

دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال والإجراءات الواجبة حيالها

دراسة على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا

أحمد محمد بن فايد	رحاب محمد الغزواني	تهاني عثمان التركاوي
ahmedbenfayd657@gmail.com	rehab.mohammed@omu.edu.ly	tahani.outhman@omu.edu.ly
محاضر مساعد	محاضر	محاضر
كلية الاقتصاد - جامعة درنة	كلية الاقتصاد - جامعة درنة	كلية الاقتصاد - جامعة درنة

الملخص

هدفت الدراسة إلى تحديد دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال والإجراءات الواجبة حيالها؛ وللإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها فقد تم استخدام الاستبانة المغلقة المفتوحة لجمع بيانات الدراسة؛ وأظهرت نتائج الدراسة أنه ليس هناك تأثير كبير للجائحة على أعمال المكاتب من حيث تكيفها مع متطلبات الجائحة وتطبيق الإجراءات الاحترازية، مع اتفاق المشاركين بالدراسة على زيادة مستوى إجهاد العمل خلالها، كما أظهرت أن هناك تأثير للجائحة على إجراءات المراجعة، وذلك فيما يتعلق بتقييم كل من المخاطر والأهمية النسبية، ونظم الرقابة الداخلية، والاستمرارية، وتحديد تأثيرها على الأحداث اللاحقة، والإفصاح الكامل، وإن أكثر إجراءات المراجعة تأثرا هي جمع أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، كما أظهر ذلك عدد من الاستشارات والأعمال التي طلب العملاء تقديمها لمساعدتهم خلال الجائحة بسبب الأحوال الاستثنائية التي مرت بالأعمال والمخاطر المتوقعة للتوقف الجزئي أو حتى الكامل وتحملهم للتكاليف الناتجة عن ذلك وحتى تكبدتهم للخسائر المتوقعة جراءها.

الكلمات الدالة: جائحة كوفيد-19، إجراءات المراجعة، قطاع الأعمال.

The role of Accounting and Auditing offices in limiting the effects of the Pandemic on the business sector and the necessary procedures towards it.

A study on legal accounting and auditing firms in Libya

Ahmed M. Ben fayd	Rehab Mohammed	Tahan Outhman
The faculty of Economic	The faculty of Economic	The faculty of Economic
University Of Derna	University Of Derna	University Of Derna

Abstract

The study aimed to find the role of accounting and legal review firms in limiting the effects of the pandemic on the business sector and the necessary procedures towards it. To answer the study questions and make its aims, use an open and closed questionnaire to collect the study data. The results of the study showed that there is no significant impact of the pandemic on the work of offices in terms of their adaptation to the requirements of the pandemic and how precautionary of the applicable measures. With the study participants agreeing to increase the level of work stress during it. The study also showed that there is an impact of the pandemic on the review procedures with regards how both the evaluation: Risk assessment and materiality, and Internal control systems, and Going concern, and Events after the reporting period, and Disclosures. In addition, that auditing procedures most affected

is how adequate the collection and enough audit evidence. The study also revealed a number of consultations and actions that clients requested, to give to help them during the pandemic, because of the exceptional circumstances, for the business risks that occur had, for partial or even complete stop and beat them for the resulting costs and even incurring expected losses.

Keywords: Covid-19 pandemic, Audit procedures, Business sector.

1 - الإطار العام للدراسة

منذ بداية ظهور فيروس كورونا (كوفيد-19) في مدينة ووهان الصينية بشكله الأولي، والإعلان الدولي عنه كوباء عالمي من خلال منظمة الصحة العالمية، والعالم يعيش في حالة من الإرباك والفزع في جانبي العرض والطلب، التي أدت إلى ظهور أزمة اقتصادية عالمية، لم تسلم أي دولة منها سواء متقدمة أو نامية (السباعوي، 2020).

وانعكاس الأزمات المالية على المشاريع الاقتصادية، بالإضافة إلى الآثار الوخيمة المترتبة عليها، مما دفع العديد من الدول إلى تشريع نصوص من أجل إيجاد وسائل وقائية تنبع أهميتها من أنها تقدم أداة دائمة ومستمرة للتوصية والانداز والتحذير من احتمال تعرض أي مشروع للتعثر أو لأزمة مالية (صالح ويوسف، 2019).

وتشير دراسة (الشعار، 2013: 672) إلى أن نظم المعلومات تعد من العوامل الأساسية التي تعتمد عليها الشركات في تسيير أنشطتها وأعمالها، وذلك بتحويلها إلى أعمال تعتمد على الحاسوب ومنظومته وملحقاته بدلاً من الاعتماد على الطرق التقليدية، فالتعامل مع تأثير الجائحة إلى الآن في الوقت الذي لا يزال فيه الوباء متفشياً عملية صعبة ولا يمكن أن تخضع لاعتبارات محددة، خاصة إن النظم المحوسبة تتميز بدرجة أعلى من الثبات مقارنة بالمعالجة اليدوية (منصور، 2018).

1-1 مشكلة الدراسة

إن مهنتي المحاسبة والمراجعة كغيرهما من المهن، تتأثر بالتغيرات في البيئة المحيطة، ولابد من مواكبة تلك التغيرات بالشكل الذي يدفع إلى تحقيق أهدافها، ورغم تعدد أهداف المراجعة إلا أن الهدف الرئيسي لها هو تقديم رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية، الأمر الذي يقود إلى طمأننة مستخدمي القوائم المالية لهذه المعلومات، وهذا يضيف المصداقية والثقة على القوائم المالية، وقد اكتسب الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي أهمية كبيرة في الوقت الراهن، نظراً لتفشي الجائحة على مستوى العالم ككل، والذي زاد من التحديات التي يواجهها المراجع عند الارتباط بعمليات المراجعة في

ظل هذه الأحوال الصعبة والمعقدة للغموض بشأن مستقبل الشركات مع هذه الجائحة، علاوة على ارتفاع مخاطر المراجعة بشكل جوهري في ظل الأزمة، وزيادة احتمالية قيام بعض مديري الشركات باستغلال هذه الأحوال الراهنة في ممارسة الغش والتلاعب عند إعداد القوائم المالية وارتفاع مستوى عدم التأكد للأحداث اللاحقة لإصدار التقارير المالية، وكذلك مواجهة الشركات مخاطر جديدة مرتبطة بالأحداث الأخيرة "كخطر توقف الأعمال" حيث إن الجائحة لها العديد من الأبعاد الغير محددة بشكل واضح (الجبلي، 2020)، وواجه عدد لا يحصى من أصحاب الأعمال الصغيرة والمديرين التنفيذيين وقادة الحكومات وغيرهم هذا الواقع في عام 2020 ، وبالنسبة للعديد منهم كان المحاسبون المحترفون كمستشارين موثوق بهم عندما لم يكن هناك ما يشبه اليقين، وفي هذا الصدد فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد IAASB منشوراً بعنوان (القضايا الرئيسية في بيئة المراجعة المتطورة بسبب تأثيرات Coved-19)، وركز على أثر الجائحة على عمل المراجعين، وحرص على أن يأخذوا بعين الاعتبار الاعتماد على تقنية المعلومات لعملهم، وتعديل طرق حصولهم على أدلة المراجعة، ومراعاة حدوث تغيرات في معايير الإبلاغ المالي واللوائح، واحتمال حدوث الاحتيال والخطأ بشكل أكبر (https://www.iaasb.org).

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

"ما هو دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال والإجراءات الواجبة حيالها"

ومنه يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مدى تكيف مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية مع متطلبات هذه الجائحة؟
- ما هو تأثير الجائحة على أعمال المراجعة؟
- ما هو دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال؟

1-2 أهداف الدراسة

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال، والإجراءات الواجبة حيالها، وذلك من خلال تحقيق النقاط التالية:
- معرفة تأثير الجائحة على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في البيئة المحلية.
- معرفة دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال.

