

## The Impact of COVID-19 on Audit Practices and Auditors: An Analysis of Global Contributions

Ahmed Helmy Gomaa & Ehsan Saleh Almoataz

<https://www.doi.org/10.56830/TUYK1312>

### Abstract

**The purpose of the study:** Explain the impact of Covid-19 on the practice of auditing and auditors by Describe, analyzing and evaluating the global contributions of organizations, bodies, institutes, companies and global audit offices and in light of the application of ISAs and the circumstances of the pandemic.

**Design / Methodology / Approach:** This study has relied on the use of the deductive inductive method whereby the study examines most of the audit issues affected by the Covid-19 pandemic through Describe, analyzing and evaluating the reality of studies, pamphlets, alerts and memorial messages issued by organizations, bodies, institutes, professional councils, companies and global auditing offices, with the aim of deriving results to develop audit practices and the work of auditors in Light of ISAs and pandemic conditions which will likely last longer.

**Findings:** Descriptive analysis of the ISAs affected by the pandemic, and its implications for the auditors' work revealed that there is a very important impact of the COVID-19 pandemic on the auditor's professional judgment, especially with regard to the evaluation of the management assessment of the entity ability to continue, and auditing the reasonableness of management's assessment of accounting estimates due to great uncertainty and the inability to Expecting future cash flows, in addition to professional skepticism due to the potential for fraud resulting from the economic downturn and low income, and perhaps failure to implement contracts and agreements due to the decline in production, and there is an important impact of the pandemic on audit evidence, in particular (attending the actual inventory count - group review - documentation) Because of the travel restrictions (social divergence) and the use of technology, all of the above is overshadowed to make the development of the audit program and the identification and evaluation of the auditors for risks more difficult, and even more complex, the content of the audit report, While the subsequent events for the auditor's report least affected by the COVID-19 pandemic.

**Originality / value:** This paper sheds light on the current and expected effects of the Covid-19 pandemic on the most important audit practices and auditors' work by Describe, analyzing and evaluating the global professional contributions of organizations, bodies, councils, institutes, companies and global audit offices since the time of the pandemic at the end of 2019 and beginning of 2020 - until now - and in light of the application of ISAs issued by the IAASB.

**Keywords:** International Standards of Auditing (ISAs) - Auditors - Covid-19 Pandemic.



## تأثير جائحة كوفيد-١٩ على ممارسات المراجعة والمراجعين: دراسة تحليلية للأسهامات العالمية

ا.د. احسان صالح المعتاز

ا.د. احمد حلمي جمعة

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة أم القرى

### الملخص

هدفت الدراسة الى بيان تأثير كوفيد-١٩ على ممارسات المراجعة وعمل المراجعين من خلال وصف تحليل وتقييم الإسهامات العالمية للمنظمات والهيئات، والمعاهد ومكاتب/ شركات المراجعة العالمية وعلى ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وظروف الجائحة، واعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الاستقرائي الاستنباطي حيث تنظر الدراسة في اكثر قضايا المراجعة المتأثرة بجائحة كوفيد-١٩ من خلال وصف وتحليل وتقييم واقع الدراسات والنشرات والتنبيهات والرسائل التذكيرية الصادرة عن المنظمات والهيئات والمعاهد والمجالس المهنية ومكاتب وشركات المراجعة العالمية، بهدف إستنباط نتائج لتطوير ممارسات المراجعة واعمال المراجعين في ضوء والمعايير الدولية للمراجعة وظروف الجائحة والتي من المحتمل أن تستمر لفترة أطول. كما كشف التحليل الوصفي لمعايير المراجعة المتأثرة بالجائحة، وانعكاساتها على اعمال المراجعين أن هناك أثر هام جدا لجائحة كوفيد-١٩ على الحكم المهني للمراجع وخاصة فيما يتعلق بتقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الأستمرارية، ومراجعة معقولة تقييم الإدارة للتقديرات المحاسبية بسبب عدم التأكد الكبير وعدم القدرة على توقع التدفقات النقدية المستقبلية، بالإضافة الى الحذر المهني بسبب احتمالات العش الناتج عن التراجع الاقتصادي وانخفاض الدخل، وربما عدم تنفيذ العقود والاتفاقيات بسبب تراجع الإنتاج، كما أنه هناك أثر هام للجائحة على أدلة المراجعة وبشكل خاص (حضور العد الفعلي للمخزون- مراجعة المجموعة- التوثيق) بسبب قيود السفر(التباعد الإجتماعي) وإستخدام التكنولوجيا، وكل ما تقدم يلقي بظلاله ليضع برنامج المراجعة وتحديد وتقييم المراجع للمخاطر أكثر صعوبة، بل والأكثر تعقيداً محتوى تقرير المراجعة، بينما الأقل تأثيراً لجائحة كوفيد-١٩ الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع. وتلقي هذه الورقة الضوء على الآثار الحالية والمتوقعة لجائحة كوفيد-١٩ على أهم ممارسات المراجعة واعمال المراجعين من خلال وصف وتحليل وتقييم الإسهامات المهنية العالمية للمنظمات والهيئات والمجالس ومكاتب المراجعة العالمية منذ وقت حدوث الجائحة نهاية عام ٢٠١٩ وبداية عام ٢٠٢٠- وحتى الآن- وفي ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي.

الكلمات الدالة : - المعايير الدولية للمراجعة - اعمال المراجعين - جائحة كوفيد-١٩.

### أولاً- المقدمة:

يجدر – باديء ذي بدء- الإشارة الى ان جميع دول العالم تواجه تقريباً أزمة لم يسبق لها مثيل بسبب تفشي جائحة (وباء) COVID-19، مما أدى إلى إغلاق كلي أو جزئي في العديد من البلدان، ونظراً لأن نتائج جائحة Covid-19 غير مؤكدة على التقارير المالية، فقد أدى ذلك الى ان تصبح التزامات ممارسة المراجعة واعمال المراجعين معقدة، حيث أسفرت عن تحديات للإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة والمراجعين، ولجان المراجعة Accountancy Europe, Coronavirus Crisis: Implications on Reporting and Auditing IOSCO, Statement on Importance of Disclosure about COVID-19، و Deloitte, Accounting and financial reporting considerations

Australian Securities & Investment Commission (ASIC), COVID-19 implications for financial reporting and audit: PWC, Covid-19 Audit Committee و Frequently asked questions (FAQs) financial reporting guidebook، كما أن هناك مستوى غير مسبوق من عدم التأكد بشأن الاقتصاد والأرباح المستقبلية، والعديد من المدخلات الأخرى التي تمثل العناصر الأساسية لأعمال المراجعة. لذا، فمن المحتمل أن تكون هناك آثار كبيرة ومتعددة في إعداد التقارير المالية أعلى المدى القصير والمتوسط المحتمل

*Accountancy Europe, Coronavirus Crisis: Implications on KPMG, COVID-19 Financial Reporting and How Reporting and Auditing Moss* 'should companies assess COVID-19 events after the reporting date?' *PwC, A Look at Current Adams, COVID-19 Disrupts Financial Reporting* Financial Reporting Issues، مما سيؤدي إلى زيادة التحدي للمراجعين في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة اللازمة لتشكيل وجهة نظر مستقلة حول معقولية تقديرات الإدارة وأحكامها.

وعليه، فمن المهم للمراجعين الانخراط في مناقشات لتقييم الأثر في وقت مبكر من الإطار الزمني لعملية المراجعة، حيث أنه من المحتمل أن تكون هناك مشكلات أو قضايا لم يتم مواجهتها من قبل، وقد تحتاج الآن إلى النظر فيها، وكذلك فمن المحتمل أن يتأثر المراجعين بالقيود المفروضة على السفر ومتطلبات البقاء في المنزل، مما يمثل تحديات عملية للمشاركة في المراجعة، وقد تحصل الشركات على معلومات بطرق جديدة أو مختلفة و/أو تعمل ضوابط على إنتاج المعلومات المالية بشكل مختلف، وقد تكون شركات المراجعة أيضاً محورية للعمل عن بعد، باستخدام أدوات تقنية مختلفة متاحة.

وبالتالي، يجب أن يركز المراجعين باستمرار على مسؤولياتهم المهنية بمراعاة المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB المبنية على المبادئ والإستمرار في تطبيقها بالكامل، ومراعاة المتطلبات القانونية والتنظيمية الوطنية، وتطبيق القواعد الدولية لأخلاقيات المحاسبين المحترفين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي IESBA، بما في ذلك الامتثال للمبادئ الأساسية (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني)، التي تعد المفتاح الرئيسي للحفاظ على الجمهور وتوسيع نطاقه الثقة في مهنة المراجعة والمراجعين IESBA, Covid 19: Ethics and Independence Considerations، مع مراعاة الآتي:

- سيطلب من المراجعين إنتاج وتحليل وتقديم المعلومات التي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات الحاسمة.
- يتطلب القانون أنه عند إعداد أو تقديم المعلومات، أن يقوم المراجعين بذلك بطريقة لا تهدف إلى تضليل أو التأثير على النتائج التعاقدية أو التنظيمية بشكل غير لائق.
- يتطلب القانون أيضاً من المراجعين ممارسة الحكم المهني لتمثيل الحقائق بدقة وبشكل كامل من جميع النواحي المادية؛ والتي تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية للمعاملات أو الأنشطة التجارية؛ وتصنيف وتسجيل المعلومات بطريقة مناسبة وفي الوقت المناسب.
- مراعاة المتطلبات القانونية والتنظيمية الوطنية.



• وتأسيساً على ما تقدم، فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في بيان تأثير كوفيد-19 على ممارسة المراجعة والمراجعين من خلال تحليل الإسهامات العالمية للمنظمات والهيئات ومكاتب المراجعة العالمية وعلى ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

### ثانياً- مشكلة وأهمية الدراسة:

مع بداية العام ٢٠٢٠ سيطرت جائحة كوفيد ١٩ (كورونا فيروس) على مناحي الحياة في مختلف انحاء العالم، IFAC, Covid-19 website، مما دعا الى أثاره العديد من القضايا المالية، والأقتصادية والاجتماعية والصحية.

ولعل أهم القضايا التي شغلت المجتمع المالي العالمي تلك المتعلقة بمراجعة القوائم المالية للشركات الناشئة عن تلك الجائحة، وبشكل خاص من قبل المستثمرين وجمهور مهنة المحاسبة في كافة الأسواق والمؤسسات المالية العالمية، مما دعا كافة المنظمات والاتحادات المهنية (الاتحاد الأوروبي للمحاسبة-الاتحاد الدولي للمحاسبين) وهيئات الأوراق والأسواق المالية واللجان والمراكز العالمية والدولية وبالإضافة الى منظمات المحاسبة الإقليمية والمحلية على مستوى العالم، بتأسيس صفحات الكترونية Website، (IFAC- Accountancy Europe).

كما أصدرت وحدثت العديد من الجهات العديد من الدراسات والتنبيهات ورسائل التذكر، ولعل أهمها الدراسة المشتركة لمجلسي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة والتأكيد الرسميين الأستراليين AASB-AUASB, JOINT FAQ: The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations، ودراسة جمعية المحاسبين المعتمدين في بريطانيا The Association of Chartered Certified Accountants(ACCA), The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations، ودراسة إتحاد المحاسبة الأوروبي Accountancy Europe, Coronavirus' impact on auditing for 2019 year-ends and beyond، ودراستي معهد المحاسبين المعتمدين في أمريكا AICPA, Audit and accounting guidance FAQs on COVID-19، ودراسة معهد المحاسبين المعتمدين في أمريكا AICPA, Consequences of COVID-19 - Potential auditing challenges.

كما قدم مركز جودة المراجعة الأمريكي (واشنطن) دراسة موضوعها، Center for Audit Quality(CAQ) 10-Q considerations during COVID-19، وكذلك قدمت الشركة الوطنية لمراجعي الحسابات في فرنسا دراسة تناولت CNCC, Questions / Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 - FAQ Deuxième édition، وأيضاً قدمت لجنة هيئة الأشراف الأوروبي على المراجعة دراسة تناولت Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), Areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements.

كما تناولت دراسة معهد المحاسبين المعتمدين في كندا، CPA Canada, COVID-19: Resources related to reporting and audit، وكذلك تناولت دراسة معهد المحاسبين في إنجلترا وويلز ICAEW, Coronavirus and Audit، ودراسة معهد المحاسبين المعتمدين في الهند التي تناولت أيضاً The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), Accounting &

## Auditing Advisory: Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditors Consideration.

وذلك بالإضافة الى المنشورات الصادرة عن مجلس التقارير المالية البريطاني، Reporting Council (FRC), COVID-19 Bulletin Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA), Impact of كونج Coronavirus Outbreak on Audits and Auditors IAASB , Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19، والندوة الألكترونية لمعهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز، ICAEW, webinar Coronavirus considerations for auditors IDW, Effects of the spread of the corona-virus on the financial statements المانيا as of 31.12.2019 and their audit

وكذلك التنبيهات والتوجيهات ورسائل التذكير الصادر عن مجلس معايير الأخلاق الدولي IESBA, Covid-19: Ethics and Independence Considerations the International Forum of Independent Audit Regulators المراجعة المستقلة (IFIAR), Covid-19 Updates Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA) advice, Implications of the COVID-19 Outbreak on Audits and Auditors

فضلاً عن ما تقدم، أصدر المعهد الياباني للمحاسبين المعتمدين عدة نشرات تناولت JICPA, Audit Consideration related to COVID-19 (Part 1), (Part 2), (Part 3), (Part 4) كما طرح المعهد الماليزي للمحاسبين اجابات على الأسئلة المتكررة للمراجعة The Malaysian Institute of Accountants (MIA), COVID-19 Frequently Asked Questions on Auditing The Netherlands Institute of Chartered Accountants(NBA), Impact coronavirus on professional services provided by professional accountant هذا بالإضافة الى التذكير الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة للمراجعين بشأن عمليات المراجعة التي على وشك الإنتهاء، Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion

ولقد اثارت الجائحة- التي تعد الأولى من نوعها في القرن الحالي- والدراسات والتنبيهات والرسائل والنشرات والتوجيهات والتذكيرات الصادرة عن (AASB-AUASB- ACCA- AICPA-CAQ- CNCC-CEAOB- CPA Canada-ICAEW- ICAI-FRC- HKICPA- IAASB-IDW- IESBA- IFIAR- IRBA- JICPA- MIA-NBA-PCAOB) فضلاً عن الندوات والمؤتمرات التي عقدت عن بعد لمناقشة العديد من القضايا والأجابه على التساؤلات المطروحة، بسبب عدم التأكد وطول فترة التوقف، وزيادة المخاطر الاقتصادية كالبطالة، وخرق العقود والمخاطر المالية كمخاطر التمويل وسداد الديون والربحية، التي تعرضت لها الكثير من الشركات المدرجة وغير المدرجة، الإهتمام لدراستها وتحليل الأسهم المهنية العالمية والوصول منها الى أفضل الممارسات العالمية للمراجعة



والمراجعين ومواجهة الأثار المؤقتة/ أو ربما المستمرة لجائحة كوفيد- ١٩ حالياً أو المستقبلية والتي ربما تمتد لأعوام أخرى في ظل عدم التأكد الصحي الحالي.

### ثالثاً- أسئلة الدراسة:

تأسيساً على الدراسات والتنبيهات والرسائل والنشرات والحلقات، والمؤتمرات والمناقشات عن بعد، التي قدمتها وعقدتها الهيئات والمنظمات والمجالس المهنية ومكاتب المراجعة العالمية، مثل (AASB-AUASB- ACCA- AICPA-CAQ-CNCC-CEAOB- CPA Canada- ICAEW- ICAI-FRC- HKICPA- IAASB-IDW- IESBA- IFIAR- IRBA- JICPA- MIA-NBA-PCAOB)، فقد تناولت تلك الدراسات والتنبيهات والرسائل والنشرات والحلقات، والمؤتمرات والمناقشات عن بعد العديد من قضايا المتعلقة بالمراجعة وأعمال المراجعين التي أثارت المجتمع المالي العالمي وقدمت بشأنها تلك الإسهامات العالمية. ولقد تمثلت أهم تلك القضايا في ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الآتي:

- ممارسات الحكم المهني والحذر المهني للمراجع وفق المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) والمعايير الدولية للمراجعة.
- التخطيط وتحديد وتقييم المخاطر وفق معايير المراجعة الدولية (٤٩٩-٣٠٠).
- أدلة المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة (٥٩٩-٥٠٠).
- مراجعة معقولة التقديرات المحاسبية وفق المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠).
- تقويم المراجع لتقييم الإدارة لقدرة الشركة على الأستمرارية وفق المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠).
- تكوين الرأي واعدد التقارير حول القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمراجعة (٧٩٩-٧٠٠).
- الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع وفق المعيار الدولي للمراجعة (٥٦٠).

