

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها

- دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات

الملخص :-

يتمثل هدف الدراسة في معرفة أثر تفشي جائحة كورونا (COVID-19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها ، وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستدلالي لبناء الإطار النظري والمنهج الاستقرائي وقائمة الاستقصاء الالكترونية عند إجراء الدراسة الميدانية ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن لتداعيات جائحة كورونا COVID-19 التأثير المباشر وغير المباشر بالعديد من الممارسات المحاسبية لمنشآت الأعمال. مع ضرورة حرص الإدارة على انعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتوقعة في التقارير المالية المعدة على أساس فرض الاستمرارية ، كما ينبغي على الشركات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد ، وستحتاج الشركات إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية ينوه من خلالها إلى أنه قد تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة ، كما ستتأثر الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية لا محالة بتفشي جائحة كورونا حيث يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة خططها للتعامل مع COVID-19 وما إذا كان قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ، مع ضرورة إدراج آثار هذا الجائحة كجزء رئيسي من برامج خطة المراجعة .

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -
د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

الكلمات المفتاحية :- COVID-19 ، الممارسات المحاسبية ، إعداد القوائم المالية ، الممارسات المهنية للمراجعة.

Abstract :-

The aim of the study is to know the impact of the COVID-19 on accounting practices for preparing and auditing financial statements. The study used the inferential approach to construct the theoretical framework, inductive approach and electronic survey list when conducting the field study, and the study reached a set of results, the most important of which is that The implications of the COVID-19 have direct and indirect impacts on many business practices. With the necessity of the administration's keenness to reflect the expected historical, current and future information in the financial reports prepared on the basis of imposing continuity, companies should also disclose the procedures that they have taken and led to changing the process of estimating the recoverable value, and companies will need to make appropriate disclosures in order to rationalize the decisions of users The basic principles of financial reporting, and additional disclosures may be required through which it is noted that the repercussions of the pandemic have been taken into account when measuring the fair value, and professional practices for reviewing the financial statements will inevitably be affected by the outbreak of the Corona pandemic as the auditor should discuss with the management its plans for dealing With COVID-19 and whether it raises, individually or with other

events, significant doubts about the facility's ability to survive as a continuous facility, with the effects of this pandemic must be included as a key part of the audit plan programs.

Key words :- COVID-19, accounting practices, preparation of financial statements, audit professional practices.

مقدمة :-

تمتد آثار الأزمات والكوارث مثل الأزمة الحالية التي يسببها انتشار فيروس كورونا إلى عدد من أنشطة الحياة الاقتصادية. ويكون لها تأثير على إعداد القوائم المالية، وعلى مراجعة تلك القوائم المالية وفقا للمعايير المعتمدة، وبخاصة أن مثل تلك الأزمة تعد مصدرا لعدم التأكد حيال مستقبل المنشآت. وبحكم أن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة مبنية على المبادئ، فإنه يمكن تطبيقها في ظروف متعددة، وبما يلزم معه قيام إدارة المنشأة بعدد من الاجتهادات في ظل المبادئ التي تعرضها المعايير وفقا لظروف المنشأة .

أن جائحة كورونا (Covid-19) مشكلة عالمية تهيمن على العناوين الرئيسية، وهو الكلمة الأكثر بحثا على محرك بحث Google خلال الفترة القليلة الماضية، يخيف الجائحة جميع الأشخاص الطبيعية والاعتبارية أيضا ، فبالإضافة للخسائر البشرية التي قد لا تحصى، هناك خسائر مادية ضخمة في بيئة في أسعار الأعمال، وبوادر أزمة مالية مدمرة ، حيث يمثل وياء كورونا وفقا لمنشورات منظمة التعاون والمنظمات المهنية الدولية الاقتصادي والتنمية (OECD) خطرا كبيرا على الاقتصاد العالمي ، وترى المنظمة أنه يجب على جميع الشركات أن تطرح على أنفسها الأسئلة ذاتها أبعاد جائحة كورونا وعلاقته بالظروف الراهنة مثل: هل تعتمد الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر على الإمدادات من المناطق المتضررة؟ ما هو التأثير على جانب المبيعات؟ ماذا يحدث لعمليات الشركة إذا أصيب الموظفون؟ ما مدى تعرض الشركة لتقلبات أسعار السوق؟ ما هو التأثير على التدفقات النقدية للشركة؟ ستعطي الإجابات