3-1 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال طبيعة الأزمة ومدى تأثيرها وحداثها. على قطاع الأعمال، والإجراءات الواجبة حيالها، ولعدم وجود دراسات أكاديمية ليبية تناولت هذا الموضوع بشكل مختص؛ فتعتبر محاولة متواضعة لإثراء فكر المحاسبة والمراجعة في ظل هذه الأزمة الراهنة، وعليه تبرز أهمية الدراسة فيما يلي:

أ- الأهمية العلمية: وتكمن في:

- تتبع أهمية الدراسة العلمية من أهمية الموضوع باعتباره حديث الساعة في كافة دول العالم.
- تتبع أهمية الدراسة من منظور تبني رؤية علمية محاسبية جديدة؛ لتحديد دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ظل الجائحة، وأثر ذلك على الفكر المحاسبي الحديث، وتحديد مدى الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة والمراجعة لمواجهة الكوارث والأزمات.
- التواصل مع الحركة البحثية العالمية في إطار التوجه الحديث نحو البحث في قضية الجائحة وتأثيرها في شتى المجالات مما يدعم في إثراء المكتبة العربية.

ب- الأهمية العملية: وتكمن في:

- تفيد نتائج الدراسة الجهات المهنية والأكاديمية والمعنية بمهنة المحاسبة في معرفة دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال.
- تمكين مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية من اقتراح الإجراءات والحلول الواجبة حيال هذه الأزمة.
- تفيد في رفع كفاءة سوق العمل؛ من خلال تعظيم وتطوير مستوى الوعي والإدراك للقياس والإفصاح المحاسبي عن الكوارث والأزمات.

4-1 فرضيات الدراسة

يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية للدراسة في الآتي:

- لا توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها.
- لا توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المراجعة.
- لا يوجد أي دور لمكاتب المحاسبة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال.

5-1 منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي لعرض تداعيات الجائحة على المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة والتدابير التي اتخذتها والممارسات المحاسبية والآليات المقترحة؛ للتغلب على تحدياتها باستقراء الأدب المحاسبي والدراسات السابقة؛ واستخدمت الاستبانة المغلقة المفتوحة، لتحديد تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها، وكذلك تأثيرها على أعمال المراجعة ودور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرها.

6-1 الدراسات السابقة

- **دراسة (الجبلي، 2020):** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تفشي الجائحة على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وقد استخدمت المنهج الاستقرائي؛ لتحليل البيانات التي تم جمعها بالاستبانة الإلكترونية على عينة من الأكاديميين والمراجعين الداخليين ومحلي نظم منشآت الأعمال، وتوصلت إلى أن لتداعيات الجائحة التأثير المباشر وغير المباشر في العديد من الممارسات المهنية لمنشآت الأعمال، وإن الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية سوف تتأثر أيضاً بتفشي هذه الجائحة؛ حيث يجب على المراجع أن يناقش الإدارة في خططها للتعامل مع كوفيد-19.
- **دراسة (عبد الله وغازي، 2020):** هدفت هذه الدراسة لبحث موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا، واستخدمت المنهج الوصفي، وضحت هذه الدراسة أن هناك اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية المحاسبية بتأثير الجائحة على نظم الإبلاغ المالي والمراجعة، وكذلك هناك متابعة ومراقبة وتوقع للآثار التي سوف تنتج عن الجائحة، إذ إن هناك بوادر لأزمة مالية كبيرة تتمثل في انخفاض قيمة الأسهم، وضعف في قدرة الشركات في خدمة ديونها، فضلاً عن الخسائر المتوقعة بسبب توقف الإنتاج، وتحمل الشركات للتكاليف الثابتة.
- **دراسة (زغيل وعبد الله، 2020):** وهذه الدراسة بعنوان "ليبيا ومواجهة فيروس كورونا خلال الفترة من 14-24 مارس-2020"، دراسة نظرية بحثت عن الإجراءات والرؤية المستقبلية للجائحة، وبينت أن انتشار الجائحة في مساحات كبيرة من العالم، وارتفاع وتيرة الإصابات مع تزايد حالات الوفاة، على الرغم من الامكانيات الصحية المتطورة إلا أنه قد وجدت دول نفسها عاجزة عن مواجهة هذا المرض، وكان الحجر والحظر الصحي أحد الأساليب التي تم اللجوء إليها لمكافحته، وهذا الإجراء له تأثيراته على الاقتصاد العالمي بأكمله.

- **دراسة (ابراهيم وزايد، 2020):** استهدفت هذه الدراسة تحليل واقع الجائحة وأهم الإجراءات المتبعة، كما استهدفت الانعكاسات والآثار المحاسبية لها، والإجراءات المتبعة خلال تلك الأزمة، وإن مهنة المحاسبة شأنها شأن أي مهنة أخرى، لا بد وأن تعكس تطورات الوضع الحالي للبيئة المحيطة، واستخدمت في ذلك المنهج الوصفي التحليلي للجائحة، وتوصلت إلى وجود تأثير سلبي للجائحة على الموازنة العامة للدولة، وأيضاً من أهم الآثار المحاسبية، الأثر على القيمة العادلة المستخدمة في القياس وعلى الاستمرارية، وتأثير الأزمة أيضاً على الأحداث اللاحقة للميزانية، وأثر ذلك على بنود قائمة الدخل والتدفقات النقدية والإفصاح.
- **دراسة (السبعراوي، 2020):** دراسة نظرية لبحث تصور أهمية الأمن الاقتصادي، وتطرق هذه إلى أهمية دراسة أثر الجائحة (كوفيد-19) على نمو الاقتصاد العالمي في ظل المتغيرات الحالية، ومدى تأثير الجائحة على حجم التبادل التجاري، وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة الاستجابة السريعة على صعيد السياسات النقدية والمالية لدعم الطلب، وتوفير التمويل اللازم للقطاعات المختلفة والأكثر تضرراً من الجائحة، وأهمية تعزيز الإنفاق على الخدمات الصحة وتحفيز حزم الدعم المالي من خلال المصارف المركزية، أو من خلال إنشاء محافظ تمويلية.
- **دراسة (كفوس، 2020):** دراسة تحليلية للقوائم المالية لقطاع الأعمال الجزائرية، وهدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تداعيات الجائحة على عملية المراجعة، ومعرفة كيفية تفاعل المراجع واستجابته المراجع لها، وتوصلت إلى أن الوباء لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها إجراء عملية المراجعة؛ مما يعني ضرورة القيام بتعديل خطة المراجعة وأن مثل هذه الأحوال تستوجب على المراجع بذل العناية اللازمة والشك المهني في تقييم الاستمرارية والأحداث اللاحقة.
- **دراسة (الوتار، 2020):** حيث تناولت هذه الدراسة الآثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) في ظل الجائحة، فمن المتوقع أن تؤثر الجائحة على المبيعات وحجم الانتاج وبالتالي على الارباح المتوقعة والمعلن عنها في التقارير المالية للشركات، وهذا سوف يؤثر على مصداقية هذه القوائم المالية، وبالتالي يتوجب القيام بعدة اجراءات للإفصاح عن هذه الآثار والتغيرات على القوائم المالية أو التعديل فيها وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك مجموعه من المعالجات الواجب القيام بها من قبل الشركات المتأثرة بالجائحة ومنها تحديث الإفصاح فيما يتعلق بتأثيراتها.
- **دراسة (كمال واخرون، 2020):** دراسة حالة لبلدية تلمسان الجزائرية واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي من خلال مقارنة منحنيات العوائد المالية للبلدية عبر مجموعة فترات زمنية قبل وخلال الجائحة،

لدراسة وتحليل الآثار المالية لجائحة كورونا على الإيرادات المالية للجماعات المحلية في الجزائر، وهدفت لتقديم إطار مفاهيمي لأهم الحسابات المالية والمحاسبية وكيفية مراجعتها في البلدية - محل الدراسة.

• **دراسة (مصطفى، 2021):** دراسة استقصائية على التقارير المالية بالسوق لفهم ومناقشة قضايا المحاسبة العملية والتحديات المتعلقة بتأثير الجائحة على إعداد ومراجعة القوائم المالية على السوق المصري، وذلك من خلال دراسة كل من تأثير الجائحة على متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي؛ لغرض إعداد التقارير المالية، وتأثير فيروس كورونا كوفيد-19 على إجراءات المراجعة، وأظهرت نتائجها أن هناك تأثيراً للجائحة على إعداد ومراجعة التقارير المالية، انعكست على إجراءات مراجعة التقارير المالية، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في آراء كل من الأكاديميين والعاملين في الجامعات المصرية والمحاسبين والمراجعين المحترفين حول آثار الجائحة على إعداد التقارير المالية وإجراءات المراجعة؛ باستثناء البنود التي تتعلق بالأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والإفصاح وتقرير المراجعة.