وتأسيساً على ما تقدم فإنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما تأثير جائحة كوفيد- ١٩ على المراجعة والمراجعين في ضوء الإسهامات المهنية العالمية للمنظمات والهيئات والمجالس ومكاتب المراجعة العالمية، وللأجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، وبناء على الإسهامات المهنية العالمية يمكن تفسير التساؤل الرئيسي للدراسة في التساؤلات التالية:

- س١: ما تأثير كوفيد- ١٩ على ممارسة المراجع للحكم المهني والحذر المهني؟
- س٢: ما تأثير كوفيد- ١٩ على تخطيط المراجع وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة؟
- س٣: ما تأثير كوفيد- ١٩ على جمع أدلة المراجعة الكافية والمناسبة؟
- س٤: ما تأثير كوفيد- ١٩ على مراجعة معقولة التقديرات المحاسبية؟
- س٥: ما تأثير كوفيد- ١٩ على تقييم المراجع لتقويم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية؟
- س٦: ما تأثير كوفيد- ١٩ على تكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية؟
- س٧: ما تأثير كوفيد- ١٩ على الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع؟

### رابعاً- هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية الى الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة بعد تحليل تأثير جائحة كوفيد- ١٩ على المراجعة والمراجعين في ضوء الإسهامات المهنية العالمية للمنظمات والهيئات والمجالس ومكاتب المراجعة العالمية، وذلك من خلال فحص تأثير كوفيد- ١٩ على ممارسة الحكم والحذر المهني للمراجعين، والتخطيط وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة، وجمع أدلة المراجعة، ومراجعة معقولة التقديرات المحاسبية،

وتقييم المراجع لتقويم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية، وتقرير وتكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية، والأحداث الاحقة لتقرير المراجع، وفي ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وظرف الجائحة.

### خامساً- منهج وأسلوب الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة الحالية فقد تم الاعتماد على المنهج الأستقرائي الأستنباطي فعن طريق أستقراء الذي يهتم بتحديد الواقع الحالي لآثار جائحة COVID-19 على ممارسات المراجعة واعمال المراجعين الناتج عن العديد من التساؤلات للشركات المتأثرة، وممارسي مهنة المراجعة على مستوى العالم والتي حظيت الأجابات بالعديد من الدراسات والنشرات والحلقات ورسائل التذكير والتلميحات والبيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية المختلفة للمنظمات والهيئات والمجالس واللجان والمعاهد والجمعيات المهنية ومكاتب المراجعة العالمية.

ولذا تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي للدراسات والنشرات والحلقات ورسائل التذكير والتلميحات والبيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية من الجهات المختصة مثل-

(AASB-AUASB- ACCA- AICPA-CAQ-CNCC-CEAOB- CPA Canada- ICAEW- ICAI-FRC- HKICPA- IAASB-IDW- IESBA- IFIAR- IRBA- JICPA- MIA-NBA-PCAOB)، وذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية لجمع الحقائق المتعلقة بموضوع الدراسة وتحليل جوانبها الجوهرية، بهدف تقييم تلك الدراسات والنشرات والحلقات ورسائل التذكير والتلميحات والبيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية للجهات المختصة، وإستنباط نتائج تساهم في تطوير ممارسات المراجعة واعمال المراجعين في ظل هذه الجائحة، والتي من المتوقع أن تستمر أثارها لفترات محاسبية أخرى، وعلى ضوء المعايير الدولية للمراجعة.

### سادساً- تنظيم الدراسة:

تأسيساً على طبيعة مشكلة الدراسة وأسئلتها، وهدفها الرئيسي وأهدافها الفرعية، ومنهجها التحليلي القائم على الدراسات والنشرات والحلقات ورسائل التذكير والتلميحات والبيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية للجهات المهنية العالمية أثناء الجائحة -وحتى الآن- سنتناول هذه الدراسة - كما سيتضح ادناه- وصف وتحليل وتقييم تأثير COVID-19 على ممارسة المراجع للحكم المهني والحذر المهني، وتخطيط المراجع وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة، وتأثير COVID-19 على جمع أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، ومراجعة معقولة التقديرات المحاسبية، وتأثير COVID-19 على تقويم المراجع لتقييم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية، وتأثير COVID-19 على تكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية، وأخيراً تأثير كوفيد-19 على الأحداث الاحقة لتقرير المراجع، على ان نختتم الدراسة بأهم النتائج والتوصيات المقترحة لحدود الدراسة والدراسات المستقبلية.

### المحور الأول: تحليل تأثير كوفيد-19 على ممارسة المراجع للحكم المهني والحذر المهني:

مع بداية الربع الأول من العام ٢٠٢٠ ونتيجة لجائحة كوفيد ١٩، قامت المنظمات والمعاهد والمجالس المهنية والهيئات المالية والبوصات على نطاق عالمي بتقديم العديد من التنبيهات والدراسات بشأن الحكم المهني والحذر المهني وفق المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠)، وأهم تلك الدراسات، دراسة مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB, Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19، ودراسة مجلس معايير



الأخلاق الدولي IESBA, Covid-19: Ethics and Independence Considerations، ودراسة  
US SEC, The Importance of Disclosure – For Investors، هيئة الأوراق المالية الأمريكية،  
.Markets and Our Fight Against COVID-19

ولقد أشارت الدراسات الصادرة عن (IAASB- IESBA) الى ان مفهومي الحكم المهني والحذر  
المهني في المراجعة يلعبا دورًا أساسيًا في البيئة الحالية، وبالتالي فإن توثيقهما يعد أمر بالغ الأهمية،  
خاصة مع استمرار تغير الظروف، حيث سوف تتأثر العديد من جوانب المراجعة بجائحة Covid-19،  
ولا سيما تلك التي تتطلب الحكم المهني السليم - على سبيل المثال - تحديد الأهمية النسبية التي تنطوي  
عليها ممارسة الحكم المهني، وفي بعض الحالات، قد يلزم تعديل المعيار المختار الذي تم استخدامه سابقاً  
لتحديد الأهمية النسبية من أجل التغييرات الهامة في الظروف، وبالتالي، من المهم أن تعتمد الأهمية  
النسبية على المقاييس المهمة لمستخدمي القوائم المالية (على سبيل المثال- الإيرادات، الدخل قبل  
الضرائب)، والتي قد تختلف عن المقاييس المستخدمة في الماضي

ولذلك، تؤكد تلك الدراسات الصادرة عن (IAASB- IESBA) على انه لا يمكن المبالغة في  
التأكيد على أهمية ممارسة الحذر من قبل المراجعين في البيئة الحالية، لأنه من المحتمل أن يكون هناك  
تغيير كبير في الأحكام الصادرة عن الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، خاصة في ضوء البيئة الحالية المتغيرة  
باستمرار، حيث أنه نظراً لكثير من حالات عدم التأكد الهامة الناتجة عن جائحة COVID-19، فمن  
المحتمل أن تكون مجالات المراجعة- مثل -الاستمرارية، والتقديرات المحاسبية (على سبيل المثال-  
انخفاض القيمة، والقيمة العادلة، وما إلى ذلك) والمجالات الأخرى التي تنطوي على أحكام مهمة ستكون  
أكثر صعوبة بالنسبة للمراجعين.

بالإضافة إلى ذلك، تشير الدراسات الصادرة عن (IAASB- IESBA) الى انه قد يلزم الاستعانة  
بخبراء من المراجعين لدعم فريق قد لا يكون لديه الخبرة والكفاءة في مجال يتطلب فيه الحكم المهني،  
حيث يتطلب المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء المراجعة وفقاً  
للمعايير الدولية للمراجعة أن يتعامل المراجع مع الأهداف العامة للمراجع في إجراء مراجعة القوائم  
المالية، بما في ذلك الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى  
منخفض بشكل مقبول، ويتطلب هذا من المراجع ممارسة الحكم والحذر المهني في تخطيط وإجراء  
المراجعة، مع الاعتراف بأن الظروف الحالية قد تتسبب في أن القوائم المالية تكون خاطئة مادياً.

فضلاً عن ما تقدم، يجدر الإشارة، الى أن توثيق الأحكام المهنية الصادرة -حيثما كان ذلك مهماً-  
يعمل على شرح استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني، حيث قد يشمل ذلك أساس استنتاج  
المراجع حول معقولية مجالات الأحكام الذاتية، حيث أن التحديات التي من المحتمل أن يواجهها العديد من  
المراجعين مع مراجعاتهم في البيئة الحالية (من المحتمل أن يكون بعض هذه التحديات للمرة الأولى)  
والأحكام المهنية الناتجة عن ذلك، سيكون من المستحسن بشدة أن يكون المراجعون أكثر وعياً بالوثائق  
وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠) توثيق المراجعة.

وجدير بالأشارة أيضاً، أن هناك مجال آخر حيث ستكون هناك حاجة إلى حكم هام فيما يتعلق  
بالتقديرات المحاسبية، فقد تختلف النتائج الفعلية في المستقبل اختلافاً كبيراً عن تلك التي يقدرها المُعدون -  
كلاهما استند إلى أحكام كانت عند إعدادها معقولة وقابلة للدعم، وصُنعت بحسن نية، وتسترشد بالتطبيق  
السليم للمعايير المحاسبية، وبالتالي يجب النظر في الأحكام في السياق الذي صدرت فيه، وعلى أساس



المعلومات المتاحة في ذلك الوقت، واعتبار المراجع فيما يتعلق بأحكام الإدارة الموثقة وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها قياسات وأصاحات القيم العادلة. ولذا فقد أقر عدد من منظمي التقارير المالية بعدم التأكد الهام الذي يواجهه معدي القوائم المالية والمراجعون A number of financial reporting regulators have acknowledged the uncertainties being faced by preparers and auditors - على سبيل المثال ، أبرزت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (US Securities and Exchange Commission) أنه "في كثير من الحالات قد تختلف النتائج المالية والتشغيلية الفعلية بشكل كبير عما قد يبدو الآن تقديرات معقولة، نظراً لعدم التأكد في بيئة أعمالنا الحالية، لذا فإننا لا نتوقع أن نخمن محاولات حسن النية لتزويد المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق بالمعلومات المستقبلية ذات الإطار المناسب. " علاوة على ما تقدم، تؤكد اللجنة (US Securities and Exchange Commission) على انه عند تحديد تأثير تقييم المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في تقرير المراجع يتضح إن الحكم المهني ضروري أيضاً حيث تعد الإجراءات المبكرة التي يتخذها العديد من الجهات التنظيمية لتوفير التوجيه الملائم لـ Covid 19 مفيداً، ولمعالجة بعض مجالات الحكم المهني، فقد أدخل بعض المنظمين متطلبات إلزامية تحدد اللغة القياسية Standard Language في تقارير المراجع لمعالجة ظروف معينة (على سبيل المثال- فقرة التأكيد أو الفقرات الأخرى)، وعلى الرغم من أن ذلك يعد مفيداً، ولكنه قد يحد من قدرة المراجعين على إثبات الحكم المهني في تحديد كيفية عكس تأثيرات Covid-19 بشكل مناسب على الأعمال والمراجعة في تقرير المراجع ' This can be useful but may also limit auditors' ability to demonstrate professional judgment in determining how to appropriately reflect the effects of Covid-19 on the business and the audit in the auditor's report.

ولذا، فقد تطلب دراسة مجلس معايير الأخلاق الدولي (IESBA) من المراجعين الامتثال للمبادئ الأساسية الخمسة في دليل قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المحترفين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني، ويُطلب منهم تطبيق الإطار المفاهيمي للمدونة لتحديد وتقييم ومعالجة التهديدات للامتثال للمبادئ الأساسية، كما يتطلب الإطار المفاهيمي أيضاً أن يكون المراجع في حالة تأهب للحصول على معلومات جديدة والتغيرات في الحقائق والظروف التي قد تؤثر على استنتاجاتهم حول ما إذا كانت أي إجراءات حماية مطبقة لا تزال مناسبة.

### المحور الثاني: تحليل تأثير كوفيد -١٩ على تخطيط المراجع وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة

لقد شهدت عملية التخطيط للمراجعة في الربع الأول من العام ٢٠٢٠ تعديلات مثيرة في برامج المراجعة المهنية، نتيجة لجائحة COVID-19، كما شهدت المواقع الإلكترونية للمنظمات والمعاهد والمجالس المهنية والهيئات المالية والبورصات على نطاق عالمي، تقديم سلاسل من الدراسات بشأن التخطيط: وتحديد وتقييم المخاطر وفق المعايير الدولية للمراجعة (٣٠٠-٤٩٩)، وأهم تلك الدراسات،

دراسة مركز الجودة الأمريكي Center for Audit Quality, Focus on the Auditor's Risk Assessment، ودراسة مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB, Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19



ودراستي مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين - IESBA, Covid-19: Ethics and Independence Considerations Relating to و IESBA Ethical Considerations Relating to ، والدراسات المنشورة في مجلة المحاسبة الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في أمريكا AICPA, Tips for auditing with changed controls during the pandemic ، و AICPA, 5 missteps to ، و avoid when evaluating internal controls ، و AICPA, 4 key COVID-19 audit risks ، و Deloitte, Accounting, for 2020 year ends ، و الدراسات المقدمة من مكتب المحاسبة العالمي ، Deloitte, Accounting, Disclosure, and Internal Control Considerations Related to Coronavirus Disease ، و Deloitte, Forensic Focus on Covid-19 Financial Statement Fraud ، و 2019 ، و Deloitte, Reacting to COVID-19 in Internal Control over Financial Reporting .

ولقد اكدت الدراسات الصادرة عن (CAQ-IAASB-IESBA- AICPA-Deloitte) على أن تحديد وتقييم المراجع للمخاطر عملية متكررة وديناميكية، حيث يطلب من المراجعين مراجعة تقييمات المخاطر وتعديل الاستجابات وإجراءات المراجعة الإضافية ، بناءً على أدلة المراجعة أو المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها، طوال فترة المهمة، وبالتالي يحتاج المراجعون إلى توخي الحذر باستمرار بسبب الظروف السريعة التغير والمعقدة حيث قد يكون من الضروري إعادة النظر في تحديد المخاطر وتقييمها في الظروف الحالية، وقد يحتاج الأمر أيضاً إلى إعادة النظر في الضمانات المخططة لمواجهة تهديدات الاستقلالية في ظل الظروف المتغيرة مع مراعاة الأتي:

١/٢ فهم الشركة وبيئتها **Understanding the Entity and its Environment**: تشير دراسات كل من (IAASB - AICPA-Deloitte) من المحتمل أن يكون فهم المراجع للشركة وبيئتها قد تغير عن الفترات السابقة بسبب الآثار المترتبة على Covid 19، وقد تكون هناك تغييرات في أهداف الشركة واستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي وترتيبات الحوكمة ونموذج العمل، لذا من المهم أن ينظر المراجع في كيفية تأثير هذه التغييرات على المراجعة، حيث قد تكون هناك حاجة أيضاً إلى التغييرات إذا كان المراجع قد أكمل بالفعل التخطيط وتقييم المخاطر قبل ظهور جائحة Covid-19 وعليه، قد يكون ضرورياً أيضاً أثناء المراجعة مع استمرار تطور البيئة، وتتضمن الأمثلة على المخاطر التي تزيد من قابلية التعرض لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تزداد في البيئة الحالية ما يلي:

- أ- أهداف غير ملائمة أو تنفيذ غير فعال للاستراتيجيات.
- ب- الفشل في إدراك الحاجة إلى التغيير أو نقص الخبرة للتعامل مع التغييرات.
- ت- لم يتم تقدير أو توسيع نطاق الأعمال والطلب بدقة أو تقدير مناسب للعناية الواجبة على المنتجات أو الخدمات الجديدة
- ث- فقدان التمويل بسبب عدم قدرة الكيان على تلبية المتطلبات
- ج- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض القانوني
- ح- الحوافز والضغوط على الإدارة ، والتي قد تؤدي إلى تحيز إداري مقصود أو غير مقصود
- خ- زيادة مخاطر الاحتيال

لذا، يجب أن يناقش المراجعون مع الإدارة و والمكلفين بالحوكمة، كيف قاموا بتقييم تأثير Covid-19 على الأعمال؟، وتقييم ما إذا كانت هناك مخاطر جديدة أو متغيرة قد تكون جوهرية حيث يعد فهم كيفية معالجة المكلفين بالحوكمة للمخاطر الجديدة أو المتغيرة أمراً ضرورياً للمراجع في فهم ما إذا كان

هناك حاجة إلى تغييرات في المراجعة، فضلاً عن التواصل المستمر طوال عملية المراجعة ضروري أيضاً لأن ظروف الشركة قد تتغير.

ومن المهم أيضاً فهم كيفية تأثير أي تغييرات ذات صلة في القوانين أو اللوائح على الشركة، وكيف تعمل؟ ، بما في ذلك تمديد فترات إعداد التقارير في بعض الولايات القضائية، حيث قد تكون هناك أيضاً تغييرات في معايير إعداد التقارير المالية المعمول بها في الولايات القضائية المختلفة التي قد تحتاج إلى النظر فيها.