على مثل هذه الأسئلة إشارة أولية إلى مدى خطورة الوضع. (Samet Gunay (2020:)

مشكلة الدراسة :-

تواجه جميع الشركات اليوم مخاطر جديدة مرتبطة بالأحداث الأخيرة (خطر توقف الأعمال) ، ويجب عليها تحليل هذه المخاطر والعمل على استرداد خسائر التوقف عن الأعمال ، لذا تلجأ الشركات الحالية إلى سياسات التأمين لاسترداد الخسائر الناتجة عن جائحة كورونا، وتطالب الشركات المتضررة شركات التأمين بالتعويض عن خطر توقف الأعمال، وهذا النوع من التغطية التأمينية بعد الأكثر تعقيدا وإثارة للجدل، لأن هذا النوع مصمم لتعويض المؤمن عليهم عن شيء لم يحدث أبداً، وهو صافي الربح التقديري الذي كانت ستحصل عليه الشركة في حال عدم تعطيل عملياتها ، وقد تكون الخسائر قابلة للاسترداد ولكنها عملية معقدة من الناحية التخطيطية وتتطلب خبرات متخصصة في التأمين والمحاسبة .

أن جائحة كورونا لها العديد من الأبعاد غير المحددة بشكل واضح بعد، تشمل بعض تأثيراته الرئيسية على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: انقطاع الإنتاج، اضطرابات في سلسلة التوريد، عدم توفر الموظفين، انخفاض في المبيعات والأرباح، إغلاق الشركات والمخازن، التأخير في إجراء توسعات الأعمال المخطط لها، عدم القدرة على زيادة التمويل، زيادة التقلبات في قيمة الأدوات المالية، انخفاض السياحة وتعطل السفر غير الضروري والفاء الأنشطة الرياضية والثقافية والترفيهية ، و نظرا للتغيرات التي وقعت في بيئة شركات الأعمال والمتمثلة في انتشار جائحة كورونا COVID-19 وآثاره الاقتصادية (الحالية والمستقبلية) التي ستعكس من دون شك على القياس والإفصاح في القوائم المالية ، أصبح من الأهمية بمكان تسليط الضوء على التدايعات التي أحدثتها فعلا، أو من المتوقع حدوثها في أداء الشركة وتقاريرها المالية.

وقد يواجه المراجعون صعوبات عديدة للممارسة أعمالهم في مثل هذه الظروف حيث يمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 على أنها مثال

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عمليا نظرا لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين ، وفي خضم جائحة COVID-19 قد يواجه المراجعون حالات تكون فيها مواقع الجرد مغلقة، أو تكون مفتوحة مع عدد محدود جدا من الموظفين ، وقد يكون من الصعب الحصول على أدلة مراجعة مناسبة كافية تتعلق بوجود المخزون وحالته في تاريخ الميزانية العمومية ، أو يتعذر على المراجعين السفر إلى مواقع تواجد المخزون بسبب قيود السفر، وفي تلك الحالات، تنشأ تحديات واضحة للمراجعين لتولي إبداء ملاحظات حول الجرد المادي، وقد قامت الإدارة بإلغاء جرد المخزون وتنوي استخدام قيمة دفترية أو تقدير بدلاً من ذلك ، بل قد يمتد ذلك في صعوبة تواصل فريق المراجعة مع بعضهم البعض ، ومن هنا تسعى الدراسة الى وضع آليات مقترحة للحد من التداعيات السلبية لجائحة كورونا على الأداء المهني لمراجعي الحسابات وعلى حكمهم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية .

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:-

ما هو أثر تفشي جائحة كورونا (COVID-19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها؟ وكيف ستستجيب الهيئات الدولية وجهات وضع المعايير المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لأثار تفشي جائحة كورونا على نتائج أعمال الشركات بل وعلى استمراريته؟
ثانياً : أهمية الدراسة :-

تتبع أهمية الدراسة من المشكلة التي تعالجها الدراسة والمتمثلة في معرفة أثر تفشي جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها وكيف ستستجيب جهات وضع المعايير والهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لأثار تفشي جائحة كورونا على الممارسات المهنية المعتمد في إعداد التقارير المالية لمنشآت الأعمال وبيانات تلك الأثار على نتائج أعمالها وبل وعلى إمكانية استمراريته، ويمكن تقسيم أهمية الدراسة الى :-

➤ الأهمية العلمية :-

تتبع أهمية الدراسة العلمية من حادثة موضوعها المتمثل في معرفة أثر تفشى جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها ، معرفة رد فعل جهات وضع المعايير والهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لأثار تفشى جائحة كورونا على نتائج أعمال الشركات بل وعلى استمراريتها .

➤ الأهمية العملية :-

وتكمن أهمية الدراسة العملية في تحليل ومناقشة أهم التغيرات التي ستسحب على تقدير وتقييم الرقم المحاسبي في التقارير المالية نتيجة التأثير بهذه الجائحة وانتشاره ، وبيان نطاق الإفصاح المحاسبي الذي يدعم من قدرة المستخدمين ويعزز من فهمهم وإدراكهم لآثارها على أداء الشركات الحالي والمستقبلي وكيفية مراجعة تلك النتائج والتأكد من صحتها .

ثالثاً : هدف الدراسة :-

يتمثل الهدف الرئيسي في بيان أثر تفشى وباء كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها ، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية هي :-

✓ التعريف بجائحة كورونا، وأهم الآثار الاقتصادية التي أحدثتها والمتوقع حدوثها مستقبلاً.

✓ بيان أثر الجائحة على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية و أهم مجالات الاستجابة المحاسبية لآثار انتشارها ، ومناقشة التعديلات التي يمكن أن تحدث في الممارسات المحاسبية اللازمة لإعداد التقارير المالية.

✓ بيان أثر الجائحة على الممارسات المهنية لمراجعة التقارير المالية وعلى قدرة المنشآت على الاستمرارية .

رابعاً : فروض الدراسة :-

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي :-

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

١. الفرض الأول :- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا و النشاط الاقتصادي و المالي لمنشآت الأعمال .
 ٢. الفرض الثاني :- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا والممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية .
 ٣. الفرض الثالث :- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا والممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية "
- خامساً : أسلوب الدراسة :-

- المنهج الاستدلالي :- لبناء الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها بهدف التآصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث.
- المنهج الاستقرائي :- استخدم الباحث المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية لتحديد ما إذا كان من الممكن قبول فروض الدراسة أو رفضها .
- أداة الدراسة :تمثلت أداة الدراسة في:-

- ١ . قائمة الاستقصاء الالكترونية لاختبار فروض الدراسة وتحقيق أهدافها .
 - ٢ . استخدام النماذج الكمية والإحصائية التي تخدم عينة الدراسة الميدانية مثل أساليب الإحصاء الوصفي كمقاييس النزعة المركزية ، مقاييس التشتت .
- سادساً : خطة الدراسة :- تنقسم خطة الدراسة الى : -

➤ المحور الأول: جائحة كورونا (COVID-19) وتداعياتها الاقتصادية على العالم .

➤ المحور الثاني : تداعيات أزمة كورونا COVID-19 على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية

➤ المحور الثالث :- تداعيات أزمة كورونا COVID-19 على مراجعة القوائم المالية

➤ المحور الرابع :- الدراسة الميدانية .

المحور الأول: جائحة كورونا (COVID-19) وتداعياتها الاقتصادية على العالم

١/١ : جائحة كورونا بمفهومها العام البسيط

فيروس كورونا هي فصيلة كبيرة من فيروسات التي قد تسبب المرض للحيوان والإنسان. ومن المعروف أن عدداً من فيروسات كورونا تسبب لدى البشر حالات عدوى الجهاز التنفسي التي تتراوح حدتها من نزلات البرد الشائعة إلى الأمراض الأشد وخامة مثل متلازمة الشرق الأوسط التنفسية والمتلازمة التنفسية الحادة الوخيمة (السارس). ويسبب جائحة كورونا المكتشف مؤخراً مرض جائحة كورونا كوفيد-١٩.