2- الإطار النظري للدراسة

2-1 مفهوم فيروس كورونا وطبيعته ونشأته

عرفت منظمة الصحة العالمية فيروسات كورونا بأنها: "عبارة عن زمرة واسعة من الفيروسات تشمل فيروسات يمكن أن تسبب في مجموعة من الاستدلالات في البشر تتراوح من بين نزلة البرد العادية وبين المتلازمة التنفسية الحادة الوخيمة" (منظمة الصحة العالمية).

فيروس كورونا هو مرض معد يسببه فيروس كوفيد-19 المكتشف مؤخراً، ويعتبر من أحدث سلالات فيروس كورونا، ومن أعراضه: الحمى والإرهاق والسعال الجاف والأوجاع واحتقان الأنف أو الرشح وألم الحلق أو الإسهال، وينتقل عن طريق الرشح الذي يخرج من المصاب أو عن طريق التلامس (منظمة الصحة العالمية، 2020).

ومع تطور التكنولوجيا والبيولوجيا الجزيئية والأبحاث المتعلقة بالحمض النووي تطورت طرق الكشف عن هذه الفيروسات بسرعة، وأصبحت هناك ثورة تكنولوجية للكشف عن هذه الفيروسات سواء بطريقة RNA أو PCR (Shen et al.; 2020, p1).

وبفضل أحدث التطورات في مجال التقنيات الجزيئية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، فقد ساعدت البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي في معالجة كمية ضخمة من البيانات المستمدة للكشف ورصد تفشي الأوبئة في الوقت الحقيقي ووضع الاتجاهات والتنبؤ بها (Nicola, 2020).

2-2 المستجدات والتداعيات على المستوى العالمي بعد ظهور فيروس كورونا:

على الرغم من أن الاقتصاد الصيني واجه تراجعاً في معدل نموه خلال العامين السابقين مع انخفاض إنتاجيته، إلا أنه لا يزال يؤدي دوراً مهماً في اقتصاد العالم، بوصفه ثاني أكبر اقتصاد بعد الاقتصاد الأمريكي، وأكبر الاقتصاديات المصدرة لسلع الصناعات التحويلية (الأمم المتحدة، 2020). وفي الوقت نفسه توقع المصرف الدولي (World Bank, 2020) بأن ينمو اقتصاد العالم بنحو 2.4 في المئة في عام 2020؛ إلا أنه أشار إلى أن حالة عدم اليقين التي تحيط باقتصاد العالم مازالت قائمة "منظمة الأمم المتحدة" (UN, 2020).

ونشير إلى أن أي أزمة عالمية كانت فإن المتأثر الأول فيها كان الاقتصاد، فمثلاً أشار المصرف الآسيوي للتنمية إلى أن الخسائر التي تتسبب بها الجائحة قد تصل إلى 8.8 تريليون دولار، وهو ما يدفع إلى الحديث عن ضرورة إعادة تنشيط الاقتصاد العالمي؛ من خلال خطط إنعاش، كتلك التي شهدتها العالم في الحرب العالمية الثانية (العمودي، 2020)، وأن المخاطر الناتجة عن تفشي هذا الفيروس تؤدي إلى التأخير في تنفيذ الأعمال، وعدم تناسب القوة العاملة مع حجم النشاط الفعلي، وصعوبة تدبير الأمور المالية، بالإضافة إلى قيود السفر والانتقال من مكان إلى آخر وانتقال العدوى للعاملين والعملاء (ربيع، 2020).

إن الجائحة تتسبب في تغيير الموازين الاقتصادية العالمية؛ حيث تأثرت اقتصاديات الدول ونتاجها المحلي لتلك التي مسها الوباء الذي يعد من المخاطر غير النظامية وغير المتوقعة ولن يكون من السهل إعادة تشغيل اقتصاد عالمي حديث مترابط بعد انتهاء الأزمة (بن خيره وطيب، 2020)، فقد شهد العالم في بداية سنة 2020 انتشاراً كبيراً للفيروس التاجي كورونا أطلق عليه كوفيد-19 و الذي تم اكتشافه في ديسمبر 2019 في مدينة ووهان الصينية، وتم تصنيفه كجائحة من قبل منظمة الصحة العالمية في 11-مارس-2020، وسارعت الدول إلى اتخاذ إجراءات حجر لم يشهدها التاريخ من قبل، وتم حظر مئات الملايين من الأشخاص، وتوقفت جميع وسائل النقل الجوية والبحرية والمطاعم، وكل ما لديه علاقة بالتجمعات؛ مما أدت معه إجراءات الحجر إلى أزمة اقتصادية (حمزة وعيسى، 2020) وفي المقابل نجد أن مصر مثلاً نجحت في امتصاص جزء كبير من التأثيرات والتداعيات الاقتصادية للجائحة، وذلك بفضل بعض المجهودات التي اتخذتها قبل فترة، كعملية الإصلاح الاقتصادي التي بدأت فيها في عام 2016 فاعتبرت الوقت الحالي هو فرصة حقيقية لإعادة بناء مجموعة كبيرة من

الصناعات المحلية بشكل كبير (عادل، 2020)، وفي ليبيا يضمن قانون علاقات العمل الليبي رقم 12 لسنة 2010 بعض القواعد المتعلقة بصحة وسلامة العمال، والتي تلزم رب العمل في اتخاذ الإجراءات والاحتياطات الضرورية واللازمة، لتوفير الوقاية والحماية للعمال أثناء أداء العمل، وتوفير وسائل الوقاية من مخاطر المهنة، وتوفير الإسعافات الأولية (عبدو وزعوط، 2020)، وتزداد خطورة هذا المرض نظراً للغموض الذي يحيط به، والآثار المحتملة التي يخلفها لدى المتعافين منه، إلى جانب تأخر اللقاحات، أو عدم وجود علاجات ناجحة له في الوقت الحاضر، و لذلك تنشط العديد من المنظمات الدولية والمحلية حول العالم في متابعة المستجدات المتعلقة بهذه الجائحة (الرشيد وآخرون، 2020).

2-3 موقف المنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة من تفشي فيروس كورونا:

إن أساليب المحاسبة والمراجعة الحالية تتجاهل التأثيرات المحتملة لبيئة البيانات الضخمة، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة الانتقادات التي يمكن أن يتم توجيهها لمهنة المحاسبة بصفة عامة، ففي إطار هذه البيئة المتطورة تنشأ مجموعة كبيرة من القضايا المحاسبية المؤقتة وطويلة الأجل (يوسف، 2019)، حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كما جاء في تقرير (IFAC) في التعامل مع عشرات الأشخاص المرتبطين بالمهنة في أكثر من 20 دولة، وجمعهم كأصحاب مصلحة متعددين، وهم الرؤساء التنفيذيين في الأعمال التجارية و المديرين الماليين وأعضاء لجنة المراجعة والمراجعين العاملين في الأعمال التجارية وقادة شركات المحاسبة والأكاديميين والطلاب، لفهم تداعيات الوباء على المحاسبين والقادة المحترفين، وكيف ستؤثر خبراتهم على مستقبل مهنة المحاسبة.

وعلى ضوء الأزمة الحالية سيتعين على إدارات المنشآت ومعدّي التقارير المالية تقييم مقدرة المنشآت على الاستمرار، في ضوء ارتفاع مستوى عدم التأكد المصاحب لتفشي الجائحة (الطحان ومحمود، 2020)، حيث أصدرت الهيئة المشرفة على رقابة وتداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC)، في 19-فبراير-2020 نشرة لمطالبة المنشآت بالاهتمام بتوفير إفصاحات كافية ومناسبة عن الأحداث اللاحقة (Deloitte, 2020)، كما سيتعين على المنشآت تقديم إفصاحات شاملة بشكل خاص؛ لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم آثار تفشي المرض على التقارير المالية للمنشأة (Ernst & young, 2020).

إن وشركات المحاسبة الكبرى التي تعتمد على شبكة دولية من الشركات التابعة لإجراء عملية المراجعة في المناطق المنتشرة في العالم- قد لا تواجه مشكلة كبيرة في الوصول إلى أدلة المراجعة،

وبالمثل في شركات المحاسبة المتوسطة والصغيرة يتعين عليها البحث عن أساليب بديلة؛ لجمع الأدلة المراجعة ومن بينها أداء بعض الأعمال عن بعد من خلال مراجعة المستندات إلكترونياً وإجراء المقابلات الإلكترونية مع موظفي الشركة (Maurer, 2020)، كما أكد AASB&AUASB, (2020) على ضرورة إفصاح الشركات عن التأثيرات الحالية والمحتملة لتفشي هذا الفيروس، وكذلك سعي المراجع إلى الحصول على أدلة إضافية إن كانت الأدلة التقليدية الداعمة غير كافية وغير ملائمة لتمكين المراجع من إبداء رأي على القوائم المالية (ICPAC, 2020).