٢/٢ الأهمية النسبية **Materiality**: تشير دراسة كل من (IAASB- AICPA-Deloitte) الى أن المراجع قد يحتاج إلى النظر في تأثير أي تغييرات تحدث بسبب COVID-19 على الأهمية النسبية ، بما في ذلك الأساس الذي يتم على أساسه تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار ISA 320 في التخطيط وإجراء المراجعة، وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى مراجعة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل أثناء المراجعة في حالة علمه بالمعلومات التي كانت ستجعل المراجع قد حدد مبلغاً مختلفاً في البداية، والذي يمكن أن يحدث مع تغير ظروف الشركة، حيث أنه نظراً لتعديل الأهمية النسبية للظروف الحالية، ستكون هناك حاجة أيضاً للنظر في تأثير الاختلافات التي لم يتم تعديلها سابقاً والتي قد تصبح الآن جوهرية وتحتاج إلى التعديل.

٣/٢ الرقابات **Controls**: لقد اكدت دراسة (IAASB- AICPA-Deloitte) على أن فهم نظام الرقابة الداخلية يساعد للجهة ذات الصلة بالمراجعة في تحديد الأخطاء المحتملة، وهذا الفهم مطلوب حتى عندما لا يخطط المراجعون للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة لأنه يساعد في تحديد الأخطاء المحتمل حدوثها، ففي البيئة الحالية، من المحتمل أنه إذا كان هناك تغييرات في المكونات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية، وفهم شامل لما تم تغييره سيساعد المراجع في عملية تحديد وتقييم المخاطر، وعلى وجه الخصوص، من المرجح أن تكون بيئة الرقابة مختلفة، حيث فرض COVID-19 على العديد من المنظمات تغيير الطريقة التي تعمل بها ، وبالتالي كان عليها تغيير عمليات الرقابة الخاصة بها وكيفية عملها.

وبالتالي، تشير الدراسات الصادرة عن (IAASB- AICPA-Deloitte) الى أن هذه التغييرات قد تؤدي إلى مخاطر إضافية من الأخطاء الجوهرية، إذا كان المراجع يرغب في الاعتماد على فعالية التشغيل، أما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفعالية التشغيلية للرقابة، فقد يتغير هذا مرة أخرى وقد يتغير أيضاً المزيد من التبصر **Further Insight** فيما يتعلق بالرقابة وكيفية عملها، بالإضافة إلى الاعتماد المقصود من المراجع، وبالتالي يمكن العثور على مزيد من الأفكار عند الحصول على أدلة المراجعة حول تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة المحددة (بما في ذلك عناصر الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات).

ومع ذلك، وعلى الرغم من أن هذا قد يكون صعباً بسبب عدم الوصول إلى معلومات معينة (مثل المستندات أو التقارير) أو موظفي الشركة (مثل القدرة على الاستفسار أو مراقبة تطبيق رقابة محددة)، إلا أن العمل ذي الصلة لا يزال بحاجة إلى القيام به أو كبديل تغيير طريقة تحديد المخاطر أو تقييمها وفقاً لذلك ، على سبيل المثال - يمكن تحقيق فهم الرقابة عن بعد باستخدام إجراءات بديلة، ومع ذلك، لا يكفي الاستفسار لتحديد ما إذا كانت هذه الرقابة قد تم تشغيلها، وعليه، سيحتاج المراجعون إلى النظر في الأدلة التي يمكن الحصول عليها عن بعد لتحديد ما إذا تم وضع ضوابط فعالة مصممة للتخفيف من المخاطر



المطبقة، وربما لم تعمل الرقابة الداخلية بشكل ثابت طوال فترة المراجعة بسبب تغير الظروف في العديد من الشركات.

ولذلك، تؤكد الدراسات الصادرة عن (CAQ-IAASB-IESBA- AICPA-Deloitte) على انه سيكون من المهم فهم أي تغييرات في الرقابة، بالإضافة إلى الضوابط الجديدة والإضافية ذات الصلة الآن بالمراجعة (على سبيل المثال - أفراد مختلفون معنيون ، اختلافات توثيق للعمل عن بعد وما إلى ذلك) للمساعدة في فهم ما إذا كانت الرقابة لا تزال تعمل كما صمم لها، وما إذا كانت هناك مخاطر جديدة تنشأ بسبب التغييرات، بالإضافة إلى ذلك، يمكن تحديد مجالات مخاطر كبيرة جديدة، والتي لم يتم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة في عمليات المراجعة السابقة، وإذا قرر المراجع وجود خطر كبير، فيجب عليه الحصول على فهم لرقابة المنشأة ، بما في ذلك أنشطة الرقابة ، ذات الصلة بهذا الخطر.

أما إذا كان المراجع غير قادر على تنفيذ الإرشادات التفصيلية لتأكيد فهمه لنظام المعلومات، أو إجراء اختبارات الرقابة في الموقع حيثما ينطبق (حيث يعتزم المراجع الاعتماد على الفعالية التشغيلية للضوابط)، فقد يحتاج إلى تحديد مخاطر إضافية لخطأ مادي والذي يجب أخذه في الاعتبار وحيثما كان ينوي الاعتماد على الرقابة، قد يحتاج إلى تغيير إجراءات استجابة المراجعة وزيادة الاختبار الجوهري.

٤/٢ **الغش Fraud:** ربما أدت ظروف جائحة COVID- 19 التي تجد العديد من الشركات نفسها فيها إلى زيادة مخاطر الغش، حيث كان يجب على الشركات أن تغير بسرعة طريقة عملها ، بما في ذلك التغييرات في الرقابة، والتي قد تسمح جميعها بفرص أكبر للغش.

وعليه، تؤكد دراسة (CAQ-IAASB- AICPA-Deloitte) على أن ممارسة المراجع للحذر المهني يعتبر ذو أهمية خاصة عند النظر في مخاطر الغش على المنشأة في البيئة الحالية، حيث يتطلب المعيار (٢٤٠) مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش في مراجعة القوائم المالية، من المراجع أن يستفسر عن الإدارة، وغيرها من الجهات داخل الشركة -حسب الاقتضاء- لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي احتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم يؤثر على الشركة، وإذا كان المراجع غير قادر على إجراء مقابلات الغش شخصياً بسبب Covid-19 ، فيمكن إجراء هذه الاستفسارات باستخدام التكنولوجيا مثل مؤتمرات الفيديو، وقد يكون هذا مفضلاً على المحادثات الهاتفية فقط لأن المراجعين لا يزال بإمكانهم رؤية لغة جسد

الإدارة This may be preferred to only telephone conversations because auditors can still see management's body language.

٥/٢ **اعتبارات أخرى Other Considerations:** في البيئة الحالية ، تشر دراسة (CAQ -IESBA -Deloitte) الى ان المراجع قد يواجه ضغطاً إضافياً لتقليل مستوى أتعاب المراجعة للخدمات قيد التقدم أو التي سيتم تقديمها، ولذا يسلط معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المهنيين الضوء على أنه قد تكون هناك تهديدات للامتثال للمبادئ الأساسية للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المذكورة منخفضة للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء المهمة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها لتلك الأتعاب، وبالتالي قد يؤدي تدني مستوى الأتعاب (أو إذا تأخر موعد تقديمها) إلى تهديد المصلحة الذاتية أو للاستقلال، وعليه ينبغي على المراجعين تطبيق الإطار المفاهيمي لتحديد وتقييم ومعالجة هذه التهديدات، وإذا كان المراجعين غير قادرين على الحصول على أدلة لأداء وإكمال عملية تحديد المخاطر وتقييمها ، فقد يكون لديهم قيود على النطاق، كما سيحتاجون إلى النظر في التأثير على إجراءات المراجعة المخطط لها وعلى تقرير المراجعة.

### المحور الثالث: تحليل تأثير كوفيد-١٩ على جمع أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

لقد شهدت قضية أدلة المراجعة العديد من الدعوات التي تطالب المراجعين بمراعاة الحذر المهني والنظرة الناقدية عند جمع الأدلة وضرورة تحديثها حيث قامت العديد من مكاتب خدمات المراجعة العالمية والمعاهد والمجالس المهنية بتقديم العديد من الدراسات وأردلة والإرشادات بشأن ادلة المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة (٥٠٠-٥٩٩)، وبشكل خاص بشأن المخزون (معياري ٥٠١) ومراجعة المجموعة (معياري ٦٠٠)، ومن أهم تلك الدراسات، دراسات معهد المحاسبين في إنجلترا وويلز، حيث تضمنت الدراسة الأولى ICAEW, Coronavirus (COVID-19) Considerations for inventory audit testing، وتضمنت الدراسة الثانية، ICAEW, Coronavirus, stocktakes attendance and the auditor's report، والدراسة الثالثة، تضمنت ICAEW, Guide Considerations for Group Audit.

كما نشر المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين دراستين في Journal of Accountancy، الأولى تضمنت AICPA, Remote auditing comes to forefront during pandemic، والثانية تناولت AICPA, Pandemic-specific guidance for auditors and preparers، كما نشر المكتب الدولي لخدمات المحاسبين المعتمدين في كندا دراسة تناولت International Chartered Accountants Services in Canada (ICAS), Covid-19 Implications for Attendance at Stocktakes for Financial Years ending on or after 31 March 2020 Guidance for Auditors، كما نشر أيضاً معهد المحاسبين المعتمدين في سنغافورة Institute of Singapore Chartered Accountants (ISCA), Group Audits - Inaccessibility of Component Auditors' Work Papers and Other Considerations.

ولقد أشارت الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS-ISCA) الى أن المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠) ادلة المراجعة، يتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتكون قادرة على استخلاص استنتاجات معقولة يمكن من خلالها بناء رأي المراجعة، ووفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٢١٠) الموافقة على شروط مهمة المراجعة، فهذا يعني موافقة الإدارة على السماح للمراجع بالوصول إلى جميع البيانات والمعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وأي معلومات إضافية يجوز للمراجع أن يطلبها من الإدارة لغرض المراجعة، وكذلك الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذي يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على أدلة المراجعة منهم.

ونظراً لما نتج عن Covid-19 من تحديات عديدة للمراجعين في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة- على سبيل المثال، ربما أثرت قيود السفر على الوصول المادي (مثل حضور عمليات الجرد)، والقدرة على الحصول على المستندات الأصلية (مثل فحص السجلات للحصول على دليل على التفويض كاختبار للرقابة) وتوافر موظفي العملاء، تؤكد الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS-ISCA) على انه، إذا لم يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة بالطريقة التي تم الحصول عليها من قبل، ينبغي النظر في الإجراءات البديلة مع مراعاة أنه عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وضرورية حتى يتمكن من الاستنتاج، يجب النظر في التأثير على تقريره، بما في ذلك ما إذا كان هناك حاجة إلى رأي معدل.



بالإضافة الى ما تقدم، تشير الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS-ISCA) الى أن المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠) أدلة المراجعة، يؤكد على أهمية موثوقية المعلومات لاستخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي أدلة المراجعة نفسها، التي تتأثر بمصدرها وطبيعتها، والظروف التي يتم الحصول عليها، بما في ذلك الرقابة على إعدادها، والمحافظة عليها كلما كان ذلك مناسباً Including the controls over its preparation and maintenance where relevant، مع مراعاة أنه في البيئة الحالية، قد يكون الحصول على أدلة المراجعة أكثر تحدياً ومختلفاً عن كيفية الحصول عليها سابقاً، ومع ذلك، لا تزال المبادئ الأساسية للمعيار (٥٠٠) سارية، وقد يلزم النظر في مراجعة إضافية من قبل المراجع حول موثوقية أدلة المراجعة المقدمة، أي هل كان الدليل:

- ١- تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الشركة.
- ٢- معد داخليا وإذا كان الأمر كذلك، ما هي الرقابة المعمول بها على اعداده.
- ٣- حصل عليه المراجع مباشرة.
- ٤- حصل عليه المراجع في شكل وثائقي.
- ٥- مقدمة في الأصل (أي غير مصورة وما إلى ذلك).

وعليه، سيحتاج الأمر بعد ذلك إلى الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الدليل موثوقاً للغرض الذي تم الحصول عليه من أجله، كما سيحتاج المراجعون إلى ممارسة الحذر المهني بشأن الأدلة التي يتم الحصول عليها إلكترونياً، وقد يحتاجون إلى تصميم إجراءات مراجعة أخرى من أجل اختبار موثوقية الأدلة الإلكترونية في غياب وثيقة المصدر المادية الأصلية، وكذلك النظر في الرقابة على العملية التي يتم من خلالها تم إنتاج الأدلة الإلكترونية.

فضلاً عن ما تقدم، تشير الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS-ISCA) الى أن الدلائل المبكرة إلى أن Covid-19 قد أدت الى تسارع اعتماد التكنولوجيا والتقنيات البعيدة لأداء المهام Early indications are that Covid-19 has accelerated the adoption of technology and remote techniques to perform engagements، ويتم استخدام بوابات الويب الآمنة لمراجعة مستندات العملاء، وبعضها لديه وظيفة تسمح بالأسئلة والإجابات بين المراجع والعميل Secure web portals are being utilized to review clients' documents and some have the functionality to permit questions and answers between the auditor and the client، كما أن موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها بهذه الطريقة لا تزال تؤخذ بعين الاعتبار في المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠) على النحو المبين أعلاه The reliability of evidence obtained in this way is still considered in terms of ISA 500 as set out above، وبالتالي يجب على المراجع مراعاة ادلة المراجعة المتعلقة بكل مما يلي:

**١/٣ المخزون Inventory:** لقد أكدت الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA- ISCA) على أن أهم القضايا العملية التي برزت أثناء جائحة COVID-19 تتمثل في حضور المراجع للجرد، وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٥٠١) أدلة المراجعة: اعتبارات خاصة لعناصر محددة، وعليه، فإذا كان المخزون جوهرياً في القوائم المالية، يُطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون، وحالته عن طريق حضور الجرد الفعلي ما لم يكن ذلك غير عملي، وتتضمن الاعتبارات المتعلقة بالعد والحصول على أدلة كافية ومناسبة في البيئة الحالية ما يلي:

أ- ما إذا كان يمكن احتساب الجرد الفعلي في تاريخ بديل إذا لم يكن من الممكن إجراء الحضور في نهاية العام ، مع إجراء إجراءات المراجعة على المعاملات المتداخلة.

ب- استخدام التكنولوجيا حيث يكون العميل قادرًا على إجراء العد الفعلي للمخزون، ولكن المراجعين غير قادرين على الحضور ، مثل خلاصات الكاميرا الحية أو صفحة الويب، أو مؤتمرات الفيديو عبر الإنترنت أو الهاتف المحمول لمراقبة عد المخزون Using technology where the client is able to perform a physical inventory count, but auditors are unable to attend, such as live camera feeds or web or mobile-based video conferencing to observe the inventory count.

ت- ج- تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة حيث يكون الحضور غير عملي - على سبيل المثال، فحص وثائق البيع اللاحق لبند جرد محددة تم شراؤها أو شراؤها قبل العد الفعلي للمخزون، ومراجعة واختبار قوائم الجرد، والحصول على تأكيد بأن موقع المخزون لم يكن متاحًا لفترة من الوقت - على سبيل المثال، من لقطات الكاميرا الأمنية. From security camera footage.

٢/٣ **مراجعة المجموعة Group Auditing**: لقد أشارت الدراسات الصادرة عن (ICAWE- AICPA-ICAS-ISCA) الى ان المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي الفروع) يتضمن متطلبات الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، بما في ذلك توثيق العمل الذي قام به مراجعي الفروع (المكونات)، ليكون قادر على تكوين أساس لرأي مراجعة المجموعة، وبالتالي، مع وجود قيود السفر بسبب جائحة Covid-19، قد لا يتمكن مراجعي المجموعة من زيارة فريق مراجعة الفرع، حيث خططت للقيام بذلك في الأصل، لتقييم ومراجعة أوراق عمل المراجعة الرئيسية، والتي قد تتسبب في تأخير كبير أو تأثير على قدرة المراجع في الحصول على أدلة كافية ومناسبة، وقد تحد القيود القانونية أيضًا - في بعض البلدان - من نقل البيانات (بما في ذلك أوراق عمل المراجعة) خارج الولاية القضائية، وعليه، إذا لم يكن من الممكن مراجعة أوراق عمل مراجعة الفرع الضرورية (شخصيًا أو إلكترونيًا)، سيحتاج مراجع المجموعة إلى اتخاذ تدابير أخرى، والتي من المحتمل أن تتطوي على عمل إضافي، ويمكن أن يشمل ذلك واحدًا/ أو كل مما يلي:

أ- تحميل الملفات (على سبيل المثال - في السحابة) مع توفير الوصول إلى فريق مراجعة المجموعة.  
ب- مكالمات الفيديو و / أو مشاركة الشاشة لمراجعة عمل مراجع الفرع (المكون) أو استخدام الوصول عن بعد.