(Reuven.S:2020)

يمكن أن يصاب الأشخاص بعدوى مرض كوفيد-١٩ عن طريق الأشخاص الآخرين المصابين بالجائحة. ويمكن للمرض أن ينتقل من شخص إلى شخص عن طريق القطرات الصغيرة التي تنتشر من الأنف أو الفم عندما يسعل الشخص المصاب بمرض كوفيد-١٩ أو يعطس. وتتساقط هذه القطرات على الأشياء والأسطح المحيطة بالشخص. ويمكن حينها أن يصاب الأشخاص الآخرون بمرض كوفيد-١٩ عند ملامستهم لهذه الأشياء أو الأسطح ثم لمس عينيهم أو أنفهم أو فمهم. كما يمكن أن يصاب الأشخاص بمرض كوفيد-١٩ إذا تنفسوا القطرات التي تخرج من الشخص المصاب بالمرض مع سعاله أو زفيره. ولذا فمن الأهمية بمكان الابتعاد عن الشخص المريض بمسافة تزيد على متر واحد ، و تتمثل الأعراض الأكثر شيوعاً لمرض كوفيد-١٩ في الحمى والإرهاق والسعال الجاف. وقد يعاني بعض المرضى من الآلام والأوجاع، أو احتقان الأنف، أو الرشح، أو ألم الحلق، أو الإسهال. وعادة ما تكون هذه الأعراض خفيفة وتبدأ تدريجياً. ويصاب بعض الناس بالعدوى دون أن تظهر عليهم أي أعراض ودون أن يشعروا بالمرض. ويتعافى معظم الأشخاص (نحو ٨٠%) من المرض دون الحاجة إلى علاج خاص. وتشتد حدة المرض لدى شخص واحد تقريباً من كل ٦ أشخاص يصابون بعدوى كوفيد-١٩ حيث يعانون من صعوبة التنفس . وتزداد احتمالات إصابة المسنين والأشخاص المصابين بمشكلات طبية أساسية مثل

ارتفاع ضغط الدم أو أمراض القلب أو داء السكري، بأمراض وخيمة. وقد توفي نحو ٢% من الأشخاص الذين أصيبوا بالمرض. وينبغي للأشخاص الذين يعانون من الحمى والسعال وصعوبة التنفس التماس الرعاية الطبية.

لا يُعرف على وجه اليقين فترة استمرار الجائحة المسبب لمرض كوفيد-١٩ حياً على الأسطح، ولكن يبدو أنه يشبه في ذلك سائر فيروسات كورونا. وتشير الدراسات إلى أن فيروسات كورونا (بما في ذلك المعلومات الأولية عن الجائحة المسبب لمرض كوفيد-١٩ قد تظل حية على الأسطح لبضع ساعات أو لعدة أيام. وقد يختلف ذلك باختلاف الظروف (مثل نوع السطح ودرجة الحرارة أو الرطوبة البيئية)..

مازلنا نتعرف على تأثير مرض كوفيد-١٩ على الناس، ومع ذلك فيبدو أن المسنين والأشخاص المصابين بحالات طبية موجودة مسبقاً (مثل ارتفاع ضغط الدم وأمراض القلب وداء السكري) يصابون بمرض وخيم أكثر من غيرهم.

٢/١ : التداعيات الاقتصادية لأزمة كورونا على الاقتصاد العالمي :-

لقد أثرت جائحة كورونا على الأسواق الاقتصادية والمالية، وواجهت جميع الصناعات تقريبا تحديات مرتبطة بالظروف الاقتصادية الناتجة عن جهود معالجتها. فعلى سبيل المثال، شهدت العديد من الشركات في صناعات السفر والضيافة والترفيه والبيع بالتجزئة انخفاضا حادا في الإيرادات، فضلا عن تقلبات الأسواق المالية وتآكلها، وتدهور الائتمان، ومخاوف السيولة، والزيادات الأخرى في التدخل الحكومي، وزيادة البطالة، والانخفاضات الواسعة في الإنفاق الاستهلاكي التقديري للمستهلكين، وزيادة مستويات المخزون، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب، وتسريح العمال والإجازات، وإعادة الهيكلة، وغيرها. ويمكن أن يؤدي استمرار هذه الظروف إلى تراجع اقتصادي أوسع نطاقا قد يكون له تأثير سلبي طويل الأجل في النتائج المالية للشركات (Danyluk, 2020) ووفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تمثل جائحة كورونا خطرا كبيرا على الاقتصاد العالمي، وله نفس آثار الأزمات المالية العالمية. لذلك، فقد تتأثر معظم الشركات بآثاره، الأمر الذي يفرض على كل شركة إجراء إعادة تقييم لأنشطتها وممارساتها مع مراعاة الحقائق

