدرة مراجع المجموعة على المشاركة في مراجعة المكونات.

8- من المخاطر المصاحبة لجائحة كورونا إمكانية وجود حقائق بعد صدور القوائم المالية أو تقرير المراجعة لم يكن المراجع يعلم بها إلا بعد ذلك.

9- في حال كان الوصول إلى دفاتر وسجلات العملاء يمثل عقبة لبعض مراجعي الحسابات خاصة في الحالات التي لا تزال فيها المنشأة تحتفظ بسجلات ورقية في الغالب، في هذه الحالة يمكن أن يتم الحصول على نسخة أو مسح ضوئي للسجلات الرئيسية، وفي حال عدم اقتناع مراجع الحسابات بصحة تلك السجلات يمكن اتخاذ إجراءات مراجعة إضافية للتأكد من أن اكتمال ودقة البيانات المثبتة، أو قد يضطر مراجع الحسابات إلى إبلاغ العملاء بعدم امكانية اكمال عمليات المراجعة حتى يتمكن من الوصول إلى الدفاتر والسجلات الاصلية والإطلاع عليها مباشرة وهذا يحتمل مخاطر التأخر في انجاز البيانات.

ثانيا- توجيهات المنظمات والمجالس المهنية ذات الاختصاص حول أهم الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة التي يجب مراعاتها في ظل تفشي جائحة كورونا:

في ظل تطورات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات كان لا بد لمهنة المحاسبة والمراجعة أن تستجيب لهذه التطورات بما يناسب ويلائم الحاجة الى المعلومات التي توفرها المحاسبة وتدققها المراجعة للمستخدمين المختلفين، لذلك دأبت المنظمات المهنية المحاسبية المحلية منها والدولية على إصدار التعليمات والنشرات المهنية للمحاسبة والمراجعة، لكي يحصل المحاسب والمراجع على رؤية أفضل في ظل وجود الاوبئة والأزمات والتي تفرض ظروفاً جديدة وديناميكية على الفكر المحاسبي، كما أن هذه النشرات والتوصيات تمثل مصدر ثقة وتفاعل من قبل اصحاب المصالح الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية، ويرون في المنظمات المهنية الدولية جهة موثوق بها ويعتمد عليها لإصدار المعايير ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة.(مال الله، وغازي، 2020)

فيما يلي تسليط الضوء على ما صدر من توجيهات عن الجهات العالمية والمحلية ذات الاهتمام المتخصص بالمحاسبة والمراجعة في ظل تفشي جائحة كورونا.

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants على موقعه الرسمي قسما يتعلق بتداعيات جائحة كورونا، مبينا أن هذا القسم هدفه مساعدة أصحاب المصالح والمنظمات المهنية

المحاسبية والأفراد في مواجهة تحديات جائحة كورونا (كوفيد–19)، فقد شمل الموقع أهم المجالات التي يسعى الاتحاد الدولي الى تعزيزها في ظل تداعيات جائحة كورونا وهي: المراجعة، إعداد التقارير المالية استمرارية الأعمال وإدارة الازمات، والصحة المهنية والشخصية. ومن أهم الإصدارات التي نشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال الفترة من فبراير الى إبريل 2020 حول تأُثيرات جائحة كورونا، الآتي:

أ– **التقارير المالية والافصاحات:** يحدد هذه الاصدار المجالات الرئيسية لإعداد التقارير المالية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية وهذه المجالات تكون بحاجة إلى النظر عند تحديد الأثر على النتائج والمركز المالي والإفصاحات في قوائمها المالية في ظل تأثيرات جائحة كورونا، والمجالات الرئيسة التي تناولها الاصدار تمثلت بالاتي:

- ما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها في القوائم المالية: الشهرة، التلف، الادوات المالية، مزايا الموظفين الجدد ومزايا إنهاء الخدمة، أخرى.
- الاحداث اللاحقة.
- الاستمرارية.

ب– **آثار إعداد التقارير المالية لـ(كوفيد– 19):** حيث وضح الاتحاد الدولي للمحاسبين أن جائحة كورونا كوفيد– 19 وآثارها الاقتصادية تعني أن المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين بحاجة إلى معلومات مالية عالية الجودة أكثر من أي وقت مضى، وقد تضمن الاصدار ما يلي: كيف يجب على الشركات تقييم أحداث كوفيد– 19 بعد فترة إعداد التقارير؟ كيف يجب على الشركات تقييم الاستمرارية؟ ما هي الآثار الهامة الأخرى على المحاسبة وإعداد التقارير وإعداد التقييمات؟ (https://www.ifac.org)

2– مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB):

قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية International Auditing and Assurance Standards Board بإصدار منشورا بعنوان: (القضايا الرئيسية في بيئة المراجعة المتطورة بسبب تأثيرات فيروس كوفيد – 19) والذي تم التركيز فيه على الآتي: إن جائحة كورونا أثرت على عمل المراجعين من خلال وجود عدم