ث- تقديم مذكرة أو استبيان أكثر تفصيلاً إلى مراجع الفرع، مدعومًا بمناقشات أكثر تفصيلاً مع فريق مهام المجموعة.

أ- د- يتم توفير المعلومات من العميل مباشرةً إلى فريق مهام المجموعة حتى يتمكنوا من تنفيذ إجراءاتهم الخاصة على المعلومات المالية للفرع (إن أمكن).

بالإضافة الى ما تقدم، فقد توفر الظروف الحالية أيضًا فرصة لفريق مراجعة المجموعة لإعادة تقييم وربما إعادة تصميم الطريقة التي يتواصل بها ويتفاعل مع فرق مراجعة الفرع، بنفس الطريقة التي تغير بها العديد من فرق المراجعة الطريقة التي تتعامل بها مع العملاء، وإذا تعذر الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتمكين المراجع من الاستنتاج، سيتعين على المراجع النظر في التأثير على تقرير المراجعة الناتج عن محدودية النطاق(قيد على النطاق).



٣/٣ التوثيق **Documentation**: تشير الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS- ISCA) الى انه وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠) وثائق المراجعة، يتعين على المراجع إعداد وثائق توفر سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقرير المراجعة، وإثبات أنه تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، ففي البيئة الحالية، يعد توثيق الأحكام المهنية وممارسة الحذر المهني، بالإضافة إلى المناقشات مع الإدارة، والمكلفين بالحوكمة (TCWG) المتعلقة بتأثير Covid-19، أمراً بالغ الأهمية، حيث قد يوفر هذا دليلاً على ممارسة المراجع للحذر المهني، بما في ذلك الإجراءات المحددة التي تم تنفيذها لتأكيد رد الإدارة على الاستفسارات في الوقت الذي تم فيه الحصول على الأدلة.

كما تؤكد الدراسات الصادرة عن (ICAWA-AICPA-ICAS-ISCA) على إن توثيق الأحكام المهنية الصادرة، حيثما كان هاماً، يعمل على شرح استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني في الظروف التي تم فيها إصدار الحكم، فقد يشمل ذلك أساس استنتاج المراجع حول معقولية مجالات الأحكام الذاتية (على سبيل المثال - معقولية التقديرات المحاسبية الهامة أو الاستمرارية)، خاصة بالنظر إلى التحديات التي من المرجح أن يواجهها العديد من المراجعين في مراجعتهم في البيئة الحالية (من المحتمل أن تكون بعض هذه التحديات للمرة الأولى)، وفي ضوء البيئة المتغيرة باستمرار، فإن أهمية توثيق اعتبارات المراجع في إصدار تلك الأحكام وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة أمر ضروري Given the challenges many auditors will likely encounter with their audits in the current environment (some of those challenges likely for the first time), and in light of continually changing environment, the importance of documenting the the considerations in making those judgments in accordance with ISA 230 auditor's is essential

#### المحور الرابع: تحليل تأثير كوفيد-١٩ على مراجعة معقولية التقديرات المحاسبية

لقد شهدت قضية مراجعة معقولية التقديرات المحاسبية العديد من الدعوات التي تطالب المراجعين بمراعاة الحذر المهني والنظرة الناقدة وضرورة تحديثها باستمرار في ظل جائحة COVID-19، ولأهمية تلك القضية قامت المعاهد والمجالس والمراكز المهنية وبعض مكاتب خدمات المراجعة العالمية بتقديم العديد من الدراسات والإدلة والإرشادات والتنبيهات بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية وفق المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠).

ومن أهم تلك الدراسات، دراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين المنشورة في Journal of Accountancy، التي تناولت 'How the Coronavirus may affect financial reporting and auditing'، ودراسات وتنبيهات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي التي تناولت IAASB, Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment IAASB, ISA 540 (Revised) Implementation Support: Flow 'Due to COVID-19 IAASB, Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit 'Charts and Diagram IAASB, ISA 540 'Environment Due to the Impact of COVID-19 (Revised) Implementation: Illustrative Examples for Auditing Simple and 'Complex Accounting Estimates



وذلك بالإضافة الى دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين التي تناولت IFAC, Implementation Support for ISA 540 (Revised) Accounting Estimates الدولي التي تناولت International Valuation Standards Council (IVSC), 'Dealing with valuation uncertainty at times of market unrest' ودراسة اللجنة الأساسية لمعايير التقارير المالية الدولية التي تناولت، IFRS Foundation, Application of IFRS 16 in light of the covid-19 uncertainty ودراسة مركز جودة المراجعة الأمريكي Center for Audit Quality (CAQ), Auditing Accounting Estimates in the COVID-19 الذي تناول Environment.

ودراسة مكتب المراجعة العالمي (Deloitte) التي تناولت، Deloitte, IFRS in Focus- Accounting considerations related to the coronavirus 2019 Disease EY, Applying IFRS - IFRS التي تناولت Ernest and Yang، ودراسة مكتب المراجعة العالمي (PricewaterhouseCoopers) التي تناولت ، PWC, Accounting implications of the effects of coronavirus الى عقد ندوة تناولت PWC, Podcast 'Coronavirus: Accounting Considerations for your business'

**ولقد أكدت الدراسات الصادرة عن (AICPA-IAASB-IFAC- IFRSF-IVSC-CAQ- Deloitte-EY-PwC)، على أن التقديرات المحاسبية المنتشرة في التقارير المالية، كما إن التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة هي من مسؤولية الإدارة، وقد أضاف عدم التأكد في البيئة الحالية والطبيعة المتغيرة باستمرار لتأثير جائحة Covid-19 المزيد من التعقيد والتحديات عند مراجعة التقديرات المحاسبية، وبالتالي ستكون ممارسة الحذر المهني ضرورية في النظر في أحكام الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.**

ووفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) المعدل مراجعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة، فإن هدف المراجع هو الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية معقولة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويطبق هدف مماثل في حالة استخدام معيار ISA (٥٤٠) الحالي.

ونظراً لأن المعيار (٥٤٠) المعدل الجديد (ساري على القوائم المالية للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٩) والتأثير المحاسبي الكبير على التقديرات الناتجة لـ Covid-19، فقد أكدت الدراسات الصادرة عن (AICPA-IAASB-IFAC- IFRSF-IVSC-CAQ-Deloitte-EY-PwC)، على انه يجب على شركات المراجعة ضمان تلقي الموظفين التدريب المناسب على المعيار المعدل، حيث قد ترغب في إعادة تقييم ما إذا كان التدريب الإضافي مطلوباً الآن، وعليه تستند المعلومات الواردة أدناه إلى المعيار (٥٤٠) المعدل، والتي يمكن أخذها بعين الاعتبار عندما يظل المعيار الحالي سارياً حيث سيساعد في إجراءات مراجعة أكثر قوة، قد تكون مطلوبة في هذه البيئة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

وتأسيساً على ما تقدم، فقد تناول المعيار الدولي للمراجعة المعدل (٥٤٠) كيف يمكن لعوامل الخطر الذاتية (الكامنة) أن تساعد المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية؟ حيث تتضمن عوامل الخطر التي يركز عليها المعيار الدولي (٥٤٠) المعدل عدم التأكد بشأن التقدير والتعقيد والذاتية Uncertainty, Complexity, and Subjectivity (هناك عوامل أخرى، ولكن تم



التركيز على هذه العوامل في المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) المعدل) وهي ذات صلة خاصة بالبيئة الحالية).

لذا تؤكد الدراسات الصادرة عن (AICPA-IAASB-IFAC- IFRSF-IVSC-CAQ- Deloitte-EY-PwC) على انه من المرجح أن تزيد جائحة Covid-19 من تأثير العوامل الثلاثة، لا سيما عدم التأكد والموضوعية (بسبب عدم التأكد الشديد)، كما قد تزيد درجة عدم التأكد في التقدير بسبب عدم التأكد بشأن التأثير الاقتصادي المصاحب للوباء، بما في ذلك إلى متى سيستمر هذا التأثير.

كما أشارت الدراسات الصادرة عن (AICPA-IAASB-IFAC- IFRSF-IVSC-CAQ- Deloitte-EY-PwC) الى أن الظروف المتغيرة وعدم التأكد أيضاً قد تؤثر على اختيار وتطبيق الطريقة أو البيانات المستخدمة، وقد يكون الحصول على بيانات موثوقة أكثر صعوبة، وعندما يكون هناك المزيد من عدم التأكد، تزداد الذاتية في اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات، وعليه، فعندما تكون هناك درجة عالية من الذاتية قد يكون التقدير المحاسبي عرضة لتحيز الإدارة، وبالتالي قد تكون هناك حاجة إلى الحصول على المزيد من الاستفسارات من الإدارة - مثل- الاعتبارات المختلفة حول الافتراضات والنماذج المستخدمة، وكذلك في بعض الحالات اختبار الضغط لتقديرات المحاسبة Stress testing the accounting estimates.

فضلاً عن ما تقدم، فقد تناول التنبيه الصادر على مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB, Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19) ، كذلك كيف يمكن لعوامل الخطر الذاتية أن تساعد المراجع في الإجراءات المطلوبة في البيئة الحالية، فقد تضمنت الاعتبارات الرئيسية للمراجعين حول التقديرات المحاسبية في البيئة الحالية ما يلي:

أ- التركيز على جميع التقديرات المحاسبية، حتى عندما لا تكون هناك حاجة بالضرورة إلى التركيز في الفترات السابقة (على سبيل المثال - كيف يمكن استرداد الديون حتى عندما يكون هناك تاريخ مستقر لتحصيل الديون).

ب- ما إذا كانت المدخلات والافتراضات مناسبة في الظروف وفي سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (على سبيل المثال - توقعات التدفق النقدي ، ومعدلات الخصم ، وما إلى ذلك)، فمن غير المحتمل أن تكون التجربة التاريخية ممثلة للبيئة الحالية والمستقبلية، حيث تمثل الافتراضات المتعلقة بمدة إجراءات الإغلاق مدخلات مهمة وغير مؤكدة عند وضع التقديرات (مثل- اختبار انخفاض القيمة).

ج- التغييرات على العوامل التنظيمية التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية.

ح- ما إذا كانت البيانات التي تستخدمها الشركة ذات صلة وموثوقة: فقد يوجد خطر من أن الإدارة ستؤكد أن عدم التأكد كبير لدرجة أنه لا يمكن تحديد قيمة عادلة موثوقة أو قيمة قيد الاستخدام، مع الاحتفاظ بالمبلغ المحدد في تاريخ إعداد التقارير السابق، بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت الإدارة غير قادرة على تحديد قيمة للتقديرات، فمن المحتمل أن تؤدي إلى أسئلة حول كيفية إجراء تقييم موثوق لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

خ- كيف تتأثر الشركة - في بلدان معينة - بتجربة جغرافية معينة قد لا يمثل بالضرورة تجربة جغرافية أخرى، حيث أن تأثيرات الوباء ليست متجانسة، خاصة فيما يتعلق بتوقيت عودة النشاط الاقتصادي، على سبيل المثال- قد تفتح بعض الاقتصادات قبل غيرها.

د- ما إذا كان هناك حاجة إلى أخصائيي التقييم، على سبيل المثال- حيث لا تتوفر بيانات السوق لتقييم التقدير المحاسبي.

ذ- ما إذا كان متخصصي التقييم المستخدمون يشملون المحاذير Caveats في تقاريرهم في ضوء عدم التأكد في البيئة الحالية، لذا قد يحتاج المراجعون إلى النظر في تأثير هذه المحاذير على نطاق التقديرات و / أو كفاية أدلة المراجعة Auditors may need to consider the impact of these caveats on the range of estimates and/or the sufficiency of audit evidence

### المحور الخامس: تحليل تأثير كوفيد ١٩ على تقويم المراجع لتقييم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية

لقد شهدت قضية الأستمرارية أو تقييم المراجع لتقويم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية العديد من النشرات التي تطالب المراجعين بمراعاة الحذر المهني والنظرة الناقدة وضرورة تحديثها بإستمرار في ظل جائحة COVID-19، ولأهمية قضية الإستمرارية، فقد قامت المعاهد والمجالس والمراكز المهنية وبعض مكاتب خدمات المراجعة العالمية بتقديم العديد من الدراسات والإدلة والإرشادات والتنبيهات بشأن تقييم الإستمرارية من وجهة نظر الإدارة وفق معيار المحاسبة الدولي (١) وتقويمها من قبل المراجع وفق المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠).

ومن أهم تلك الدراسات، دراستي معهد المحاسبين بإنجلترا وويلز ICAEW, Coronavirus, ICAEW, Covid-19 and Going Concern – ،going concern and the auditor’s report Guidance for Directors of SME Businesses ، والتنبيهين العمليين الصادران عن مجلس معايير المراجعة والتاكييد الدولي IAASB, Going Concern in the Current Evolving IAASB, ‘Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19 Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19 ودراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين المنشورة في Journal of Accountancy في AICPA, ‘Journal of Accountancy ، ودراسة المركز الأمريكي للجودة Going concern tips for auditors during the pandemic Center for Audit Quality (CAQ), Going Concern: Management and Auditor Responsibilities ، ودراسة مكتب (KPMG)، What are the relevant going concern considerations?

ولقد أكدت الدراسات الصادرة عن (ICAEW-IAASB-AICPA-CAQ-KPMG) على انه غالبًا ما تكون تقييمات الاستمرارية (والإفصاحات ذات الصلة) تحليلات معقدة غالبًا ما تتضمن أحكامًا مهمة تتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية، حيث قد أثرت تدابير الاحتواء في العديد من الولايات القضائية وسلاسل التوريد المعطلة Disrupted Supply Chains بشكل كبير على العرض والطلب في العديد من الصناعات، مما أدى في بعض الأحيان إلى خسائر في الدخل Losses of Income، وصعوبات أخرى في التدفق النقدي Other Cash Flow Difficulties، مثل القدرة على تحصيل الديون عند استحقاقها The Ability to Collect Debts when they Fall Due.

علاوة على ذلك ، فإن عدم التأكد بشأن كيفية انفتاح الاقتصادات قد أثر على القدرة على التنبؤ بشكل موثوق بالدخل والتدفقات النقدية المستقبلية Furthermore, the uncertainty about how economies will open up have affected the ability to reliably forecast future



income and cashflows، وعليه على المراجعين عند تقييم تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية مراعاة الأتي:

١/٥ **مسؤوليات الإدارة Management's Responsibilities**: إن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وأي إفصاحات ضرورية يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويحدد معيار المحاسبة الدولي (1) عرض القوائم المالية، متطلبات الإدارة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وبموجب فرضية الإستمرارية، يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة مستمرة، وستستمر في عملياتها في المستقبل المنظور، ما لم تنوي الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات، أو ليس لديها بديل واقعي، ولكن لنفعل ذلك Unless management intends to liquidate the entity or cease operations, or has no realistic alternative but to do so.

لذا تؤكد الدراسات والتنبيهات والأدلة الصادرة عن (ICAEW-IAASB-AICPA-CAQ-٠ KPMG) أيضا على انه فيما يتعلق بتقييم الاستمرارية من قبل الإدارة The going concern assessment by management، فإنه يجب القيام بها حتى تاريخ إصدار القوائم المالية، وبما لا يقل عن الأشهر الاثني عشر الأولى بعد تاريخ الميزانية العمومية، أو بعد تاريخ توقيع القوائم المالية، ولكن قد يلزم تمديد الإطار الزمني.

ونظراً للظروف الاقتصادية المتدهورة، وبيئة الأعمال الصعبة للغاية، ومستوى عدم التأكد بشأن الأرباح المستقبلية على مدى الاثني عشر شهراً القادمة، لذا من المرجح أن تجعل تقييم الاستمرارية من قبل الإدارة أمراً صعباً للغاية Likely make the going concern assessment by management extremely challenging.

وبشكل عام، يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به متطلبات الإفصاح المحددة المتعلقة بالشركة المستمرة، بما في ذلك الأحكام والافتراضات الهامة المستخدمة في تقييم الإدارة، وعادة ما تكون الإفصاحات المحددة مطلوبة عندما تستنتج الإدارة أن هناك عدم تأكد كبير في قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وفي الظروف الحالية، من المحتمل أن تتضمن المزيد من القوائم المالية إفصاحات موسعة حول الأحداث أو الظروف التي قد تلقي بظلال من عدم التأكد على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

٢/٥ **مسؤوليات المراجع Auditor's Responsibilities**: يجدر الإشارة الى ان المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠ المعدل) الاستمرارية، يحدد مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية، وتركز إجراءات المراجع المنصوص عليها في المعيار الدولي (٥٧٠ المعدل)، بشكل كبير على تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية، ونظراً لأن الظروف الحالية تجعل من الصعب على المراجعين مراجعة تقييم الإدارة بشكل موثوق للشركة المستمرة في ضوء العديد من عدم التأكد الهام، وبالتالي، في حالة تحديد الظروف التي قد تلقي بظلال من عدم التأكد على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فمن المحتمل أن يحتاج المراجعين إلى تنفيذ إجراءات إضافية، والنظر في تأثير نتائجهم على تقرير المراجعة.

