



مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة في ظل جائحة كورونا (دراسة نظرية)

زهراء رعد صالح¹ ، أ.م.د ستار جابر خلاوي الحجامي²

انتساب الباحثين

^{1,2} كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط
العراق، واسط 52000

¹ Zahraas1402@uwasit.Edu.iq

² Saldi@uowasit.edu.iq

¹ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تأريخ النشر : حزيران 2024

Affiliation of Authors

^{1,2} College of Administration and
Economics, University of Wasit,
Iraq, Wasit, 52000

¹ Zahraas1402@uwasit.Edu.iq

² Saldi@uowasit.edu.iq

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Jun. 2024

المستخلص

يسعى البحث إلى بيان امكانية تفسير انعكاس احداث جائحة كورونا على التقارير المالية ، و معيار المحاسبة الدولي 10 و تركّز مشكلة البحث في ظهور وباء عالمي متمثل (بجائحة كورونا) إذ ان ظهوره أدى إلى خسارة كبيرة في اقتصاديات البلدان لكل الوحدات الاقتصادية إذ وصل بعضها إلى اعلان افلاسها وان مستعملي القوائم المالية بها حاجة ماسة إلى معلومات موثوقة تساعدهم في تقييم المركز المالي للوحدة الاقتصادية. وعليه أن مشكلة البحث تتمحور في مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة في ظل جائحة كورونا ومن أهم الاستنتاجات هي عد آثار جائحة كورونا على أنها أحداثاً غير قابلة للتعديل بالنسبة للتقارير المالية المعدة في 2019/12/31، بوصف أن أزمة انتشار فيروس كورونا لم تكن معلومة التأثير في تأريخ إعداد هذه التقارير و يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 نظراً لأهميته في اتخاذ القرار ، و الإفصاح عن معلومات شفافة ذات مصداقية و ضرورة.

الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، معيار 10 (الاحداث اللاحقة)، جائحة كورونا

The Responsibility of the Auditor for Subsequent Events in Light of the Covid 19 (Theoretical Study)

Zahra Raad Saleh¹ , Prof. Star Jaber Khalawi Al -Hijami²

Abstract

The research aims to explain the possibility of explaining the reflection of the Corona's pandemic events on financial reports and the standard of international accounting 10 and the research problem focuses on the emergence of a global epidemic represented (In the Korona Shory), as its appearance led to a great loss in the economies of countries for all economic units, some of them reached the announcement of their bankruptcy, and that the users of the financial statements need a diamond for reliable information that helps them in assessing the financial position of the economic unit. Therefore, the research problem is centered on the responsibility of the auditor for subsequent events in light of the Karena's pandem Impact on the date of preparing these reports, and the international accounting standard must be applied 10 due to its importance in decision - making and disclosure of transparent information with credibility and necessity.

Keywords: Accounts Observer, Standard 10 (subsequent events), Corona's pandemic

المقدمة

جائحة كورونا في نهاية شهر كانون الاول من عام 2019 التي أثرت في اغلب القطاعات مع تباين درجة التأثير من قطاع لآخر ومن ثم فإنه يجب على كل الوحدات الاقتصادية ان تنظر الى قوائمها المالية لمعرفة التأثيرات التي حصلت نتيجة انتشار فيروس كورونا وعلى الوحدة الاقتصادية ان تجري التعديلات اللازمة والافصاحات الكافية لكي تساعد مستعملي القوائم المالية في اتخاذ

يتطلب اعداد القوائم المالية مددا طويلة قد تصل إلى شهرين أو ثلاثة ريثما يتم المصادقة عليها وفي هذه المدة تحصل بعض الاحداث التي تؤثر في موثوقية القوائم المالية ودقتها وقدرة الشركة على الاستمرار اذا ما أخذت بالحسبان واتخاذ الاجراءات اللازمة تسمى الاحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية ومن هذه الاحداث ظهور

خامساً: متغيرات البحث

المتغير المستقل : مراقب الحسابات

المتغير التابع: الأحداث اللاحقة

المبحث الثاني - مسؤولية مراقب الحسابات

أولاً: مفهوم مراقب الحسابات

هو الشخص المكلف بعملية تدقيق عمليات الدفع ومراجعتها في الوحدات الاقتصادية والشركات والسلطات بشكل منتظم، فيدقق المستندات المحاسبية وبيانات الميزانية والحسابات السنوية وحساب الصندوق، فيراجع صحة تسجيل العمليات التجارية وترصيدها، والقيود المحاسبية للتوصل الى نتائج سنوية او ربع سنوية او شهرية، فضلاً عن تدقيق الديون و ادارة الأموال واستعمال المواد سواء كانت عينية أم مالية، ومن مهامه التي يقوم بها هي تدقيق استعمال الموارد المالية استعمالاً مجدياً اقتصادياً ويهتم مراقب الحسابات في أغلب الاحيان بتحرير الموارد المالية لغرض استثمارها بعد التدقيق الكامل [1].

ثانياً: مسؤولية مراقب الحسابات

1. المسؤولية التأديبية: يُسأل مراقب الحسابات في ضوء الاحكام القانونية كقانون رقم 22 لسنة 1997م تأديباً على سلوكه المهني ومن الممكن ان توقع اللجنة التأديبية على أي من العقوبات الاتية و حسب لمادة 36 من القانون التنظيمي لمهنة المحاسبة القانونية [2]:

أ- اذا كان المخالف محاسباً قانونياً: تكون عقوبته (الانذار الخطي ، التنبيه ، إلغاء إجازة المزاولة إيقاف التسجيل و العمل بإجازة المزاولة بمدة لا تزيد عن سنتين)

ب- اذا كان المخالف متدرباً: (الإنذار الخطي، التنبيه، إيقاف التدريب بمدة لا تزيد على سنتين).

2. المسؤولية المدنية: تمثل الدعاوي التي ترفع ضده عن الأضرار التي لحقت إما بالطرف الثالث وإما بالعمل. [3] ويقسم هذا النوع على قسمين: [4].

أ- مسؤولية المراقب اتجاه العميل: وهي مسؤولية ناتجة من علاقة تعاقدية إذ تبنى العلاقة بين مراقب الحسابات وعميله على اساس العقد بين الطرفين، على وفق هذا العقد يكون مراقب الحسابات وكيلاً عن العميل حسب نص قانون

القرارات المدروسة وهذا ما عالجه معيار الاحداث اللاحقة 10 وان عدم اخذ تلك الاحداث بالحسبان حين نشر القوائم المالية يؤدي إلى ان تكون القوائم المالية مضللة ، ولا تعبر عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومن ثمّ يؤثر في قرارات مستعملي تلك القوائم.