التأكد وعدم القدرة على التنبؤ والذي قد يساهم في وجود مخاطر أخطاء جوهرية، أو تكثيف هذه المخاطر، لذلك على المراجعين الأخذ في الاعتبار الاتي: (https://www.iaasb.org)

- تعديل طريقة حصولهم على أدلة المراجعة، الاعتماد على تقنيات المعلومات وطرق جديدة أخرى في عمل المراجع.
- مراعاة حدوث تغييرات في معايير إعداد التقارير المالية أو القوانين واللوائح وغيرها، مراعاة إمكانية حدوث الاحتيال والخطأ بشكل أكبر مراعاة المسائل الآتية تقييم المخاطر.
- التقديرات المحاسبية، مسؤولية المراجع حول الاحداث اللاحقة والاستمرارية.

3- **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI):** قامت الإنتوساي (International Organization of Supreme Audit Institutions) بإطلاق مبادرتها في ظل جائحة كورونا، والتي ترتكز على الإقرار بأن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتسم بالقوة والكفاءة إنما تزداد أهميتها وترتفع قيمتها الآن وفي المستقبل، حيث أنها ستلعب دورا رئيسيا في مراجعة البرامج والنفقات في هذا المجال، وفي السعي نحو منع تأثيرات مثل هذه الأوبئة في المستقبل، وتقديم الدعم لمساعدة لاجهزة الرقابية ذات الوضع الحرج في ظل هذه الجائحة، وستركز هذه المبادرة من خلال العمل المشترك على مايلي:

- **الحفاظ على إستمرارية العمل والنشاطات داخل الإنتوساي.**
- مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفردية على الاستمرار في تنفيذ مهامها.
- مشاركة المعلومات العملية والتقنية والمتعلقة بالمراجعة بين جميع أعضاء الإنتوساي عبر صفحة ويب مخصصة.
- إعداد وثيقة عالية المستوى للدروس المستفادة لأصحاب المصلحة الخارجيين مثل الأمم المتحدة ومنظمة الصحة العالمية تركز على منع أو تقليل الحالات المماثلة في المستقبل، مع التركيز على الإجراءات التي يمكن اتخاذها للحد من انتشار الوباء عبر الطيران، وتتضمن القضايا الرئيسية التي سيتم تناولها في مسارات العمل هذه على سبيل المثال لا الحصر: توفير معلومات عملية عن

المراجعة عن بعد، وعن استخدام التقنيات للاجتماعات الإفتراضية، والمراجعة في الوقت الفعلي، وتدريب الموظفين.(https://www.intosai.org/ar)

4- البنك الدولي World Bank (WB):

أصدر البنك الدولي (WB) في أبريل 2020 منشورا بعنوان: (الدعوة إلى الشفافية في استجابات التقارير المالية للشركات لفايروس كورونا)، والذي أشار فيه إلى أنه في أوقات الأزمات مثل ما نمر به مع جائحة كورونا (كوفيد- 19)، تمثل جودة التقارير المالية وحوكمة الشركات، عناصر أساسية لاقتصاد عالمي يعمل بشكل جيد، بالإضافة إلى الضوابط والتوازنات المعمول بها للتحضير وتوصيل هذه المعلومات إلى مختلف أصحاب المصلحة بما في ذلك المساهمين، حيث تحتاج الشركات إلى التواصل بشفافية حول كيفية تأثير وباء (كوفيد- 19) على أعمالها، من حيث السيولة وإستمرارية الأعمال، والمركز المالي، والرقابة الداخلية، والمخاطر.(https://blogs.worldbank.org)

5- هيئة تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC):

قامت هيئة تداول الاوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية (**SEC**) بنشر بياناً بعنوان: (أهمية إعداد التقارير المالية عالية الجودة في ضوء الآثار الهامة لـ كوفيد-19)، والذي تمت فيه الاشارة الى الآتي إننا نواجه تحديا وطنيا غير مسبوق – وهو تحد له آثار كبيرة على التقارير المالية وأسواقنا واقتصادنا بشكل عام، وهنا يحتاج المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة إلى معلومات مالية عالية الجودة أكثر من أي وقت سابق، وعلى الرغم من أن الأسواق والشركات تواجه حالات عدم التأكد، إلا أننا نمتلك نظاما قويا وطويلا لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك نماذج المحاسبة والافصاح والمراجعة التي ستساعدنا في مواجهة التحديات الأخيرة، والهيئة هنا تشير الى أهم المنظمات المهنية التي يتم التعاون معها لمواجهة جائحة كورونا وهي: (https://www.Sec.org)

أ- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة المدرجة لدى البورصة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

ب- مجلس معايير المحاسبة المالية. Financial Accounting Standards Board (FASB)

ت- مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB).