وعليه، فقد نشر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) تنبيه بشأن الاستمرارية لتسليط الضوء على القضايا والتحديات التي تواجه المراجعين فيما يتعلق بالاستمرارية في البيئة الحالية، بما في ذلك الفترات التي يجب أن ينظر فيها المراجع، وكذلك التأثير على تقرير المراجعة الناتج من إجراءاتهم

IAASB, Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19، ويشير التنبيه إلى أنه "في حين أن تأثير وباء COVID-19 قد يؤدي إلى تضخيم الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى تعديلات على تقرير أو رأي المراجع، إلا أنه لا يعني في حد ذاته أن التعديل أمر لا مفر منه – لأن هذا سيعتمد على حقائق وظروف كل شركة، It does not in itself mean a modification is inevitable-this will depend on the facts and circumstances of each entity، ولهذا السبب، من المهم أن يعمل المراجع من خلال الإجراءات الواردة في المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠ المعدل) بغض النظر عن النتيجة المتوقعة For that reason, it is important that the auditor works through the procedures in ISA 570 (Revised) regardless of the expected outcome. كما يؤكد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB على أنه كجزء لا يتجزأ من اعتبارات المراجع هي الإفصاحات المتعلقة باستمرارية الشركة، ويستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد مدى كفاية الإفصاحات في ظل ظروف الشركة، بناءً على العمل الذي قام به، وبناءً على تقييم الإدارة، والآثار المترتبة على الإفصاحات غير الكافية على رأي المراجع أو تقرير المراجعة، وتضمن أمثلة التحديات التي يواجهها المراجعون في تقييم تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاحات ذات الصلة التي قد تكون موجودة في البيئة الحالية ما يلي:

- أ. تقييم ما إذا كان شركة ما لديها إمكانية الحصول على سيولة كافية، ويمكنها أن تبقى ذات ملاءة Solvent مالية خلال فترة قيود الصحة العامة وما بعدها: فقد تتطلب الميزانيات والتنبؤات التي تم إعدادها مسبقاً مراجعة كبيرة من قبل الإدارة قبل أن ينظر فيها المراجع، وقد تشمل التغييرات شروط التسهيلات التمويلية والدعم الحكومي، إن وجد، وما إذا كان هذا الدعم يؤدي إلى التزامات مستقبلية، ومتى تصبح الالتزامات مستحقة.
- ب. غالباً ما يكون هناك فجوة بين الإعلان العام عن برامج الإغاثة الحكومية والتفاصيل التي تقف وراء البرامج ومتى يتم تقديم الدعم: فقد تحتاج الشركات إلى إصدار أحكام بشأن الإغاثة النهائية التي سيتم توفيرها، والتي يمكن أن تتغير عندما تتوفر تفاصيل إضافية حول الإغاثة، وبالتالي قد لا يؤدي عدم تضمين برامج الإغاثة الحكومية التي قد تكون الشركة مؤهلة لها في التقييم إلى استنتاجات غير مناسبة عند تحديد ما إذا كان فرضية الاستمرارية مناسبة: فقد ينظر المراجعون في مدى اعتماد الشركة على مثل هذا الدعم (إذا كان متاحاً) وما إذا كان كافياً لتغطية أي مشاكل سيولة قصيرة الأجل، وكذلك إذا كان من المحتمل أن تلبية الشركات الشروط المرتبطة بأي دعم.
- ت. قد تكون هناك عواقب على توافر التمويل و / أو المساعدة المالية الحكومية إذا أدت إشارة المراجع إلى استمرار حالة عدم التأكد في تقرير المراجعة إلى خرق للعقود المصرفية.
- ث. قد يكون من الصعب الحصول على توقعات اقتصادية أساسية ذات مغزى لتطوير سيناريوهات التدفق النقدي المتوقعة في المستقبل، بما في ذلك المزيد من السيناريوهات الاقتصادية السلبية المعقولة المحتملة للشركة: فقد تكون هناك حاجة إلى التركيز على أي افتراضات مستخدمة وكيفية إجراء أي تحليل للحساسية.
- ج. من المحتمل ألا تكون هناك بيانات موثوقة كافية حول المدة الزمنية المحتملة لعمليات الإغلاق (أو ما إذا كانت هناك عمليات إغلاق مستقبلية)، ومدة الانكماش الاقتصادي التي تؤثر على كل من تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والوزن النسبي للسيناريوهات المختلفة.



ح. إن تقييم درجة تعطل الأعمال أمر معقد (أي، هل ستظل الارتباطات من سلوك المستهلك السابق وممارسات العمل سارية بعد الأزمة، أو هل يتطلب ذلك إعادة تقييم وإعادة ضبط النماذج المستخدمة)

خ. إن محاذاة تقييم الاستمرارية لأغراض إعداد تقارير المجموعة أو الفروع، إذا اختلفت المواعيد النهائية لتقديم الطلبات، قد يمثل تحدياً (خاصةً حيث تم تمديد المواعيد النهائية لتقديم الطلبات في بعض الولايات القضائية وليس في غيرها)

٣/٥ إعداد التقارير Reporting: تشير الدراسات الصادرة عن (ICAEW-IAASB-AICPA- CAQ-KPMG) الى انه إذا كان هناك تعديل في رأي المراجع (على سبيل المثال - متحفظ أو رأي عكسي أو بالامتناع عن الرأي) بسبب قضايا الاستمرارية (أي إفصاحات غير كافية أو قيود على النطاق في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة) فإنه يتم التقرير وفق المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥ المعدل)، ويحدد التنبيه الصادر عن IAASB بشأن الاستمرارية جميع الآثار المترتبة، على نطاق واسع كما يلي:

أ. إذا تم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس فرضية الاستمرارية، وقد تم تحديد حالة عدم التأكد المادي والإفصاحات المناسبة، يتم التعبير برأي غير معدل على أن يتم إدراج قسم منفصل تحت عنوان "عدم التأكد المادي المتعلق بالاستمرارية"، والذي يلفت الانتباه أيضاً إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية.

ب. إذا تم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس فرضية الاستمرارية، وقد تم تحديد حالة عدم التأكد المادي، ولكن لم يتم الإفصاح عن المعلومات المناسبة، يتم التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي، وبالتالي ينص قسم "أساس الرأي المتحفظ (العكسي)" في التقرير على وجود عدم التأكد المادي الذي قد يسبب شكاً كبيراً في قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وأن الأمر لم يتم الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية للشركة.

ت. إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية، ولكن استخدام فرضية الاستمرارية في المحاسبة يعد غير مناسب يتم التعبير بالرأي العكسي.

ث. إذا لم تكن الشركة مستمرة، فقد تم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس غير الشركة المستمرة، وكان الأساس المحاسبي البديل مناسباً في الظروف، فقد يكون من الممكن التعبير عن رأي غير معدل إذا كان هناك إفصاح كاف حول أساس المحاسبة الذي يتم إعداد القوائم المالية بناءً عليه، وبالتالي يمكن النظر في إضافة فقرة تأكيد موضوع لجذب انتباه المستخدم إلى الأساس البديل للمحاسبة وأسباب استخدامه.

بالإضافة الى ما تقدم تشير الدراسات الصادرة عن (ICAEW-IAASB-AICPA-CAQ- KPMG) الى ان الأمور التي تؤدي إلى عدم التأكد المادي المرتبط بالاستمرارية تعد بطبيعتها مسألة مراجعة رئيسية وفق المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١)، ويتم التقرير عنها في تقرير المراجع المستقل، ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي (٧٠١)، فإن الأمور التي تؤدي إلى تعديل الرأي وفقاً لمعيار (٧٠٥ المعدل) التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل أو عدم التأكد المادي المتعلق بالاستمرارية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠ المعدل)، يتم وصفها في قسم مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع.

وبالتالي، يجب على المراجع التقرير عن هذه الأمور على النحو الذي يتطلبه المعيار الدولي (٧٠٥ المعدل) أو المعيار الدولي (٥٧٠ المعدل)، على التوالي، مع إدراج إشارة في قسم مسائل المراجعة الرئيسية إلى الأقسام ذات الصلة المدرجة في تقرير المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة The auditor shall report on these matters as required by ISA 705 (Revised) or ISA 570 (Revised), respectively, and include in the Key Audit Matters section a reference to the relevant sections included in the auditor's report in accordance with these ISAs.

**المحور السادس: تحليل تأثير كوفيد-١٩ على تكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية**  
لقد شهدت قضية تكوين رأي المراجع واعداد التقارير حول القوائم المالية في ظل جائحة COVID-19 جدلاً واسعاً على نطاق عالمي بسبب توقيت حدوثها أثناء فترة مراجعة القوائم المالية للعام ٢٠١٩ (٣/٣١-١/١) لذلك طالبت العديد من الدراسات والنشرات والتنبيهات المراجعين بمراعاة الحذر المهني، ولعل أهم تلك الدراسات، دراسة مجلس التقارير المالية البريطاني Financial Reporting Council (FRC), Modified Audit Opinions during covid-19 crisis، ودراسة معهد المحاسبين في إنجلترا وويلز ICAEW, Coronavirus: Understanding audit reports، كما قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي بإصدار ثلاثة تنبيهات للمراجعين تضمنت IAASB, Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19 Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations IAASB, Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19.

كما تؤكد الدراسات والتنبيهات الصادرة عن (FRC-ICAEW-IAASB) على أن الغرض من المراجعة هو الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (أي، يخطط المراجع وينفذ المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، خالية من الأخطاء المادية)، وعليه، تشير الدراسات والتنبيهات الصادرة عن (FRC-ICAEW-IAASB) الى انه يمكن القول إن Covid-19 يمكن أن يؤدي إلى زيادة في التعديلات على رأي المراجع بسبب، على سبيل المثال - القضايا المتعلقة بالأخطاء الجوهرية في القوائم المالية أو الظروف الأخرى التي يكون فيها عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية مناسبة، وبالمثل ، يمكن القول أنه يمكن إبراز المزيد من آراء المراجعة "المعدلة" والمزيد من "عدم التأكيد المادي" التي تم إبرازها في تقارير المراجعة فيما يتعلق بالاستمرارية، والمزيد من "فقرات التأكيد" على الإفصاحات الأخرى ذات الصلة بـ Covid-19.

بالإضافة إلى ما تقدم، تؤكد الدراسات والتنبيهات الى انه من المتوقع أن يكون هناك تأثير للشركات المدرجة على مسائل المراجعة الرئيسية KAMs المدرجة من قبل المراجعين فيما يتعلق بتأثير Covid-19 ، بما في ذلك المزيد من مجالات المراجعة التي تتطلب على الأرجح اهتماماً كبيراً من المراجعين أو طبيعة مسائل المراجعة الرئيسية KAMs والتي ذكرت سابقاً ربما قد تتغير، لذا يحدد المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥ المعدل) ، تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية، المتطلبات المتعلقة بتكوين



رأي المراجع ومحتوى تقريره، كما يوفر المعيار أمثلة توضيحية للتقارير في المواقف التي لا تحتاج إلى تعديلات للرأي أو لتقرير المراجع (FRC-ICAEW-IAASB) كما يلي:

١/٦ **تعديلات على رأي المراجع Modifications to the Auditor's Opinion** : لقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB في مايو ٢٠٢٠ تنبيه للمراجعين بشأن التقرير في البيئة المتطورة الحالية بسبب COVID-19 حيث يسلب الضوء على أمثلة على الحالات التي قد تنشأ فيها تعديلات على رأي المراجع نتيجة لـ Covid 19، ولقد تضمن التنبيه Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19 الأتي:

١/١/٦ **الخطأ الجوهرى في القوائم المالية Material misstatement of the financial statements** ويتضمن:

أ- مدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية- على سبيل المثال - عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة لوصف تأثيرات الظروف الحالية بشكل مناسب على الشركة والنتائج عن جائحة Covid-19 ، بما في ذلك الوصف الكافي للمخاطر والتفديرات والأحكام الهامة ذات الصلة المطبقة على هذا الشركة.

ب- التطبيق الصحيح للسياسات المحاسبية للشركة، على سبيل المثال- الاعتراف والقياس غير المناسبين للأصول والالتزامات وفقاً للسياسات المحاسبية للشركة.

٢/١/٦ **عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة Inability to obtain sufficient appropriate audit evidence** ويتضمن الظروف الخارجة عن سيطرة الشركة أو الظروف المتعلقة بطبيعة عمل المراجع أو توقيته، على سبيل المثال - قد يتم تقييد الوصول إلى السجلات المحاسبية للشركة أو القدرة على الحصول على أدلة المراجعة بسبب عمليات الإغلاق وحظر السفر التي تفرضها الحكومة أثناء جائحة Covid-19، على سبيل المثال - الوصول إلى المعلومات أو الأشخاص أو المعلومات التي قد تتعلق بالشركة أو الشركات التابعة أو الفروع ، بما في ذلك الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وما إلى ذلك.

وعليه، يحدد المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥) المعدل، التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل ، متطلبات تعديل رأي المراجع عندما لا تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أو عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، كما يتضمن المعيار أنواع التعديلات على رأي المراجع وتشرح الظروف لكل منها ( رأي متحفظ ورأي عكسي ورأي بالأمتناع) بناءً على حكم المراجع في حالة معينة.

٢/٦ **فقرات تأكيد مسألة Emphasis of Matter Paragraphs**: قد يرى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى مسألة تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية، والتي، في رأي المراجع ، ذات أهمية لدرجة أنها تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية، ولذا يوضح المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٦) المعدل فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل، الظروف التي قد تكون فيها هذه الفقرات ضرورية ويقدم أمثلة توضيحية لهذه الفقرات، كما حدد التنبيه الصادر عن مجلس معايير المراجعة الدولي حول تقارير المراجعين الظروف في البيئة الحالية حيث يكون ذلك مناسباً ، وكذلك عندما لا ينبغي استخدام فقرات التأكيد.

٣/٦ **مسائل المراجعة الرئيسية (KAMs) Key Audit Matters**: يتعامل المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١) المسائل الرئيسية للمراجعة" في تقرير المراجع المستقل ، مع مسؤولية المراجع في إيصال



الأمر الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة أو الشركات الأخرى التي يتطلب القانون أو اللوائح إبلاغها بأمر أو مسائل المراجعة الرئيسية.

وفي ظروف أخرى ، قد يقرر المراجعون أيضاً توصيل أمور رئيسية، وبالتالي عند تطبيق المعيار ISA 701 ، قد تكون هناك حاجة إلى مزيد من التركيز على مسائل المراجعة الرئيسية الواردة في تقرير المراجع بسبب الظروف المتغيرة بسبب Covid-19، وقد تتطلب المجالات التي كانت مهمة في KAMs في العام السابق التوسع لتشمل النظر في استجابة المراجعة للسنة الحالية في هذا المجال لـ Covid-19 ، بالإضافة إلى النظر في مسائل المراجعة الرئيسية KAM الأخرى الناشئة عن تأثيرات Covid-19، مثل تقارير التقييم Valuation Reports، حسابات الأهمية النسبية Materiality Calculations والدعم الحكومي Government Support .

ونظراً لأوجه عدم التأكد، سيواجه المراجعون صعوبة في تقييم بعض الإفصاحات ، خاصة تلك المتعلقة بالتقديرات الهامة، وتقييم الاستمرارية، وقد يكون هناك ما يبرر مسائل مراجعة رئيسية إضافية (على سبيل المثال ، المكالمات القريبة المتعلقة بالاستمرارية) Additional KAMs (e.g., close calls relating to going concern) may be warranted بشكل عام إن المسألة التي تؤدي إلى عدم التأكد المادي المرتبط بالاستمرارية هي بطبيعتها مسألة مراجعة رئيسية وفق المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١).

#### المحور السابع: تحليل تأثير كوفيد-١٩ على الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع

لقد شهدت قضية الأحداث اللاحقة في ظل جائحة COVID-19 جدلاً واسعاً على نطاق عالمي سواء من قبل المجالس المهنية أو المعاهد أو مكاتب المحاسبة العالمية بسبب توقيت حدوثها أثناء فترة مراجعة القوائم المالية للعام ٢٠١٩ (١/١-٣/٣١)، وقبل إصدار تقرير المراجعة سواء الأولي أو النهائي، لذا طالبت العديد من الدراسات والنشرات والتنبيهات، واللجنة الأساسية لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSF, IAS 10: Events after the Reporting Period، المراجعين بمراعاة الحذر المهني بشأن الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع.

