



## الدروس المستفادة من خلال مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا

بحث مقدم للمشاركة في المسابقة العلمية الثالثة عشر  
المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة – الأرابوساي

إعداد

مراجع / زينب محمود مغازي

الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية

## ملخص البحث :

أن أزمة انتشار فيروس كورونا قد انعكست على جميع أعمال المراجعة ودور المراجعين وذلك من حيث الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لإبداء الرأي ، ارتفاع مخاطر المراجعة ، زيادة فرص مديري بعض المؤسسات لممارسات الغش والتلاعب عند إعداد القوائم المالية وارتفاع مستوى عدم التأكد للأحداث اللاحقة لإصدار التقارير المالية وعدم تمكن المراجعين من السفر لمراجعة فروع الشركات بالدول المختلفة في ظل قيود السفر الحالية بالإضافة إلى عدم التزام إدارات الشركات لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الواردة بمعايير المحاسبة المقررة مثل مشاكل ، تكوين المخصصات والإفصاح عن الالتزامات والأصول المحتملة كل هذه المشاكل من المفترض أنها ستدفع المراجع لإدخال تعديلات على تقرير المراجعة وقد تقود هذه التعديلات إلى خلق المزيد من المشاكل بين المراجع وإدارات ومسئولي الحوكمة بهذه الشركات ، كما سيواجه المراجع تحديات كبيرة عند التخطيط لأداء عملية المراجعة ، وداخل إطار عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، فقد أصبح هناك قدر محدود من الوصول إلى المعلومات والتوضيحات في ظل ما فرضه انتشار الفيروس من ضرورة التباعد بين الأفراد ، فضلا عن تعذر القدرة على القيام بزيارات ميدانية فعلية لبعض أنشطة الجهات الخاضعة للرقابة ، هذا بالإضافة إلى زيادة مخاطر الاحتيال والفساد وفرص سوء استخدام المال العام خلال فترات الطوارئ خاصة في البلدان التي يكون فيها نضج مؤسسات الحوكمة في ادني مستوياته .

كل هذه الأمور تدعو نحو البحث في مدي استعداد وقدرة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة علي طرح الإرشادات و اتخاذ التدابير العملية اللازمة لمواجهة تداعيات هذه الجائحة وهو ما دعا الباحثة لدراسة مدى انعكاس أزمة انتشار فيروس كورونا على الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الوطن العربي بوجه عام ، مع عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات- بجمهورية مصر العربية بوجه خاص للتعرف على أهم الدروس المستفادة من أزمة انتشار فيروس كورونا.

**وفي ضوء ما انتهى إليه البحث توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي :**

أن معايير المراجعة المصرية يمكنها أن توفر لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات القدر اللازم من الإرشادات المهنية التي تمكنهم من التصدي للمشاكل والعقبات الناتجة عن تفشي أزمة كورونا ، و تشيد الباحثة بمبادرة الجهاز المركزي للمحاسبات بتوقيع بروتوكول المرحلة الثالثة للتعاون المشترك بين

وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ،وتوصي الباحثة بمزيد من دعم الجهاز لهذا الاتجاه خاصة في ظل التحديات التي تفرضها جائحة كورونا .

**أما علي مستوى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فان الباحثة توصي بالآتي :**

- أهمية أن تسترشد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يصدر عن المنظمات المهنية من نشرات وتوصيات بشأن أزمة تفشي كورونا ، وان تسترشد بالتجارب المقارنة وتبادل الخبرات المتعلقة بكيفية التعامل مع تحديات أزمة تفشي فيروس كورونا.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إطار مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا الاستفادة من إصدارات الإنتوساي حول التعامل مع الكوارث والأزمات : مثل الإصدار رقم (٥٥٠٠) من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا توجيهات عامة حول مراجعة المساعدات المتعلقة بالكوارث ، والإصداران رقمي (٥٥١٠، ٥٥٢٠) اللذان يمثلان على التوالي مراجعة ما قبل الكوارث وما بعدها . والإصدار رقم (٥٥٣٠) الخاص بمخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بالمساعدات المتعلقة بالكوارث.

فيروس كورونا هي فصيلة كبيرة من الفيروسات التي قد تسبب المرض للحيوان والإنسان . ومن المعروف أن عددا من فيروسات كورونا تسبب لدى البشر حالات عدوي الجهاز التنفسي التي تتراوح حدتها من نزلات البرد الشائعة إلى الأمراض الأشد وخامة مثل متلازمة الشرق الأوسط التنفسية الحادة ويسبب فيروس كورونا المكتشف مؤخرا مرض فيروس كورونا كوفيد -١٩ (www.who.int)

بدأت أزمة فيروس كورونا ( covid- 19) في مدينة ووهان الصينية في أواخر نوفمبر عام ٢٠١٩ ، وسرعان ما انتقلت العدوي للعالم بأسره وعلى الرغم من أن الاهتمام الرئيسي لمختلف حكومات العالم ينصب على كيفية احتواء الأزمة الصحية المرتبطة بتفشي الفيروس ، سواء من خلال توفير الرعاية الصحية للمرضي ، أو توفير المستلزمات الطبية ، وتفعيل إجراءات الترصد والتقصي لاكتشاف حالات العدوي للمخالطين لحالات ايجابية ، إلا انه مع تحول الفيروس إلى جائحة تزايدت مخاوف حكومات العالم من أن طول مدة الأزمة الصحية قد يقود إلى أزمة اقتصادية عالمية كارثية تلاحق معظم الشركات ، حيث تسبب الفيروس في ركود الاقتصاد العالمي نتيجة لتعطل أو توقف الأنشطة الاقتصادية في إطار التدابير الاحترازية التي اتخذتها الحكومات ، والتي فرضت التباعد الاجتماعي ، والحد من عمليات التسوق ، وتعطل أو توقف خطوط الإنتاج ، وتعطل أو توقف سلسلة التوريد العالمية الأمر الذي قاد المستهلكين والمستثمرين والشركاء التجاريين الدوليين إلى الهروب نحو الاستهلاك والاستثمار الآمن . ( Ozili and Arun,2020) .

وقد وصفت منظمة التجارة العالمية في ابريل ٢٠٢٠ تلك الأزمة الصحية بأنها الأسوأ منذ الأزمة المالية العالمية خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠٠٨ والتي صاحبها العديد من الانهيارات المالية في معظم الأسواق المالية . (WTO,2020)

## ٢/١ مشكلة وهدف البحث :

على الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي الا أن هذا الدور قد اكتسب أهمية متزايدة في الوقت الراهن نظراً لتعشى جائحة كورونا على مستوى العالم ككل حيث خلقت تلك الازمة مستوى مرتفع من الشك والغموض وعدم التأكد بشأن قدرة العديد من الشركات المتضررة على الاستمرار كافتراض أساسي يحكم عملية إعداد القوائم المالية وسيتمتعين على المراجع الخارجي وفقاً لإرشادات المراجعة الدولية أو المصرية التحقق من مدى صحة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار وكذلك مراجعة الافتراضات التي استندت إليها الإدارة في هذا التقييم وسيواجه المراجع الخارجي صعوبات كبيرة في إجراء مثل هذا التقييم . ( Maurer, 2020 )

ومما لا شك فيه أن لهذه الأزمة انعكاسات واضحة على جميع أعمال المراجعة ودور المراجعين منها الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لإبداء الرأي ، ارتفاع مخاطر المراجعة بشكل كبير، زيادة فرص مديري بعض الشركات لممارسات الغش والتلاعب عند إعداد القوائم المالية وارتفاع مستوى عدم التأكد للأحداث اللاحقة لإصدار التقارير المالية وعدم تمكن المراجعين من السفر لمراجعة فروع الشركات بالدول المختلفة في ظل قيود السفر الحالية بالإضافة إلى عدم التزام إدارات الشركات لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الواردة بمعايير المحاسبة المقررة مثل مشاكل اضمحلال قيمة الأصول ، تكوين المخصصات والإفصاح عن الالتزامات والأصول المحتملة كل هذه المشاكل من المفترض أنها ستدفع المراجع لإدخال تعديلات على تقرير المراجعة وقد تقود هذه التعديلات إلى خلق المزيد من المشاكل بين المراجع وإدارات ومسئولي الحوكمة بهذه الشركات ، كما سيواجه المراجع تحديات كبيرة عند التخطيط لأداء عملية المراجعة وما يتطلبه الأمر من أداء إجراءات مراجعة بديلة أو إضافية ( الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٢٠ ) .

وداخل إطار عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فإن ترتيبات العمل من المنزل أصبحت محل اللقاءات المباشرة في ظل ما فرضه انتشار الفيروس من ضرورة التباعد بين الأفراد ، وأصبح هناك قدر محدود من الوصول الى المعلومات والتوضيحات ، فضلا عن تعذر القدرة على القيام بزيارات ميدانية فعلية لبعض أنشطة الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق منها ، ووجوب إخضاع خطط

وبرامج المراجعة التي أعدت قبل انتشار الفيروس لتعديلات أساسية ، هذا بالإضافة إلى زيادة مخاطر الاحتيال والفساد وفرص سوء استخدام المال العام خلال فترات الطوارئ خاصة في البلدان التي يكون فيها نضج مؤسسات الحوكمة في ادني مستوياته .

كل هذه الأمور قد ألفت بعانتها نحو البحث في مدي استعداد وقدرة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة علي طرح الإرشادات و اتخاذ التدابير العملية اللازمة لمواجهة تداعيات هذه الجائحة وهو ما دعا الباحثة لدراسة مدى انعكاس أزمة انتشار فيروس كورونا على الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الوطن العربي بوجه عام ، مع عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات- بجمهورية مصر العربية بوجه خاص للتعرف على أهم الدروس المستفادة من أزمة انتشار فيروس كورونا.

### ٣/١ أهمية البحث : تنبع أهمية هذا البحث من الآتي :

- عرض لموقف المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة علي المستوي الدولي والمحلي تجاه أزمة انتشار فيروس كورونا للاستفادة منها .
- إلقاء الضوء علي دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوي العالم العربي في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا للاستفادة منها - مع عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .
- وضع بعض المقترحات التي يمكن أن تساعد مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في التصدي للعقبات التي يمكن أن تواجههم عند القيام بمهام العمل الرقابي وما يتضمنه من مراجعة القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز .

### ٤/١ حدود البحث :

تم إجراء هذا البحث في ضوء التشريعات والقوانين التي تنظم عمل الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية ووفقا لمتطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التاكد الاخرى ، الصادرة بموجب قرار السيد وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ وقرار السيد

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٨ ، ويمكن لمراجعي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يستفيدوا من نتائج هذا البحث على أن يأخذوا في اعتبارهم مدى وجود اختلافات بين التشريعات والقوانين ومعايير المراجعة التي تنظم عملهم وما تم إجراء هذه الدراسة بناءً عليه .

#### ٥/١ منهج البحث :

استخدمت الباحثة المنهج الاستنباطي للتعرف على تجارب بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مواجهة التداعيات السلبية لأزمة انتشار فيروس كورونا ومحاولة الاستعادة منها ، التعرف على دور المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة بشأن هذه الأزمة ، التعرف على أهم التحديات التي قد تواجه مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز واقتراح بعض الوسائل التي يمكن أن تساعد على مواجهة العقبات الناتجة عن أزمة انتشار فيروس كورونا ، مع عمل تحليل لبعض المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى التي تنظم عمل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات .

#### ٦/١ خطة البحث :

لتحقيق هدف البحث سوف يقوم الباحث بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية بالإضافة إلى مقدمة البحث:

- **المبحث الأول :** موقف المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي والمحلي تجاه أزمة انتشار فيروس كورونا.
- **المبحث الثاني :** دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم العربي في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا- مع عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .

- **المبحث الثالث :** بعض المقترحات التي يمكن أن تساعد مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في التصدي للعقبات التي يمكن أن تواجههم عند القيام بمهام العمل الرقابي وما يتضمنه من مراجعة القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز.

### **النتائج والتوصيات**

#### **قائمة المراجع**

- المراجع العربية

- المراجع الأجنبية

## المبحث الأول

موقف المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة علي المستوى الدولي والمحلي تجاه أزمة انتشار فيروس كورونا.

### ٢/١ تمهيد

لقد اهتمت العديد من المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة الدولية منها والمحلية بإصدار التعليمات والنشرات التي توفر للمحاسبين والمراجعين رؤية جيدة حول أفضل الممارسات المهنية في ظل وجود الأوبئة والأزمات التي تفرض ظروف جديدة متغيرة على مهنة المحاسبة والمراجعة تذكر الباحثة نبذة عن جهود بعض هذه المنظمات فيما يلي :

### ٢/١/١ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) :

أطلقت لجنة الانتوساي للسياسات والشؤون المالية والإدارية مبادرة الأنطوساي بشأن فيروس كورونا تركز هذه المبادرة على الإقرار بأن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتسم بالقوة والكفاءة إنما تزداد أهميتها وترتفع قيمتها الآن وفي المستقبل حيث أنها ستلعب دوراً رئيساً في مراجعة البرامج والنفقات في هذا المجال ، وفي السعي نحو منع مثل هذه الأوبئة في المستقبل وستركز هذه المبادرة من خلال العمل المشترك على ما يلي :

مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الاستمرار في تنفيذ مهامها ، الحفاظ على استمرارية العمل والأنشطة داخل الأنطوساي ، مشاركة المعلومات العملية والتقنية المتعلقة بالمراجعة بين جميع أعضاء الانتوساي على صفحة ويب مخصصة لهذا الأمر ، إعداد وثيقة عالية المستوى للدروس المستفادة لأصحاب المصلحة الخارجيين مثل الامم المتحدة ومنظمة الصحة العالمية تركز على منع أو تقليل الحالات المماثلة في المستقبل ، مع التركيز على الإجراءات التي يمكن اتخاذها للحد من انتشار المرض عبر الطيران . وتتضمن القضايا الرئيسية التي سيتم تناولها في مسارات العمل هذه على سبيل المثال توفير معلومات عملية عن المراجعة عن بعد ،

وعن استخدام التقنيات للاجتماعات الافتراضية، والمراجعة في الوقت الفعلي ، تدريب الموظفين  
(www.intosaicovid19.org).

### ٢/١/٢ مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) :

أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board منشوراً بعنوان " القضايا الرئيسية في بيئة المراجعة المتطورة بسبب تأثيرات COVID - 19 والذي تلخص في الاتي :

أن لجائحة كورونا تأثير على عمل المراجعين تمثل في عدم التأكد وعدم القدرة على التنبؤ والذي قد يؤدي إلى مخاطر وجود أخطاء جوهرية جديدة أو زيادة المخاطر ، لذلك على المراجعين أن يأخذوا في اعتبارهم تعديل طريقة حصولهم على أدلة المراجعة ، والاعتماد على تقنيات المعلومات وطرق جديدة أخرى في عمل المراجع ، مراعاة حدوث تغيرات في معايير الإبلاغ المالي أو القوانين واللوائح وغيرها ، مراعاة إمكانية حدوث الاحتيال والخطأ بشكل أكبر مراعاة المسائل الآتية : تقييم المخاطر ، التقديرات المحاسبية ، مسؤولية المراجع حول الأحداث اللاحقة والاستمرارية.  
( www.iaasb.org )

### ٣/١/٢ لجنة هيئات الرقابة على المراجعة الأوروبية (CEAOB) :

أصدرت The Committee of European audit oversight bodies والمتخصصة في قضايا المراجعة والرقابة بالاتحاد الأوروبي بيانا بعنوان : " المجالات ذات الأهمية العالية في ضوء تأثير COVID19 على مراجعة القوائم المالية ، والذي أشار إلى أن جائحة COVID 19 لها تأثير بشكل كبير على الكيانات والمراجعين في حين يتعين على المراجعين الامتثال الكامل للمعايير المطلوبة فإن ( CEOAB ) ترغب في التأكيد على بعض التحديات التي يواجهها المراجعون بسبب النطاق غير المسبوق لتعشى المرض ، والذي قد يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة ويسلط ( CEOAB ) الضوء على المجالات التالية ذات الأهمية العالية لأداء عمليات المراجعة : مثل

الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ، استمرارية الوحدة ، الأحداث اللاحقة ، أعداد التقارير (www.aicpa.org)

## ٤/١/٢ مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC) :

قام مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة The UK Financial Reporting Council بنشر إرشادات للشركات بشأن الإفصاح عن المخاطر والآثار المترتبة على جائحة كورونا على عملية إعداد التقارير المالية ، كما ناقش المجلس مع المراجعين الصعوبات المتعلقة بمراجعة شركات أو فروع المجموعة في الأماكن التي تشهد انتشارا للعدوى ، ومن أهمها القيود المفروضة على السفر والاجتماعات والوصول إلى مواقع الشركات في بعض البلدان المتضررة ، والحاجة إلى توفير إجراءات مراجعة بديلة لجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة . كما أكد المجلس على ضرورة الالتزام الكامل بمعايير المراجعة عند الارتباط بعمليات مراجعة في ظل هذه البيئة الصعبة ، وأعلن المجلس عن قلقه من احتمال تأثر جودة علمية المراجعة سلبا بتلك الأحداث ، ويحاول المجلس الوقوف على النصائح والإرشادات الإضافية التي قد تكون ضرورية لدعم مهنة المراجعة (FRC، ٢٠٢٠) .

**جهود المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربي ، تذكر منها الباحثة ما يلي:**

## ٥/١/٢ المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI) :

أصدرت الأمانة العامة للأربوساي وثيقة تتضمن موجزا لأهم النصائح والممارسات التي دعا المجلس التنظيمي المستقل لمراجعي الحسابات بجنوب أفريقيا (IRBA) لمجابهة تداعيات أزمة كورونا فيما يتعلق بأعمال التدقيق ومراجعي الحسابات ، وتهدف الأمانة العامة من خلال إصدار هذا الموجز إلى تمكين الأجهزة الأعضاء من الاطلاع على أفضل الممارسات والتجارب فيما يتعلق بمواجهة تداعيات أزمة كورونا على المجال الرقابي وتعتبر الأمانة العامة أن جملة الوثائق التي تقوم بترجمتها وتوزيعها على الأجهزة يمكن أن تساعد المدققين المنتمين للأجهزة العربية من دراسة مضمونها والعمل بها سواء عند أعمال البحث أو عند انجاز أعمال الرقابة المكلفين بها وقد تصدت الأمانة العامة للإجابة على

سؤال كيف يمكن مجابهة تداعيات أزمة الكورونا على أعمال التدقيق ومراجعة الحسابات ؟ من خلال تناولها لعدد من النقاط الآتية :

الحصول على فهم حول تأثير تفشي وباء COVID-19 على الجدول الزمني لتقديم تقارير العملاء ، تقدير المخاطر ، الحصول على أدلة المراجعة ن عمليات مراجعة المجموعة مع مكونات مهمة في البلدان المتضررة ، الاستمرارية ، الأحداث اللاحقة ، التقديرات المحاسبية ، الآثار المترتبة على تقرير مراجع الحسابات (www.arabosai.com).