ويتعين على المراجع طلب الاستفسار من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بخصوص المعلومات المتوفرة بشأن المستقبل، وقد يقوم بطلب بعض الإقرارات المكتوبة منهم فيما يتعلق بخططهم المستقبلية؛ لمواجهة الأزمة وجدوى هذه الخطط، وهنا يظهر دور المراجع في النظر عن مدى تأثير الجائحة على فريق العمل بالمنشأة (الطحان وعبد الحميد، 2020).

كما يتطلب ذلك توسيع الخدمات التي يقدمها المحاسبون وتكليفهم بالسرعة مع الأدوار والمهام الجديدة الناتجة عن التقدم التكنولوجي، واكتساب مهارات جديدة تتناسب مع عالم الأعمال المتطور الذي تحركه التكنولوجيا (صالح، 2020).

إن تفشي الجائحة يعد فرصة جوهرية لمهنة المراجعة لتأكيداها على المسؤولية الملقاة على عاتقها نحو المصلحة العامة، وحماية مستخدمي المعلومات المحاسبية، وإظهار مرونتها واستقلاليتها في الاستجابة للعوامل الخارجية، وبأن لدى المراجعين النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية للقيام بهذه المهمة في ظل التزامهم باتباع قواعد السلوك المهني (الطحان ومحمود، 2020).

2-4 الإجراءات الاحترازية والتدابير التي اتخذتها الممارسات المحاسبية لمواجهة الجائحة كوفيد-19:
مع تحول الفيروس إلى جائحة تزايدت مخاوف حكومات العالم من أن طول الأزمة الصحية قد يقود إلى أزمة اقتصادية عالمية كارثية؛ تلاحق معظم الشركات، وربما جميعها، حيث تسبب تفشي الفيروس في ركود الاقتصاد العالمي نتيجة لتعطل أو توقف الأنشطة الاقتصادية في إطار التدابير الاحترازية (Ozili & Arun, 2020)

فتشير الممارسات المحاسبية للشركات إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياساتها المحاسبية والالتزام بها على أساس روتيني من قبل محاسب أو مراجع أو فريق من المتخصصين في المحاسبة، فقد بات الانتشار السريع لهذا الوباء واضحاً في أنحاء العالم وتأثيره أيضاً واضحاً في الاقتصاد وبيئة

الأعمال ومعظم الشركات، حيث اقترح (Delalio, 2020) عدد من الطرق لتنشيط العمل المحاسبي كاستجابة لآثار الجائحة، ومن أهمها:

- 1- الاستعانة بالحوسبة السحابية في تشغيل البرامج المحاسبية للشركة.
 - 2- أتمتة عميات وإجراءات العمل المحاسبي للشركة والتخلص من الورق.
 - 3- الاستعانة بمصادر خارجية لإدارة العمل المحاسبي.
 - 4- إعادة ترتيب وتصفية الأعمال والتركيز على الأنشطة الأكثر فائدة في الاستثمار.
- ويمكن أيضاً للمحاسبين حماية أنفسهم من خلال اعتماد بعض التدابير الإضافية الصحية، منها على سبيل المثال (الجبلي، 2020):

- 1- يجب على شركات المحاسبة السماح بالوصول إلى التطبيقات والبوابات المناسبة للموظفين وإدارة أعمالهم الموكلين بها في المنزل.
 - 2- إجراء التغييرات اللازمة في الجداول، وإبلاغ العملاء بذلك.
 - 3- اعتماد البيانات الرقمية ومنصات مشاركة الملفات اللازمة للعميل.
 - 4- تجنب إجراء الاجتماعات أو حضورها لفترة من الوقت وتبني مؤتمرات الفيديو.
 - 5- الاستفادة من الخدمات السحابية لتأدية العمل في المنزل، والبعد عن الحشود في المكاتب أو السفر.
- إن هذه الأحداث والأحوال خلقت مستوى عدم اليقين والمخاطر التي ربما لم تكن الشركات قد واجهتها من قبل، وأدت إلى آثار مهمة في إعداد التقارير على معدي البيانات المالية، ولحد من تلك الآثار يستوجب على معدي القوائم المالية اتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية، في معالجة المشاكل المحاسبية الحاصلة لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في الحصول على معلومات موثوق بها (مريم وهال، 2020).

- 2-5 الآليات المقترحة للتغلب على التحديات التي تواجه المراجعين في ظل تفشي جائحة كوفيد-19:
- يجب على المراجع التواصل المستمر مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن التأثير الحالي والمحتمل بتفشي كوفيد-19 على القوائم المالية، وما إذا كانت المنشأة ستقيم هذه التأثيرات استناداً إلى افتراضات معقولة تعكس الأحوال القائمة في نهاية فترة التقرير (الطحان ومحمود، 2020) (KPMG, 2020) وذلك من خلال:

- ضرورة قيام المراجعين بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة المراجعة.

- ضرورة حصول المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة.
 - ضرورة قيام المراجع بالتواصل المستمر مع الادارة ومسؤولي الحوكمة.
 - يجب على المراجع التمسك بمستوى مرتفع من الشك المهني.
 - يجب على المراجع توظيف قدر كبير من الحكم المهني.
 - يجب أن يتمسك المراجعون بمتطلبات الاستقلال وأخلاقيات المهنة.
 - استخدام المراجع لعمل الخبراء كالمستشارين القانونيين بالمنشأة في الحصول على ما يكفي من أدلة إثبات مناسبة للمراجعة.
 - توسع المراجع في الإفصاح عن تفاصيل المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة.
 - يجب على المراجع التمسك بمستوى مرتفع من جودة المراجعة.
 - يجب على إدارات المنشآت ومنظمي الأسواق المالية منح الوقت الكافي للمراجعين للقيام بعملهم.
 - ضرورة اعادة النظر في التطوير والتأهيل العلمي والعملية للمراجعين.
- ومن جانب آخر فإننا نجد أن ردود أفعال شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى (Big4) كانت سريعة جداً؛ حيث نشرت مجموعة من الإصدارات والتقارير المتخصصة، وعقدوا مجموعة من الاجتماعات مع شركاتهم، لفهم الآثار المحاسبية المحتملة للجائحة (القنبري، 2020).
- وتم السعي على إيجاد معالجات خاصة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، ومن ضمنها الإفصاح عن الآثار التي تركتها الجائحة على القوائم المالية، كإخفاض الأصول، وانخفاض أسعار الأسهم، وإيقاف الإنتاج، وكذلك التأكد من مدى ملاءمة فرض الاستمرارية.
- وستحتاج الشركات إلى توضيح الآثار الجوهرية لجائحة كوفيد-19 على المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، وكيفية إدارتها لتلك المخاطر، واستخدام الأحكام لتحديد الإفصاحات الخاصة ذات الصلة بأعمالها واللازمة لتحقيق تلك الأهداف (المبارك، 2020).
- ويواجه المراجع قيوداً زمنية في استكمال المراجعة وتحديات في الحصول على الأدلة وتقييم مدى كفايتها وملائمتها بما في ذلك (<http://www.icap.net.pk/guidance>):
- محدودية وجود أو الوصول إلى موظفي الشركة.
 - تأخر الإدارة في الرد على استفسارات المراجع.
 - تحديات في التواصل مع المكلفين بالحوكمة.

- تحديات في التواصل مع الأطراف الأخرى والمراجعين الآخرين.
- ومن مهام ومسؤوليات إدارة الشركة أو مكتب المراجعة في ظل هذه الجائحة كما أشارت لها (الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، 2020) تكمن في:
- وضع سياسة خاصة بالعمل عن بعد والاشراف على تطبيق الإطار العام لها.
- تحديد آليات العمل والتخطيط لكل عملية.
- توفير مستلزمات تقنيات المعلومات.
- توفير الدعم الفني للموظفين.
- مراجعة كافة التقارير الدورية ونتائج الأعمال بشكل مستمر.
- متابعة وبصورة مستمرة لأمن المعلومات.
- اعتماد جدول لخطه عمل يومية للموظف والتأكد من فاعليتها لتغطية الوقت.
- الالتزام بمتابعة الموظفين الذين يعملون عن بعد الكترونياً للتأكد من أدائهم لأعمالهم بشكل صحيح.