والظروف والخصوصية لكل شركة. فمع انتشاره في جميع أنحاء العالم، ستحتاج الشركات إلى اتخاذ قرارات تشغيلية مهمة. ومن أهم الأسئلة التي تطرح حول التداعيات الاقتصادية للشركات في ظل هذه الأزمة يأتي (Richter, 2020) (Juha:2020) :-

- هل تعتمد الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر على سلسلة التوريد من المناطق المتضررة؟
- ما هو التأثير على جانب المبيعات؟
- ماذا يحدث لعمليات الشركة إذا ما أصيب الموظفون؟
- ما مدى تعرض الشركة لتقلبات أسعار السوق؟
- ما هو التأثير على التدفقات النقدية للشركة؟

ومن أهم الآثار التي ظهرت نتيجة عنها هو الانكماش الاقتصادي من جهة، وتوقع ازدياد هذا الانكماش بما يؤدي إلى الركود حتى بعد إيجاد العلاج له، فضلا عن نقشي حالات البطالة وعجز السداد للائتمان، وهبوط في أسعار الأسهم في الأسواق المالية. ومع هذه الآثار تسعى دول العالم إلى اتخاذ الإجراءات و لعل من أهم الإجراءات المتخذة في معالجة الأزمات الاقتصادية هي:- (ICAEW:2020)

- ◆ السياسة المالية ومن أبرز أدواتها (الإفناق الحكومي، الضرائب)
- ◆ السياسة النقدية ومن أهم أدواتها (عرض النقود في البلد، أسعار الفائدة) التي من شأنها أن تحد من تأثيره.

ولقد أشار (Davies, 2020) (Mario :2020) إلى أن من أهم الإجراءات التي أخذتها دول الاتحاد الأوربي لمعالجة الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا هي إفساح المجال للتوقف الاختياري للشركات المتعثرة عن سداد القروض، على أن يسمح للبنوك بإعادة التفاوض على التعويضات الائتمانية نتيجة لذلك التوقف. و لعل من أهم تداعياته ما يأتي:

■ انقطاع الإنتاج.

■ اضطرابات سلسلة التوريد.

- ✚ انخفاض في المبيعات أو الأرباح أو الإنتاجية.
 - ✚ إغلاق الشركات والمخازن.
 - ✚ التأخر في توسعات الأعمال المخطط لها.
 - ✚ عدم القدرة على زيادة التمويل.
 - ✚ زيادة التقلبات في قيمة الأدوات المالية.
 - ✚ انخفاض السياحة وتعطل السفر غير الضروري والرياضة والأنشطة الثقافية وغيرها من الأنشطة الترفيهية.
 - ✚ الآثار العامة المتزايدة لجائحة كورونا نتيجة لتأثيرها السلبي في الاقتصاد العالمي والأسواق المالية الرئيسية.
- كما تؤثر الجائحة في الشركات الصناعية بطرق عدة كالنقص في العمالة والمواد أو تعطل المصانع غير المخطط له، والذي إذا استمر، فقد يؤدي إلى انخفاض غير طبيعي في مستويات الإنتاج. وفي مثل هذه الظروف، لا ينبغي لأي شركة تخصيص التكاليف الثابتة الإضافية على غرض التكلفة (المنتج، الخدمة) لعناصر بضاعة آخر المدة، وإنما يتم الاعتراف بتلك التكاليف وتحميلها على نتيجة النشاط مباشرة للفترة التي تم تكبدها فيها (Danyluk, 2020).