٦/١/٢ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) :

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار دليل إرشادي لمعدي التقارير المالية والمراجعين للاسترشاد به عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تأثرت بتفشي فيروس كورونا ، وقد ركز هذا الدليل على الافتراضات التي يجب على الشركات الإفصاح عنها عند إعداد القوائم المالية ، نظرا للمستوى المرتفع من عدم التأكد الذي يحيط ببيئة عمل هذه الشركات في ظل تفشي الفيروس وتأثيره على قدرة المنشآت على الاستمرار والإفصاح عن الأحداث اللاحقة ، وأكدت تلك الإرشادات علي أهمية توفير المنشآت للإفصاح الكافي عن الآثار المحتملة لتفشي فيروس كورونا بالدرجة التي تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات . وفي مجال المراجعة أكدت الإرشادات على أهمية حصول المراجعين علي أدلة المراجعة الكافية والمناسبة ، وتوفير مجموعة من الإرشادات لمراجعة المخزون ، والطرق البديلة للحصول على الأدلة المتعلقة بجرد المخزون ، وكذلك مراجعة الأحداث اللاحقة ، والتأكد من مدي قدرة المنشآت على الاستمرار ومراجعة التقديرات المحاسبية . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٢٠)

٧/١/٢ الهيئة العامة للرقابة المالية بجمهورية مصر العربية :

أكدت الهيئة العامة للرقابة المالية على ضرورة أن تفصح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن الآثار الاقتصادية لتفشي فيروس كورونا المستجد في أول قوائم مالية لهذه الشركات وكذا الشركات والكيانات الخاضعة لرقابتها ، كما أكدت الهيئة على ضرورة أن تحتوي القوائم المالية لتلك الشركات

على تأثير هذه الأحداث على الوضع الاقتصادي للشركة - مركزها المالي ، ونتائج أعمالها ، وتدفعاتها النقدية الحالية والمستقبلية، علاوة على تأثير تلك الأحداث على القيمة الاقتصادية للمنشأة مع قياس أي اضمحلال في الأصول أو التزامات إضافية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية السارية الحالية ، الأمر الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة ، كما أصدرت الهيئة في ٢٠٢٠/٤/١٢ قرارا بتمديد فترة تقديم القوائم المالية الدورية للفترة المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢٠ للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأنشطة المالية غير المصرفية والخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة إلى ٢٠٢٠/٤/٣٠ . (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٢٠)

**مما سبق تري الباحثة :** أهمية أن يسترشد مراجعي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم العربي بما يصدر عن المنظمات المهنية من نشرات وتوصيات وأخذها بعين الاعتبار حيث تعتبر هذه المنظمات المهنية مصدر ثقة من قبل أصحاب المصالح الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية وتقارير المراجعة .

## المبحث الثاني

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم العربي في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا- مع عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .

٣/١ تمهيد

يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تلعب دوراً هاماً في مجال متابعة تنفيذ الإجراءات التي تم اتخاذها من جانب الجهات الحكومية المختلفة والآثار المالية المترتبة على أداء الحكومة وذلك من خلال الاختصاصات الممنوحة لها والتي نصت عليها قوانين إنشائها والتي تؤديها من خلال أنواع الرقابة التي تمارسها وهي الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني والرقابة على الأداء وبحسب هذه الاختصاصات يختلف زمن أو توقيت الرقابة التي يمكن أن تكون مسبقة أو لاحقة والتي تكون في كل الأحوال مفيدة وتقتضي مزيداً من المرونة من الأجهزة الرقابية في ظل الإجراءات الاستثنائية التي تفرضها الحكومات لإدارة الأزمة بمختلف البلدان ومن ضمن الأجهزة التي تمارس حسب قوانينها الرقابة المسبقة يذكر:

٣/١/١ تجربة الجهاز الكويتي في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا :

تولي الجهاز الكويتي تشكيل فريق لمتابعة التعاقدات الطارئة وإسناد الموافقات المسبقة الأمر الذي يساهم في تسهيل إجراءات التصدي لجائحة كورونا وتحقيق وفر مباشر للخزانة العامة للدولة بمبالغ هامة . (لجنة المعايير المهنية [www.arabosai.com](http://www.arabosai.com))

٣/١/٢ تجربة ديوان المحاسبة الليبي في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا

قام ديوان المحاسبة الليبي بمتابعة جهود وإجراءات الحكومة ومؤسساتها في مواجهة جائحة كورونا ، حيث أصدر السيد رئيس الديوان قراره رقم ( ١٧١ ) لسنة ٢٠٢٠ بتشكيل لجنة عليا تتولى متابعة وتقييم إجراءات مواجهة جائحة كورونا وقد هدفت اللجنة إلى التقليل من المخاطر المحتملة لهذه الأزمة قدر الإمكان بدية من وضع تصور حول متطلبات واحتياجات مواجهة الأزمة ومن ثم المباشرة في تقييم التدابير الوقائية والاستعدادات الأولية التي وضعتها الحكومة لاحتواء الكارثة قبل وقوعها بما

فيها كيفية تقدير وتوفير المخصصات اللازمة لذلك وآليات توفير المواد والتجهيزات وتنفيذ الأعمال ،وأيضاً متابعة وتقييم الإجراءات التنفيذية ومراجعة كيفية التصرف في الأموال المتاحة بالتفصيل من خلال برامج المراجعة بعد الصرف كما قامت اللجنة بالتواصل مع كافة الجهات المعنية واللجان المشكلة لهذا الغرض واللجان المشكلة لهذا الغرض وعقدت عدد من الاجتماعات والزيارات الميدانية علي أن يتم أعداد تقارير بنتائج أعمال الرقابة ونشرها . [Audit.gov.ly](http://Audit.gov.ly)

### ٣/١/٣ تجربة ديوان المحاسبة بقطر في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا :

قام ديوان المحاسبة بدولة قطر باتخاذ عدد من التدابير الوقائية لحماية العاملين بالديوان بالإضافة إلى اتخاذ بعض الإجراءات الإدارية والتنظيمية لضمان استمرارية العمل وتعديل خطط وبرامج العمل بما يتناسب مع الظروف الراهنة على مستوى الدولة، وقد تأسست التدابير والإجراءات المتخذة من قبل ديوان المحاسبة لمواجهة انتشار جائحة كورونا على ثلاثة محاور أساسية أخذها في اعتبارها : التدابير والإجراءات المتخذة على مستوى الدولة ، مراعاة الالتزام التام بمسئوليات الديوان في ممارسة عمله الرقابي وتيسير عمل أجهزة الدولة لمواجهة هذه الجائحة دون الإخلال بالقواعد والإجراءات المالية السليمة التي تضمن المحافظة على المال العام .

وفيما يلي عرض لخطة الإجراءات والتدابير التي اتخذها الديوان لمواجهة هذه الجائحة تصنف وفق محاورها الثلاثة على النحو الآتي :

**المحور الأول :** خطة استمرارية العمل وإدارة الأزمات وتتضمن بعض الإجراءات المتخذة لحماية موظفي الديوان والإجراءات اللازمة لاستمرار الأداء ومباشرة العمل الرقابي تذكر منها الباحثة : إعادة توزيع القوة البشرية للديوان بحيث يعمل ٢٠% من موظفي الديوان في مقر الديوان و ٨٠% من الموظفين عن بعد ، التنسيق مع الجهات الخاضعة للرقابة بشأن آلية تنفيذ المهام الرقابية وتوفير البيانات اللازمة ، تأجيل الأعمال والأنشطة غير الضرورية التي قد يرتبط تنفيذها بزيادة مخاطر العدوي ، عمل منظومة تحليلية تقوم بجمع وتقييم المخاطر المؤسسية والتشغيلية من الجهات الخاضعة للرقابة وفقاً لسجلات ومؤشرات مخاطر محددة .

**المحور الثاني :** خطة تنمية القدرات ورفع مستوى التوعية وتتضمن بعض الإجراءات المتخذة تذكر منها الباحثة إعادة برمجة خطة التدريب ليتم تنفيذ كافة البرامج عن بعد ،التنسيق مع إدارة نظم المعلومات بشأن استخدام منصة التدريب التي تم شرائها وتدريب موظفي مركز التميز على استخدامها ، رفع مستوى الوعي بالمسؤولية المجتمعية لدي جميع الموظفين بالإجراءات والتدابير الوقائية الواجب إتباعها للتصدي لفيروس كورونا من خلال إرسال رسائل البريد الإلكتروني .

**المحور الثالث :** خطة تفعيل المنظومة الالكترونية والتواصل عن بعد وتتضمن بعض الإجراءات المتخذة تذكر منها الباحثة: قيام الديوان بتوفير أجهزة كمبيوتر للموظفين الذين يعملون عن بعد ، توفير برامج دليل المستخدم لبرامج الاجتماعات عن بعد ، بحث ودراسة تطبيق مشروع Microsoft Azure للأنظمة السحابية .

### ٣/١/٤ تجربة ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق في مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا

قام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق بوضع خطة لعمل الديوان في ظل مواجهة جائحة كورونا هدفت إلى : تذليل العقبات التي تواجه مراجعي الديوان من خلال مجموعة من الإرشادات التي تضمن الاستجابة للمخاطر وفق أحدث إصدارات وممارسات المنظمات المهنية والإقليمية ذات الصلة بالإضافة إلى :

#### **- توضيح لبعض المخاطر المتوقعة التي قد تعوق تنفيذ الخطة تذكر منها الباحثة:**

حدوث حالات تأخير في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لاستكمال أعمال الرقابة ، احتمال إصابة مراجعي الديوان بالفيروس الأمر الذي قد يتعذر معه انجاز العمل وفق توقيتات محددة ، عدم إمكانية إجراء عمليات المراجعة الميدانية ، مخاطر سوء استخدام الأموال المتاحة وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات في ظل تنفيذ الإجراءات الاستثنائية لمجابهة كورونا .

#### **- كما قام الديوان بوضع مقترحات للتخفيف من هذه المخاطر المتوقعة تذكر منها الباحثة**

تكثيف عمليات التواصل مع المسؤولين في وزارة المالية والجهات الأخرى المعنية بمجابهة الجائحة بمختلف الوسائل لفحص ومراقبة عمليات استلام وصرف مبالغ التخصيصات والمنح التي تمت منذ بدء إعلان حالة الطوارئ الصحية و إعادة ترتيب أولويات عمل الديوان وفقا لذلك ، مراعاة

المرونة عند مراجعة الإجراءات الحكومية التي اتخذت في ظروف كانت تتطلب استجابة سريعة واتخاذ إجراءات عاجلة من قبل الحكومة ، دون الإخلال بمبادئ رقابة الالتزام بشكل عام من حيث تطبيق ضوابط وتعليمات إبرام العقود والخدمات بما يتوافق مع مبادئ المساءلة والشفافية والنزاهة

كما قام الديوان بوضع خطة العمل المقترحة والتي تم تقسيمها من قبل الديوان إلى محورين على النحو الآتي :

**المحور الأول :** علي مستوي مراجعي الديوان ويتضمن سعي الديوان نحو تحقيق ثلاثة أهداف لضمان نجاحه في أداء مهامه بما يتناسب مع تداعيات جائحة كورونا وهي:

١- مواصلة إجراء أعمال المراجعة على البيانات المالية بجودة عالية مع مراعاة المرونة في التعامل مع الجهات الحكومية مع إعادة النظر بالأولويات ، ٢- تقييم الإجراءات الحكومية ، ٣- تقوية وإرساء منظومة متطورة للبنية التحتية والتكنولوجيا لنظم المعلومات في عمليات المراجعة وفي دعم قدرات موظفي الديوان.