3 الدراسة الميدانية

3-1 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المرخص لها بمزاولة المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في المنطقة الشرقية وذلك بحسب آخر ما نشر على صفحة نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين - على الفيسبوك كونه الانشط في عرض تنظيم النقابة من الموقع الالكتروني- بتاريخ 16 أبريل 2021 والبالغ عددهم 93 محاسباً ومراجعاً قانونياً، وتم اختيار عينة منهم - وهم المكاتب التي أمكن الاستدلال على عناوينهم أو التواصل معهم- ولكون الدراسة وصفية وأن حجم العينة المناسب يعتمد على الغرض الذي تُجرى الدراسة من أجله، وعلى طبيعة مجتمع الدراسة بالإضافة إلى متغيرات الدراسة، ونمط العلاقات التي يرغب في الكشف عنها، وأن بعض الباحثين يرون أن 20% من أفراد مجتمع صغير نسبياً - بضع مئات - مناسب للدراسات الوصفية (طويس، 2001) (الغامدي، 2004) (خضر، 2013). قواعد ميسرة في اختيار حجم العينة، <https://www.alukah.net>؛ إضافة إلى عدم التأكد من تعامل كل المكاتب مع عملاء تأثروا بالجائحة وعليه تم تحديد حجم العينة بـ(55) مفردة والتي تمثل ما نسبته 60% من مجتمع الدراسة وتم استرجاع 39 استبانة وكانت الاستبانات الصالحة للاختبار عدد 38 استبانة.

2-3 أداة الدراسة

تم صياغة الاستبانة بما يتناسب وتحقيق أهداف الدراسة مع الاطلاع على الدراسات السابقة والذي اعتمدت فيه الاستبانة المغلقة المفتوحة لكونها دراسة استكشافية وقد تكوّنت من جزأين: حُصص الأول للمتغيرات الديموغرافية، وخصص الثاني لمحاور الدراسة والذي يتكون من أربعة وعشرين فقرة موزعة كالتالي:

- المحور الأول ويتعلق بتأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها.

- المحور الثاني ويتعلق بتأثير الجائحة على أعمال المراجعة.

- المحور الثالث يتعلق بدور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثير الجائحة على قطاع الأعمال، والذي استخدمت فيه الأسئلة المفتوحة.

3-3 ثبات الاستبانة

والذي يعني إن يعكس المقياس بصورة ثابتة البنية التي يقيسها بما يحقق الاستقرار في النتائج وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على نفس المبحوثين عدة مرات خلال فترات زمنية متباعدة أو عند توزيعها على مبحوثين آخرين ولتحديد ذلك تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's α والجدول رقم (1) التالي يوضح قيم الثبات:

جدول رقم (1): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة			
ت	الفقرة	عدد الفقرات	معدل الثبات
1	المحور الأول	9	0.889
2	المحور الثاني	13	0.963
	لإجمالي الاستبانة	22	0.941

يتضح من الجدول السابق رقم (1) إن قيم معاملات الثبات للمحاور ولإجمالي الاستبانة تزيد عن 80% وهي قيم مرتفعة ومقبولة وتؤكد الثقة في نتائج المقياس، والذي يتأكد معه صدق الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج؛ ولم يتم احتسابه للمحور الثالث لكونه من الأسئلة المفتوحة لاستكشاف وتحديد الدور الذي مارسه المكاتب في الحد من تأثير الجائحة على قطاع الأعمال.

4-3 مقياس أداة الدراسة

تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي لتحديد مدى موافقة المشاركين بالدراسة على كل بند من بنود الاستبانة وذلك كما موضح بالجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2): مقياس ليكرت الخماسي					
درجة الموافقة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
المقياس	5	4	3	2	1

وعليه تم تحديد مستوى الموافقة بثلاث مستويات:

- المتوسط الحسابي بمستوى منخفض من 1 إلى 2.33
- المتوسط الحسابي بمستوى متوسط أكثر من 2.33 إلى 3.66
- المتوسط الحسابي بمستوى مرتفع أكثر من 3.66

3-5 الخصائص الوصفية لعينة الدراسة:

يظهر الجدول رقم (3) خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والمركز الوظيفي كما يلي:

الجدول رقم (3): الخصائص الديموغرافية للعينة		
المتغيرات الديموغرافية	التكرارات	النسبة المئوية
المؤهل العلمي		
دكتوراه	9	23.7%
ماجستير	12	31.6%
بكالوريوس	13	34.2%
أخرى	4	10.5%
سنوات الخبرة		
أقل من 5 سنوات	2	5.3%
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	9	23.7%
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	12	31.6%
من 15 سنة فأكثر	15	39.5%
المركز الوظيفي		
صاحب المكتب	16	42.1%
شريك بالمكتب	9	23.7%
مراجع أول	13	34.2%

يبين الجدول رقم (3) السابق إن المشاركين يتراوحون بين حملة الدكتوراه والماجستير والبكالوريوس وأخرى بنسبة 23.7% و 31.6% و 34.2% و 10.5% على التوالي؛ وفيما يتعلق بسنوات الخبرة العملية فإن 71.1% من عينة الدراسة يتمتعون بخبرة تزيد عن عشرة سنوات؛ وأن 42.1% من عينة الدراسة ممن يديرون مكاتبهم الخاصة ويليهم 34.2% ممن يعملون كمراجع أول في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وأن 23.7% ممن يتشاركون العمل في المكتب مع غيرهم من المحاسبين والمراجعين

القانونيين، ويعد هذا التنوع في المؤهل وسنوات الخبرة والمركز الوظيفي ايجابياً لتعزيز الثقة في إجابة فقرات الاستبانة بصورة مرضية.

3-6 نتائج الدراسة

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية " Statistical Package For Social Sciences (SPSS) " حيث تم استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي والاستدلالي لمحاور وفقرات الدراسة كما يلي:

3-6-1 التحليل الإحصائي الوصفي

تم استخدام المتوسط الحسابي -الذي يستخدم كدرجة قطع لوجود السمة- والانحراف المعياري -الذي يبين مدى تشتت وتباعد القيم عن وسطها- ومن ثم ترتيب الفقرات بحسب أهميتها ودرجة الموافقة لكل فقرة وللدرجة الكلية للمحور، لوصف عينة الدراسة.

3-6-1-1 المحور الأول:

ويتعلق بسؤال عينة الدراسة عن تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها ويظهر الجدول (4) التحليل الإحصائي الوصفي لفقرات المحور كما يلي:

من خلال الجدول رقم (4) يتضح اتفاق المشاركين بالدراسة على أن تأثير الجائحة على أعمال مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية والتكيف مع متطلباتها كان بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي 2.79 وانحراف معياري 0.817 لإجمالي المحور الأول والذي يعكس تكيفهم مع العمل في ظل الجائحة وإن كانوا يرون زيادة مستوى إجهاد العمل خلالها بمتوسط حسابي 3.05 وانحراف معياري 1.207، كما يرون عدم زيادة الدخل الشهري خلال الجائحة بدرجة كبيرة والذي حصل على أقل متوسط حسابي 2.45 بانحراف معياري 1.155.