ث- شركات المراجعة الكبرى.

6- المجمع الأمـــريكي للمحاســبين القـــانونيين (AICPA):

أصدر المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants منشورا بعنوان: (قضايا المراجعة وتقارير المراجع المتعلقة بكوفيد– 19) إذ أشار المجمع إلى رغبته في خدمة أعضائه في الولايات المتحدة الأمريكية وفي جميع أنحاء العالم خلال هذه الجائحة، والجمهور بشكل عام، حيث أن هذا الإصدار يساعد في الاجابة على بعض الأسئلة المطروحة والمتكررة خلال هكذا أوبئة وجوائح وذلك من أجل مساعدة الممارسين أثناء قيامهم بمهام الفحص والمراجعة في ظروف عدم التأكد، وكذلك مساعدة معدو البيانات المالية. تضمن الاصدار المجالات الاتية: المخاطر وعدم التأكد، الأحداث اللاحقة، استمرارية الوحدة الاقتصادية، الغش والاحتيال الوصول إلى الدفاتر والمسجلات الرقابة الداخلية، استخدام التأكيدات الخارجية، التأكيد على الفقرات وأنواع تقارير المراجع، فضلا عن قضايا المراجعة ذات الصلة بالقيمة العادلة وانخفاض الاصول والشهرة والأصول غير الملموسة، والمراجعة عن بعد.(https://www.aicpa.org)

7– لجنة هيئات الرقابة والمراجعة الأوروبية (CEAOB):

قامت اللجنة الأوربية المتخصصة في قضايا المراجعة والرقابة Committee of European Audit Oversight Bodies بإصدار بيانا بعنوان :(المجالات ذات الأهمية العالية في ضوء تأثير كوفيد– 19 على مراجعة القوائم المالية)، والذي أشار إلى ما يلي: إن جائحة Covid-19 لها تأثير عالمي ويؤثر بشكل كبير على الكيانات والمراجعين، في حين يتعين على المراجعين الامتثال الكامل للمعايير المطلوبة، فإن (CEAOB) ترغب في التأكيد على بعض التحديات التي يواجهها المراجعون بسبب النطاق غير المسبوق لتفشي وباء كورونا، والذي قد يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة، ويسلط CEAOB الضوء على المجالات التالية

:ذات الأهمية العالية لأداء عمليات المراجعة الجارية: الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، استمرارية الوحدة الاقتصادية، الاحداث اللاحقة، اعداد التقارير.(https://ec.europa.eu)

8- شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى:

أصدرت شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى في العالم العديد من التوجيهات والمنشورات حول تأثيرات جائحة كورونا على الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة، ومن هذه المنشورات على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحت المجهر، اعتبارات محاسبة الخسائر الائتمانية المتوقعة والمتعلقة بمرض كورونا) الصادر عن شركة ديلويت وتوتش Deloitte & Touche

ب- (كوفيد 19 والتقارير المالية) الصادر عن شركة (KPMG) Klynveld Peat Marwick Goerdeler

ج- (التداعيات المحاسبية لتأثيرات فيروس كورونا) الصادر عن شركة برايس ووتر هاوس وكوبرز Price Water House & Coopers

د- (الاعتبارات المحاسبية في ظل انتشار فيروس كورونا) الصادر عن شركة أرنست ويونغ Ernst & Young

ثالثا- أهم مجالات الاستجابة المحاسبية التي يجب مراعاتها في ظل تفشي جائحة كورونا:

أثّرت الجائحة على متطلبات بعض معايير إعداد التقارير المالية الدولية والمبادئ المحاسبية والتي لها أهمية كبيرة وأثر جوهري على البيانات والقوائم المالية للشركات، نلخصها في الآتي: (الجبلي، 2020، دينا، 2020، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2020):

1- فرضية الاستمرارية: حيث يجب التحقق من قدرة الشركة على الاستمرار في عملها والتحقق من قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على الاستمرار بالتشغيل ومن مدى كفاية رأس مالها العامل ومن السيولة النقدية المتوفرة لديها اللازمة لاستمراريتها.

2- معيار إعداد التقارير المالية رقم (IFRS 9) الادوات المالية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات المالية وعرضها وتصنيفها والقيمة العادلة لها.

3- معيار إعداد التقارير المالية رقم (IFRS 7) الافصاح عن المعلومات حول أهمية الأدوات المالية للشركة ومدى طبيعة المخاطر الناشئة عن تلك الأدوات وكيفية إدارتها.

4- معيار إعداد التقارير المالية رقم (IFRS 36) المتعلق بتدني قيمة الأصول واضمحلالها حيث تكون المنشأة غير قادرة على استرداد قيمة أصولها الدفترية.

5- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عنها.

6- معيار إعداد التقارير المالية رقم (IFRS 16) عقود الإيجار من حيث التحقق من أية آثار للوباء على تلك العقود ومن إثبات أية التزامات إضافية على الشركة نتيجة تلك العقود خلال فترة الوباء.

7- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 37) المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة (بشأن استرداد قيمة التأمين) ودراسة مدى الحاجة لقيام الشركة بتكوين واستدراك المخصصات والاحتياطيات اللازمة لمواجهة اية التزامات او مخاطر تترتب على الشركة نتيجة الوباء.

8- معيار التقارير المالية رقم (IFRS 15) الاعتراف بالإيراد من حيث التحقق من صحة عرض وتصنيف الالتزامات المترتبة على الشركة وربطها مع مواعيد استحقاق الدفعات وأثر ذلك على تصنيف تلك الدفعات ما بين التزامات قصيرة الأجل والتزامات طويلة الأجل.

9- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS10) الأحداث اللاحقة من حيث التحقق من كفاية الإفصاح اللازم للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وتاريخ صدورها وخاصة الأحداث التي من الممكن أن تنشئ التزاما محتملا على الشركة.

رابعا- المجالات ذات الأهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل تفشي جائحة كورونا:

يعد فيروس كورونا (كوفيد-19) أحد مصادر عم التأكد، ولذلك فإن العمل في ظروف تفشي هذا الفيروس، يتطلب أكثر اجتهاداً من قبل معدي ومراجعي القوائم المالية على حد سواء، ولذلك ومن أجل التطبيق الملائم لمعايير المراجعة بالطريقة التي تحقق بها أهداف مراجعة القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل هذه الظروف، فإن مراجع الحسابات يجب عليه التركيز على بعض المجالات التي تمثل أكثر أهمية في ظل تفشي جائحة كورونا (كوفيد-19) عند تصميم وتنفيذ خطة المراجعة، ومن بين هذه المجالات ذات الأهمية تلك الموصي بها من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) والتي نوردها في الجدول (1)

الجدول (1) المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية وفقا (IAASB)

معيار المراجعة ذو الصلة	اعتبارات خاصة عند تطبيق المعيار
تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (معيار المراجعة 315 المعدل)	• الأثر على منهج المراجعة المخطط له بسبب المخاطر الجديدة أو المتغيرة التي نشأت بسبب فيروس كوفيد- 19. • إمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل.
	• أثر التغيرات في فهم المراجع لنظام الرقابة الخاص بالمنشأة، بما في ذلك: • بيئة الرقابة. • التغييرات في الاعتماد المخطط له على أدوات الرقابة عند تحديد الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها.
الاستجابة للمخاطر المقيَّمة (معيار المراجعة 330)	• التغييرات اللازمة في الاستجابات المخطط لها نتيجة لأثر التطورات البيئية، مثل القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (على سبيل المثال، قد توجد الآن مشكلات في الوصول أو قد لا يمكن حضور جرد المخزون مما قد يستدعي تنفيذ إجراءات بديلة).
	التركيز بدرجة أكبر على ما يلي: • عملية إقفال القوائم المالية (خاصة قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت). • تقويم المراجع لعرض القوائم المالية عموما، بما في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تقديم افصاحات كافية. • استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
مراجعة التقديرات المحاسبية	التركيز بدرجة أكبر على التغيرات في العوامل التنظيمية التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، المبادرات التي تهدف إلى تقديم حلول مستدامة للمدينين الذين يمرون بفترات ضيق مؤقتة في سياق تفشي الفيروس).
(معيار المراجعة المعدل مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة (معيار المراجعة 560)	• اعتبار أن تغيير المواعيد النهائية لإعداد التقارير يطيل الفترة (وبالتالي يزيد المخاطر ذات الصلة) للأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.
	• تحديد أي أحداث جوهرية لاحقة تتعلق بفيروس كوفيد- 19، وما إذا كانت قد تم تناولها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا لإطار التقرير المالي.