**المحور الثاني :** علي مستوي مراقبي الحسابات من خلال تقديم بعض الإرشادات تذكر منها الباحثة حث الديوان مراقبي الحسابات لديه على الامتثال للمعايير الدولية والمحلية عند إجراء أعمال المراجعة وان تطلب ذلك وقتا إضافيا لإكمال عمليات المراجعة ، تقييم الاستمرارية حيث إن تفشي الجائحة سبب تأثيرات كبيرة على المنشآت الاقتصادية وادي بعضها إلى التوقف الكامل أو الجزئي ، النظر في تأثير الجائحة علي كيفية جمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة ، التركيز على المعايير الدولية للمحاسبة المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم بيئة عمل المنشأة .

**٥/١/٣ تجربة الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية :**

في إطار مواجهة التداعيات السلبية لانتشار أزمة فيروس كورونا ، نظم الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية ٣٢ ورشة عمل عن بعد ، استفاد منها نحو ٢١٨٢ متدربا من موظفي الديوان والجهات الحكومية الخاضعة لرقابته في مختلف مناطق المملكة ، وفعل الديوان العام للمحاسبة إجراءات العمل عن بعد من خلال منظومة الرقابة الإلكترونية الخاصة به "شامل" التي تتيح لجميع العاملين بالديوان إنجاز مهامهم دون الحاجة للحضور لمقرات العمل ، كما تتيح المنظومة لجميع

الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تبادل البيانات المالية مع الديوان واستلام الملاحظات بشكل الكتروني ، وتعد هذه المنظومة احد أهم استثمارات البنية التحتية التي قام بها الديوان مؤخرا ، وهي فريدة من نوعها على المستوى الدولي ، حيث تهدف إلى جميع أتمته جميع إجراءات العمل الفني بالديوان ، وتطوير آليات التواصل مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، والتحول من الوسائل التقليدية في توفير المستندات و البيانات إلى الوسائط الالكترونية بهدف رفع الكفاءة والفاعلية في إجراءات الرقابة المالية الشاملة على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والاستفادة من التقنيات ، وتعتبر هذه المرحلة هي الخطوة الأولى ضمن الخطة الإستراتيجية الحالية ، وسوف تشمل في مراحلها القادمة تطوير تقنيات المراجعة الإلكترونية والذكاء الاصطناعي في المراجعة المالية والرقابة على الأداء (وكالة الأنباء السعودية ، ٢٠٢٠) [www.spa.gov.sa](http://www.spa.gov.sa) .

وحيث تعد جائحة كورونا حدثا صحياً عاما طارئا غير مسبوق يفرض ضغوطا على جميع الأفراد والأجهزة الحكومية في جميع البلدان النامية والمتقدمة ، ويمثل تحديا كبيرا لدور الأجهزة العليا للرقابة في قدرتها على الاستمرار في أداء عملها الرقابي ودعم الأجهزة الحكومية وضمان الشفافية والمساءلة خاصة في ظل القرارات التي يتم اتخاذها دون اعتبار لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية فإنه يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الاستفادة من إصدارات الإنتوساي حول التعامل مع الكوارث والأزمات : مثل الإصدار رقم (٥٥٠٠) من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا توجيهات عامة حول مراجعة المساعدات المتعلقة بالكوارث ، والإصدار رقمي (٥٥١٠ ، ٥٥٢٠ ) اللذان يمثلان على التوالي مراجعة ما قبل الكوارث وما بعدها . والإصدار رقم (٥٥٣٠) الخاص بمخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بالمساعدات المتعلقة بالكوارث ، والإصدار رقم ( ٥٥٤٠ ) الخاص بمعلومات جغرافية - مكانية كأداة لمراجعة مرحلتي ما قبل وما بعد الكوارث .

٦/١/٣ تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في مواجهة أزمة انتشار

فيروس كورونا :

١/٦/١/٣ تمثلت أهم مجهودات السيد المستشار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات في الآتي :

قيام سيادته بإصدار عدد من القرارات التنظيمية مثل القرار رقم ١٩١٦ لسنة ٢٠٢٠ وأخرها القرار رقم ( ٢١٣٢ ) لسنة ٢٠٢٠ والمنشور علي الموقع الرسمي للجهاز ، بشأن تنظيم العمل وقواعد تشغيل الأعضاء والعاملين تحقيقاً للصالح العام وبما يراعى التدابير الاحترازية للتعامل مع فيروس كورونا .

وفي إطار حرص الجهاز المركزي للمحاسبات على اطلاع أعضائه على احدث المستجدات في مجال العمل الرقابي ، فقد وافق سيادة المستشار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات علي نشر تقرير حول الاستبيان الذي أعدته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة بإقليم الكاريبي (كاروساي) حول "أثار كوفيد - ١٩ على الأجهزة العليا للرقابة من المنظور الكاريبي " وإتاحة الإطلاع على التقرير من خلال الموقع الرسمي للجهاز . (<http://asa.gov.eg/page.aspx?id=5-1164>)

وحرصا من سيادته على إتاحة المعرفة ودعم القائمين على العمل الرقابي والمحاسبي والإداري بالجهاز فقد قام موقع الجهاز في ٢٠٢١/١/١٧ بنشر المكتبة الإلكترونية الحديثة في شكلها الجديد علي الموقع الرسمي للجهاز والتي تحتوي على العديد من القوانين والقرارات ومعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة خلال عام ٢٠٢٠ ،بالإضافة لأعداد الجريدة الرسمية والوقائع المصرية كاملة للأعوام من ٢٠١٥حتي ٢٠٢٠ وذلك لتعميم الاستفادة والتيسير على كافة الأعضاء والعاملين بالجهاز في مختلف محافظات جمهورية مصر العربية . (<http://asa.gov.eg/eEmpPage.aspx>)

كما شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في المحاضرة التي نظمتها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ارابوساي) حول موضوع تداعيات وباء كوفيد -١٩ ، التحديات والمجالات المتوقعة في التدقيق المالي في ٢٨ ديسمبر ٢٠٢٠ حيث تم من خلال هذه المحاضرة تسليط الضوء على أهم الجوانب المؤثرة على القوائم المالية نتيجة هذه الجائحة و التحديات التي فرضتها الظروف المصاحبة لها على أعمال المراجعة المالية والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل مراجعي الحسابات للاستجابة لهذه التحديات (Arabosai) .

وفي ظل هذه الظروف الاستثنائية التي تفرضها أزمة انتشار فيروس كورونا وحرصا من السيد المستشار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات على أهمية تطوير تكنولوجيا المعلومات

والاتصالات لدعم العمل الرقابي للجهاز فقد تفضل سيادته بتوقيع بروتوكول المرحلة الثالثة للتعاون المشترك بين وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والجهاز المركزي للمحاسبات لتطوير وتحديث القدرات التكنولوجية ومنظومة التحول الرقمي للجهاز لإتمام العمل المؤسسي للجهاز من تطبيقات أو بنية تحتية ذات كفاءة عالية بالإضافة إلى تطوير الكفاءات والقدرات البشرية العاملة بالجهاز وتطوير قاعات التدريب ، وذلك بهدف دعم أعمال الجهاز الذي يعد مرجعا لحوكمة أداء كافة الأجهزة التنفيذية بجمهورية مصر العربية ، ويعد ذلك منعطفًا فارقًا في مسار التطوير التقني لأعمال الجهاز المركزي للمحاسبات بما يتواءم مع جهود الدولة لرقمنه الأداء الحكومي ويعظم من القدرات الفنية للجهاز في ممارسة مهامه الرقابية وتحسين مخرجاتها .

### ٢/٦/١/٣ دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على الجهات الحكومية في ظل أزمة انتشار فيروس كورونا :

في إطار نقاشي أزمة كورونا فان الجهاز المركزي للمحاسبات يتابع من خلال أدائه لمهامه الرقابية علي الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته و المسئولة عن تمويل الأزمات وإدارتها مثل وزارة المالية ، ووزارة الصحة والسكان ، ووزارة التموين والتجارة الداخلية تنفيذ القرارات الصادرة بشأن الحد من انتشار أزمة نقاشي كورونا ويعد التقارير الرقابية وما تتضمنه من التوصيات اللازمة في هذا الشأن وفيما يلي عرض لأهم قرارات السيد رئيس مجلس الوزراء بجمهورية مصر العربية الصادرة بشأن التدابير الاحترازية للحد من انتشار أزمة كورونا :

- قرار رقم ١٠٦٩ لسنة ٢٠٢٠ بشأن الإجراءات الاحترازية لمواجهة تداعيات فيروس كورونا
- قرار رقم ٧٦٨ لسنة ٢٠٢٠ بشأن خطة الدولة الشاملة لحماية المواطنين من أي تداعيات محتملة لفيروس كورونا .
- قرار رقم ٧١٩ لسنة ٢٠٢٠ بشأن بعض التدابير الاحترازية المتخذة بوحدات الجهاز الإداري بالدولة وشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام .
- قرار رقم ٧١٨ لسنة ٢٠٢٠ بشأن تعليق حركة الطيران الدولي في جميع المطارات المصرية

- قرار رقم ٦٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن تعليق جميع الفعاليات التي تتطلب تواجد ايه تجمعات كبيرة للمواطنين .
- قرار رقم ٧١٧ لسنة ٢٠٢٠ بشأن تعليق الدراسة في جميع المدارس والمعاهد والجامعات وحضانات الأطفال . (الجريدة الرسمية - العدد ٢٠ مكرر)
- - قرار رقم ٩٣٩ لسنة ٢٠٢٠ بشأن استمرار خطة الدولة الشاملة لحماية المواطنين من أي تداعيات محتملة لفيروس كورونا . (الجريدة الرسمية - العدد ١٧)