الجدول رقم (4): المحور الأول									
الفقرات	ن	5	4	3	2	1	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	زادت ساعات العمل اليومية خلال الجائحة	ن	5	4	9	10	10	2.58	متوسطة
		%	13.2	10.5	23.7	26.3	26.3	1.348	
2	زاد متوسط الدخل الشهري خلال الجائحة	ن	3	3	10	14	8	2.45	متوسطة
		%	7.9	7.9	26.3	36.8	21.1	1.155	
3	زاد مستوى مهام العمل خلال الجائحة	ن	1	9	7	15	6	2.58	متوسطة
		%	2.6	23.7	18.4	39.5	15.8	1.10	
4	زادت القدرة على الوفاء بالمواعيد النهائية الخاصة بمهام العمل خلال الجائحة	ن	2	13	10	9	4	3	متوسطة
		%	5.3	34.2	26.3	23.7	10.5	1.115	
5	زاد مستوى الإجهاد الناتج عن العمل أثناء الجائحة	ن	4	12	8	10	4	3.05	متوسطة
		%	10.5	31.6	21.1	26.3	10.5	1.207	
6	زاد التواصل والعلاقة مع زملاء العمل / العملاء أثناء الجائحة	ن	5	7	9	12	5	2.87	متوسطة
		%	13.2	18.4	23.7	31.6	13.2	1.256	
7	سهولة فهم تغييرات العمل الجديدة والتدابير المتعلقة بالجائحة	ن	0	9	16	10	3	2.82	متوسطة
		%	0	23.7	42.1	26.3	7.9	0.896	
8	سهولة تنفيذ تغييرات العمل الجديدة والتدابير المتعلقة بالجائحة	ن	0	38	15	11	3	2.79	متوسطة
		%	0	23.7	39.5	28.9	7.9	0.905	
9	كنت تعمل عن بعد خلال الجائحة	ن	2	10	14	9	3	2.97	متوسطة
		%	5.3	26.3	36.8	23.7	7.9	1.026	
إجمالي المحور الأول									
								2.79	متوسط
								0.817	

3-6-1-2 المحور الثاني:

ويتعلق بسؤال عينة الدراسة عن تأثير الجائحة على أعمال المراجعة ويظهر الجدول (5) التحليل الإحصائي الوصفي لفقرات المحور كما يلي:

من خلال الجدول رقم (5) السابق يتضح اتفاق المشاركين بالدراسة على تأثير الجائحة على أعمال وإجراءات المراجعة وبدرجة كبيرة وبمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري 0.557 لإجمالي المحور الثاني، وبدرجة مرتفعة فيما يتعلق بتحديات الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة والتي حصلت على أعلى متوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.927 بينما كانت الفقرة الأقل متوسط هي تأثير الجائحة على إبداء الرأي في القوائم المالية بمتوسط حساب 3.34 وانحراف معياري 1.072، وبشكل إجمالي يتفقون أن هناك تأثيراً للجائحة على إجراءات المراجعة في كل من:

1- تقييم المخاطر والاهمية النسبية، الفقرات 1-3.

2- تقييم نظم الرقابة الداخلية، الفقرات 4-5.

3- أدلة المراجعة، الفقرات 6-7.

4- الاستمرارية، الفقرات 8-9.

5- الأحداث اللاحقة، الفقرات 10-11.

6- الإفصاح، الفقرة 12.

7- تقرير المراجعة، الفقرة 13.

الجدول رقم (5): المحور الثاني

ت	الفقرات	موافقة أ.هـ	موافق	محايد	غير موافق	جدا غير موافق	غير موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	زادت الحاجة إلى تقييم مخاطر التحريف الجوهري بالقوائم المالية	ن	3	17	12	5	1	3.42	0.919	متوسط
		%	7.9	44.7	31.6	13.2	2.6			
2	تم التأكد من تقييم تأثير الجائحة على مخاطر العمل الناشئة من قبل الإدارة	ن	4	19	11	13	1	3.58	0.889	متوسط
		%	10.5	50	28.9	7.9	2.6			
3	كان للجائحة تأثير كبير على إعادة تقييمكم لمستوى الأهمية النسبية وإجراءات المراجعة المطبقة	ن	3	24	6	4	1	3.63	0.883	متوسط
		%	7.9	63.2	15.8	10.5	2.6			
4	واجهتكم صعوبة اختبار نظم الرقابة الداخلية للعمليات بسبب الجائحة	ن	4	22	6	5	1	3.61	0.946	متوسط
		%	10.5	57.9	15.8	13.2	2.6			
5	قمتم بزيادة الاختبارات الموضوعية لنظم الرقابة الداخلية للعمليات بسبب الجائحة	ن	4	23	4	6	1	3.61	0.946	متوسط
		%	10.5	60.5	10.5	15.8	2.6			
6	واجهتكم تحديات في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بسبب الجائحة	ن	5	23	5	4	1	3.71	0.927	مرتفع
		%	13.2	60.5	13.2	10.5	2.6			
7	قمتم باتباع إجراءات بديلة لجمع الأدلة	ن	5	20	8	4	1	3.63	0.942	متوسط
		%	13.2	52.6	21.1	10.5	2.6			
8	أصبح مبدأ الاستمرارية من أكثر المجالات تحديا بسبب حالة عدم اليقين التي خلفتها الجائحة	ن	5	19	9	4	1	3.61	0.946	متوسط
		%	13.2	50	23.7	10.5	2.6			
9	قمتم بممارسة درجة أعلى من الشك المهني عند تقييمكم للاستمرارية	ن	5	19	4	9	1	3.47	1.084	متوسط
		%	13.2	50	10.5	23.7	2.6			
10	قمتم بالحصول على أدلة كافية ومناسبة فيما يتعلق بإفصاح الإدارة عن الأحداث المرتبطة بالجائحة وإذا ما كانت تتطلب التعديل أو عدم التعديل	ن	3	20	6	8	1	3.42	1.004	متوسط
		%	7.9	52.6	15.8	21.1	1			
11	زدت من إجراءاتكم بخصوص الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية	ن	2	23	6	6	1	3.50	0.923	متوسط
		%	5.3	60.5	15.8	15.8	2.6			
12	قمتم بمناقشة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة بدقة والإفصاح عنها	ن	2	19	10	6	1	3.39	0.916	متوسط
		%	5.3	50	26.3	15.8	2.6			
13	أثرت الجائحة بشكل كبير على إبداعكم لرايككم في القوائم المالية	ن	3	19	6	8	1	3.34	1.072	متوسط
		%	7.9	50	15.8	21.1	5.3			
	إجمالي المحور الثاني							3.68	0.557	مرتفع

3-1-6-3 المحور الثالث

ويتعلق بسؤال عينة الدراسة عن دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال، ويوضح الجدول رقم (6) التالي اجابات المشاركين في الدراسة للأسئلة المفتوحة في الاستبانة

الجدول رقم (6) اجابات العينة للأسئلة المفتوحة للاستبانة			
ت	الفقرات بحسب إجابات عينة الدراسة	التكرارات	النسبة المئوية
السؤال الأول يتعلق الخدمات التي طلبها منهم عملائهم بسبب الجائحة بخلاف عمليات المراجعة			
1	المساعدة في تقييم نظم الرقابة الداخلية	1	2.63%
2	المساعدة في إعداد القوائم المالية في ظل تأثير الجائحة على الأعمال	1	2.63%
3	المساعدة في تحديد أثر الجائحة على الاقرارات الضريبية ومدى تأخيرها	1	2.63%
4	المساعدة في آليات تبادل المصادقات والإجراءات التحليلية	1	2.63%
5	تقديم الاستشارات المالية والمحاسبية في ظل الجائحة، بما فيها كيفية الحد من التكاليف	2	5.26%
6	تحديد الخسائر الناتجة عن التوقف الجزئي أو الكلي للأعمال	1	2.63%
السؤال الثاني يتعلق المشاكل التي شاركوا في حلها أو اقتراح الحلول بشأنها بسبب الجائحة لعملائهم			
1	المساعدة في تنظيم العمل للالتزام بشروط الوقاية والتباعد بين الموظفين وكيفية فرضه	4	10.53%
2	المساعدة في التوجه للعمل والتسويق الإلكتروني	2	5.26%
3	استخدام وسائل الاتصال عن بعد كأخذ نسخة من المنظومات المالية وتجهيز الأعمال في بيئة آمنة	1	2.63%

يبين الجدول رقم (6) السابق نسب منخفضة للفقرات أعلاه ويرجع أكبر سبب أن هذه الإجابات تم تحديدها من قبل أفراد من عينة الدراسة بشكل مستقل كونها تمثل أسئلة مفتوحة لمحاولة حصر الفقرات التي لم يتم ذكرها في أداة الدراسة.

وبالرغم من ذلك يلاحظ الثقة التي يوليها العملاء في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية للحصول على الاستشارات الفنية والمساعدة في الحلول التقنية للأعمال ما أمكن بجانب الاستشارات المالية والمحاسبية والخدمات الأخرى بخلاف أعمال المراجعة.