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية (معيار المراجعة 570)	• أثر فيروس كوفيد– 19 (أي ما إذا كان قد أثر بشكل جوهري أو من المتوقع أن يؤثر بشكل جوهري) على تقويم المراجع لتقييم الاستمرارية الذي أجرته الإدارة.
	• إعادة النظر في مناسبة استخدام أساس الاستمرارية لإعداد القوائم المالية، أو التعديل الذي ستتبعه الظروف الراهنة في تقرير المراجع، حسب الحاجة.
مراجعة المجموعات	• عند الاقتضاء، إعادة تقييم الإجراءات التي خطط مراجع المجموعة لتنفيذها فيما يتعلق بعمل مراجعي المكونات، مثل قدرة مراجع المجموعة على استعراض الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات (أو المشاركة فيها) بشكل مناسب، أي ما إذا كان يلزم النظر في تنفيذ إجراءات بديلة، والأثر على كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي مراجعة المجموعة.
تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية (بما في ذلك الأمور الرئيسة للمراجعة) (معيار المراجعة 700، معيار المراجعة 701)	التركيز على الأمور اللازمة للقدرة على تكوين الاستنتاجات، بما في ذلك ما إذا كانت جميع الجوانب الرئيسة للمراجعة قد تم تناولها بشكل مناسب، مثل: • لمجالات التي قد تتطلب من الإدارة تقديم المزيد من الأدلة بسبب الطبيعة سريعة التغير لهذه الإشكالية. • حالات عدم التأكد الجديدة التي نشأت نتيجة لفيروس كوفيد–19، على سبيل المثال إجراء التغييرات المناسبة في عمليات احتساب التقديرات المحاسبية لمراعاة أي ارتفاع في حالات عدم التأكد (بما في ذلك عمليات احتساب الهبوط في القيمة)؛ • أثر الأنظمة أو اللوائح الجديدة أو المعدلة على القوائم المالية.
	• عند الاقتضاء، تضمين أمور رئيسة جديدة للمراجعة في تقرير المراجع (على سبيل المثال، الأمور التي تتطلب اهتماما بها كبيرا من جانب المراجع بسبب أثر فيروس كوفيد- 19).
المعلومات الأخرى	• أي تضارب بين المعلومات التي قدمتها المنشأة في تقريرها السنوي وفي القوائم المالية عن أثر التطورات الناشئة عن فيروس كوفيد– 19.

المصدر: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2020) www.socpa.org.sa

الجانب العملي للدراسة:

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الليبيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينة طرابلس، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة الذي يتكون من مئات المحاسبين والمراجعين القانونيين، فقد تم اختيار العينة بطريقة حكمية مكونة من (40) محاسب ومراجع قانوني.

وهذا له ما يبرره من ناحية ظروف انتشار الجائحة بالإضافة إلى أن إمكانيات الباحث لا تسمح بأخذ عينة كبيرة، ومن ناحية أخرى وحسب نظرية النهاية المركزية يمكن اعتبار ان التوزيع يكون طبيعيا بصورة تقريبية عندما يصبح حجم العينة (30) فما فوق، وبذلك كلما اقترب حجم العينة من (30) وصعوداً فان تباينه سيقارب تباين حجم العينات الكبيرة (المئات والالآف)، وفي هذا الصدد يقول (Sekaran,2006,p.422) بأن أحجام العينات الأكثر من 30 وأقل من 500 مناسبة لمعظم البحوث، وبالتالي تكون إجابات عينة الدراسة معبرة عن مجتمعه (سمهود، 2010)، خصوصا في مجتمع متجانس يتكون من فئة واحدة كما في دراستنا متمثلة في المحاسبين والمراجعيين القانونيين سيعطي توزيعا طبيعيا، وهذا يحقق شرط الاحصاء المعلمي الذي بدوره يقلل التباين بين عينة ومجتمع الدراسة، باعتبارها دراسة استطلاعية لمعرفة آراء ذوي الاختصاص حول موضوع الدراسة.

2- أداة تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات من خلال استمارة استبيان تم تصميمها لأغراض هذه الدراسة استناداً إلى ما جاء في أدبيات الموضوع , حيث تم توزيع عدد 40 استمارة استبيان وتم استرداد 34 استمارة، وبذلك تكون نسبة الردود 85%.

3- وصف أداة الدراسة:

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى قسمين هما:

- القسم الأول ويحتوي على الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية.
- القسم الثاني يتكون من (18) فقرة تهدف إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات حول المجالات

الأكثر أهمية التي يجب على مراجع الحسابات أخذها في الاعتبار عند تصميم وتنفيذ خطة المراجعة في ظل تفشي جائحة كورونا (كوفيد– 19).

4– تحليل البيانات:

أ) تحليل وصفي لملامح وخصائص المشاركين في الدراسة:

تم تحليل البيانات النوعية عن المشاركين في الدراسة بهدف المساعدة في التعرف عليهم وتفسير النتائج الإحصائية المرتبطة بإجاباتهم ومعرفة الخصائص النوعية عنهم، والجدول (2) يوضح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وسنوات الخبرة العملية لمراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المشاركين في الاستبيان.

الجدول (2) خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
المؤهل العلمي	دكتوراه محاسبة	4	11.8
	ماجستير محاسبة	9	26.5
	بكالوريوس محاسبة	21	61.7
سنوات الخبرة	من 1 إلى أقل من 5 سنوات	7	20.6
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	14	41.2
	من 10 سنوات فأكثر	13	38.2

يتضح من الجدول (2) أن عينة الدراسة تتصف بالآتي:

1– فيما يتعلق بالمؤهل العلمي يتضح أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة درجة بكالوريوس محاسبة إذ بلغت نسبتهم 61.7%، يلي ذلك نسبة أفراد العينة من حملة درجة ماجستير محاسبة بنسبة 26.5%، يليهم حملة درجة دكتوراه المحاسبة 11.8%، وهذا يعني قدرة عينة الدراسة على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل جيد.

2– فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة يلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن خمس سنوات, فقد بلغت نسبتهم 41.2%، يليها ممن تزيد خبرتهم عن 10 سنوات إذ بلغت نسبتهم 38.2%, وهذه النسبة العالية تشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة في المجال المهني لعينة الدراسة مما يزيد من فرص الحصول على إجابات أكثر مهنية, الأمر الذي يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

وعليه يمكن القول أن أفراد العينة هم أشخاص مؤهلون ويتمتعون بالتأهيل العلمي العالي, ومن ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة, وبالتالي تتوفر لديهم الخلفية العلمية والخبرة العملية الكافية حول موضوع

الدراسة، وهذا مؤشر جيد لإمكانية الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها منهم، مما سيضفي على نتائج الدراسة مزيداً من الثقة والمصداقية.

ب) تحليل وصفي لنتائج إجابات عينة الدراسة عن أسئلة استمارة الاستبيان:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام سلم ليكرت (Likert Scale) الخماسي للإجابة على أسئلة استمارة الاستبيان وذلك حسب المقاييس التالية: 5 = موافق بشدة ، 4 = موافق ، 3 = محايد ، 2 = غير موافق ، 1 = غير موافق بشدة، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت الموافقة عليها والعكس صحيح.

كما تم تبويب البيانات في جداول إحصائية ومن تم إجراء تحليلات إحصائية بسيطة عليها باستخدام برنامج (SPSS) من خلال استخدام مقاييس الاحصاء الوصفي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى مقاييس الاحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة, كما تم استخدم اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وذلك لاختبار فقرات كل محور من محاور استمارة الاستبيان، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون أراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات الواردة في استمارة الاستبيان.

1- التحليل الإحصائي لفقرات استمارة الاستبيان:

يتضمن هذا القسم (18) فقرة تشير إلى الإجراءات والمجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد- 19)، الجدول رقم (3) يوضح ذلك:

الجدول رقم (3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لإجابات عينة الدراسة حول المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد- 19)

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
1	على المراجع إجراء التعديلات في خطة المراجعة والإجراءات الإضافية المطلوبة للتأكد من الاجراءات الاستثنائية لمواجهة جائحة كورونا.	4.20	0.996	9.766	0.000 *	موافق
2	على المراجع تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم بيئة عمل المنشأة مع إمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل.	3.56	1.178	3.865	0.000 *	موافق
3	على مراجع الحسابات تقييم فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية منذ وقت بدء الجائحة أو بعدها.	3.95	1.014	7.646	0.000 *	موافق
4	على المراجع التركيز بدرجة أكبر على عملية إقفال القوائم المالية (خاصة قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت).	3.98	0.850	9.411	0.000 *	موافق
5	على المراجع تقويم عرض القوائم المالية عموما، بما	3.79	1.031	6.211	0.000 *	موافق

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
	في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تقديم افصاحات كافية.					
6	على مراجع الحسابات النظر في تأثير الجائحة على كيفية جمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة، مع الاعتراف بأن نهج المراجعة المخطط قد يحتاج إلى التغيير ووضع إجراءات بديلة.	3.74	1.411	5.286	* 0.000	موافق
7	على مراجع الحسابات والإدارة اتخاذ قرارات بشأن التقديرات الهامة وتوقعات التدفقات النقدية المستخدمة في قياس القيمة العادلة للأدوات المالية غير المدرجة، حيث تقييم الأصول المالية وفق المتغيرات في الأسواق المالية في ضوء مخاطر الجائحة، اذ قد تؤدي إلى تغير في قيمة الموجودات المالية المدرجة بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية.	3.52	1.153	3.628	* 0.001	موافق
	على المراجع تحديد أي أحداث جوهرية لاحقة تتعلق بفيروس	3.45	0.995	3.711	* 0.000	

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
8	كوفيد- 19، وما إذا كانت قد تم تناولها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا لإطار التقرير المالي.					موافق
9	على المراجع أن يأخذ في اعتباره أن تغيير المواعيد النهائية لإعداد التقارير يطيل الفترة (وبالتالي يزيد المخاطر ذات الصلة) للأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.	3.30	1.176	2.093	* 0.000	موافق
10	على المراجع تقييم الاستمرارية الذي أجرته الإدارة، حيث أن تفشي الجائحة سبب تأثيرات جوهرية كبيرة على المنشآت الاقتصادية وأدى بعضها إلى التوقف الكامل أو الجزئي.	3.30	1.095	2.248	* 0.028	موافق
11	على مراجع الحسابات إعادة تقييم الجوانب الرئيسية لعملية المراجعة نتيجة الوضع سريع	3.36	1.159	2.550	* 0.013	موافق