المبحث الاول- منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تركز مشكلة البحث في ظهور وباء عالمي متمثل(بجائحة كورونا) أدى إلى خسارة كبيرة في اقتصاديات البلدان لكل الوحدات الاقتصادية إذ وصل بعضها إلى اعلان افلاسها بعيدة من أي مفاجآت ونشر القوائم المالية ولوجود فاصل زمني بين اعداد التقارير المالية واعتمادها وفي اثناء هذه المدة تحدث احداث مهمة وذات تأثير جوهري في الموجودات والمطلوبات وفي ضوء ذلك تتمحور مشكلة البحث في الاسئلة الآتية :-

1. هل انعكس تطبيق معيار الاحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية على التقارير المالية من حيث القياس والافصاح؟
2. ما دور مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة في ظل جائحة كورونا؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى البحث الى تسليط الضوء في دور مراقب الحسابات ، ومسؤوليته عن الاحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية و جائحة كورونا وآثارها على التقارير المالية، وكذلك تسليط الضوء على معيار الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية.

ثالثاً: أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الضرر الكبير التي أحدثته جائحة كورونا في اقتصاديات البلدان عبر توقف النشاطات التجارية والصناعية وشل حركة المجتمعات وانعكاس ذلك على الوحدات الاقتصادية التي تحاول الإفصاح بموجب تقاريرها المالية التي تعدها وقد صدرت بتاريخ معين وحدثت أحداث لاحقة متمثلة بجائحة كورونا التي أثرت بشكل كبير في الوضع المالي للوحدات الاقتصادية .

رابعاً: فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث وهدفه الاساسي يمكن صياغة الفرضية الاتية ((هل ثمة انعكاس لتطبيق المعيار على القياس والافصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل جائحة كورونا)).

ث- تقديم مراقب الحسابات شهادة غير صادقة و كاذبة للجمعية العامة للمساهمين واحتواء تقريره على معلومات غير صحيحة.

ج- ارتكاب أخطاء ومخالفات جسيمة تضر بمصالح الشركة و ذلك عبر إفشاء بعض أسرار الشركة إلى الشركة المنافسة لغرض يخص مراقب الحسابات شخصياً.

ثالثاً: واجبات مراقب الحسابات

من واجب مراقب الحسابات التي يقوم بها لتحقيق اهداف التدقيق ما يأتي [7][8]:

1. مراقبة الاعمال في الشركة وفحصها .
2. مراجعة حسابات الشركة بحسب متطلبات المهنة وقواعد التدقيق.
3. فحص الانظمة الادارية والمالية والانظمة للمراقبة المالية الداخلية، والتأكد من ملائمتها لسير الاعمال في الشركة و الحفاظ على اموالها.
4. التحقق من ملكية الشركة وموجوداتها، وتأكيدها قانونية الالتزامات التي ترتب على صحة بيانات الشركة.
5. الاطلاع على قرارات الهيئة العامة ومجلس الادارة والتعليمات التي تصدر عن الشركة.
6. يقدم مراقبو الحسابات تقريراً خطياً ويكون موجهاً للهيئة العامة أو من ينوب عنهم أن يتلو التقرير عليهم و امام الهيئة العامة.

المبحث الثالث - الاحداث اللاحقة معياراً 10

اولاً: ماهية معيار الأحداث اللاحقة

معيار المحاسبة الدولي IAS10 الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية يصف المعالجة المحاسبية المطبقة على الاحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية، إذ اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في يوليو 1977 مسودة العرض E10 البنود الطارئة والاحداث التي حدثت بعد تأريخ الميزانية وفي شهر أكتوبر 1978 أصدرت اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات (IASC) المعيار المحاسبي الدولي 10 البنود الطارئة والأحداث التي حدثت بعد تأريخ الميزانية العمومية ابتداءً من 1 يناير 1980 في سبتمبر 1998 المعيار المحاسبي الدولي 37 المخصصات والمطلوبات الطارئة والاصول الطارئة حل محل أقسام معيار المحاسبة الدولي 10 التي تتناول الحالات الطارئة. في نوفمبر 1998 أصدرت اللجنة الدائمة المشتركة بين

الشركات وبناءً على ذلك يتحمل مراقب الحسابات نوعين من المسؤولية :-

- المسؤولية التعاقدية تنبع من قانون سريان العقد اذا خالف شروطاً تتمثل بالأمور الآتية :
الانسحاب من دون مسوّغ مقبول ، إذا أصدر تقريراً يؤكد فيه ان التقرير نظيف و بدون الالتزام بالمعايير، إذا أفشى أسرار العمل، إذا لم يقدم المدقق التقرير في الوقت المُتفق عليه، الفشل في عملية اكتشاف المخالفات أو الأخطاء التي يرتكبها الموظفون.
- المسؤولية التقصيرية: هي المسؤولية التي تنبع من قانون الضرر التي تنتج عن الإهمال العادي أو الجسيم أو الغش.

ب- مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الآخر: تتضمن القواعد الموجودة في القانون العام التي تكون صادرة في مجال المساءلة القانونية لمراقبي الحسابات.

اما المقصود بالآخر فهو الأطراف المعتمدة على القوائم المالية كافة وما يجب ان تحتويه تلك القوائم من معلومات في اتخاذ القرارات، وبخلاف العمل من بين هذه الأطراف هم رجال المصارف، حملة الأسهم المحتملين و الحاليين، الدائنين المختلفين، البائعين، العاملين، المستهلكين[5].

3. المسؤولية الجنائية: هي المسؤولية التي تتضمن ارتكاب مراقب الحسابات بعض التصرفات التي تضر بمصلحة الوحدة الاقتصادية و الشركة متعمداً و هذه الافعال او التصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات على النحو الآتي [6]:

- أ- اتفاق مراقب الحسابات مع الادارة على عملية توزيع الأرباح على جميع المساهمين لكيلا يكون هنالك جوانب للقصور و الإهمال في الادارة.
- ب- تأمر مراقب الحسابات مع مجلس الادارة في عملية اتخاذ القرارات المعنية التي تبين انها تصب في مصلحة الادارة في ظاهرها ، لكنها في حقيقتها تسبب الاضرار بمصلحة المساهمين و الشركة .
- ت- تغاضي مراقب الحسابات عن الانحرافات كافة التي يرتكبها المسؤولون في الشركة وعدم ذكرها في التقرير خوفاً على مصلحته الشخصية.