ولعل أهم تلك الدراسات، دراسة مجلس التقارير المالية البريطاني Financial Reporting Council (FRC) COVID-19 Response، ودراسة مكتب المحاسبة العالمي (KPMG) KPMG, How should companies assess COVID-19 events after the reporting date، وتقرير مكتب المحاسبة العالمي (Deloitte)، (Deloitte) Events After the Reporting Period، وأخيراً التنبيه الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB, Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19، والتي أشارت إلى الآتي:

١/٧ مسؤوليات الإدارة Management's Responsibilities : تشير الدراسات والتنبيهات والتقارير واللجنة الأساسية لمعايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن (IFRSF-FRC-IAASB- Deloitte- KPMG) إلى أن معيار المحاسبة الدولي (١٠) أحداث بعد فترة إعداد التقارير يتضمن متطلبات عند تعديل الأحداث (أي تلك التي تقدم دليلاً على الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة إعداد التقارير) والأحداث غير المعدلة (تلك التي تشير إلى الظروف التي نشأت بعد فترة إعداد التقرير)



وبالتالي تنعكس في القوائم المالية، ويتم تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتعكس أحداث التعديل ، ولكن لا يلزم سوى الإفصاحات للأحداث غير المعدلة، وبالتالي تؤكد الدراسات والتنبيهات واللجنة الأساسية لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSF-FRC- IAASB- Deloitte- KPMG) على أن الإدارة تمارس الحكم في تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بعد نهاية الفترة المشمولة بالتقرير تعدل أو لا تعدلها، وسيعتمد هذا بشكل كبير على تاريخ التقرير وحقائق وظروف الشركة.

ولذا قد تحتاج الإدارة إلى مراجعة وتحديث التقييمات باستمرار حتى تاريخ إصدار القوائم المالية بالنظر إلى الطبيعة المتقلبة للأزمة وعدم التأكد المرتبط بها، وفي المقابل، قد تكون هناك حاجة للمراجعين لتصميم وتنفيذ إجراءات محسنة أو إضافية Enhanced or Additional Procedures. وإذا خلصت الإدارة إلى أن تأثير الأحداث غير المعدلة أمر جوهري ، يتعين على الشركة الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي، وإذا لم يكن من الممكن تقديرها كمياً بشكل موثوق ، فلا يزال هناك حاجة إلى الإفصاح النوعي، بما في ذلك بيان أنه لا يمكن تقدير التأثير، وتشمل الأمثلة على الأحداث غير المعدلة التي سيتم الإفصاح عنها بشكل عام في القوائم المالية، خروقات عقود القروض، وخطط الإدارة لوقف العملية أو تنفيذ إعادة هيكلة رئيسية، والانخفاضات الهامة في القيمة العادلة للاستثمارات المحتفظ بها والتغيرات الهامة بشكل غير طبيعي في أسعار الأصول، بعد الفترة المشمولة بالتقرير.

٢/٧ مسؤوليات المراجع Auditor's Responsibilities: وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة ISA 560 يُطلب من المراجعين مراجعة الأحداث اللاحقة من خلال تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد بأن جميع الأحداث التي تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها ، والتي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتقرير المراجع، قد تم تحديدها وإدراجها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

ولذلك فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB في مايو ٢٠٢٠ تنبيه بشأن الأحداث اللاحقة في البيئة المتطورة الحالية Subsequent Events in the Current Evolving Environment: Audit Considerations for the Impact of COVID-19 يشير فيه إلى أن المراجعين سيحتاجون على الأرجح إلى تركيز أكبر على الأحداث التي تحدث في تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (أي الأحداث اللاحقة ) والأثر ، إن وجد ، على القوائم المالية للشركة، نظراً لأن بعض السلطات القضائية قد منحت تمديدات لإيداع/إصدار القوائم المالية، وبالتالي فقد يُطلب من المراجعين اتخاذ إجراءات لتغطية الفترة الأطول حتى تاريخ تقرير المراجع.

وعليه سيتعين على المراجعين العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة TCWG لضمان تحديد الأحداث اللاحقة بدقة، وإدراجها في القوائم المالية، إذا قرر المراجع أن القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري أو أنه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري ، فإن تعديل الرأي في تقرير المراجع أصبح مطلوباً، مع مراعاة أن المراجع ليس ملزماً بأداء أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجعة ما لم يعرف المراجع حقيقة أنه لو كانت معروفة في تاريخ تقرير المراجعة ، ربما تسببت في تعديل المراجع لتقريره The auditor has no obligation to perform any audit procedures regarding the financial statements after the date of the auditor's report unless a fact becomes known to the auditor

that, had it been known at the date of the auditor's report, may have caused the auditor to amend their report

## الخلاصة والنتائج

استهدفت الدراسة الحالية بيان تأثير كوفيد-19 على ممارسات المراجعة واعمال المراجعين من خلال تحليل الإسهامات العالمية للمنظمات والهيئات ومكاتب المراجعة العالمية وعلى ضوء تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وتحقيقاً للهدف الرئيسي والأهداف الفرعية، فقد اعتمدت الدراسة الحالية على استخدام المنهج الاستقرائي الاستنباطي حيث تنظر الدراسة في أكثر قضايا المراجعة المتأثرة بجائحة كوفيد-19 من خلال تحليل واقع الدراسات والنشرات والتنبيهات والرسائل التذكيرية الصادرة عن الجهات المهنية ومكاتب المراجعة العالمية، بهدف إستنباط منهج لتطوير ممارسات المراجعة واعمال المراجعين في ضوء ظروف الجائحة والمعايير الدولية للمراجعة.

وتأسيساً على ما تقدم، وبعد عرض ووصف وتحليل وتقييم قضايا المراجعة السبعة المتأثرة بجائحة COVID-19 والتي حظيت بالأهتمام العالمي من قبل المنظمات والهيئات والمجالس والمعاهد واللجان ومكاتب المراجعة العالمية، فقد كشف التحليل الوصفي لمعايير المراجعة المتأثرة بالجائحة، وانعكاساتها على اعمال المراجعين أن هناك أثر هام جدا لجائحة COVID-19 على الحكم المهني للمراجع وخاصة فيما يتعلق بتقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الأستمرارية، ومراجعة تقييم الإدارة للتقديرات المحاسبية بسبب عدم التأكد الكبير وعدم القدرة على توقع التدفقات النقدية المستقبلية، بالإضافة الى الحذر المهني بسبب احتمالات الغش الناتج عن التراجع الأقتصادي وانخفاض الدخل، وربما عدم تنفيذ العقود والأتفاقيات بسبب تراجع الأنتاج، كما أنه هناك أثر هام للجائحة على أدلة المراجعة وبشكل خاص (حضور العد الفعلي للمخزون- مراجعة المجموعة- التوثيق) بسبب قيود السفر(التباعد الإجتماعي) وإستخدام التكنولوجيا، وكل ما تقدم يلقي بظلاله ليجعل وضع برنامج المراجعة وتحديد وتقييم المراجع للمخاطر أكثر صعوبة، بل والأكثر تعقيداً صياغة محتوى تقرير المراجعة، بينما الأقل تأثراً لجائحة كوفيد-19 الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع، مما يدعو الى القول بأن المقعد الوثير المريح للمراجعين قد تحول الى بؤرة أو ينبوع ساخن في ظل جائحة كوفيد-19.

وبالإضافة الى ما تقدم فقد توصلت الدراسة التحليلية بخلاف النتيجة الأساسية اعلاه الى العديد من النتائج المتعلقة بكل قضية من قضايا المراجعة التي حظيت بإهتمام عالمي غير مسبوق في ظل جائحة COVID-19 أهمها الأتي:

**النتيجة (1):** يوجد تأثير لجائحة كوفيد-19 على ممارسة المراجع للحكم المهني والحذر المهني حيث أكدت الدراسات والنشرات والتنبيهات ورسائل التذكير الصادرة عن (IAASB-IESBA-US SEC) على الأتي:

1/1 ان مفهومي الحكم المهني والحذر المهني في المراجعة يلعبا دوراً أساسياً في البيئة الحالية، وبالتالي فإن توثيقهما يعد أمر بالغ الأهمية، خاصة مع استمرار تغير الظروف، وبشكل خاص عند تحديد الأهمية النسبية التي تنطوي عليها ممارسة الحكم المهني، من المهم أن تعتمد الأهمية النسبية على المقاييس المهمة لمستخدمي القوائم المالية كالأيرادات، الدخل قبل الضرائب، والتي قد تختلف عن المقاييس المستخدمة في الماضي.



٢/١ لا يمكن المبالغة في التأكيد على أهمية ممارسة الحذر من قبل المراجعين في البيئة الحالية، لأنه من المحتمل أن يكون هناك تغيير كبير في الأحكام الصادرة عن الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، خاصة في ضوء البيئة الحالية المتغيرة باستمرار، حيث أنه نظراً لكثير من حالات عدم التأكد الهامة الناتجة عن جائحة COVID-19، فمن المحتمل أن تكون مجالات المراجعة كالاتمرارية، والتفديرات المحاسبية المتعلقة بانخفاض القيمة، والقيمة العادلة، وما إلى ذلك) والمجالات الأخرى التي تنطوي على أحكام مهمة ستكون أكثر صعوبة بالنسبة للمراجعين.

٣/١ قد يلزم الاستعانة بخبراء من المراجعين لدعم فريق قد لا يكون لديه الخبرة والكفاءة في مجال يتطلب فيه الحكم المهني.

٤/١ يتطلب المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة أن يتعامل المراجع مع الأهداف العامة للمراجع في إجراء مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويتطلب هذا من المراجع ممارسة الحكم والحذر المهني في تخطيط وإجراء المراجعة، مع الاعتراف بأن الظروف الحالية قد تتسبب في أن القوائم المالية تكون خاطئة مادياً.

٥/١ أن توثيق الأحكام المهنية الصادرة -حيثما كان ذلك مهماً- يعمل على شرح استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني، حيث قد يشمل ذلك أساس استنتاج المراجع حول معقولية مجالات الأحكام الذاتية، حيث أن التحديات التي من المحتمل أن يواجهها العديد من المراجعين مع مراجعاتهم في البيئة الحالية (من المحتمل أن يكون بعض هذه التحديات للمرة الأولى) والأحكام المهنية الناتجة عن ذلك، سيكون من المستحسن بشدة أن يكون المراجعون أكثر وعياً بالوثائق وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠) توثيق المراجعة.

٦/١ سيكون هناك حاجة إلى حكم هام فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، فقد تختلف النتائج الفعلية في المستقبل اختلافاً كبيراً عن تلك التي يقدرها المعدون - كلاهما استند إلى أحكام كانت عند إعدادها معقولة وقابلة للدعم، وصُنعت بحسن نية، وتسترشد بالتطبيق السليم للمعايير المحاسبية، وبالتالي يجب النظر في الأحكام في السياق الذي صدرت فيه، وعلى أساس المعلومات المتاحة في ذلك الوقت، واعتبار المراجع فيما يتعلق بأحكام الإدارة الموثوقة وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها قياسات وأصاحات القيم العادلة.

٧/١ إن عدم التأكد الهام الذي يواجهه معدي القوائم المالية والمراجعون قد يؤدي "في كثير من الحالات إختلاف النتائج المالية والتشغيلية الفعلية بشكل كبير عما قد يبدو تقديرات معقولة في حينه، لذا فإننا لا نتوقع أن نخمن محاولات حسن النية لتزويد المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق بالمعلومات المستقبلية ذات الإطار المناسب.

٨/١ إن الحكم المهني ضروري عند تحديد تأثير تقييم المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على تقرير المراجعة ولمعالجة بعض مجالات الحكم المهني، فقد أدخل بعض المنظمين متطلبات إلزامية تحدد اللغة القياسية في تقارير المراجعة لمعالجة ظروف معينة كقفرة التأكيد أو الفقرات الأخرى، وعلى الرغم من أن ذلك يعد مفيداً، إلا أنه قد يحد من قدرة المراجعين على إثبات الحكم المهني في تحديد كيفية عكس تأثيرات كوفيد-١٩ بشكل مناسب على ممارسات المراجعة وأعمال المراجعين في تقرير المراجع، بينما الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع الأقل تأثراً بجائحة كوفيد-١٩.

**النتيجة (٢):** يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على تخطيط وتحديد وتقييم المراجع لمخاطر المراجعة حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبیهات ورسائل التذكير الصادرة عن (CAQ-IAASB-IESBA- AICPA-Deloitte) على الآتي:

١/٢ لقد شهدت عملية التخطيط للمراجعة في الربع الأول من العام ٢٠٢٠ تعديلات مثيرة في برامج المراجعة المهنية، نتيجة لجائحة COVID-19، وبالرغم من أن تحديد وتقييم المراجع للمخاطر تعد عملية متكررة وديناميكية بناءً على أدلة المراجعة أو المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها، طوال فترة المهمة، وبالتالي يحتاج المراجعون إلى توخي الحذر باستمرار بسبب الظروف السريعة التغير والمعقدة حيث قد يكون من الضروري إعادة النظر في تحديد المخاطر وتقييمها في الظروف الحالية، وقد يحتاج الأمر أيضاً إلى إعادة النظر في الضمانات المخططة لمواجهة تهديدات الاستقلالية في ظل الظروف المتغيرة.

٢/٢ من المحتمل أن يكون فهم المراجع للشركة وبيئتها قد تغير عن الفترات السابقة بسبب الآثار المترتبة على Covid 19، وقد تكون هناك تغييرات في أهداف الشركة واستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي وترتيبات الحوكمة ونموذج العمل، لذا من المهم أن ينظر المراجع في كيفية تأثير هذه التغييرات على المراجعة، حيث قد تكون هناك حاجة أيضاً إلى التغيير إذا كان المراجع قد أكمل بالفعل التخطيط وتقييم المخاطر قبل ظهور جائحة Covid-19، وبالتالي قد يكون ذلك ضرورياً أيضاً أثناء المراجعة مع استمرار تطور البيئة.

٣/٢ قد يحتاج المراجع إلى النظر في تأثير أي تغييرات تحدث بسبب COVID-19 على الأهمية النسبية، بما في ذلك الأساس الذي يتم على أساسه تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار ISA 320 في التخطيط وإجراء المراجعة، وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى مراجعة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل أثناء المراجعة في حالة علمه بالمعلومات التي كانت ستجعل المراجع قد حدد مبلغاً مختلفاً في البداية، والذي يمكن أن يحدث مع تغير ظروف الشركة، حيث أنه نظراً لتعديل الأهمية النسبية للظروف الحالية، ستكون هناك حاجة أيضاً للنظر في تأثير الاختلافات التي لم يتم تعديلها سابقاً والتي قد تصبح الآن جوهرية وتحتاج إلى التعديل.

٤/٢ في البيئة الحالية، من المحتمل أنه إذا كان هناك تغييرات في المكونات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية، فإن المراجع يحتاج إلى فهم شامل لما تم تغييره حتى يساعد المراجع في عملية تحديد وتقييم المخاطر، وعلى وجه الخصوص، من المرجح أن تكون بيئة الرقابة مختلفة، حيث فرض COVID-19 على العديد من المنظمات تغيير الطريقة التي تعمل بها، وبالتالي كان عليها تغيير عمليات الرقابة الخاصة بها وكيفية عملها، وبالتالي، فإن هذه التغييرات قد تؤدي إلى مخاطر إضافية من الأخطاء الجوهرية، إذا كان المراجع يرغب في الاعتماد على فعالية التشغيل، أما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفعالية التشغيلية للرقابة، فقد يتغير هذا مرة أخرى وقد يتغير أيضاً المزيد من التبصر فيما يتعلق بالرقابة وكيفية عملها، بالإضافة إلى الاعتماد المقصود من المراجع، وبالتالي

٥/٢ يمكن العثور على مزيد من الأفكار عند الحصول على أدلة المراجعة حول تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة المحددة (بما في ذلك عناصر الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات)، وعلى الرغم من أن هذا قد يكون صعباً بسبب عدم الوصول إلى معلومات معينة (مثل المستندات أو التقارير) أو موظفي الشركة (مثل القدرة على الاستفسار أو مراقبة تطبيق رقابة محددة)، إلا أن العمل ذي الصلة لا يزال بحاجة إلى القيام به أو كبديل تغيير طريقة تحديد المخاطر أو تقييمها وفقاً لذلك، على سبيل المثال -



يمكن تحقيق فهم الرقابة عن بعد باستخدام إجراءات بديلة، ومع ذلك، لا يكفي الاستفسار لتحديد ما إذا كانت هذه الرقابة قد تم تشغيلها، وعليه، سيحتاج المراجعون إلى النظر في الأدلة التي يمكن الحصول عليها عن بعد لتحديد ما إذا تم وضع ضوابط فعالة مصممة للتخفيف من المخاطر المطبقة، وربما لم تعمل الرقابة الداخلية بشكل ثابت طوال فترة المراجعة بسبب تغير الظروف في العديد من الشركات.