3-6-2 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

من أجل تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، تم إخضاع إجابات المشاركين بالدراسة المشمولة في الاستبانة لاختبارات بارامترية البيانات، لتحديد الأساليب الإحصائية الأنسب لخصائصها، وقد تم استخدام اختبار One Samples T-Test لتحديد توجه العينة واختبار فرضيات الدراسة:

3-6-2-1-1 اختبار بارامترية البيانات:

من المهم التحقق من بارامترية البيانات قبل الإقرار بأن اختباراً إحصائياً معيناً مناسباً للتحليل، والذي يشترط توفر خاصيتي التوزيع الطبيعي وتجانس التباين للبيانات، ولهذا الغرض تم استخدام اختبائي Kolmogorov-Smirnov (K-S) و Shapiro-Wilk لاختبار ما إذا كان توزيع البيانات طبيعياً، و Levene's لاختبار تجانس التباين، كما يلي:

3-6-2-1-1 اختبار التوزيع الطبيعي:

يهدف هذا التحليل إلى معرفة طبيعة توزيع البيانات ومدى اقترابها من التوزيع الطبيعي وذلك باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov (K-S) و Shapiro-Wilk الذي يفترض عدم طبيعة التوزيع بمستوى دلالة إحصائية 0.05، والجدول رقم (7) التالي يوضح قياس التوزيع الطبيعي للبيانات:

الجدول رقم (7): قياس التوزيع الطبيعي للبيانات				
المحور	Kolmogorov-Smirnov (K-S)	sig.	Shapiro-Wilk	sig.
الأول	0.130	0.101	0.957	0.157
الثاني	0.116	0.200	0.955	0.125
الاجمالي	0.088	0.200	0.974	0.508

ومن الجدول رقم (7) السابق يظهر اختبائي Kolmogorov-Smirnov (K-S) و Shapiro-Wilk أنهما غير دالان إحصائياً على عدم طبيعة البيانات، لأن قيمة sig. أكبر من مستوى الدلالة 0.05، في محوري الدراسة وإجمالي المحاور مما يعني إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

3-6-2-1-2 اختبار تجانس التباين:

وتعني هذه الخاصية أن التباينات يجب أن تكون ذاتها عبر البيانات، وبالنسبة للعينات يعني أن كل عينة تأتي من مجتمع له نفس تباين المجتمعات الأخرى، ولقياس تجانس التباين تم استخدام اختبار Levene's كما في الجدول رقم (8) التالي:

الجدول رقم (8) اختبار تجانس التباين		
المحاور	Levene Statistic	sig.
الأول	0.122	0.728
الثاني	2.604	0.115
الاجمالي	0.534	0.470

يظهر الجدول رقم (8) السابق اختبار Levene's بدون دلالة لكون قيمة sig. أكبر من 0.05، والذي يعني أن التباينات ليست مختلفة بشكل كبير، وأن فرضية تجانس البيانات مقبولة.

ومن خلال توافر خاصيتي التوزيع الطبيعي والتجانس للبيانات فإنه تم استخدمت الاختبارات البارامترية لاختبار فرضيات الدراسة.

3-2-6-2 اختبار الفرضيات:

3-2-6-3 الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفرية H_0a : "لا توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها"

- الفرضية البديلة H_1a : "توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها"

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Samples T-Test لعينة واحدة لمقارنة متوسط إجابات المشاركين بالدراسة مع المتوسط الفرضي (3) لاختبار هذه الفرضية كما في الجدول رقم (9) التالي:

الجدول رقم (9) اختبار T-test لعينة واحدة للفرضية الفرعية الأولى				
متوسط	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	Sig.
المحور الأول	2.789	0.817	-1.588	0.121
المقياس	3			

ويوضح الجدول رقم (9) السابق أن t المحسوبة سالبة مما يعني أن متوسط إجابات المشاركين بالدراسة أقل من المتوسط الفرضي وقيمتها المحسوبة هي (-1.588) أقل من قيمتها الجدولية وهي (1.690) عند درجة حرية (37)، وأن قيمة sig. المحتسبة وهي (0.121) أعلى من مستوى الدلالة (0.025) كونه اختبار ذو طرفين، وبهذه النتيجة يتم قبول الفرضية الصفرية مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، وأنهم يتفقون أن تأثير الجائحة على أعمال المكتب والتكيف مع متطلباتها لم يكن كبيراً جداً.

3-2-6-3 الفرضية الثانية:

- الفرضية الصفرية H_0b : "لا توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المراجعة"

- الفرضية البديلة H1b: "توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المراجعة"

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Samples T-Test لعينة واحدة لمقارنة متوسط إجابات المشاركين بالدراسة مع المتوسط الفرضي (3) لاختبار هذه الفرضية كما في الجدول رقم (10) التالي:

الجدول رقم (10) اختبار T-test لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثانية				
متوسط	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	Sig.
المحور الثاني الجزء الأول	3.680	0.557	7.518	0.000
المقياس	3			

ويوضح الجدول رقم (10) السابق أن t المحسوبة موجبة مما يعني أن متوسط إجابات المشاركين بالدراسة أكبر من المتوسط الفرضي وأن قيمتها المحسوبة هي (7.518) أكبر من قيمتها الجدولية وهي (1.690) عند درجة حرية (37)، وأن قيمة sig. المحسوبة وهي (0.000) أقل من مستوى الدلالة (0.025) كونه اختبار ذو طرفين، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تأثير الجائحة على أعمال المراجعة والتي توضح تأثير الجائحة على إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها في ظل تداعيات الجائحة ومتطلباتها من التباعد وتطبيق الإجراءات الاحترازية.

4 نتائج الدراسة

1- بينت الدراسة أنه ليس هناك تأثير كبير للجائحة على أعمال مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية من حيث تكيفها مع متطلبات الجائحة وتطبيق الإجراءات الاحترازية، مع اتفاق المشاركين بالدراسة على زيادة مستوى إجهاد العمل خلالها.

2- بينت الدراسة أن هناك تأثير للجائحة على إجراءات المراجعة وذلك فيما يتعلق بتقييم كل من المخاطر والاهمية النسبية، ونظم الرقابة الداخلية، والاستمرارية، وتحديد تأثيرها على الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية والتأكد من الإفصاح الكامل وأن أكثر إجراءات المراجعة تأثراً هي جمع والحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة في ظل شروط التباعد وأن تأثيرها على تقرير المراجعة كان العنصر الأقل تأثراً.

3- أظهرت الدراسة عدد من الاستشارات والأعمال التي طلب العملاء تقديمها لمساعدتهم خلال الجائحة بسبب الأحوال الاستثنائية التي مرت بالأعمال والمخاطر المتوقعة للتوقف الجزئي أو حتى الكامل وتحملهم للتكاليف الناتجة عن ذلك وحتى تكبدتهم للخسائر المتوقعة جرائها.

5 التوصيات

- 1- يوصي الباحثون ببذل المزيد من التعاون والتشاور بين زملاء المهنة لمجابهة مثل هكذا أزمات.
- 2- العمل على استخدام الوسائل التقنية في أعمال مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وحث أصحاب الأعمال على تطوير أنظمتهم وإدخال المزيد الوسائل التقنية التي تمكن الطرفين من العمل عن بعد.
- 3- يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية تقديم اقتراحات تدعم السياسة الاقتصادية للبلاد، وذلك بأن يقدم فيها إجراءات يمكن اتخاذها كتدابير لازمة لاحتواء أزمة جائحة كوفيد 19.

المراجع

- ابراهيم، محمد وزايد، محمد (2020)، الانعكاسات والآثار المحاسبية لازمة فيروس كورونا من منظور محاسبي، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، 4(2)، 1-28.
- الامم المتحدة، (2020)، اخبار الامم المتحدة، 50 مليار دولار خسائر تأثيرات كورونا على قطا التصدير عالميا، متوفر على: <https://news.un.org/ar/story/2020/03/105053>
- بن خيرة، ميلود وطبيب، سعيدة (2020)، أثر جائحة فيروس كورونا Covid-19 على الاقتصاد العالمي، مجلة بحوث الادارة والاقتصاد، الجزائر، 4(2)، 10-20.
- الجبلي، وليد سمير (2020)، أثر انتشار جائحة كورونا على اعداد القوائم المالية ومراجعتها، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، 2(1)، 1145-1229.
- الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين (2020)، عمل مراقب الحسابات في ظل جائحة كورونا Covid-19، متوفر على: http://iaca-iraq.org/News_Details.php?ID=70
- حمزة، غربي وعيسى، بدروني، (2020)، أثر جائحة كورونا على الأسواق المالية العالمية (دراسة وصفية تحليلية لمؤشرات بعض البورصات العالمية)، مجلة التكامل الاقتصادي، الجزائر، 8(2)، 1-15.
- خضر، أحمد إبراهيم (2013) قواعد مسيرة في اختيار حجم العينة، <https://www.alukah.net/web/khedr/0/51829>
- ربيع، مروة ابراهيم (2020)، أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي المستند لتقنية البلوك تشين على تحسين سلاسل التوريد المدعومة بتكنولوجيا الثورة لصناعية الرابعة ازاء مواجهة فيروس كورونا المستجد، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 4(3)، 1-54.
- الرشيد، احمد ويوسف، عمر والقماطي، يوسف والعوامي، أحمد ومريم، حسن (2020)، الآثار المحتملة لجائحة فيروس كورونا المستجد على الواقع الليبي، مجلة مدارات سياسية، مركز البحوث والاستشارات، جامعة بنغازي، ليبيا، 4(4)، 110-140.