### ٣/٦/١/٣ فيما يلي عرض لأهم الإجراءات التي تم اتخاذها من قبل وزارة المالية المصرية :

أصدرت وزارة المالية المصرية الكتاب الدوري رقم ١٣٤ لسنة ٢٠٢٠ الذي تضمن عدد من الضوابط وقواعد الترشيد وضبط الإنفاق العام الواجب على الجهات الحكومية المصرية الالتزام بها في نهاية النصف الأول من العام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١ مرتكزة على قرار رئيس الوزراء المصري رقم ١٧٦٣ لسنة ٢٠٢٠ وأكد الكتاب أن تلك الضوابط تأتي في ضوء متطلبات المرحلة الحالية لتحقيق مزيد من الانضباط المالي وسلامة توجيه المخصصات المالية المدرجة بالموازنة العامة للدولة في ظل استمرار جائحة كورونا في نهاية العام الحالي ، وتشدد على الالتزام بقواعد ترشيد الإنفاق العام لمدة ٦ أشهر اعتبارا من بداية العام بموازنة السنة المالية ٢٠٢٠/٢٠٢١ مع التطبيق بأثر رجعي منذ بداية العام المالي مطلع يوليو الماضي ، ووفقا للكتاب الدوري جمدت الحكومة المصرية نحو ٥٠% من مخصصات الدولة لشراء الأصول غير المالية والاستثمارات الجديدة في الوزارات والجهات الحكومية التي توقفت أنشطتها جزئيا أو كليا متأثرة بتفشي جائحة كورونا خلال الفترة الماضية بالإضافة الى تجميد نحو ٢٠% من مخصصات الوزارات التي لم تتأثر أنشطتها بالتداعيات السلبية الناتجة عن الجائحة ولم تعلق أنشطتها سواء جزئيا أو كليا . (www.mof.gov.eg)

### ٢/٣ دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابته في

#### ظل أزمة انتشار فيروس كورونا :

ينظم عمل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابته المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، الصادرة بموجب قرار

السيد وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ وقرار السيد رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٨ والتي توفر الإرشادات اللازمة لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ، لتمكنهم من إبداء الرأي عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ويمكن الاعتماد علي هذه المعايير في ظل الظروف الصعبة التي صاحبت عملية انتشار وتفشي الفيروس وما صاحبها من ارتفاع مستوي عدم التأكد لمساعدة مراقبي الجهاز على ممارسة الشك المهني وتوظيف الأحكام المهنية التي تمكنهم من تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوي مقبول مع الحفاظ على مستوي جودة أداء عملية المراجعة ، كما تساعد مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره الجهاز الاعلي للرقابة في جمهورية مصر العربية على أداء مهامهم الرقابية ووضع خطط المراجعة والتوجيه والإشراف على أعمال المراجعين بما لا يخل بالدور الرقابي للجهاز على حماية المال العام خاصة في ظل هذه الظروف العصيبة التي تمر بها البلاد ، ويولي الجهاز المركزي للمحاسبات اهتماما خاصا ببعض جوانب أعمال مراجعة القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابته وخاصة المنشآت الأكثر تضررا من تفشي الفيروس مثل شركات السياحة والطيران والتأمين والبنوك نظرا لما تتضمنه القوائم المالية لهذه المنشآت من ارتفاع حالة عدم التأكد وتزايد مخاطر عدم استمرارية تلك المنشآت ، وفيما يلي عرض لأهم جوانب أعمال مراجعة القوائم المالية التي تأثرت بأزمة انتشار فيروس كورونا تتمثل في الآتي :

### ١/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي خطة وتقييم مخاطر المراجعة:

يتركز اهتمام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأكثر تضررا من انتشار أزمة تفشي كورونا على تقييم مخاطر المراجعة حتي يتم أخذها في الاعتبار عند وضع خطة المراجعة المبدئية ، مسترشدين في ذلك بمعيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠) بعنوان " تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية " حيث تشير الفقرة رقم (٣) من هذا المعيار إلى انه " يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع إستراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا ..... الخ " كما أشارت الفقرة رقم ١٦ من ذات المعيار إلى

انه " ينبغي تحديث الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة وتغييرها كلما لزم الأمر أثناء سير عملية المراجعة . "

،كما ينظم عملية تقييم مخاطر المراجعة في ضوء معايير المراجعة المصرية المعياريين رقمي (٣١٥) بعنوان " تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" والمعيار رقم (٣٣٠) بعنوان " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها "

حيث يتضمن الملحق رقم (٣) من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) بعض الأحداث التي يمكن أن تشير إلى وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر والتي تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة ومن أمثلة هذه الأحداث :

- التشغيل في المناطق التي تكون غير مستقرة اقتصاديا ، الاستمرارية ومشاكل السيولة ، التغييرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة ، المنشآت أو قطاعات النشاط التي يحتمل أن تباع ،النقص في الأفراد من ذوي مهارات إصدار التقارير المحاسبية والمالية الصحيحة ، التغييرات في الأفراد الرئيسيين بما في ذلك رحيل المديرين الرئيسيين .

كما أشارت الفقرة رقم (١٠٨) من المعيار رقم (٣١٥) إلى أن اعتبارات المراجعة الخاصة لهذه الأحداث متروك لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) في ضوء الحكم الشخصي للمراجع ومدى جوهرية المخاطر التي تنطوي عليها هذه الأحداث (معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥ ، ٢٠٠٨ ، الملحق رقم ٣ ، الفقرة رقم ١٠٨).

مما سبق تري الباحثة أن : العديد من الأحداث السابق ذكرها ضمن الملحق رقم (٣) من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) ،هي أحداث تتعرض لها المنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز في الوقت الراهن كنتيجة لتقشي أزمة كورونا وانعكاس ذلك على بيئة أعمال هذه المنشآت وهو الأمر الذي يتطلب من مراجعي الجهاز تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بخلاف إجراءات المراجعة المتعارف عليها ، لتقييم المخاطر المصاحبة لهذه الأحداث ومدى تأثيرها على القوائم المالية للمنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز .

أما عن المعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) بعنوان " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " فقد تضمنت الفقرة رقم (٤٤) من هذا المعيار انه في حالة الظروف أو الأحداث غير العادية ، وعندما يقرر المراجع أن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده على مستوي التأكيد هو خطر جوهري ، فانه يتعين على المراجع أن يختبر فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر بالحصول على أدلة المراجعة التي تشير لفعالية تشغيل هذه العناصر خلال الفترة الحالية وليس خلال الفترة السابقة ، على الرغم من أن إجراءات المراجعة المعتادة تتيح للمراجع الاعتماد على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية هذه العناصر خلال الفترة السابقة

كما أشارت الفقرة رقم (٧٢) من هذا المعيار إلي انه "إذا لم يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالنسبة لتأكيد هام ومؤثر في القوائم المالية ، فعليه محاولة الحصول على أدلة مراجعة إضافية ، وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، فينبغي عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي " (معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠، ٢٠٠٨ ، الفقرات أرقام ٤٤ ، ٧٢)

**مما سبق يمكن القول انه :** في إطار التزام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بمعايير المراجعة المصرية فإنهم يأخذون في الحسبان عند وضع خطة المراجعة احتمالات تعرضها لبعض التغييرات إذا لزم الأمر بما يتماشى مع المخاطر والأحداث الغير متوقعة الناتجة عن أزمة تفشي فيروس كورونا .

### ٢/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي أدلة الإثبات :

يتركز اهتمام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأكثر تضررا من انتشار أزمة تفشي كورونا عند الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ، على كلا من معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ بعنوان "أدلة المراجعة"، ومعيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ بعنوان "أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة"، ويتضمن معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١) إرشادات للمراجعين في حالة جمع الأدلة في بعض الظروف المحددة ولبنود مختارة في حالة كون هذه البنود هامة ومؤثرة على القوائم المالية ككل .

وقد أشارت الفقرة رقم (٧) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١) "انه عندما يكون حضور جرد المخزون غير عملي نظرا لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون أو عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديدا لسلامة المراجع ، فعلي المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك إجراءات بديله تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون ، وهذه الإجراءات البديلة مثل التقصي عن مستندات البيع التي تمت لاحقا لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون . وفي حالة ما إذا تعذر على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة ، ففي هذه الحالة يجب على المراجع تعديل رأيه في تقريره نتيجة لوجود قيد على نطاق المراجعة " (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ ، ٢٠٠٨ ، ورقم ٥٠١ ، ٢٠٠٨ ، فقرة رقم ٧ )

**مما سبق يمكن القول :** أن تفشي أزمة كورونا تفرض مجموعة من التحديات في الوقت الحالي تتمثل في تعذر مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في حضور جرد المخزون لوجود المخزون في أماكن تفشي المرض أو لحظر السفر لمواقع تواجد المخزون ، الأمر الذي يستلزم من مراجعي الجهاز في هذه الحالة السعي نحو الحصول على أدلة مراجعة كافية وبديلة عن هذا البند خاصة إذا كان هذا البند جوهري بالنسبة لنشاط المنشأة الخاضعة لرقابة الجهاز مثل أن يطلب من المنشأة الخاضعة لرقابة الجهاز تكليف شخص موضوعي من احد موظفيها لانجاز هذه المهمة ، أو الحصول على إقرارات من الإدارة تؤكد صحة بند المخزون ، وان يتم الإشارة في تقارير المراجعة إلى الظروف التي منعت من التحقق من صحة هذا البند .

**٣/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم مدي ملائمة افتراض الاستمرارية :**

أشارت الفقرتان رقمي (١٠،٩) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) بعنوان "الاستمرارية" إلى انه ينظم مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم مدي ملائمة افتراض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية للمنشآت حيث تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وفي التوصل لاستنتاجات بشأن مدي مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية في

المحاسبة عند إعداد التقارير المالية ، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة علي البقاء كمنشأة مستمرة استنادا لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، ويجب أن يعلم المراجع أن هذه المسؤولية تظل موجودة حتي وان كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلبا صريحا يقضي بإجراء الإدارة تقييما خاصا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ، ولأن المراجع لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي تؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فانه لا يجب أن ينظر لتقرير المراجعة الذي لا يتضمن اى إشارة للشك في قدرة المنشأة على الاستمرارية على أنه ضمانا أو تأكيدا لقدرتها على الاستمرار (معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ ، ٢٠٠٨ ، الفقرتان رقمي ٩،١٠).

**مما سبق يمكن القول أن :** الوضع الحالي لتفشي فيروس كورونا سوف ينعكس علي العديد من الشركات وخاصة المنشآت العاملة بقطاع السياحة والطيران والقطاع المصرفي وشركات التأمين حيث تواجه هذه الشركات مخاوف بشأن قدرتها على الاستمرار في الوقت الحالي .