الدعوى القضائية على وفق معيار المحاسبة الدولي 37 المُخصّصات والالتزامات المُحتَملة والاصول المُحتَملة او ثبتت مخصص جديد لا تفصح الوحدة الاقتصادية فقط عن التزام طارئ لان التسوية تقدم دليلاً مضاعفاً بحسب الفقرة 16 من المعيار الدولي المحاسبي رقم 37.

ب- استلام المعلومات بعد مدة اعداد التقارير التي تشير الى أن الاصل قد انخفضت قيمته في نهاية مدة التقرير او ان مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة المعترف بها سابقا يحتاج الى تعديل .

رابعاً: الاحداث بعد تاريخ الميزانية التي لا تتطلب تعديلات

يتوجب على الوحدة الاقتصادية عدم اجراء تعديل على المبالغ المُتَبَتة في قوائمها المالية لتعكس احداثاً بعد مدة التقرير. مثلاً على حدث غير قابل للتعديل بعد مدة التقرير هو الانخفاض في قيمة الاستثمارات العادلة بين مدة انتهاء التقرير وتاريخ اعتماد البيانات للاصدار و لا يتعلق الانخفاض في القيمة عادةً في الاستثمارات في نهاية المدة المالية للتقرير ولكن يعكس الأحوال التي تنشأ لاحقاً . لذلك لا تعدّل الوحدة الاقتصادية المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية للاستثمارات ولا تحدث الوحدة الاقتصادية المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية مدة التقرير على الرغم من انها قد تحتاج الى تقديم افصاح اضافي بموجب الفقرة 21 وقد اشارت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) بشكل عام الى الافصاح عموماً عن الاحداث اللاحقة التي تعكس تغييراً في اوضاع الاصول والخصوم المبنية في تاريخ الميزانية العمومية [12].

خامساً: الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية إلى تعديل القوائم المالية بعد تاريخ الميزانية

تكون الاحداث غير المُعدلة بعد تأريخ بيان المركز المالي مهمة لدرجة ان الافصاح عنها يؤثر في قدرة مستعملي البيانات المالية على اتخاذ قرارات عقلانية وصحيحة ومن متطلبات المعيار الافصاح عن المعلومات لكل فئة مهمة من الاحداث [13].

سادساً: الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

في حالة حدوث أي حدث بعد تاريخ البيانات المالية قد يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية ، لذا يجب الإفصاح عنه في الحواشي .يجب على المحاسب النظر في إصدار بيانات شكلية لتشمل النقد. عرض هذه المعلومات في الحالات التي يكون فيها

الوكالات (IASC) مسودة العرض E63، الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. أصدرت (IASC) المعيار المحاسبي الدولي المنقح الاحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية في مايو 1999 والذي يحل محل تلك الأجزاء من معيار المحاسبة الدولي 10 (1978) الذي يتعامل مع الاحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية . حُدّد تاريخ السريان في 1 يناير 2000 وفي 18 ديسمبر 2003 أصدر مجلس معايير المحاسبة IASB النسخة المعدلة من معيار المحاسبة 10 بعنوان الاحداث بعد زمن التقرير. تم تحديد تاريخ السريان في 1 يناير 2005 . في 6 سبتمبر 2007 غيّر مجلس المعايير الدولية عنوان المعيار الدولي رقم 10 من الاحداث بعد مدة التقرير بوصفه تعديلاً لاحقاً ناتجاً من مراجعات لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية [9].

ثانياً: هدف المعيار ونطاقه

تحدث بعض أحداث الميزانية العمومية (بيان المركز المالي) لاحقاً لتاريخ الميزانية العمومية ، ولكن قبل تاريخ اعتماد البيانات المالية للإصدار قد تشير هذه الأحداث الى الحاجة الى تعديلات على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية أو تتطلب الإفصاح يتناول المعيار المحاسبة الدولي 10 تأثير مثل هذه الأحداث في المعلومات الواردة في البيانات المالية .

أما نطاق المعيار فيتمثل في أنه يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 في المحاسبة والإفصاح عن كل الميزانية العمومية (بيان المركز المالي) الأحداث اللاحقة المفضلة وغير المفضلة التي تحدث قبل التاريخ الذي تمت فيه الموافقة على إصدار البيانات المالية .يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الأحداث وما إذا كانت التعديلات أو الإفصاح اليسير مطلوبة . يتطلب هذا المعيار أيضاً ألا تعدّ الوحدة الاقتصادية بياناتها المالية على أساس الاستمرارية اذا كانت الاحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تُشير الى ان افتراض الاستمرارية غير مناسب [10] .

ثالثاً: الاحداث بعد تاريخ الميزانية التي تتطلب تعديلات

الآتي امثلة على تعديل الاحداث بعد زمن اعداد التقارير التي تُتَطَلَب من الوحدة الاقتصادية تعديل المبالغ المُعترف بها في بياناتها المالية او الاعتراف ببند لم يعترف بها مسبقاً [11].

أ- التسوية بعد المدة المالية لقضية محكمة تؤكد أن الوحدة الاقتصادية لديها التزام حالي في تاريخ الميزانية تعدّل الوحدة الاقتصادية اي مخصص معترف به سابقاً فيما يتعلق بهذه

مقدار الحدث اللاحق سيغير بشكل كبير من المركز المالي للوحدة الاقتصادية [14].

سابعاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية

يجب ان تفصح الوحدة الاقتصادية عن التاريخ الذي اعتمدت فيه البيانات المالية للإصدار ومن اعطى هذا التصريح اذا كان لدى مالكي الوحدة الاقتصادية أو غيرهم سلطة تعديل البيانات المالية بعد اصدارها فيجب على الوحدة الاقتصادية الافصاح عن هذه الحقيقة من المهم للمستعملين معرفة متى اعتمدت البيانات المالية لإصدارها لأنها لا تعكس الاحداث بعد هذا التاريخ [15].

ثامناً: تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

اذا تلقت الوحدة الاقتصادية معلومات بعد مدة اعداد التقارير في شأن الأحوال التي كانت موجودة في نهاية مدة اعداد التقارير فيجب عليها تحديث الإفصاحات عن المعلومات الجديدة التي لها علاقة بهذه الأحوال على سبيل المثال هو ظهور المعلومات الجديدة في شأن قضية معينة ضد الوحدة الاقتصادية أفصح عنها في البيانات المالية مثل الالتزامات الطارئة إذ تؤدي المعلومات الجديدة الى تكوين مخصص مُعترف به في البيانات المالية [16].