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
	التغير، والـذي قـد يتطلـب من الإدارة تقديم المزيد من الأدلة.					
12	من الأفضـل لمراجع الحسـابات التواصـل مع لجنـة المراجعة للاسـتيضـاح حول تأثر عدد من التقديرات والافتراضات المحاسبية الحرجة بسـبب الجائحة، وقد ترتفع إلى مسـتوى مسـائل المراجعة الحرجة التي قد يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.	3.61	1.108	4.445	* 0.000	موافق
13	على مراجع الحسـابات الكشـف عن مخاطر الائتمان والسـيولة خاصـة وأن المنشـأة قد تجد نفسها في وضع مالي صعب مما يؤدي إلى مخـاطر ائتمـانيـة إضافية وديون معدومة أعلى من المعتـاد وحتى احتمـال حـدوث انخفاض في القيمة وشـطب قد تتـأثر التـدفقـات النقـديـة من العمليات.	3.70	1.095	5.171	* 0.000	موافق
	تقييم المخزون نتيجـة الجـائحـة الذي ربما أدت الى توقف أغلب	3.74	1.071	5.629	* 0.000	

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
14	عمليات التوريد، وقد تتأثر مستويات الإنتاج وقد يتم تقييم المخزون الذي لا يمكن تسليمه بسبب قيود السفر لتحديد الانخفاض في القيمة، فضلا عن ذلك يجب مراعاة التغيرات في الأسعار وخفض مستوى الطلب.					موافق
15	على مراجع الحسابات التأكد من أن الادارة تقوم بإدراج إفصاحات الأحداث اللاحقة واثر الهبوط الجوهري لقيمة الاصول او الاعمال نتيجة الجائحة على البيانات والتقارير المالية.	4.00	0.977	8.318	0.000 *	موافق
16	الإفصاحات عن المخاطر والشكوك التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية في المدى القريب والأحداث التي تؤثر بشكل كبير على أعمال العملاء وعملياتهم، سواء في البيانات المالية أو خارج القوائم المالية.	3.83	1.075	6.296	0.000 *	موافق

ت	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
17	على مراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار الصعوبات التي قد تواجهها الإدارة في إعداد التوقعات المستقبلية، مع الاعتراف بالحالة غير المستقرة وإمكانية أن تتغير مثل هذه التوقعات بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة، أو إعداد اكثر من توقع مستقبلا، ومن الضروري أن يستخدم المراجع الحكم المهني والشك، وتوخي الحذر لضمان أن تعكس التوقعات الوضع الحالي بدقة.	3.82	0.943	7.048	* 0.000	موافق
18	عندما يكون للظروف الحالية تأثير كبير على إنجاز عملية المراجعة، على مراجع الحسابات شرح ذلك في التقرير عن طريق الإبلاغ عن ذلك كمسألة مراجعة رئيسية.	3.82	1.036	6.413	* 0.000	موافق

* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

بمطالعة الجدول السابق يتضح ما يلي:

من خلال دراسة عناصر المجال كلاً على حده، يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (3) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المجال وهو (المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية في ظل تفشي جائحة كورونا "كوفيد– 19")، حيث يتضح من خلال الجدول بأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من الفقرات الواردة باستمارة الاستبيان أكبر من 3، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار لكل فقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دالة إحصائياً، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتوى جميع الفقرات الواردة بالإستبانة.

2– اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدم اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- Test)، وذلك للتحقق من صحة الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية, والجدول رقم (4) يوضح المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية)، وكانت صياغة الفرضية على النحو التالي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفشي جائحة كورونا (كوفيد– 19) والتركيز على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفشي جائحة كورونا (كوفيد– 19) والتركيز على المجالات الأكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية.

الجدول رقم (4)

المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	الدلالة الاحصائية	النتيجة
3.70	0.575	9.958	* 0.000	رفض H_0

*دال احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (4) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح هو 3.70 بانحراف معياري مناظر له بلغ 0.575 , وبما أن قيمة المتوسط الحسابي لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة

القانونية لهذه الفرضية أكبر من 3 ، فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، مما يدل على أن انتشار جائحة كورونا (كوفيد– 19) تتطلب من أو تلزم مراجعي الحسابات على التركيز في المجالات الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية، وذلك من أجل الحد من التداعيات السلبية لهذه الجائحة على أدائهم المهني والحصول على أدلة المراجعة المناسبة والكافية لإبداء حكمهم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، وإصدار تقرير المراجعة تبعاً لذلك.

النتائج والتوصيات:

أولا– النتائج:

من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1– يواجه مراجعي الحسابات في ظل انتشار جائحة كورونا (كوفيد– 19) العديد من الصعوبات والمخاطر التي تعيق تنفيذ أعمال الفحص ومراجعة القوائم المالية.