**ويمكن القول :** أن مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات الذين يقومون بمراجعة القوائم المالية للمنشآت العاملة بالقطاعات السابق ذكرها السياحة والطيران ..... الخ يبذلون قصارى جهدهم حول تحري العناية المهنية الواجبة والتي تتمثل في جمع المزيد من الأدلة اللازمة حول تقييم الأوضاع والظروف المحيطة بكل منشأة للوقوف على ما إذا كان افتراض الاستمرارية لهذه المنشآت مناسب أم لا بالمقارنة بأدائها ومركزها المالي من خلال تقييم خطط إدارات هذه المنشآت في ضوء التوقعات المستقبلية حول تفاقم خطر تفشي الفيروس وان يتم الإشارة إلى ذلك بتقرير المراجعة .

**٤/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي مسؤولية المراجع الخارجي بشأن مراجعة الأحداث اللاحقة .**

ينظم مسؤولية المراجع تجاه الأحداث اللاحقة معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) بعنوان " الأحداث اللاحقة " وقد أشارت الفقرة رقم (٣) من هذا المعيار إلى انه يمكن التفريق بين نوعين من الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية ، النوع

الأول وهو يمثل الأحداث التي توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم المالية ، والنوع الثاني هي الأحداث التي تعطي دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ إعداد القوائم المالية .  
وبالنظر للوضع الحالي لتفشي فيروس كورونا على القوائم المالية للمنشآت فإنه يجب على المراجع أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تمت المحاسبة عنها بطريقة مناسبة وأنه تم الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقا لمتطلبات الفقرة رقم (٨) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) ، كما يجب على المراجع أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة لتعديل أم لا وان يناقش الأمر مع الإدارة وان يتم اتخاذ الإجراء المناسب طبقا للظروف بموجب الفقرة رقم (١٠) من ذات المعيار . وفي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يري فيها المراجع أن القوائم المالية بحاجة لتعديل ، ولم يكن المراجع قد اصدر تقريره فيجب عليه إصدار تقريره برأي متحفظ أو برأي عكسي وفقا لمتطلبات الفقرة (١٢) من المعيار (٥٦٠) . أما إذا كان المراجع قد قام بتقديم تقريره للمنشأة بالفعل ولكن وقعت هذه الأحداث قبل تاريخ نشر القوائم المالية ، فيجب على المراجع أن يخطر الإدارة ومسئولي الحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية للطرف الثالث قبل إجراء التعديلات اللازمة .

وفي حالة ما إذا وقعت أحداث بعد قيام المنشأة بنشر القوائم المالية ، وفي ضوء هذه الأحداث أصبح المراجع على علم بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وأن هذه المعلومات لو كانت أتاحت في تاريخ تقرير المراجع لتسببت في تعديل تقريره ، ولذا يتعين على المراجع دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة لتعديل ، وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة ومسئولي الحوكمة ، وأن يقوم باتخاذ الإجراء المناسب طبقا للظروف وذلك وفقا لمتطلبات الفقرة رقم (١٥) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) . وفي حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية ، فيجب أن يتضمن التقرير الجديد للمراجع فقرة إيضاحية أو للفت الانتباه يشير فيها المراجع بتوسع أكبر إلي السبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وللتاريخ السابق الذي صدر فيه تقريره ، ولا يوجد أي التزام على المراجع بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها . (معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، ٢٠٠٨، الفقرات أرقام ٣، ٨، ١٠، ١٢، ١٥ )

## ٥/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي مراجعة التقديرات المحاسبية :

تنظم عملية مراجعة التقديرات المحاسبية معيارين هما معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" ومعيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) بعنوان "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها" وقد أشارت الفقرة رقم (٨) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) والفقرة رقم (٣٣) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)، انه يجب على المراجع ان يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ، ومدى مناسبة الإفصاح المطلوب عنها . وغالبا ما يكون الحصول على الأدلة المتاحة لتأييد التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة وقل حسما من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى بالقوائم المالية .

كما أشارت الفقرة رقم (١٠) من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) إلى انه يتعين على المراجع أن يستخدم واحد أو مزيج من الأساليب الثلاثة التالية عند مراجعة التقديرات المحاسبية : التحقق من واختبار العملية المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد التقرير ، استخدام تقدير مستقل لمقارنته مع التقدير المعد من قبل الإدارة ، التحقق من الأحداث اللاحقة والتي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي تم إعدادها . كما سيتعين على المراجع وفقا لمتطلبات الفقرة رقم ٢٤ من ذات المعيار أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمدي معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة بناء على معرفته ببيئة عمل المنشأة والصناعة ، وما إذا كان التقدير يتسق مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراجع خلال عملية المراجعة . (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ ، ٢٠٠٨ ، الفقرات ٨ ، ١٠ ، معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥ ، ٢٠٠٨ ، الفقرة رقم ٣٣)

**مما سبق يمكن القول انه :** يمكن لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات اعتبار أن الأحداث الناتجة عن تفشي فيروس كورونا في بداية عام ٢٠٢٠ يمكن أن تؤدي دورا هاما في مساعدة مراجعي الجهاز على توفير أدلة مراجعة إضافية بشأن مدى معقولية التقديرات المحاسبية على أن يتم مراعاة طبيعة ومدى تأثير هذه الأزمة على القطاعات المختلفة حيث يختلف تأثير تفشي الفيروس من قطاع لآخر، حيث تعتبر القطاعات الأكثر تضررا هي قطاعات السياحة والطيران والقطاع المصرفي

وشركات التأمين. في حين تعتبر قطاعات الصحة والأدوية هي الأكثر تفاعلاً عند إعداد التقديرات المحاسبية الخاصة بها وهو الأمر الذي قد يدفع المراجع إلى القول بعدم صحة التقديرات المحاسبية التي أعدتها إدارات هذه القطاعات المتضررة في نهاية السنة المالية ٢٠١٩ والسعي نحو التأكد من مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها القطاعات المتفائلة .

**مما سبق يمكن القول :** انه يجب على المراجع أن يبحث عن إجراءات مراجعة إضافية للتحقق من نقطة تقدير الإدارة فإذا ما قدمت أدلة المراجعة الإضافية دعماً لرأي المراجع ففي هذه الحالة يجب أن ينظر المراجع في مدى الاختلاف بين تقديره وتقدير الإدارة فإذا كان الاختلاف بين المدى الذي أعده المراجع وتقدير الإدارة ليس كبيراً ، فعليه أن يطلب من الإدارة تعديل هذا التقدير لأقرب نقطة من المدى المقدر منه . أما إذا خلاص المراجع إلى أن تقدير الإدارة ينحرف كثيراً عن المدى الذي أعده ، فسيتعين على المراجع في هذه الحالة أن يطلب من الإدارة إعداد تقدير محاسبي جديد ، وإذا ما رفضت الإدارة إعداد مثل هذا التقدير ، فيجب على المراجع أن يقارن هذا التحريف مع غيره من التحريفات الأخرى للحكم على ما إذا كانت تمثل في مجموعها تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية أم لا فإذا ما توصل أنها تمثل تحريفاً جوهرياً للقوائم المالية ، فيجب عليه أن ينظر في مسالة إبداء رأي غير نظيف علي القوائم المالية ككل .

### ٦/٢/٣ اثر أزمة انتشار فيروس كورونا علي احتمالات تعديل تقرير المراجعة الخارجية:

إن تقرير المراجع على عمليات مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام ينظمه معيارين هما معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ بعنوان "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" والمعيار رقم (٧٠١) بعنوان التعديلات على تقرير مراقب الحسابات ويتضمن المراجعة المصري رقم (٧٠١) بعض الحالات التي تتطلب من المراجع تعديل تقريره :

حيث تضمنت الفقرة رقم (٦) من المعيار أنه يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة استمرارية المنشأة .

كما تضمنت الفقرة رقم (٧) من ذات المعيار انه يجب أن يدرس المراجع الحاجة لتعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية .

كما تضمنت الفقرة رقم (٩) إضافة فقرة للفت انتباه قارئ التقرير بأمر تتعلق بمشكلة الاستمرارية أو وجود عدم تأكد مؤثر يعتبر عادة كافيا للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير المراجع بالنسبة لهذه الأمور ، ومع ذلك في الحالات الصارخة مثل حالات تعاضم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراجع ما إذا كان من المناسب الامتناع عن إبداء الرأي بدلا من إضافة فقرة للفت الانتباه . (معيان المراجعة المصري رقم ٧٠٠ ، ٢٠٠٨ ، ورقم ٧٠١ ، ٢٠٠٨ ، الفقرات أرقام ٦ ، ٧ ، ٩)

**توصية هذا المبحث :** ترى الباحثة أن تقشي هذا الفيروس يمكن اعتباره مقياس للحكم على مدى كفاية التأهيل العملي لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات للتصدي مع مستجدات الأوضاع في بيئة العمل الرقابي وما يصاحبها من ارتفاع مستويات عدم التأكد .

**مما سبق ترى الباحثة :** أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تؤدي دورا هاما في ردع المخالفين والحد من الأزمات المحتملة ، وأنه من الأهمية تضافر جهود كافة الأجهزة العليا للرقابة المالية على مستوى العالم العربي لجمع كافة الإجراءات الرقابية التي يتخذها كل جهاز رقابي للتصدي لجائحة كورونا ووضعها في دليل إرشادي يكون بمثابة وثيقة مرجعية لتجارب مختلف الأجهزة الرقابية العربية وتعميمها وإتاحتها ليطلع عليها جميع الأجهزة الرقابية والمنظمات الدولية والمحلية المعنية بالعمل الرقابي بحيث يستفيد منها كل جهاز رقابي وفقا لما يتناسب مع ظروف وتشريعات البيئة التي يعمل بها .

## المبحث الثالث

مقترحات لتحسين جودة أداء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل أزمة انتشار فيروس

كورونا

١/٤ تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر :

قامت لجنة المعايير المهنية والرقابية بوضع إطار عام للمراجعة المبنية علي المخاطر يستند على ترتيب أولويات المراجعة وتوجيه جهود المراجعين نحو المناطق والأنشطة والعمليات ذات المخاطر العالية داخل الجهات الخاضعة للرقابة ، ليتم تغطيتها بشكل جيد في مختلف مراحل عملية المراجعة انطلاقا من إستراتيجية جهاز الرقابة ومن البرنامج السنوي للمراجعة - خطة العمل السنوية مرورا بمرحلتى التخطيط وتنفيذ مهام المراجعة وحتى إعداد تقرير المراجعة (لجنة المعايير المهنية والرقابية ، ٢٠١٨، ص ١١-ص ١٤).