**النتيجة (٣):** يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على جمع أدلة المراجعة الكافية والمناسبة حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبيلات ورسائل التذكير الصادرة عن (ICAEW-IAASB-AICPA-ICAS-ISCA) على الآتي:

١/٣ أن المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠) أدلة المراجعة، يتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتكون قادرة على استخلاص استنتاجات معقولة يمكن من خلالها بناء رأي المراجعة، ووفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٢١٠) الموافقة على شروط مهمة المراجعة، فهذا يعني موافقة الإدارة على السماح للمراجع بالوصول إلى جميع البيانات والمعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وأي معلومات إضافية يجوز للمراجع أن يطلبها من الإدارة لغرض المراجعة، وكذلك الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذي يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على أدلة المراجعة منهم.

٢/٣ نظراً لما نتج عن Covid-19 من تحديات عديدة للمراجعين في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة ربما بسبب قيود السفر التي أثرت على الوصول المادي لحضور عمليات الجرد، والقدرة على الحصول على المستندات الأصلية كفحص السجلات للحصول على دليل على التفويض كاختبار للرقابة وتوافر موظفي العملاء، فإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة بالطريقة التي تم الحصول عليها من قبل، ينبغي النظر في الإجراءات البديلة مع مراعاة أنه عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وضرورية حتى يتمكن من الاستنتاج، يجب النظر في التأثير على تقريره، بما في ذلك ما إذا كان هناك حاجة إلى رأي معدل.

٣/٣ أن المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠) أدلة المراجعة، يؤكد على أهمية موثوقية المعلومات لاستخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي أدلة المراجعة نفسها، التي تتأثر بمصدرها وطبيعتها، والظروف التي يتم الحصول عليها، بما في ذلك الرقابة على إعدادها، والمحافظة عليها كلما كان ذلك مناسباً، مع مراعاة أنه في البيئة الحالية، قد يكون الحصول على أدلة المراجعة أكثر تحدياً ومختلفاً عن كيفية الحصول عليها سابقاً، ومع ذلك، لا تزال المبادئ الأساسية للمعيار (٥٠٠) سارية، وقد يلزم النظر في مراجعة إضافية من قبل المراجع حول موثوقية أدلة المراجعة المقدمة.

٤/٣ سيحتاج المراجعون إلى الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الدليل موثقاً للغرض الذي تم الحصول عليه من أجله، كما سيحتاج المراجعون إلى ممارسة الحذر المهني بشأن الأدلة التي يتم الحصول عليها إلكترونياً، وقد يحتاجون إلى تصميم إجراءات مراجعة أخرى من أجل اختبار موثوقية الأدلة الإلكترونية في غياب وثيقة المصدر المادية الأصلية، وكذلك النظر في الرقابة على العملية التي يتم من خلالها إنتاج الأدلة الإلكترونية.

## النتيجة (٤): يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على مراجعة التقديرات المحاسبية حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبیهات ورسائل التذكير الصادرة عن (AICPA-IAASB-IFAC- IFRSF-IVSC- CAQ-Deloitte-EY-PwC)، على الآتي:

١/٤ أن التقديرات المحاسبية منتشرة في التقارير المالية، كما إن التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة هي من مسؤولية الإدارة، وقد أضاف عدم التأكد في البيئة الحالية والطبيعة المتغيرة باستمرار لتأثير جائحة Covid-19 المزيد من التعقيد والتحديات عند مراجعة التقديرات المحاسبية، وبالتالي ستكون ممارسة الحذر المهني ضرورية في النظر في أحكام الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. ٢/٤ لقد تناول المعيار الدولي للمراجعة المعدل (٥٤٠) كيف يمكن لعوامل الخطر الذاتية (الكامنة) أن تساعد المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية؟ حيث تتضمن عوامل الخطر التي يركز عليها المعيار الدولي (٥٤٠) المعدل عدم التأكد بشأن التقدير والتعقيد والذاتية Uncertainty, Complexity, and Subjectivity (هناك عوامل أخرى، ولكن تم التركيز على هذه العوامل في المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) المعدل) وهي ذات صلة خاصة بالبيئة الحالية)، لذا من المرجح أن تزيد جائحة Covid-19 من تأثير العوامل الثلاثة، لا سيما عدم التأكد والموضوعية (بسبب عدم التأكد الشديد)، كما قد تزيد درجة عدم التأكد في التقدير بسبب عدم التأكد بشأن التأثير الاقتصادي المصاحب للوباء، بما في ذلك إلى متى سيستمر هذا التأثير.

٣/٤ أن الظروف المتغيرة وعدم التأكد أيضاً قد تؤثر على اختيار وتطبيق الطريقة أو البيانات المستخدمة، وقد يكون الحصول على بيانات موثوقة أكثر صعوبة، وعندما يكون هناك المزيد من عدم التأكد، تزداد الذاتية في اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات، وعليه، فعندما تكون هناك درجة عالية من الذاتية قد يكون التقدير المحاسبي عرضة لتحيز الإدارة، وبالتالي قد تكون هناك حاجة إلى الحصول على المزيد من الاستفسارات من الإدارة - مثل- الاعتبارات المختلفة حول الافتراضات والنماذج المستخدمة، وكذلك في بعض الحالات اختبار الضغط لتقديرات المحاسبة Stress testing the accounting estimates.

## النتيجة (٥): يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على تقييم المراجع لتقويم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبیهات ورسائل التذكير الصادرة عن (ICAEW- IAASB-AICPA-CAQ-KPMG) على الآتي:

١/٥ إن تقييمات الاستمرارية (والإفصاحات ذات الصلة) غالباً ما تكون تحليلات معقدة، وتتضمن أحكاماً مهمة تتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية، حيث قد أثرت تدابير الاحتواء في العديد من الدول، وسلاسل التوريد المعطلة بشكل كبير على العرض والطلب في الكثير من الصناعات، مما أدى إلى خسائر في الدخل وصعوبات في التدفق النقدي، كالقدرة على تحصيل الديون عند استحقاقها

٢/٥ قد يؤدي "تأثير وباء COVID-19 إلى تضخيم الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى تعديلات على تقرير أو رأي المراجع، إلا أنه لا يعني في حد ذاته أن التعديل أمر لا مفر منه - لأن هذا سيعتمد على حقائق وظروف كل شركة، ولهذا السبب، من المهم أن يعمل المراجع من خلال الإجراءات الواردة في المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠) المعدل) بغض النظر عن النتيجة المتوقعة.

٣/٥ يواجه المراجعون في تقويم تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية والإفصاحات ذات الصلة في البيئة الحالية العديد من التحديات أهمها تقييم ما إذا كان شركة ما لديها إمكانية الحصول على سيولة كافية، وعدم توافر بيانات موثوقة كافية حول المدة الزمنية المحتملة لعمليات الإغلاق أو ما إذا



كانت هناك عمليات إغلاق مستقبلية، ومدة الانكماش الاقتصادي التي تؤثر على كل من تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والوزن النسبي للسيئاريوهات المختلفة.

٤/٥ ان الأمور التي تؤدي إلى **عدم التأكد المادي المرتبط بالاستمرارية** وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠ المعدل)، تعد بطبيعتها مسألة مراجعة رئيسية، ويتم وصفها والتقرير عنها في قسم مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل وفق المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١)، والمعيار (٧٠٥ المعدل) التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل، مع إدراج إشارة في قسم مسائل المراجعة الرئيسية إلى الأقسام ذات الصلة المدرجة في تقرير المراجعة.

**النتيجة (٦):** يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على تكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبهيئات ورسائل التذكير الصادرة عن (FRC-ICAEW-IAASB) على العديد من النتائج أهمها الآتي:

١/٦ إن Covid-19 سيؤدي إلى زيادة التعديلات على رأي المراجع بسبب القضايا المتعلقة بالأخطاء الجوهرية في القوائم المالية أو الظروف الأخرى التي يكون فيها عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية مناسبة، وسيكون هناك المزيد من آراء المراجعة "المعدلة" والمزيد من "عدم التأكد المادي" فيما يتعلق بالاستمرارية، والمزيد من "فقرات التأكيد" على الإفصاحات الأخرى ذات الصلة بـ Covid-19.

٢/٦ من المتوقع أن يكون هناك تأثير للشركات المدرجة على التعديلات على الرأي الناتجة عن خطأ جوهري في القوائم المالية أو عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة الظروف الخارجة عن سيطرة الشركة أو الظروف المتعلقة بطبيعة عمل المراجع أو توقيتته، أو فقرات تأكيد مسألة التي تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية أو مسائل المراجعة الرئيسية وخاصة عدم التأكد المادي المتعلق بالاستمرارية، بما في ذلك مسائل المراجعة الرئيسية التي ذكرت في العام السابق، والتي ربما قد تتغير وبالتالي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجعين لتشمل النظر في استجابة المراجعة للسنة الحالية في هذا المجال، بالإضافة إلى النظر في مسائل المراجعة الرئيسية الأخرى الناشئة عن تأثيرات Covid-19، مثل تقارير التقييم، وحسابات الأهمية النسبية، والدعم الحكومي.

**النتيجة (٧):** يوجد تأثير لجائحة كوفيد-١٩ على الأحداث اللاحقة لتقرير المراجع حيث أكدت الدراسات والنشرات والتبهيئات ورسائل التذكير الصادرة عن (IFRSF-FRC-IAASB- Deloitte- KPMG) على العديد من النتائج أهمها الآتي:

١/٧ أن الإدارة تمارس الحكم في تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بعد نهاية الفترة المشمولة بالتقرير تعدل أو لا تعدل، وسيعتمد هذا بشكل كبير على تاريخ التقرير وحقائق وظروف الشركة، ولذا قد تحتاج الإدارة إلى مراجعة وتحديث التقييمات باستمرار حتى تاريخ إصدار القوائم المالية بالنظر إلى الطبيعة المتقلبة لجائحة COVID-19 وعدم التأكد المرتبط بها، وإذا خلصت الإدارة إلى أن تأثير الأحداث غير المعدلة أمر جوهري، يتعين الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي، وإذا لم يكن من الممكن تقديره كمياً بشكل موثوق، فلا يزال هناك حاجة إلى الإفصاح النوعي، بما في ذلك بيان أنه لا يمكن تقدير التأثير، وفي المقابل، قد تكون هناك حاجة للمراجعين لتصميم وتنفيذ إجراءات محسنة أو إضافية.

٢/٧ أن المراجعين سيحتاجون على الأرجح إلى تركيز أكبر على الأحداث التي تحدث في تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (أي الأحداث اللاحقة) والأثر، إن وجد، على القوائم المالية للشركة،



نظرًا لأن بعض الدول قد منحت تمديدات لإيداع/إصدار القوائم المالية، وبالتالي فقد يُطلب من المراجعين اتخاذ إجراءات لتغطية الفترة الأطول حتى تاريخ تقرير المراجع، وعليه سيتعين على المراجعين العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة بدقة، وإدراجها في القوائم المالية، مع مراعاة أن المراجع ليس ملزمًا بأداء أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجعة ما لم يعرف المراجع حقيقة أنها لو كانت معروفة في تاريخ تقرير المراجعة، ربما تسببت في تعديل المراجع لتقريره.

## التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة الحالية، وعلى ضوء المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي ودليل معايير الأخلاق الدولي الصادر عن مجلس معايير الأخلاق الدولية والظروف الحالية الناتجة عن جائحة كوفيد-19، وفي ظل عدم التأكد بشأن كيفية عودة النشاط الاقتصادي، والقدرة على التنبؤ بشكل موثوق بالدخل والتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع استمرارها لفترات أطول توصي الدراسة المراجعين عند القيام بعملهم بضرورة:

**التوصية (١):** الامتثال للمبادئ الأساسية في دليل قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية، وتطبيق الإطار المفاهيمي لتحديد وتقييم ومعالجة التهديدات للامتثال للمبادئ الأساسية، والتي تتطلب أن يكون المراجعين في حالة تأهب للحصول على معلومات جديدة نتيجة التغييرات في الحقائق والظروف التي قد تؤثر على استنتاجاتهم حول ما إذا كانت أي إجراءات حماية مطبقة لا تزال مناسبة.

**التوصية (٢):** مناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حول كيفية تقييم تأثير Covid-19 على الأعمال؟، وتقييم ما إذا كانت هناك مخاطر جديدة أو متغيرة قد تكون جوهرية حيث يعد فهم كيفية معالجة المكلفين بالحوكمة للمخاطر الجديدة أو المتغيرة أمرًا ضروريًا للمراجعين في فهم ما إذا كان هناك حاجة إلى تغييرات في المراجعة، فضلاً عن التواصل المستمر طوال عملية المراجعة لأن ظروف الشركة قد تتغير، بالإضافة إلى فهم كيفية تأثير أي تغييرات ذات صلة في القوانين أو اللوائح على الشركة، وكيف تعمل؟، بما في ذلك تمديد فترات إعداد التقارير في بعض الدول، حيث قد تكون هناك أيضاً تغييرات في معايير إعداد التقارير المالية المعمول بها في الدول المختلفة التي قد تحتاج إلى النظر فيها.

**التوصية (٣):** فهم أي تغييرات في الرقابة، بالإضافة إلى الضوابط الجديدة والإضافية ذات الصلة المراجعة للمساعدة في فهم ما إذا كانت الرقابة لا تزال تعمل كما صمم لها، وما إذا كانت هناك مخاطر جديدة تنشأ بسبب التغييرات، بالإضافة إلى تحديد مجالات المخاطر الهامة الجديدة، والتي لم يتم تقييمها على أنها مخاطر هامة في عمليات مراجعة سابقة، وإذا قرر المراجع وجود خطر هام، يجب عليه الحصول على فهم لرقابة الشركة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بهذا الخطر، وإذا كان المراجع غير قادر على تنفيذ إجراءات المتعلقة بتأكيد فهمه لنظام المعلومات، أو إجراء اختبارات الرقابة في الموقع حيث يعتزم الاعتماد على الفعالية التشغيلية للضوابط، فقد يحتاج إلى تحديد مخاطر إضافية لخطأ مادي، والذي يجب أخذه في الاعتبار، فقد يحتاج إلى التغيير في إجراءات استجابة المراجعة للمخاطر، وزيادة الاختبارات الجوهرية.



**التوصية (٤):** تطبيق الإطار المفاهيمي للأستقلالية لتحديد وتقييم ومعالجة التهديدات، حيث قد يواجه المراجعين في البيئة الحالية ضغوطاً إضافياً لتقليل مستوى أتعاب المراجعة للخدمات قيد التقدم أو التي سيتم تقديمها، ومن ثم قد تكون هناك تهديدات للائتمان للمبادئ الأساسية للكفاءة المهنية والعناية المهنية إذا كانت الاتعاب المذكورة منخفضة للغاية، وبالتالي قد يؤدي تدني مستوى الأتعاب (أو إذا تأخر موعد تقديمها) إلى تهديد المصلحة الذاتية أو الاستقلال، بحيث قد يكون من الصعب أداء المهمة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها لتلك الأتعاب، وإذا كان المراجعين غير قادرين على الحصول على أدلة لأداء وإكمال عملية تحديد المخاطر وتقييمها، فقد يكون لديهم قيود على النطاق، لذا سيحتاج المراجعون إلى النظر في التأثير على إجراءات المراجعة المخطط لها وعلى تقرير المراجعة.

**التوصية (٥):** الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بالمخزون ومراجعة المجموعة من خلال استخدام التكنولوجيا (خلاصات الكاميرا الحية أو صفحة الويب، أو مؤتمرات الفيديو عبر الإنترنت أو الهاتف المحمول لمراقبة عد المخزون) حيث يكون العميل قادراً على إجراء العد الفعلي للمخزون، ولكن المراجعين غير قادرين على الحضور، كما يمكن للمراجعين تحميل الملفات في السحابة مع توفير الوصول إلى فريق مراجعة المجموعة، أو مكالمات الفيديو و/أو مشاركة الشاشة لمراجعة عمل مراجع الفرع (المكون) أو استخدام الوصول عن بعد، أو تقديم مذكرة أو استبيان أكثر تفصيلاً إلى مراجع الفرع، مدعوماً بمناقشات أكثر تفصيلاً مع فريق مهام المجموعة، نظراً لأن الدلائل المبكرة لـ Covid-19 قد أدت إلى تسارع اعتماد التكنولوجيا والتقنيات البعيدة لأداء المهام، كما يتم استخدام بوابات الويب الآمنة لمراجعة مستندات العملاء، وبعضها لديه وظيفة تسمح بالأسئلة والإجابات بين المراجع والعميل، فضلاً عن أن موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها بهذه الطريقة لا تزال تؤخذ بعين الاعتبار في المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠)، وإذا تعذر الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتمكين المراجع من الاستنتاج، يجب على المراجع النظر في التأثير على تقرير المراجعة الناتج عن محدودية النطاق (قيد على النطاق).