- زغل، حاتم وعبد الله، ناجية (2020)، ليبيا ومواجهة فيروس كورونا خلال الفترة من 14-24 - مارس -2020، الإجراءات والرؤية المستقبلية، مركز البحوث والدراسات الاقتصادية، العجيلات.
- السباعي، يوسف خليل (2020)، الأمن الاقتصادي في ظل انتشار فيروس كورونا (كوفيد-19): المستجدات والآثار المستقبلية، *المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز*، 9(4)، 271-289.
- الشعار، اسحق محمود (2013)، أثر العوامل الاستراتيجية والتكتيكية في نجاح تنفيذ نظام تخطيط موارد المنظمات، *الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 9(4)، 671-688.
- صالح، آزاد شكور، ويوسف، ربير حسين (2019)، الوسائل الوقائية لإنقاذ الشركات التجارية من الإفلاس، *المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز*، 8(2)، 72-84.
- صالح، سمير أبو الفتوح (2020)، النظم المحاسبية في ظل بيئة التحول الرقمي، النظم المحاسبية الالكترونية، الطبعة الأولى، كلية التجارة جامعة المنصورة.
- الطحان، ابراهيم ومحمود، عبد الحميد (2020)، الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية المصرية، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة*، 4(2)، 296-380.
- الطويسى، زياد أحمد (2001)، *مجتمع الدراسة والعينات*، مديرية تربية لواء البتراء.
- عادل، محسن (2020، يونيو، 13)، الازمة الاقتصادية العالمية في زمن كورونا - التحديات المصرية وسبل معالجتها، الجمعية المصرية للتحويل الاسلامي، الندوة السنوية -أثر جائحة كورونا على الاقتصاد المصري.
- عبد الله، على مال الله وغازي، عبد الواحد (2020، أبريل، 21)، موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا، ورقة عمل مقدمة الى الورشة الالكترونية (الآثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل،
- عبدو، محمد وزعमित، عبد الحكيم (2020، نوفمبر، 14-15)، تأثير جائحة كورونا على العقود، المؤتمر العلمي الدولي افتراضي الاول حول: جائحة كورونا الواقع والمستقبل الاقتصادي والسياسي لدول حوض المتوسط، جامعة صبراتة، مركز البحوث والاستشارات والتدريب، ليبيا.
- العمودي، محمد الطاهر (2020، نوفمبر 14-15)، *سيناريوهات التعافي الاقتصادية من جائحة كورونا*، المؤتمر العلمي الدولي افتراضي الاول حول: جائحة كورونا الواقع والمستقبل الاقتصادي والسياسي لدول حوض المتوسط، جامعة صبراتة، مركز البحوث والاستشارات والتدريب.
- الغامدي، عبد اللطيف بن محمد بن أحمد (2004)، *أثر أسلوب اختيار العينة وحجمها على دقة تقدير معالم المجتمع الإحصائي*، جامعة أم القرى، الطبعة الأولى.
- القنبري، محمد قيس (2020، مارس)، *أثر تفشي وباء كورونا على الأعمال المحاسبية*، مراجعة نظرية لمنشورات الاربعة الكبار والمنظمات المهنية المحاسبية، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- كفوس، نوال (2020)، تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي - دراسة تحليلية، *مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية*، 5(2)، 113-126.
- كمال، لحول وسمير، لعيسوف وهاجيرة، ديلمي (2020)، الآثار المالية لجائحة فيروس كورونا 2020 على الإيرادات المالية للجماعات المحلية في الجزائر، *مجلة التكامل الاقتصادي*، 8(3)، 105-125.

- المبارك، رياض عبد الرحمن (2020)، *دليل استرشادي بعنوان (الأثار المالية والمحاسبية لكوفيد-19)*، تحت رعاية الامارات العربية المتحدة ووزارة الاقتصاد، عنهم جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات العراقيين، متوفر على: <http://www.iraqi-accountant.com>
- مريم، ساكر وهلال، درحمون (2020)، دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في معالجة المشاكل المحاسبية المستجدة أثر انتشار جائحة فيروس كورونا المستجد، *مجلة دراسات وابحاث، المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية*، 12(4)، 160-167.
- مصطفى، ناصر فراج، (2021)، دراسة اعتبارات المحاسبة والمراجعة لازمة جائحة فيروس كورونا العالمية (كوفيد-19) وأثارها على التقارير المالية واجراءات المراجعة، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 22(1)، 325-360.
- منصور، المهدي محمد (2018)، أثر النظم المحاسبية المحوسبة على فعالية اداء مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية الليبية، مصراته قسم المحاسبة.
- منظمة الصحة العالمية (2020)، *فيروس كورونا المستجد*، تايلند، 26-4-2020: https://www.who.int/csr/disease/coronavirus_infections/ar
- الوتار، سيف عبد الرازق (2020)، الأثار المتوقعة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 10 في ظل ازمة فيروس كورونا، *مجلة بحوث الادارة والاقتصاد*، 2(2)، 21-33.
- يوسف، جمال علي (2019)، مدخل مقترح لتقييم اهمية تطوير المحاسبة في ظل بيئة البيانات الضخمة، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة حلوان، 22(4)، 1225-1272.
- Australian Accounting Standard Board (AASB); Auditing and assurance Board (AUASB), (2020), *The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations*, JOINT FAQ, March: 113
- Bragazzi NL, Dai H, Damiani G, Behzadifar M, Martini M, Wu J. (2020) *How Big Data and Artificial Intelligence Can Help Better Manage the COVID-19 Pandemic*. Int J Environ Res Public Health. 2020 May 2;17(9):3176. doi: 10.3390/ijerph17093176. PMID: 32370204; PMCID: PMC7246824.
- Delalio, J. (2020), *How to Pivot Your Accounting Operations: Coping with COVID-19*. Available at: <https://www.eisneramper.com/covid-19-accounting-operations-0320>
- Deloitte, (2020), *financial Reporting considerations for Virus Impacts*, The wall Street Journal – Risk & Compliance Journal, 10 march, Available at: <https://deloitte.wsj.com/articles/financial-reporting-considerations-for-virus-impacts-01583866926>
- Ernst & Young (EY), (2020), *IFRS Accounting Considerations of the Coronavirus Outbreak*, 21 Feb: 1-39, Available at: <http://www.ey.com>
- <https://www.iaasb.org>
- Maurer, M. (2020), *How Coronavirus Could Disrupt the Auditing of Companies*, The Wall Street Journal, 3 February, Available at: <https://www.wsj.com>
- Ozili, P. & Arun, T. (2020), *Spillover of COVID-19: impact on the Global Economy*, available at: <https://ssrn.com>
- Shen, M., Zhou, Y., Ye, J., AL-maskri, A., Kang, Y. & Zeng, S. (2020). *Recent advances and perspectives of nucleic acid detection for coronavirus*, Journal of Pharmaceutical Analysis, in press, corrected proof Available online 1 March 2020, PP1-5.
- UN, (2020), *World Economic situation and prospects 2020*, Jan, Available at: <https://www.un.org/>

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA):

بن فائد، وآخرون. (11، ديسمبر، 2021). دور مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في الحد من تأثيرات الجائحة على قطاع الأعمال والإجراءات الواجبة حيالها. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الأكاديمي الرابع لدارسات الاقتصاد والاعمال، مصراتة، ليبيا 126-102

https://misuratau.edu.ly/journal/eps/paperS.php?ed_id=319