ويعرف المعهد الدولي للمراجعة الداخلية منهج المراجعة المبنية على المخاطر بأنه " منهج يعمل على ربط مهام المراجعة بالإطار العام لإدارة المخاطر الخاص بالمؤسسة، وذلك بهدف إعطاء تأكيد معقول إلى الإدارة العليا بان عمليات إدارة المخاطر تساهم بشكل فعال في السيطرة على المخاطر القائمة ضمن حدود رغبة المؤسسة في المخاطرة "

ويهدف منهج المراجعة المبنية على المخاطر بشكل أساسي حسبما جاء في تعريف المعهد الدولي للمراجعة الداخلية إلى تقديم قيمة مضافة للأطراف ذات العلاقة من خلال إعطاءها تأكيدا معقولا بشأن التحكم في المخاطر الرئيسية للمنشأة والتي من المفترض أن تنعكس سلبا على تحقيق أهدافها وعلي أصولها وبياناتها المالية .

ويحقق منهج المراجعة المبنية على المخاطر العديد من المزايا سواء بالنسبة لمؤسسات المراجعة (الأجهزة العليا للرقابة) والمراجعين والإدارة العليا بالمنشآت الخاضعة للرقابة وكل الأطراف ذات العلاقة .

- المزايا المحققة بالنسبة لمؤسسات المراجعة والمراجعين تتمثل في :

توجيه أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم وتقييم أعمالهم ، التأكد من بذل المراجعين للعناية المهنية اللازمة ، مساعدة المراجعين على تحديد الأحداث والظروف التي من تؤثر بشكل عكسي علي قدرة المراجعين على أداء عملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول .

- المزايا المحققة بالنسبة للإدارة العليا بالمنشآت الخاضعة للرقابة وكل الأطراف ذات العلاقة تتمثل في :

تقييم مدي تناسب الإجراءات والتدابير المتخذة بالمقارنة بنوعية وحجم المخاطر التي تواجه أنشطة وعمليات وأصول المنشأة ، التركيز على المخاطر غير المسيطر عليها وإبراز المخاطر التي تم التحكم فيها ، اخذ الحيطة والحذر من المخاطر الحالية والمحتملة والاستعداد لمواجهةها قبل وقوعها .

**خطوات تنفيذ منهج المراجعة المبنية على المخاطر :**

إن نجاح تطبيق هذا المنهج يبدأ أولاً من إعداد البرامج السنوية للمهام الرقابية تعتمد في إعدادها على عنصر المخاطر المتصلة بالجهات الخاضعة للرقابة وتنتهي بمرحلة تتبع تنفيذ إدارة المنشأة لتوصيات الجهاز الأعلى للرقابة الواردة بالتقارير الرقابية ، ويمر تطبيق هذا المنهج بثلاث مراحل عملية وهي التخطيط والتنفيذ والتقرير .



شكل (١) يوضح خطوات تنفيذ منهج المراجعة المبنية على المخاطر - إعداد الباحثة

البرنامج السنوي (خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة) :

يعني قيام الجهاز الأعلى للرقابة بعمل مسح شامل وتقييم للمخاطر المتصلة بعينة من المنشآت والقطاعات والبرامج الحكومية ويعطي أولوية المراجعة للمجالات التي تنطوي على مخاطر عالية ويتم إدراج ذلك بالبرنامج السنوي والذي يكون قابل للتعديل في ضوء التغير في الأحداث والظروف التي يمكن أن تدل على وجود مخاطر تتعلق بالأخطاء الجوهرية بالنسبة للجهات الخاضعة للرقابة والتي يتم الارتكاز عليها لاختيار المنشآت التي ستخضع للرقابة خلال سنة معينة وهذه الأحداث مثل : وجود تغيرات سلبية في البيئة الخارجية للجهات الخاضعة للرقابة يكون لها تداعيات بعيدة المدى على نشاط هذه الجهات ، فشل المنشأة في تحقيق أهدافها رغم أهمية الموارد التي تم صرفها ، تحقيق المنشأة لخسائر مالية كبيرة ..... الخ .

**مرحلة التخطيط لعملية المراجعة :** وتعتمد هذه المرحلة على فهم بيئة وأنشطة المنشأة و ترتيب أولويات إجراءات المراجعة وأساليب الحصول على أدلة الإثبات وفقا لخارطة المخاطر المحددة من قبل المنشأة الخاضعة للرقابة .

**مرحلة تنفيذ عملية المراجعة :** في هذه المرحلة يتم توجيه جهود المراجعين نحو الأنشطة ذات المخاطر العالية والتي سبق وان تم تحديدها في مرحلة التخطيط حيث يتم تنفيذ اختبارات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية ، التأكد من احتمال وجود أخطاء أو تحريفات في البيانات المالية ، تنفيذ اختبارات حول فعالية وكفاءة التدابير والإجراءات المكونة لخطة المخاطر مع التركيز على المخاطر الغير متحكم فيها .

**مرحلة إعداد تقرير المراجعة :** يعتبر تقرير المراجعة هو الوسيلة التي من خلالها يتم إبلاغ الأطراف ذات العلاقة بنتائج عملية المراجعة وإبراز المخاطر والخسائر الناتجة عنها وكذا اقتراح توصيات حول إدارة المخاطر وبيئة الرقابة الداخلية

**مرحلة تتبع تنفيذ التوصيات :** بهدف التأكد من إدراجها ضمن خطة إدارة المخاطر القائمة على مستوي المنشأة الخاضعة للرقابة .

**مما سبق تري الباحثة أن :** التداعيات السلبية الناتجة عن أزمة تفشي فيروس كورونا التي تسود العالم الآن تستدعي تبني الأجهزة الرقابية بوجه عام والجهاز المركزي للمحاسبات بوجه خاص تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر وان تطبيق هذا المنهج وما يحققه من مزايا سيزيد من جودة

الأداء المهني لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات نظرا لما يحققه من ترتيب أولويات المراجعة والتركيز على الجوانب عالية الخطورة .

#### ٢/٤ التمسك بالاستقلال الوظيفي :

في ظل تفشي أزمة كورونا وانعكاساتها على أداء العديد من المنشآت فإن الأمر لا يسلم من تعرض مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات لبعض الضغوط الناشئة عن الآثار التي تسببها تقارير المرجعة عن أداء المنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز في ظل ارتفاع حالة عدم التأكد التي تحيط ببيئة عمل هذه المنشآت مثل عدم التأكد بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار أو عدم قدرة المنشأة على تلبية الالتزامات الحالية والمستقبلية أو توقف خطوط الإنتاج ..... الخ.

وينظم الاستقلال الوظيفي لمراجعي الجهاز المادة رقم (٧) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ ، المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ التي نصت على أن (للجهاز أن يباشر عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها في هذا القانون إما في مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها ، وإما في مقر الجهاز وفقا لما يراه رئيس الجهاز محققا للمصلحة العامة ) وهو ما يعني أن لرئيس الجهاز تحديد مكان المراجعة سواء في مقر الوحدة محل المراجعة أو في مقر الجهاز ذاته .

كما أن للجهاز الحق في أن يفحص المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين واللوائح وأي مستندات أو سجلات أو محاضر جلسات أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل وله أيضا الحق في أن يطلب أي بيانات أو معلومات أو إيضاحات يري أنها لازمة لمباشرة هذه الاختصاصات وله أن يحتفظ بما يراه من المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق إذا تطلبت عملية المراجعة ذلك ولحين الانتهاء منها .

وللجهاز في سبيل مباشرته لاختصاصاته المشار إليها في هذا القانون حق المعاينة والتفتيش على العمال والوحدات الخاضعة لرقابته ، كما له حق الاتصال المباشر بالمسؤولين الماليين بمختلف مستوياتهم سواء التابعين لوزارة المالية أو غيرهم في الجهات الخاضعة لرقابته .

#### ٣/٤ الالتزام بالميثاق المصري العام لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة .

قد يواجه مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات العديد من التحديات الناتجة عن تقشي أزمة انتشار كورونا وانعكاساتها علي بيئة المنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز وخاصة المنشآت الأكثر تضررا من تقشي الفيروس مثل شركات السياحة والطيران والتأمين والبنوك نظرا لما تتضمنه القوائم المالية لهذه المنشآت من ارتفاع حالة عدم التأكد وتزايد مخاطر عدم استمرارية تلك المنشآت .

لذلك فإن التزام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة يضمن انجاز العمل الرقابي دون الإخلال بمستوي الجودة خاصة في ظل الظروف التي تفرضها جائحة كورونا ، ولقد اصدر السيد المستشار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات في ٢٧/٨/٢٠٠٩ القرار رقم (٢١٠٢) لسنة ٢٠٠٩ باعتماد الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ليطبق بالجهاز ، ويتضمن الجزء الأول من هذا الميثاق إطار لتطبيق المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والتي تتمثل في الأتي : الأمانة والنزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، السلوك المهني .

كما تشير المادة رقم (٥) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات إلى ضرورة مراعاة المراجعين لأصول المهنة والالتزام بواجباتها وآدابها عن طريق الكشف عن الوقائع التي يعلمون بها أثناء تأدية مهمتهم والتي لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التي يشهدون بصحتها ، وذلك متي كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا لازما لكي تعبر هذه الحسابات والأوراق عن الواقع وكذلك الكشف عما علموه من نقص أو تحريف أو تمويه في هذه الحسابات والأوراق أو من أية موانع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالي أو حقيقة الأرباح والخسائر للوحدة محل المراجعة ، وعليهم مراعاة الأوضاع المهنية في الفحص والتقرير عنه والحصول على الإيضاحات التي من شأنها أن تمكنهم من اكتشاف أي خطأ أو غش وقع في الحسابات .