المبحث الرابع- مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة في ظل جائحة كورونا

اولاً : فايروس كورونا COVID-19

نشأ كوفيد19 في مدينة ووهان في مقاطعة هوبي بالصين في ديسمبر 2019 فقد انتشر بسرعة في جميع انحاء العالم مما ادى الى مأساة انسانية ، وألحق أضراراً اقتصادية هائلة. بحلول نهاية نوفمبر 2020 كان هناك ما يقرب 63 مليون حالة أُبلغ عنها من كوفيد 19 على مستوى العالم وأكثر من 1.4 مليون حالة وفاة وأن هذه الأوبئة ليست شيئاً جديداً وقد كان لها آثار اقتصادية وخيمة في الماضي لا يتوقع أن يكون كوفيد19 مختلفاً. ان التوسع الحضري المتزايد والسكان المتزايد والأنشطة التجارية والاجتماعية الوافرة بين البلدان والمناطق الجغرافية قد أدت دوراً مهماً للغاية في انتشار مرض COVID-19. تاريخياً واجه العالم بنجاح اوبئة خطيرة مثل الملاريا ، والجذري والإنفلونزا ، والكوليرا، والحمى الصفراء ، وإنفلونزا الخنازير وما إلى ذلك في الوقت الحالي بغض النظر عن تقدّم العالم كثيراً ولكن لاتزال هناك بعض الحالات الشادة في الحضارة الانسانية. مثل البشر أصبحوا أكثر تعقيداً لدرجة أنهم منفتحون على التجارة المختلفة والأنظمة البيئية المختلفة وصار

السكان أكثر فضولاً فلذلك غدوا أكثر عرضة للإصابة بأمراض غريبة وقد مهد هذا الأمر إلى انتشار جائحة كورونا الأكثر حداثة الذي يهدد الحياة [17].

ثانياً: الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا على الوحدات الاقتصادية

لفهم التأثير الاقتصادي السلبي المحتمل ل كوفيد19 من المهم فهم الانتقال الاقتصادي الذي عبره ستؤثر الصدمات سلباً في0 الاقتصاد فهناك ثلاث قنوات إرسال مهمة : الأولى هي التأثير المباشر الذي يتعلق بتقليل استهلاك السلع والخدمات قد تؤدي المدد الطويلة للوباء وتدبير التباعد الاجتماعي المصاحبة الى تقليل ثقة المستهلك في أثناء إبقاء المستهلكين في المنزل والقلق من الانفاق التقديري والتشاؤم بشأن آفاقهم الاقتصادية، والثانية هي التأثير غير المباشر للعمل عبر صدمات الأسواق المالية وتأثيراتها في الاقتصاد الحقيقي ومن المرجح أن تتخفف ثروة الأسرة وستزيد المدخرات وسيراجع الإنفاق الاستهلاكي أكثر ، والثالثة تتمثل في الاضطرابات في جانب العرض نظراً لأن القيود توقف أو تعرقل أنشطة الإنتاج فإنها ستؤثر سلباً في سلاسل التوريد والطلب على العمالة والتوظيف مما يؤدي إلى مدد طويلة من تسريح العمال وارتفاع معدلات البطالة تتحدد شدة الصدمة عن طريق الخصائص الوبائية الأساسية للفيروس وسلوك المستهلك ، والسلوك الحازم في مواجهة الشدائد وعدم اليقين واستجابات السياسة العامة [18]، بعداً لاغلاق الواسع النطاق للمتاجر والوحدات الاقتصادية في الولايات المتحدة وحول العالم بسبب فيروس كورونا غير مسبوق أغلقت المتاجر والمصانع وكثير من الوحدات الاقتصادية الأخرى بموجب تفويضات السياسة ،او تحولات الطلب الهبوطي أو المخاوف الصحية أو عوامل أخرى وقد يكون العديد من عمليات الاغلاق هذه دائماً بسبب عدم قدرة المالكين على دفع النفقات الجارية والنجاة من الإغلاق. من المحتمل أن يكون التأثير في الوحدات الاقتصادية الصغيرة في جميع أنحاء العالم شديداً. الآثار المبكرة لكورونا على الأعمال التجارية ورجال الأعمال ليست معروفة جيداً بسبب نقص البيانات على مستوى الأعمال في الوقت المناسب الصادرة عن الحكومة [19].

ثالثاً: العراق وفيروس كورونا

مرّ الاقتصاد العراقي بحالة هشة ، إذ واجه أزمة مالية صعبة بسبب انهيار اسعار النفط العالمية مصحوبة باضطرابات سياسية واجتماعية ،وقد تفاقم الوضع مع تفشي فيروس كورونا إذ لايتوفر لدى نظام الرعاية الصحية في العراق قدرات تشغيلية ومالية كافية

هذا النحو يجب عدّه حدثاً من النوع الثاني غير قابل للتعديل. لذلك من المناسب بشكل عام النظر في اثار تفشي الفيروس على الوحدة الاقتصادية نتيجة الاحداث التي نشأت بعد تاريخ التقرير وخير مثال على ذلك هو القرارات المتخذة استجابة لانتشارها التي قد تتطلب الافصاح عن نتائجه في التقارير المالية وفي الوقت نفسه لن تؤثر في القيم المعترف بها لمدد اعداد التقارير اللاحقة ، قد يتأثر الاعتراف بالأصول والخصوم وقياسها بهذه الآثار الناتجة مما يعني أنه يجب تضمين التقارير المالية المعدة بعد 31 ديسمبر 2019 مع الآثار الناتجة عن هذا الفيروس بوصفه حدثاً لاحقاً يتطلب تعديل التقارير المالية . بناء على ماتقدم يمكن تحديد نتائج تأثير فيروس كورونا في البيانات المالية فيما يتعلق بالاحداث اللاحقة من طريق:

1. وظيفة القياس ، نتائج تأثير فيروس كورونا هي حدث غير قابل للتعديل على وفق المعيار الدولي 10
2. وظيفة الافصاح ، نتائج تأثير فيروس كورونا هي حدث غير قابل للتعديل وله تأثير مادي لذلك يجب على الوحدة الاقتصادية الكشف عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي يجب اعداد بيانات المدة المنتهية في 31 ديسمبر على أساس مبدأ الاستمرارية [22].