2– قيام المنظمات والمجالس المهنية الدولية والمحلية ذات الاختصاص بإصدار ونشر توجيهات بأهم المجالات والممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة التي تسعى إلى تعزيزها في ظل جائحة كورونا.

3– أثرت الجائحة على متطلبات بعض معايير إعداد التقارير المالية الدولية والمبادئ المحاسبية والتي لها أهمية كبيرة واثر جوهري على القوائم المالية للشركات.

4– تطلب أو ألزم تفشي جائحة كورونا (كوفيد– 19) المستجد من مراجعي الحسابات التركيز على بعض المجالات التي تمثل أكثر أهمية لمراجعة القوائم المالية والتي أوصت بها المنظمات والمجالس المهنية الدولية والمحلية، والتي أكد عليها مراجعي الحسابات الليبيين المشاركين في الدراسة.

ثانيا– التوصيات:

1– على أصحاب مكاتب المراجعة، وأصحاب الشركات، إعادة النظر بخطط تعاملهم مع المخاطر المالية الجديدة كالمخاطر الناجمة عن تفشي الأوبئة والجوائح بصورة عامة.

2– على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية أن يكون لها دور في الحد من تأثيرات أزمة فيروس كورونا، لأن دورها يعد دور محوري وهام للأعمال التجارية، فالأعمال التجارية تحتاج بشكل كبير إلى المشورة والدعم الفني في مثل هذه الأوقات التي تتعاظم فيها مخاطر عدة يجب على الإدارة الانتباه لها، فمخاطر الإفلاس والإغلاق المفاجئ قد تلوح في الأفق ومخاطر الاحتيال والغش أيضا ليست ببعيدة وهنا يأتي دور مراجع

الحسابات الذي يجب أن يضطلع بدور كبير في الفحص والمراجعة في مثل هذه الأوقات لتعزيز الثقة في القوائم المالية.

3- دعم وتطوير البنى التحتية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال، مع تعزيز مهارات الإتصال والتواصل بين المراجعين والشركات باستخدام التقنيات الحديثة والانترنت، وينطبق هذا أيضا على المراجع الحكومي (مراجع ديوان المحاسبة)، ففي مثل هذه الاوقات- تفشي جائحة فيروس كورونا- تلعب التكنولوجيا دورا حاسما، حيث أنها تساعد على تنفيذ استراتيجيات التباعد الجسدي والعمل عن بعد والتي بدورها تساعد في الحد من انتشار الفيروس.

4- البحث بصفة مستمرة حول المتغيرات والإصدارات الدولية فى مجال المحاسبة والمراجعة لمسايرة اصدارات التنظيمات المهنية المتجددة.

المراجع:

أولا- المراجع العربية:

1- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2020، "آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد- 19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة ارشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل فيروس كوفيد- 19، أبريل، ص 1- 32.

2- الجبلي، وليد، 2020، "آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية"، العدد الأول، ص 1145-1229.

3- الوتار ، سيف،2020، "لآثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) في ظل أزمة فيروس كورونا"، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد،مجلد2 عدد2 خاص، ص 21 - 33.

4- بسباس، وبشوندة،2020،"اثر جائحة فايروس كورونا (COVID-19) على اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 20، العدد الخاص حول الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا، سبتمبر 2020، ص 236-248.

5- دينا حسن، 2020، "أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية فى ضوء جائحة كورونا كوفيد- 19"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 21 العدد الرابع، ص 49 - 116.

6– سمهود، فتحي،2010، تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون *Sarbanes-Oxley* ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ص 194، نقلا عن (Sekaran,2006,p.422).

7– مال الله، وغازي 2020، "موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا "COVID-19، ورقة عمل مقدمة إلى الورشة الالكترونية، جامعة الموصل، ص1–7.

ثانيا– المراجع الأجنبية:

1 –Chan, Rick & Chen, Narissa, (2020), Corona virus Outbreak and its Accounting and Audit Implications, MAZARS, Singapore.

2-ESMA document (2020) "Accounting Implications of the COVID-19 outbreak on the Calculation of Expected Credit Losses in Accordance with IFRS 9", ESMA32-63-951. Available at https://www.esma.europa.eu.

3- Laura Noonan, S. M. and M. A. (2020) "New Accounting Rules Pose Threat to Banks Amid Coronavirus Crisis", Available at: https://www.ft.com/content/94ff9b4c-67a3-11ea-800d-da70cff6e4d3

ثالثا– مواقع الانترنت ذات الصلة:

- https://www.intosai.org/ar
- https://www.icaew.com
- https://blogs.worldbank.org
- https://www.ipsasb.org
  https://www.ifac.org

https://www.aicpa.org
https://ec.europa.eu
https://www.socpa.org.sa
https://www.iaasb.org
https://www.Sec.org