**التوصية (٦):** إعداد وثائق توفر سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقرير المراجعة، وإثبات أنه تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، في البيئة الحالية، يعد توثيق الأحكام المهنية وممارسة الحذر المهني، بالإضافة إلى المناقشات مع الإدارة، والمكلفين بالحوكمة المتعلقة بتأثير Covid-19، أمراً بالغ الأهمية، وذلك لتوفير دليل على ممارسة المراجع للحذر المهني، بما في ذلك الإجراءات المحددة التي تم تنفيذها لتأكيد رد الإدارة على الاستفسارات في الوقت الذي تم فيه الحصول على الأدلة، وشرح استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني في الظروف التي تم فيها إصدار الحكم، حول معقولية الأحكام الذاتية المتعلقة بمعقولية التقديرات المحاسبية الهامة أو الاستمرارية خاصة بالنظر إلى التحديات التي من المرجح أن يواجهها العديد من المراجعين في مراجعتهم في البيئة الحالية (من المحتمل أن تكون بعض هذه التحديات للمرة الأولى)، وفي ضوء البيئة المتغيرة باستمرار، فإن أهمية توثيق اعتبارات المراجع في إصدار تلك الأحكام أمر ضروري.

**التوصية (٧):** مراعاة الظروف الاقتصادية المتدهورة، وبيئة الأعمال الصعبة للغاية، ومستوى عدم التأكد بشأن الأرباح المستقبلية على مدى الاثني عشر شهراً القادمة، عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرارية والتي من المرجح أن تجعل تقييم الاستمرارية من قبل الإدارة أمراً صعباً للغاية،

وفي الظروف الحالية، من المحتمل أن تتضمن المزيد من القوائم المالية المزيد من الإفصاحات الموسعة حول الأحداث أو الظروف التي قد تلقي بظلال من عدم التأكد على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وفي المقابل فإن الظروف الحالية قد تجعل من الصعب على المراجعين مراجعة تقييم الإدارة بشكل موثوق للشركة المستمرة في ضوء العديد من عدم التأكد الهام، وبالتالي، في حالة تحديد الظروف التي قد تلقي بظلال من عدم التأكد على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فمن المحتمل أن يحتاج المراجعين إلى تنفيذ إجراءات إضافية، والنظر في تأثير نتائجهم على تقرير المراجعة.

**التوصية (٨):** مراعاة إن يتم التقرير وفق المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥ المعدل) إذا كان هناك تعديل في الرأي (متحفظ أو رأي عكسي أو بالأمتناع عن الرأي) بسبب قضية الاستمرارية سواء إفصاحات غير كافية أو قيد على النطاق في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة كما يلي: ١/٨ إذا تم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس فرضية الاستمرارية، وقد تم تحديد حالة عدم التأكد المادي والإفصاحات المناسبة، يتم التعبير برأي غير معدل على أن يتم إدراج قسم منفصل تحت عنوان "عدم التأكد المادي المتعلق بالاستمرارية"، والذي يلفت الانتباه إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية.

٢/٨ إذا تم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس فرضية الاستمرارية، وقد تم تحديد حالة عدم التأكد المادي، ولكن لم يتم الإفصاح عن المعلومات المناسبة، يتم التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي، وبالتالي ينص قسم "أساس الرأي المتحفظ (العكسي)" في التقرير على وجود عدم التأكد المادي الذي قد يسبب شكًا كبيرًا في قدرة الشركة على الاستمرارية، وأن الأمر لم يتم الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية للشركة.

٣/٨ إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية، ولكن استخدام فرضية الاستمرارية في المحاسبة يعد غير مناسب يتم التعبير بالرأي العكسي.

٤/٨ إذا لم تكن الشركة مستمرة، وتم إعداد القوائم المالية بشكل مناسب على أساس أن الشركة غير مستمرة، وكان الأساس المحاسبي البديل مناسبًا في الظروف، فمن الممكن التعبير عن رأي غير معدل إذا كان هناك إفصاح كاف حول أساس المحاسبة الذي يتم إعداد القوائم المالية بناءً عليه، وبالتالي يمكن النظر في إضافة فقرة تأكيد موضوع لجذب انتباه المستخدم إلى الأساس البديل للمحاسبة وأسباب استخدامه.

**توصية (٩):** توصي الدراسة شركات أو مكاتب المراجعة بضرورة ضمان تلقي الموظفين التدريب المناسب على المعايير الدولية للمراجعة المعدلة، حيث قد ترغب في إعادة تقييم ما إذا كان التدريب الإضافي مطلوبًا الآن، حيث سيساعد التدريب في إجراءات مراجعة أكثر قوة، وقد تكون مطلوبة في البيئة الحالية أكثر من أي وقت مضى خاصة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية لأنه من غير المحتمل أن تكون التجربة التاريخية ممثلة للبيئة الحالية والمستقبلية، حيث تمثل الافتراضات المتعلقة بمدة إجراءات الإغلاق مدخلات مهمة وغير مؤكدة عند وضع التقديرات كاختبار انخفاض القيمة، وكذلك التغييرات في العوامل التنظيمية، وما إذا كانت البيانات التي تستخدمها الشركة ذات صلة وموثوقة، والحاجة إلى أخصائيي التقييم، حيث قد يحتاج المراجعون إلى النظر في تأثير هذه المحاذير على نطاق التقديرات و / أو كفاية أدلة المراجعة التي تعد أساس الأستنتاج في تقرير المراجعة.



## حدود الدراسة والدراسات المستقبلية

في إطار إنجاز هدف الدراسة الحالية والإجابة على التساؤلات السبعة المطروحة، ومع الاعتراف بالعلاقة الوطيدة بين تحضير القوائم المالية ومراجعتها إلا أنه تم استبعاد آثار COVID-19 على الجوانب المحاسبية المتعلقة بتحضير واعداد القوائم والتقارير المالية للشركات من هذه الدراسة، كما تم استبعاد آثار COVID-19 على مراجعة القوائم المالية المؤقتة (المرحلية) سواء من قبل مراجع الشركة أو مراجع آخر، على أن يتم معالجة تلك الموضوعات في بحوث مستقبلية، كما نأمل ونشجع باحثين آخرين بمتابعة نتائج وتوصيات الدراسة الحالية، والعمل على إجراء دراسة ميدانية/أستطلاعية لمعرفة مدى إدراك /إطلاع ممارسي مهنة المراجعة على تلك المستجدات الناتجة عن جائحة COVID-19، وأثار تطبيقها في الممارسة العملية إن شاء الله.

## مراجع الدراسة

- Accountancy Europe, (2020), *Coronavirus' impact on auditing for 2019 year-ends and beyond: Analysis of guidance for European auditors*, Accountancy Europe, www.accountancyeurope.eu, Avenue d'Auderghem, Belgium, 30 April.
- Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), (2020), *Tips for auditing with changed controls during the pandemic*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 13 April.
- -----, (2020), *Going concern tips for auditors during the pandemic*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 3 April.
- ----- (2020), *5 missteps to avoid when evaluating internal controls*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com , AICPA, USA, 1 July.
- -----, (2020), *4 key COVID-19 audit risks for 2020 year ends*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 5 June.
- -----, (2020), *Remote auditing comes to forefront during pandemic*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 25 March.
- -----, (2020), *Pandemic-specific guidance for auditors and preparers*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 7 April.
- -----, (2020), *How the Coronavirus may affect financial reporting and auditing*, Journal of Accountancy, www.journalofaccountancy.com, AICPA, USA, 17 March.

- -----, (2020), *Audit and accounting guidance FAQs on COVID-19*, Journal of Accountancy, [www.journalofaccountancy.com](http://www.journalofaccountancy.com), AICPA, USA, 8 April.
- -----, (2020), *Consequences of COVID-19 - Potential auditing challenges*, Journal of Accountancy, [www.journalofaccountancy.com](http://www.journalofaccountancy.com), AICPA, USA, 1 April.
- Australian Government, Auditing and Assurance Standard Board (AASB) and Australian Accounting Standard Board (AUASB), (2020), *The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations*, JOINT FAQ, AASB, [www.aasb.gov](http://www.aasb.gov), March.
- Center for Audit Quality (CAQ), (2020), *Going Concern: Management and Auditor Responsibilities*, Center for Audit Quality, [www.thecaq.org](http://www.thecaq.org), USA, Washington, D.C., 16 April.
- -----, (2020), *Auditing Accounting Estimates in the COVID-19 Environment*, Center for Audit Quality, [www.thecaq.org](http://www.thecaq.org), USA, Washington, D.C., 4 May.
- -----, (2020), *Focus on the Auditor's Risk Assessment*, Center for Audit Quality, [www.thecaq.org](http://www.thecaq.org), USA, Washington, D.C., 8 June.
- -----, *10-Q considerations during COVID-19*, Center for Audit Quality, [www.thecaq.org](http://www.thecaq.org), USA, Washington, D.C., 13 April.
- Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada), (2020), *COVID-19: Resources related to reporting and audit*, CPA Canada, [www.cpacanada.ca](http://www.cpacanada.ca), May.
- -----, (2020), *COVID-19: Key audit considerations and resources*, CPA Canada, [www.cpacanada.ca](http://www.cpacanada.ca), May.
- -----, (2020), *The changing nature of audit evidence arising from COVID-19*, CPA Canada, [www.cpacanada.ca](http://www.cpacanada.ca), 19 May.
- -----, (2020), *COVID-19 and going concern impacts*, CPA Canada, [www.cpacanada.ca](http://www.cpacanada.ca), 27 April.
- Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), (2020), *Areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements*, CEAOB, [ec.europa.eu](http://ec.europa.eu), Brussels, Belgium, 24 March.
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), (2020), *Questions/ Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19: FAQ Deuxième*



- édition*, National Company of Statutory Auditors (NCSA), CNCC, doc.cncc.fr, Paris, France, 24 July.
- Deloitte, (2020), *IFRS in Focus- Accounting considerations related to the coronavirus 2019 Disease*, Deloitte Touche Tohmatsu, www.iasplus.com, 16 June.
  - -----, (2020), *Accounting, Disclosure, and Internal Control Considerations Related to Coronavirus Disease 2019*, Deloitte, dart.deloitte.com, 5 March.
  - -----, (2020), *Forensic Focus on Covid-19 Financial Statement Fraud*, Deloitte Touche Tohmatsu, www2.deloitte.com/, March.
  - -----, (2020), *Reacting to COVID-19 in Internal Control over Financial Reporting*, Deloitte Touche Tohmatsu, dart.deloitte.com, March.
  - -----, (2020), *IAS 10 :Events After the Reporting Period*, Deloitte Touche Tohmatsu, www.iasplus.com, New York, USA.
  - EY, (2020), *Applying IFRS - IFRS accounting considerations of the Coronavirus outbreak*, Ernst & Young Global Limited, www.ey.com, UK, February.
  - Financial Reporting Council (FRC), *Modified Audit Opinions during covid-19 crisis*, FRC, [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk), UK, 21 April.
  - -----, (2020), *COVID-19 Response*, FRC, [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk), UK, 26 March.
  - -----, (2020), *Guidance for auditors and matters to consider where engagements are affected by CORONAVIRUS (COVID-19) (Now updated to include Gathering Evidence through Remote Means-9th April 2020): COVID-19 Bulletin*, FRC, [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk), UK, London, March.
  - Hong Kong Institute of Certified Public Accountant (HKICPA), (2020), *Impact of Coronavirus Outbreak on Audits and Auditors*, Hong Kong, ww.hkicpa.org.hk, Korea, February.
  - IAASB, (2020), *Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19*, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, March.
  - -----, (2020), *Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19*, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, May.
  - -----, (2020), *Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19*,

- International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, 15 May.
- -----, (2020), ***Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19***, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, 29 April.
  - -----, (2020), ***Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19***, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, June.
  - -----, (2020), ***ISA 540 (Revised) Implementation Support: Flow Charts and Diagram***, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, 17 April.
  - -----, (2019), ***ISA 540 (Revised) Implementation: Illustrative Examples for Auditing Simple and Complex Accounting Estimates***, International Auditing and Assurance Standard Board, Staff Alert, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org), New York, 29 May.
  - IASB, IFRS Foundation, (2020), ***Application of IFRS 16 in light of the covid-19 uncertainty***, IFRS Foundation, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), UK, 28 May.
  - -----, IFRS Foundations, (2018), ***IAS 10 :Events after the Reporting Period***, IFRS Foundation, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), UK, March.
  - IESBA, (2020), ***Covid-19: Ethics and Independence Considerations***, International Ethics Standard Board, Staff Alert, [www.iesba.org](http://www.iesba.org), New York, 8 May.
  - -----, (2020), ***Ethical Considerations Relating to Audit Fees Setting in the Context of Downward Fee Pressure***, International Ethics Standard Board, Staff Alert, [www.iesba.org](http://www.iesba.org), New York, 6 January.
  - IFAC, (2019), ***Implementation Support for ISA 540 (Revised) Accounting Estimates***, International Federation of Accountants, [www.ifac.org](http://www.ifac.org). USA, 25 July.
  - Independent Regulatory Board for Auditors ( IRBA advice), ***Implications of the COVID-19 Outbreak on Audits and Auditors***, IRBA, [www.irba.co.za](http://www.irba.co.za), Johannesburg, **South African, 15 March.**
  - Institute of Singapore Chartered Accountants(ISCA), (2020), ***Group Audits - Inaccessibility of Component Auditors' Work Papers and Other Considerations***, Institute of Singapore Chartered Accountants, [isca.org.sg](http://isca.org.sg), Singapore, 26 February.



- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), (2020), *Effects of the spread of the corona-virus on the financial statements as of 31.12.2019 and their audit*, IDW, www.idw.de, Deutschland e.V., Düsseldorf, Germany, 27 March.
- KPMG, (2020), *What are the relevant going concern considerations?*, KPMG International Cooperative, home.kpmg, Swiss, 20 March.
- -----, (2020), *How should companies assess COVID-19 events after the reporting date*, KPMG International Cooperative, home.kpmg, Swiss, 31 March.
- Malaysian Institute of Accountants (MIA), (2020), *COVID-19 Frequently Asked Questions on Auditing*, MIA Professional Practices & Technical Team, [www.at-mia.my](http://www.at-mia.my), Malaysia, 3 April.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2020), *COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion*, PCAOP, pcaobus.org, Washington, DC, USA, 1 July.
- PWC, (2020), *Accounting implications of the effects of coronavirus*, Price Waterhouse Coopers, inform.pwc.com, UK, 3 April.
  - -----, (2020), *Podcast 'Coronavirus: Accounting Considerations for your business*, Price Waterhouse Coopers, www.pwc.com, UK, 2 April.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), (2020), *The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations*, www.accaglobal.com, UK, Glasgow, 20 May.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (2020), *Coronavirus, going concern and the auditor's report*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 17 March.
- -----, (2020), *Coronavirus: Understanding audit reports*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 17 March.
- -----, (2020), *webinar Coronavirus considerations for auditors*, ICAEW, [www.icaew.com](http://www.icaew.com), UK, 2 April.
- -----, (2020), *Coronavirus and Audit*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 30 April.
- -----, (2020), *How to report an emphasis of matter under COVID-19: a guide for auditors*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 5 August.
- -----, (2020), *Remote auditing frequently asked questions*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 15 July.



- -----, (2020), *Coronavirus (COVID-19) Considerations for inventory audit testing*, ICAEW, www.icaew.com, UK, 27 March.
- -----, (2020), *Coronavirus, stocktake attendance and the auditor's report*, www.icaew.com, UK, 27 March.
- -----, (2020), *Guide: Considerations for Group Audit*, www.icaew.com, UK, 3 March.
- The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), Accounting & Auditing Advisory, (2020), *Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditors Consideration*, ICAI, resource.cdn.icaei.org, India, March.
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), (2020), *Covid-19 Implications for Attendance at Stocktakes for Financial Years ending on or after 31 March 2020 Guidance for Auditors*, ICAS, www.icas.com, Edinburgh, Scotland, GB, 31 March.
- The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), (2020), *Covid-19 Updates*, IFIAR, www.ifiar.org, Tokyo, Japan, 18 March.
- The International Valuation Standards Council (IVSC), (2020), *Dealing with valuation uncertainty at times of market unrest*, The IVSC's technical standards boards, [www.ivsc.org](http://www.ivsc.org), UK, March.
- The Japanese Institute of Certified Public Accountant (JICPA), (2020), *Audit Consideration related to COVID-19 (Part 1), (Part 2), (Part 3), (Part 4)*, JICPA, [jicpa.or.jp](http://jicpa.or.jp), Japan, 13 April.
- The Netherlands Institute of Chartered Accountants (NBA), (2020), *Impact coronavirus on professional services provided by professional accountant*, NBA, [www.nba.nl](http://www.nba.nl), Amsterdam, 6 April.
- US SEC, (2020), *The Importance of Disclosure – For Investors, Markets and Our Fight Against COVID-19*, the U.S. Securities and Exchange Commission, [www.sec.gov](http://www.sec.gov), USA, 8 April.