خامساً: الإفصاح الاختياري في التقارير المالية في ظل جائحة كورونا

يوفر انتشار جائحة كورونا فرصة فريدة لتعرّف ممارسات الإفصاح للشركات مقارنة بنظيراتها في الوقت الفعلي عن صدمة غير مسبوقة أثرت بشكل عملي إلى حد ما في كل شركة مدرجة في البورصة. يمكن للشركة وأصحاب المصلحة المتابعة حين إفصاح شركاتهم عن تأثير هذا الوباء أو عدم الإفصاح عنه وما يترتب على ذلك من زيادة أو نقصان في الثقة في التقارير المالية إذ يعتمد قرار المستثمرين على الإفصاح عن الوحدات الاقتصادية لاتخاذ قرارات مستنيرة بشأن قيمة الوحدات الاقتصادية التي يستثمرون فيها فإن الإفصاح عن الوحدات الاقتصادية لا يشمل البيانات والمعلومات المالية التي تحدد الارباح والتغيرات في قيمة الأصول فقط والتدفقات النقدية بل يتضمن أيضاً المعلومات التكميلية، معلومات لشرح الاداء وتأهيله او توقعه والمخاطر المستقبلية ، ويؤكد نظام الإفصاح على الأهمية النسبية ومتطلباتها من أجل تحديد هدف الإدارة ، وممارستها في تحقيق هذا الهدف عبر توفير الإفصاح المناسب حين الضرورة ومناقشة الوضع المالي وشرحه نتائج العمليات وعوامل الخطر لاستنباط الكشف

لأحتوائه ومكافحته سجلت أول إصابة في العراق في 24 شباط 2020 بسبب قرب العراق من إيران التي كانت في ذلك الوقت ثاني أكبر بؤر الفيروس في العالم بلغ عدد الاصابات في العراق في غضون المدة الماضية بين 24 شباط 2020 و 2022). 2.33 مليون إصابة فيما بلغ إجمالي عدد الوفيات 25.213 شخصاً. ستؤدي الاضطرابات السياسية والضغط على الميزانية الى جانب جائحة كورونا الى تفاقم الأحوال المعيشية في البلاد ولاسيما نتائج الفقر وأسواق العمل، في حين من المرجح أن يزداد إنفاق القطاع الخاص على الرعاية الصحية. يتعرض شبكة الأمان الاجتماعي للضغط المالية العامة ، وسيؤدي ذلك إلى ضغوط أخرى على الموازنة العامة تجاه تخصيص الحكومة لأموال حكومية جديدة لمواجهة الأزمة، الأمر الذي يجعل العراق يواجه التزامات مالية جديدة كان من الممكن توجيهها للاستثمارات المطلوبة لدعم النمو، وإعادة الاعمار، ونتيجة لهذه العوامل ارتفع الدين العام من مصادر داخلية وخارجية لتمويل عجز الموازنة أصدرت خلية الأزمة في 26 شباط قراراً بتعليق الدوام في جميع المؤسسات التعليمية لمدة عشرة أيام وفي 15 آذار قررت منع التنقل بين المحافظات حتى 25 باستثناء الحالات الطارئة . قررت خلية الأزمة تمديد الحظر مرات متعددة بسبب الوضع الوبائي . أدى ما أعلنه وزارة الصحة الى تعليق معظم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية ، مما ترك الفقراء بلا دخل [20].

رابعاً: تأثير فيروس كورونا في القوائم المالية

من المتوقع أن يؤثر فيروس كورونا في المبيعات ، وحجم الانتاج ، ومن ثم يؤثر في الارباح المتوقعة والمعلنة في تقارير القوائم المالية للشركات وهذا سيؤثر في مصداقية هذه القوائم المالية وقد تكون بعض الوحدات الاقتصادية معرضة للافلاس ومن ثم سيكون عكس ما أفصح عنه في البيانات المالية من حيث حجم الاصول وقوة المركز المالي للشركة في نهاية عام 2019 ومن ثم يجب اتخاذ اجراءات متعددة للافصاح عن هذه الآثار والتغيرات في البيانات المالية او تعديل البيانات المالية علة وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 10 الاحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية [21] قبل 31 ديسمبر 2019 كانت المعلومات الوحيدة المعروفة هي أن الباحثين في الصين قد حددوا فيروسا جديدا أصاب عشرات الاشخاص في آسيا .لم يكن هناك دليل في ذلك الوقت على أن الفيروس قد انتشر بسهولة من طريق البشر ، أو أنه سيكون هناك تأثير في الاقتصاد العالمي . لم يحدث الانتشار اللاحق للفيروس وتصعيده ليتحول إلى وباء عالميا ، إلا بعد 31 ديسمبر 2019 على

عن القضايا المعقدة، والمتقدمة مثل الكشف عن جائحة كورونا وتداعياته الاجتماعية والتكنولوجية والاقتصادية [26].

سادسا: آثار جائحة كورونا على الاجراءات المحاسبية

حدث كثير من الاضطرابات بعد 2019/12/31 ، لذا يجب على الوحدات الاقتصادية أن تحسب التغييرات التي حصلت على أنها حدث غير قابل للتعديل مع هذا فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن طبيعة الحدث ، وتقدير أثره المالي ويجب في الوحدات الاقتصادية الاعلان عن تأثير جائحة كورونا في الفصل الاول من عام 2020. وأن هناك إجماعا واسعا في السوق من لدن الوحدات الاقتصادية التي أعدت تقاريرها في 2020/12/31 بأن جائحة كورونا وما تبعها من آثار سلبية ، يعدّ حدثاً لاحقاً لا يستوجب التعديل ومن ثم فليس هناك اي تأثير في الاعتراف والقياس، والمطلوبات، وانما يجب فقط الإفصاح في الملاحظات في حال أن للحدث تأثيراً جوهرياً، ويجب أن يتسم الإفصاح بالوضوح، ويشتمل على طبيعة الحدث وعلى الوحدة الاقتصادية أن تقدر الأثر المالي له في التقارير المالية مثل أثره في القيمة الدفترية للأصول والالتزامات ويمكن تحديد تأثير جائحة كورونا في الوظيفة المحاسبية بما يأتي [27].

1. وظيفة القياس : التعامل مع نتائج تأثيرات فيروس كورونا في التقارير المالية في 2019/12/31 على أنها حدث غير قابل للتعديل بالتوافق مع معيار 10.
2. وظيفة الإفصاح : لما كانت جائحة كورونا حدثاً غير قابل للتعديل وله تأثير جوهري وجب على الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن طبيعة الحدث ، وتقديره تأثيره المالي .

مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة في ظل كوفيد 19

اولاً: مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد التقرير

بعد القيام في اعداد التقرير النهائي فان مراقب الحسابات يكون غير مسؤول عن الاجراءات و الاستفسارات عن القضايا المادية التي تحدث في الوحدات الاقتصادية، بحسب معيار التدقيق الدولي (560) ؛ وذلك لأنها تقع بين تاريخين اعداد التقرير ، وصدور البيانات المالية، إذ تعد من مسؤولية الإدارة في الوحدة الاقتصادية التي يجب أن يبلغ عنها مراقب

الحسابات، ولدى علم مراقب الحسابات من الإدارة بحدوث القضايا المادية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً في البيانات المالية إذ يناقش مراقب الحسابات القضايا مع الإدارة، في شأن حاجة البيانات الى تعديل او قد لا تحتاج إلى ذلك ، وحينما تعدّل الإدارة للبيانات المالية يزود مراقب الحسابات الإدارة بتقرير عن البيانات المالية التي عدّلت.

اما في حالة عدم تعديل الادارة البيانات التي عدّلها مراقب الحسابات عنها بوجوب تعديلها فيتوجب على مراقب الحسابات إصدار تقرير، إمّا متحفّظ وإمّا مُعاكس بالاستناد الى معيار التدقيق الدولي (710) فإذا كان قرار مراقب الحسابات التحفظ فإن عليه إبلاغ الأشخاص المسؤولين عن عدم اصدار البيانات المالية، والتقرير المدقق الأول الى الأطراف المعنية [28].

ثانياً: مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة في ظل كوفيد 19

ان أثر كوفيد 19 على تقارير مراقب الحسابات وبالتخصيص مؤثراتها في الأحداث الطارئة و اللاحقة تحدث بين نهاية السنة المالية و تأريخ اعتماد تلك القوائم المالية، اذ يجب على المدققين الإفصاح عن جميع نتائج اعمال الشركات والوحدات الاقتصادية التي من المحتمل حدوثها في المستقبل سواء كانت إيجابية أم سلبية، وان ازمة كورونا هي غير مسبقة ويصعب التنبؤ بنتائجها ومستقبل الوحدات الاقتصادية والشركات بعدها، وان مراقب الحسابات يتعامل معها على اساس أنها من الاحداث الطارئة التي جعلت مكاتب مراقبي الحسابات، والمدققين العالمية ، أن تطلق تحذيراتها وتتواصل مع جميع عملائها ومكاتبها لوضع خطط للتعامل مع هذا الحدث ، وعكسها على تقرير التدقيق، وان تأثيرها سيكون إمّا مباشراً وإمّا غير مباشر على الوحدات الاقتصادية والشركات، كذلك القوائم المالية التي سوف تتأثر بتلك الاحداث.

من المعروف أن معظم الشركات قد تعطلت عن اعمالها في بداية أزمة كورونا، وان معظم الشركات عملت برأس مال صغير جدا إذ لا يمكن مواجهة تلك الازمة، وبعض الشركات استطاعت ان تبقى صامدة لمدة محدودة في ظل الدعم الحكومي لها، وفي الوقت نفسه إن عدداً قليلاً من الشركات لا تتأثر بتلك الجائحة مثال ذلك شركات الادوية و ان هذه الازمة قد صعبت من مهمة المدققين، ومراقبي الحسابات، إذ سيكون تأثيرها في الديون من جانب تحصيل تلك الديون أو تأجيلها أو طلب الإعفاء من جزء منها، وان التأثير سوف

نص فقرة 3: تعدّ حدوث التغييرات الجوهرية من أهم العبارات والفقرات التي يتفق عليها مراقبو الحسابات كافة ومكاتب التدقيق عند وصف الأحداث اللاحقة.

وتشير إلى التقارير السنوية التي تصدر عن الإدارة العليا التي لها علاقة بوصف الأحداث اللاحقة وتكون متسمة بالشفافية، وكذلك تشتمل التقارير على المعلومات الإضافية والتفصيلية عن الشركة والوحدات الاقتصادية وأهم الأحداث التي تكون بارزة ومنها حدث جائحة كورونا، فيما يوضح تقرير مجلس الإدارة نقاطاً مهمة تتعلق بالوحدة الاقتصادية والشركة وهي:

الاستراتيجية والانجازات، والمخاطر المالية، ويضاف الى ذلك النتائج المالية والتوقعات المستقبلية، و سياسة الشركة في عملية المكافآت و توزيع الأرباح، ويتضمن تقرير مجلس الإدارة الاقرارات التي تصدر عن الإدارة بالصيغة الآتية: ((تُقرّ الإدارة بان سجلات الحسابات أعدت بالشكل الملائم، وان الشركة لديها نظام رقابة مالية جيد و ليس لديها أي شكّ بقدرتها على مواولة نشاطها)). فضلا عن التقارير والقرارات والتأكيدات التي تصدر عن الإدارة على سبيل المثال: ((تؤكد الإدارة انها لم تُقدم اي قروض نقدية لأعضاء مجلس الإدارة، وأن الإدارة تقرّ انها ملتزمة بالمعايير المحاسبية الدولية، وبمعايير السوق المالي وغيرها، وكذلك الإدارة تقرّ، أنه لن يتم اجراء اي تعديل جوهري في سجلات حساباتها))، هذا بالنسبة للتقارير السنوية وتقارير مجلس الإدارة اما عن تقرير مراقب الحسابات و مراقب القوائم المالية فتهدف إلى ايضاح المركز المالي الحقيقي للشركة ولأصولها وخصومها، و بيان صافي الربح او الخسارة، وتوفير المعلومات اللازمة عن المركز المالي للمستثمرين ومساعدة القيادة في اتخاذ القرارات، فضلا عن توفير البيانات والارقام والمؤشرات والمقارنات أيضا للمستثمرين (الإدارة، المساهمين، البنوك، الموردين، السوق المالي... الخ)

ولا تتمكن الشركة من تطوير اعمالها او تطوير منافستها مع غيرها بلا معرفة الوضع المالي لها ويعني الوضع المالي الارقام التي تصدر عن تقرير مراقب الحسابات وان هذا التقرير هو بمنزلة شهادة من مراقب الحسابات على مدى صحة البيانات المالية التي تُعدها الإدارة، وشهادة مراقب الحسابات لا تقل اهمية عن التقارير المالية فهي تعد بمنزلة العصب وتتضمن الشهادة خمس فقرات مهمة [29] وهي على النحو الآتي:

يطيل الضمان المقدم للآخر والخوف من إخفاق الشركة وتوقف انشطتها عن تنفيذ الاعمال المطلوبة منها، و أن تأثير الأزمة في انخفاض قيمة موجودات الشركة والشهرة ولاسيما لبعض العلامات (الماركات) العالمية، وانخفاض قيمة الاستثمارات في الشركات الأخرى، والمخزون، والمنافع التابعة للموظفين والضرائب والإيرادات والمساعدات التي تمنحها الحكومة، وسيكون مفهوم الاستمرارية والأحداث اللاحقة موضع اهتمام لمراقبي الحسابات وللمدققين، ومن جانب آخر على الرغم من التأثيرات السلبية للأزمة إلا أنها ليست بالضرورة ان تكون ذات عبء على الوحدات الاقتصادية و الشركات ومراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق، إذ يمكن ان تكون فرصة يتوجب اغتنامها لإعادة النظر في مخططاتهم تجاه تعاملهم مع المخاطر المالية التي من الممكن ان تحدث مستقبلا، مثل "مخاطر الأوبئة التي من الممكن ان تحدث و تأثيرها في ادارات التدقيق الداخلية الحكومية و كيفية تعديل برامج عملها، و كيفية القيام بعمليات التدقيق والمراقبة ومتزامنة للآثار المالية التي من الممكن أن تخلفها الأزمة، اما الدوائر المالية في الحكومة المحلية، فيجب عليها إعداد جميع تقاريرها المالية في التوقيت المناسب، فضلا عن ذلك حين وجود بنود الموازنات المنفصلة إذ اعتمدت للاستجابة لجهود مكافحة الفايروس.

اما عن اجهزة الرقابة والتدقيق المالية فيجب عليها مراجعة معاملات حالات الطوارئ ومراقبتها بأقصى وقت ممكن، وكذلك يتوجب عليها تقييم المنافع المترتبة، مقابل راس المال المدفوع عن تلك العمليات وان المعيار المحاسبي (10) يؤكد على الشركات ان تقدم افصاحات ووصف للأحداث واثرها المالي، وإذا كان الحدث الطارئ "فايروس كورونا" أمراً واقعاً وموجوداً.

ماذا يكتب المدقق عنه بمعيار رقم (10) الأحداث اللاحقة، هناك فقرات ونصوص تقيد المدقق منها

نص فقرة 1: تعدّ الأحداث الطارئة من الأحداث الواقعة بعد صدور الميزانية العمومية وغير مطلوب اجراء التعديلات عليها حسب تقدير الإدارة.

نص فقرة 2: وفي المراحل المبكرة من الأحداث يجب تكوين مجموعة من الموظفين لتقييم الآثار المتوقعة على أعمال الوحدات الاقتصادية و الشركات و اجراء الدراسة الأولية بهدف مراجعة المخاطر المحتملة وتقييمها .

المبحث الخامس- الاستنتاجات و التوصيات

اولا: الاستنتاجات

- 1- تعدّ جائحة كورونا وما تبعها من آثار سلبية حدثاً لاحقاً لا يستوجب التعديل في 31/12/2019 على وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS10 وانما يستوجب الإفصاح عنها ولم تفصح الشركات عن ذلك الحدث.
- 2- عدم التزام الشركات بالمعيار الدولي IAS10 سيؤدي إلى الإفصاح عن معلومات مالية مضللة (التوصل إلى نتائج وهمية من نتيجة جبايته ، قيمة الضرائب ، توزيعات الارباح) .
- 3- فيروس كورونا جعل المسؤولين عن عمليات المحاسبة والمراجعة يشعرون أنهم في منطقة مجهولة، إذ تتعامل الشركات مع سيل من التحديات الجديدة، التي تتطلب إستجابات سريعة، في بيئة تتغير كل ساعة في هذه الأوقات الصعبة، يقع على عاتق هؤلاء المسؤولين، مساعدة شركاتهم في إدارة المخاطر، الأكثر أهمية التي أوجدها فيروس كورونا، ليستطيع قادة الأعمال الموازنة بين الاستجابة للآزمات، والاستمرارية التشغيلية، بمساعدة هؤلاء المسؤولين؛ لتقييم المخاطر والفرص لاتخاذ القرارات السليمة، التي يتعاملون عبرها التعامل مع الأزمة، وما سببته من مخاطر وخسائر.

ثانيا: توصيات

1. ضرورة التعامل مع نتائج تأثيرات فيروس كورونا في التقارير المالية في 2019/12/31 على أنها حدث غير قابل للتعديل بالتوافق مع معيار 10 ولما كانت جائحة كورونا حدثاً غير قابل للتعديل وله تأثير جوهري فيجب على الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقديره تأثيره المالي.
2. ضرورة اعداد التقارير المالية على وفق معيار الاحداث اللاحقة IAS10 من أجل الحصول على معلومات محاسبية تتميز بدرجة عالية من الموضوعية وتساعد مستعملي هذه التقارير في اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وضرورة أخذ الاحداث اللاحقة بالحسبان من أجل غعداد تقارير مالية صريحة وشفافة تساعد مستعمليها على اتخاذ القرارات الصحيحة.
3. ضرورة تطوير محتوى الإفصاح عن الاحداث غير موجبة التعديل ويجب أن تكون الإيضاحات أكثر تفصيلاً لما لها من

• **فقرة (1):** ان القوائم المالية المرفقة تتضمن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وملخص عن السياسات المالية المحاسبية والإيضاحات.

• **فقرة (2):** تعدّ مسؤولية الإدارة تجاه القوائم المالية الإدارة هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية، إذ تشمل هذه المسؤولية على الاحتفاظ بالنظام الرقابة الداخلي وتكون الإدارة هي المسؤولة عن عرض البيانات المالية بشكل أكثر عدالة ، وخالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة من عمليات الخطأ أم الغش.

• **فقرة (3):** تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي عن القوائم المالية بالاستناد الى اعمال الرقابة التي يقوم بها، ويجب ان تتم الرقابة حسب معايير الرقابة الدولية، التي تتطلب الالتزام باخلاقيات المهنة، وكذلك تتطلب تخطيط وتنفيذ اعمال الرقابة للحصول على قوائم مالية تخلو من الأخطاء الجوهرية.

• **فقرة (4):** يجب الإفصاح عن أعمال الرقابة منها للحصول على ادلة التدقيق الثبوتية، وكذلك تقييم الأخطاء و المخاطر الجوهرية للبيانات.

• **فقرة (5):** من الفقرات المهمة التي يختم فيها المدقق تقريره قائلاً : نعتقد بان دلة الرقابة التي تم الحصول عليها كافية وملاءمة لإبداء رأينا.

وتتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات علة وفق معيار التدقيق هو الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية ومدى كفاية إفصاح الإدارة عن القوائم المالية، وعن الأحوال التي تشير للشك في امكانية الشركة على الاستمرار. وتمتد مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة التي قد تؤدي إلى الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.