المحور الثاني : تداعيات أزمة كورونا COVID-19 على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية

١/٢ : متطلبات الممارسات المحاسبية في ظل أزمة جائحة كورونا

تشير الممارسات المحاسبية للشركات إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياساتها المحاسبية، والالتزام بها على أساس روتيني من قبل محاسب أو مراجع الحسابات أو فريق من المتخصصين في المحاسبة. كما تشير إلى التطبيق الطبيعي والعملي لسياسات المحاسبة أو المراجعة التي تحدث داخل الشركة. وتهدف إلى تطبيق المبادئ التوجيهية والسياسات المحاسبية للشركة. ومع التفشي السريع لجائحة كورونا، فرضت العديد من البلدان على الشركات تقييد أو تعليق العمليات التجارية وتنفيذ قيود السفر وتدابير الحجر الصحي. وقد أدت هذه التدابير والسياسات إلى تعطيل أنشطتها. وتظهر

الاضطرابات بشكل أكثر وضوحا مع بعض الصناعات مثل السياحة والضيافة والنقل والتجزئة والترفيه، فضلا عن التأثيرات المتوقعة على القطاعات الأخرى مثل التصنيع والقطاع المالي. ومع استمرار تفشيته وتطوره فإنه من الصعب التنبؤ بمداه أو مدته وتأثيره الاقتصادي. ومن ثم، قد تواجه الشركات في ظل هذه الظروف تحديات عند إعداد التقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. (EY, 2020) وبات واضحا أن لانتشاره السريع في جميع أنحاء العالم تأثيره في الاقتصاد وبيئة الأعمال ولمعظم الشركات (Delalio, 2020) ، ومع ذلك لا توجد وجهة نظر واحدة حول كيفية تطوره وتأثيره على الاقتصاد ، لذا فإن عدم وجود مثل هذا الاتفاق في وجهات النظر يفرض بضرورة الحاجة إلى الإفصاح الكامل عن الأحكام والافتراضات والتقدير الحساسة بشكل أكثر أهمية من المعتاد (Danyluk, 2020) وقد يكون للعواقب الاقتصادية الناتجة عن هذا الجائحة نفس الإجراءات التي تتخذها الحكومات والقطاع الخاص كاستجابة لتفشي الأمراض والكوارث (Richter, 2020) وغيرها من الأزمات ، وفي منشور صادر عن (EY, 2017) ذكر فيه أهم مجالات الاستجابة المحاسبية التي يجب مراعاتها عند معالجة آثار الكوارث الطبيعية، والتي تضمنت كل من (تقييم انخفاض الأصول ، استرداد التأمين، محاسبة التكاليف، إعادة الهيكلة، التزامات إنهاء الخدمة، اعتبارات أخرى، التصنيف في قائمة الدخل الشامل، متطلبات الإفصاح في التقارير المالية) ، وقد تم نشر العديد من المنشورات من قبل شركات المحاسبة الدولية التي توفر إرشادات إضافية فيما يتعلق بتأثير جائحة كورونا على التقارير المالية (IATA, 2020). ومن هذه المنشورات على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:

- (PWC) لآثار المحاسبية لجائحة كورونا.
- (EY) تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) : الاعتبارات المحاسبية لتفشي جائحة كورونا.
- (KPMG) الآثار المحاسبية لجائحة كورونا .

• (Deloitte) معايير التقارير المالية الدولية تحت المجهر: الاعتبارات المحاسبية المتعلقة بجائحة كورونا.

هذا إلى جانب العديد من المنشورات التي تناولت الأثار التي يمكن أن يخلفها على الممارسات المحاسبية وكذلك على مهنة المحاسبين والمراجعين ، وقد اقترح (Delalio, 2020) أربعة طرق لتنشيط العمل المحاسبي كاستجابة لآثار الجائحة، وهذه الطرق هي:-

- ✓ الاستعانة بالحوسبة السحابية في تشغيل البرامج المحاسبية للشركة.
 - ✓ أتمتة عمليات وإجراءات العمل المحاسبي للشركة والتخلص من الورق.
 - ✓ التجهيد المحاسبي، أي الاستعانة بمصادر خارجية لإدارة العمل المحاسبي.
 - ✓ إعادة ترتيب وتصفية الأعمال والتركيز على الأنشطة الأكثر قيمة في الاستثمار.
- كما يرى (Danyluk, 2020)، (Jackie :2020) (Linda et al :2020) أن من أهم الموضوعات التي ستتطلب استجابة محاسبية لمعالجتها في ظل انتشار الجائحة ما يأتي:

أولاً:- إعداد تقديرات المراجعة النقدية المتوقعة ، من خلال استخدام المعلومات المتوقعة في تقييم الشركة، من بين أمور أخرى، كانهخفاض قيمة الأصول غير المالية، وخسائر الائتمان المتوقعة، وقابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة وقدرة الشركة على الاستمرار. كما اشتملت التعقيدات المرتبطة بإعداد معلومات تطلعية (مستقبلية متوقعة) نتيجة للجائحة والانكماش الاقتصادي على ما يأتي:

١. وجود مجموعة واسعة للغاية من النتائج المحتملة، التي بدورها تقود إلى درجة عالية من عدم التأكد بشأن المسار النهائي للجائحة والمسار والوقت اللازمين للعودة إلى حالة الاستقرار.
٢. اعتماد التأثير الاقتصادي المصاحب للجائحة بشكل كبير على المتغيرات التي يصعب التنبؤ بها.
٣. ضرورة ترجمة كل شركة لتأثيرات تلك الظروف بمجموعها إلى تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بها.

ثانياً:- قابلية استرداد الأصول وانخفاض قيمتها، إذ غالباً ما يتطلب اختبار انخفاض قيمة الأصول غير المالية تحسين وتطوير توقعات التدفقات النقدية التي تخضع للشكوك الكبيرة.

ثالثاً:- المحاسبة عن الأصول المالية، إذ أصبح هناك انخفاضاً حاداً في القيمة العادلة للعديد من الأصول المالية، لا سيما الأوراق المالية. وبالمثل فقد تأثرت قدرة المدينين على الامتثال لشروط القروض والأدوات المماثلة بشكل سلبي. وستحتاج الشركات إلى النظر بعناية في متطلبات القياس وتقدير خسائر انخفاض القيمة المناسبة وتطبيقها

رابعاً:- تعديلات العقود، إذ من المتوقع أن تؤدي التغيرات في النشاط الاقتصادي التي سببها الجائحة إلى قيام العديد من الشركات بإعادة التفاوض على شروط العقود. مثل العقود المبرمة مع العملاء، وترتيبات التعويض مع الموظفين، والإيجارات، وشروط العديد من الأصول والمطلوبات المالية، كما ستحتاج الشركات إلى التأكد من تطبيق المتطلبات المتعلقة بمعايير التقارير المالية الدولية.

خامساً:- الأحداث بعد انتهاء فترة إعداد التقارير المالية، فمن الصعب على الشركة التنبؤ بالأحداث بعد نهاية فترة إعداد التقارير من حيث التعديل من عدمه على بعض قيم بنودها في ظل التقلبات الكبيرة والمستمرة للسوق العالمي كما هو الحال مع الإعلانات عن الحوافز والقيود الحكومية ورد فعل سوق الأسهم اليومي على المعلومات الجديدة. ، ويرى (EY, 2020) أن الاستجابة المحاسبية في ظل انتشار الجائحة يجب أن تتضمن كلا من :- الأحداث بعد الفترة المشمولة بالتقرير - الاستمرارية - قياس القيمة العادلة - تقييم الخسائر الائتمانية المتوقعة - انخفاض الأصول - متطلبات الإفصاح عن التقارير المالية الأخرى - تقديرات محاسبية أخرى.