#### ٤/٤ الالتزام بمعايير المراجعة :

يمكن النظر إلى المعايير علي أنها إرشادات عامة قابلة للتطوير والتطبيق تساعد أعضاء المهنة ويمكن من خلالها تقييم أداء المراجع المهني والفني ومدى بذله للعناية المهنية اللازمة (أسامة حسين ، ٢٠٠٩ ، ص ٧ )

**وترى الباحثة أنه :** أن معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ في نسختها الحالية تستطيع ان توفر قدر معقول من الإرشادات المهنية التي يمكن لمراجعي الجهاز الاسترشاد بها في التصدي للمشاكل والعقبات الناتجة عن نقشي أزمة كورونا في الوقت الراهن وما يصاحبها من مستويات مرتفعة من عدم التأكد .

#### ٥/٤ التوسع في درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات :

في ظل انتشار أزمة فيروس كورونا وما فرضته من ضرورة التباعد الاجتماعي بين الأفراد ، فقد أصبح من الضروري زيادة الوعي بأهمية التوسع في درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات بالشكل الذي يساعد على الارتقاء بجودة العمل الرقابي ، من خلال التحديث المستمر لتكنولوجيا المعلومات داخل الجهاز وتوفير مناخ يسهل تطبيق هذه التكنولوجيا ويعتبرها جزء من الإستراتيجية العامة للجهاز ويهدف إلى ابتكار أساليب اتصالات جديدة بين فرعي الجهاز وبين الإدارات المركزية والقطاعات المختلفة بالشكل الذي يسهل عملية الحصول على المعلومات بشكل واضح وسريع .

#### ٦/٤ التمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني :

إن أزمة انتشار فيروس كورونا يترتب عليها أحداث جوهرية غير مسبوقه بالنسبة لمعظم المنشآت لذلك فإن البيئة الحالية التي يعمل بها مراجعي الجهاز تفرض عليهم التمسك بمستوي مرتفع من الشك المهني حتي أن إقرارات الإدارة قد لا تعد بديلا يكتفي به عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة وخاصة عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأكثر تضرراً بتقشي الفيروس مثل منشآت السياحة والطيران والبنوك والتأمين لتزايد مخاطر عدم استمرارية تلك المنشآت .

وفي هذا الشأن تشير الفقرة رقم (١٥) من معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)إلي انه " ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وان

يكون مدركا للعوامل التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها " كما تشير الفقرة رقم (١٦) من ذات المعيار " يقصد بالشك المهني تقييم المراقب لمدي سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدي مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة وعلى سبيل المثال فان إتباع أسلوب الشك المهني يعتبر ضروريا خلال مراحل المراجعة المختلفة لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك أو التعميم الزائد في التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة أو من استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة وتقييم النتائج المحققة منها . وعند تخطيط وأداء المراجعة على المراقب ألا يفترض أن الإدارة غير آمنة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل وبالتالي فان إقرارات الإدارة لا تعد بديلا عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى استنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه " (معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ ، ٢٠٠٨ ، ص ٧ ، ص ٨ )

#### ٧/٤ عقد دورات تدريبية متخصصة في المراجعة عن بعد :

وهو الأمر الذي تسعى إليه الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر لتحقيق الارتقاء بجودة الأداء المهني لمراجعي الجهاز وبكافة العاملين به من خلال عقد الدورات التخصصية وورش العمل في مختلف مجالات العمل الرقابي بالإضافة إلى إمكانية تزويد أعضاء الجهاز بما يحتاجونه من دورات خارجية في اللغة الإنجليزية تعقد بالجامعة الأمريكية بالقاهرة وغيرها من المراكز المتخصصة ، مع إمكانية التحاق أعضاء الجهاز بدورات تخصصية تعقد بمصلحة الضرائب المصرية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء .

**مما سبق يمكن القول :** أن الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر تؤدي دورا هاما من خلال قيامها بعقد الدورات التدريبية حول المراجعة باستخدام الحاسب الآلي والاهتمام باستخدام تكنولوجيا المعلومات لتحقيق التواصل الفعال بين المدربين وأعضاء الجهاز ، بهدف تحسين الأداء الفني لمراجعي الجهاز بالإضافة إلى عقد العديد من الدورات التدريبية المتخصصة لإمداد المراجعين بالإرشادات اللازمة لتطوير خبراتهم في التعامل مع المعوقات والمشاكل الناتجة عن أزمة تفشي فيروس كورونا في بيئة الممارسة المهنية بالمنشآت الخاضعة لرقابة الجهاز .



## النتائج والتوصيات :

في ضوء ما انتهى إليه البحث توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج تتمثل فيما يلي :

أن المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ يمكنها أن توفر لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات القدر اللازم من الإرشادات المهنية التي تمكنهم من التصدي للمشاكل والعقبات الناتجة عن تفشي أزمة كورونا ، كما أن التزام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بالميثاق المصري العام لأداب وسلوكيات المهنة وبمتطلبات الاستقلال الوظيفي يزيد من جودة العمل الرقابي خاصة في ظل جائحة كورونا ، و تشيد الباحثة بمبادرة الجهاز المركزي للمحاسبات بتوقيع بروتوكول المرحلة الثالثة للتعاون المشترك بين وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بهدف تطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لدعم العمل المؤسسي والرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات وبما يواكب جهود الدولة المصرية لرقمنة الأداء الحكومي ، بالإضافة إلى دور الجهاز الفعال في مواجهة تحديات أزمة انتشار فيروس كورونا وتوصي الباحثة بمزيد من دعم الجهاز لهذا الاتجاه خاصة في ظل التحديات التي تفرضها جائحة كورونا .

أما علي مستوي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فان الباحثة توصي بالآتي :

- أهمية أن تسترشد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يصدر عن المنظمات المهنية من نشرات وتوصيات بشأن أزمة تفشي كورونا .
- أهمية أن تسترشد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالتجارب المقارنة وتبادل الخبرات المتعلقة بكيفية التعامل مع تحديات أزمة تفشي فيروس كورونا .
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إطار مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا الاستفادة من إصدارات الإنتوساي حول التعامل مع الكوارث والأزمات : مثل الإصدار رقم (٥٥٠٠) من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا توجيهات عامة حول مراجعة المساعدات المتعلقة بالكوارث ، والإصدار رقمي (٥٥١٠، ٥٥٢٠) اللذان يمثلان على التوالي مراجعة ما قبل الكوارث وما بعدها . والإصدار رقم (٥٥٣٠) الخاص بمخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة

بالمساعدات المتعلقة بالكوارث ، والإصدار رقم ( ٥٥٤٠ ) الخاص بمعلومات جغرافية - مكانية كأداة لمراجعة مرحلتي ما قبل وما بعد الكوارث .

- علي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تنظيم عقد دورات تدريبية في مجال الرقابة علي خفض الكوارث والاسترشاد بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مراجعة المساعدات المرتبطة بالكوارث ونشر الوعي حول كيفية التصدي للتداعيات السلبية الناتجة عن أزمة انتشار فيروس كورونا إلي جانب المعايير الملزمة التي تنظم عمل كل جهاز رقابي .

- كما تشيد الباحثة بمبادرة المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول تشجيع الأعضاء الفنيين بمختلف الأجهزة العليا للرقابة علي البحث العلمي من خلال عقد المسابقات العلمية وتوصي بمزيد من الجهود لدعم البحث العلمي حول تبادل الخبرات والآراء والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

## المراجع

أولاً : المراجع العربية :

١-الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، (٢٠٢٠) ، "أثار انتشار فيروس كورونا - كوفيد -١٩ - على إعداد القوائم المالية ومراجعتها " ١٣ ابريل : ١-٣٢ ، متاح علي <http://www.socpa.org.sa>

٢- الهيئة العامة للرقابة المالية ، (٢٠٢٠)، "إجراءات الهيئة الاحترازية لمواجهة فيروس كورونا "ابريل ، متاح علي <http://www.eiod.org>

١- معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥ ، (٢٠٠٨)، "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام " المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، ، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٢- معيار المراجعة المصري رقم ٣٣٠ ، (٢٠٠٨)، " إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " ، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، ، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٣- معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠ ، (٢٠٠٨)، "أدلة المراجعة " ، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، ، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٤- معيار المراجعة المصري رقم ٥٠١ ، (٢٠٠٨)، "أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينه " ، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٥- معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠، (٢٠٠٨)، "مراجعة التقديرات المحاسبية"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٦- معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٥، (٢٠٠٨)، "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٧- معيار المراجعة المصري رقم ٥٦٠، (٢٠٠٨)، "الأحداث اللاحقة"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٨- معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠، (٢٠٠٨)، "الاستمرارية"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

٩- معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠، (٢٠٠٨)، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

١٠- معيار المراجعة المصري رقم ٧٠١، (٢٠٠٨)، "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ 'متاح علي : <http://www.asa.gov.eg>

جائحة كوفيد ١٩ - دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - لجنة المعايير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، متاح علي [www.arabosai.com](http://www.arabosai.com)

- وكالة الأنباء السعودية ، ١٢/٤/٢٠٢٠ ، [www.spa.gov.sa](http://www.spa.gov.sa) .

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإنتوساي" "منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام" لجنة المعايير المهنية والرقابية ، مجلة الرقابة المالية ، ديسمبر ٢٠١٨ ، العدد ٧٣ .
- أسامة حسين عباس عبد الرحيم "تقييم جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في مصر والمرتبطة بمكاتب عالمية - دراسة نظرية ميدانية" - رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ٢٠٠٩ .

#### ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Australian Accounting Standard Board(AASB):Auditing and assurance Board (AUASB), (2020) " The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditors Considerations"JOINT FAQ, March:1-13

2-Arab Organization of Supreme Audit Institutions (ARABOSAI): At [http:// www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)

3- Financial Reporting Council (FRC)," Guidance on Audit issues arising from the Covied - 19 (Coronavirus) pandemic",Avilable at :<https://www.frc.org>

4- International Organization of Supreme Audit Institutions At <https://www.intosaicovid19.org>

5-Maurer, Mark, (2020) " How Coronavirus Could Disrupt the Auditing of Companies" the wall street Journal ,3 February, Available at : <https://www.wsj.com>

6–Ozili, Peterson and T .Arun,(2020)" Spillover of Covid –19: impact on the Global Economy ",available at : <https://ssrn.com>

7– World Trade Organization (WTO),(2020),"COVID–19 and World Trade " April, Available at : <http://www.wto.org>

8– [www.who.int](http://www.who.int)

9–[www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)