وعلى وفق معيار التدقيق يجب على مراقب الحسابات تحديد إذا كانت الأحداث تستوجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وما يترتب عليها من إعادة النظر في تخطيط عملية الرقابة (ولاسيما في ظل ظهورها في المدة بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات). أما في حالة ظهور أحداث لاحقة في المدة بين تاريخ التقرير وتاريخ إصدار القوائم المالية، وأما في حالة عدم موافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية قبل تسلّم مراقب الحسابات تقريره إلى مجلس الإدارة فيجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه.

- أهمية لدى متخذ القرار ويجب تطوير أنموذج الإفصاح عبر تقرير مجلس الإدارة .
4. من الضروري إعادة هندسة مهام مراقب الحسابات وما يقدمه من تقارير، على وفق المعايير الدولية الحديثة ، ودعم المهنة بالمالكات الكفوءة ، وتوفير الإمكانات المادية ، والمالية ، والبشرية ؛ لتطويرها لتستجيب للمتطلبات والاحتياجات التي يتوقعها أصحاب المصالح المختلفة، للقضاء على فجوة التوقعات بين ممارسي المهنة والمستفيدين من خدماتها.
5. ضرورة تطوير محتوى الإفصاح عن الاحداث غير موجبة التعديل ويجب أن تكون الإيضاحات أكثر تفصيلاً لما لها من أهمية لدى متخذ القرار ويجب تطوير نموذج الإفصاح عبر تقرير مجلس الإدارة .
- المصادر**
- [1] Green Paper: The Role, The Position and The Liability of the Statutory Auditor with the Eurobean Union "(PDF), EuroPeian Union, an aid from the original (PDF) on August 04, 2016, seen on August 21, 2013
- [2] زريقات وآخرون 2011 (م.م.) علم تدقيق الحسابات النظري . ط 1. عمان :دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- [3] رضي، محمد 2011 (م.م.) موسوعة التدقيق المتقدمة(د.ط.). الاسكندرية :دار التعليم الجامعي.
- [4] الذنيبات، علي 2010 (م.م.) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية. ط 3. عمان :دار وائل للنشر.
- [5] صبان، إبراهيم 2012 (م.م.) أصول التدقيق الخارجية. ط 1. الإسكندرية :دار التعليم الجامعي.
- [6] الوقاد، وديان 2010 (م.م.) تدقيق الحسابات .1 (ط 1). عمان :مكتبة العربي للنشر والتوزيع.
- [7] نظمي، العزب . 2012 (م.م.) تدقيق الحسابات الإطار النظري . ط 1. عمان :دار وائل للنشر والتوزيع.
- [8] الرماحي، نواف 2009 (م.م.) مارجعة المعاملات المالية، ط 1. عمان :دار صفاء للنشر والتوزيع.
- [9] K S , Muthupandian , “The Institute of cost and Works Accountants of India”, 2008.
- [10] Greuning, Hennie Van, “INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS”, International Bank for Reconstruction and Development and World Bank, Fifth Edition, 2009.
- [11] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، " آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد 19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها "نشرة إرشادية ، 2020.
- [12] Bragg ,Steven M. , “THE ULTIMATE ACCOUNTANTS’ REFERENCE” , John Wiley & Sons , Canada , 2005
- [13] أبو نصار وحميدات ،محمد أبو نصار،جمعة حميدات ، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية " ، الطبعة الثالثة عمان 2016.
- [14] آل غزوي ،حسين عبد الجليل ، " حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية – دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية " ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ،الأكاديمية العربية في الدنمارك ،الدنمارك، 2010.
- [15] Gray&Islam&Bhuiyan, David Gray, Anik Islam , Suraiya Bhuiyan , “A literature review of the economics of COVID-19” ,Journal of Economic Surveys, Volume 35, Issue 4, 2021
- [16] Aneela, Muzaffer, “COVID19 Pandemic and Social media:The Swedish case”, Student thesis, Halmstad University, School of Health and Welfare, 2020.
- [17] المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ،" جائحة - Covid 19 وتداعياتها على أهداف التنمية المستدامة 2030 " ، نشرة الألكسو العلمية ، العدد الثاني، 2020.
- [18] Joshi, Prem Lal, “Covid -19 Pandemic and Financial Reporting Issues Challenges” ,

[25] الجبلي ، وليد سمير عبد العظيم ، " أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها-دراسة ميدانية" ،معهد العبور العالي للإدارة والحسابات ونظم المعلومات ، العدد الاول،2020.

[27] اسعد محمد علي وهاب العواد، "الاحداث بعد تاريخ الميزانية العامة و مسؤولية المدقق عنها بعد جائحة كورونا كوفيد 19" كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2020

[28] محمد عبد الله صوان ،"تقرير مدقق الحسابات و الاثر المحاسبي لجائحة كورونا" 2020

[29] معيار التدقيق الدولي 560

International Journal of Auditing and Accounting Studies2(1) , India,2020.

[19] Brodeur &Gray & Islam & Bhuiyan , Abel Brodeur, David Gray , Anik Islam ,Suraiya Bhuiyan , "A literature review of the economic of COVID-19" , Journal of Economic Surveys , Volume 35, Issue 4, 2021.

[20] Fairlie ,Robert, " The impact of COVID -19 on small business owners", Department of Economics,University of California ,santa cruz California ,2020.

[21] Abbas& Al-Mohana & Abdulhasan, Rajaa Jaber Abbas , Hind Ghanim Mohammad Al-Mohana ,Abdulhussein Jalil Abdulhasan, "The Impact Of The Corona Virus On Global Economies In General And The Iraqi Economy In Particular" , Palarch's Journal Of Archaeology Of Egypt /Egyptology , Vol17,No6,Issn 1567-214x,2020.

[22] الوتار ،سيف عبد الرزاق محمد ، " الآثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (10) في ظل أزمة فيروس كورونا- دراسة تحليلية " ، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد ،كلية الحداثة الجامعة ، العراق ،مجلد 2،عدد2، 2020.

[23] لعكاف و بوكريدي، عائشة لعكاف ،عبد القادر بوكريدي ، "أثر انتشار فيروس كورونا المستجد (كوفيد -19) على إعداد القوائم المالية وعروض النتائج للشركات هيئة أسواق المال – الكويت أنموذجاً " ، مجلة الاقتصاد والمالية (JEF)،جامعة تيسمسيلت ،الجزائر، المجلد 07،العدد 02، 2021.

[24] السمدوني و السيد ، حماده فتح الله السمدوني ، أحمد محمد عبد السيد ، " أثر جائحة كورونا COVID-19 على مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية " ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، 2021.