٢/٢ : الآثار على مهنة المحاسبة :-

لجائحة كورونا القدرة على إحداث تغييرات كبيرة في أسلوب عمل المحاسبين المتخصصين بإعداد التقارير المالية للشركات، فضلاً عن مدققي الحسابات الخارجيين على حد سواء (Radigan, 2020) وفي ظل انتشارها فإن أغلب الشركات بدأت تنتهج مع موظفيها أسلوب العمل المنزلي، بما في ذلك شركات المحاسبة والتدقيق، إذ

أشارت شركة Deloitte إلى ضرورة أن يهتم المحاسبون بحماية صحتهم وأعمالهم من أثارها في المستقبل المنظور. ويجب عليهم التفكير في تغيير أسلوب العمل بالانتقال إلى البرامج القائمة على السحابة من خلال حاسباتهم الشخصية، والالتقاء بالعملاء عبر الهواتف أو الإنترنت، بدلا من الحضور الشخصي. كما يجب على المحاسبين أيضا صقل مهاراتهم في التواصل والحوار مع العملاء حول احتياجاتهم (Moyer, 2020)

وقد يؤدي هذا التغيير في أسلوب التعامل بين شركات المحاسبة وعملائها في ظل هذه الجائحة إلى العديد من الآثار السلبية منها؛ فقدان العديد من المحاسبين عملهم، وفقدان بعض العملاء، فضلا عن صعوبة التمسك ببعض موظفي المحاسبة الأكفاء ، إلا أن هذه الآثار سوف تقل أو تنعدم مع من لديه ترتيبات عمل مرنة في التعامل عن بعد من قبل أن تقع هذه الجائحة وتتفشى في المجتمعات، لأنهم يمتلكون الفهم والدراسة الكاملة بكيفية التعامل والفوائد المتحققة، فعلى سبيل المثال فإن شركة Jones & Co الرائدة في مجال المحاسبة، استقادت من عملها على مدار ٢٤ عاما في مجال الأعمال التجارية بشكل كبير نتيجة لاعتمادها على أحدث التقنيات بما في ذلك العمل عن بعد (Moyer, 2020) ، وبصرف النظر عن هذه الاحتياطات التي يمكن أن تتخذ للحماية من أخطار جائحة كورونا الصحية، فإنه يمكن للمحاسبين حماية أنفسهم من خلال اعتماد بعض التدابير الإضافية؛ منها على سبيل المثال : (Whitehouse, 2020)

- أ- يجب على شركات المحاسبة السماح بالوصول إلى التطبيقات والبوابات المناسبة للموظفين وإدارة أعمالهم الموكلين بها من المنزل.
- ب- إجراء التغييرات اللازمة في جداول وإبلاغ العميل بذلك.
- ج- اعتماد البيانات الرقمية ومنصات مشاركة الملفات اللازمة للعميل لتجنب استخدام الأوراق. فيمكن مشاركة الملفات على منصة رقمية بدلا من استخدام الورق الذي يمكن أن يكون ملوثا. ويمكن أيضا تحقيق الاتصالات مع العملاء بسلاسة دون أي خسارة في الإنتاجية.

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

- د- تجنب إجراء الاجتماعات أو حضورها لفترة من الوقت وتبني مؤتمرات الفيديو.
هـ- الاستفادة من الخدمات السحابية: فبفضل إمكانات السحابة، يمكن تأدية العمل من المنزل والابتعاد عن الحشود في المكاتب أو السفر.

٣/٢ : الآثار على القياس والإفصاح المحاسبي :-

إن حالة الشلل التي أصابت جميع المفاصل الاقتصادية والتجارية والاجتماعية على مستوى العالم نتيجة أزمة جائحة كورونا انعكست بدورها على عمل الشركات وأدائها، ولينسحب هذا الأثر على مجريات العمل المحاسبي لا سيما المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، ويشير (Davies, 2020) إلى أن النظام المصرفي العالمي انتقل إلى محاسبة الخسارة المتوقعة Expected Loss في السنوات الأخيرة، بسبب ردة الفعل السياسية ضد المعايير القائمة على الخسائر المتكبدة Incurred Losses ويؤكد أن كلا من البلدان الأوروبية والولايات المتحدة قد أخفقوا في اعتماد المعايير المحاسبية المبنية على الخسائر المتوقعة خلال أزمة كورونا. فالواجب على الشركات النظر بعناية في ظروفها بشكل لا ينفصل عن خصوصيتها، ومدى التعرض للمخاطر عند تحليل كيفية تأثير الأحداث الأخيرة على تقاريرها المالية. وبالتحديد، ستحتاج عمليات الإفصاح ضمن تقاريرها إلى نقل الآثار الجوهرية للجائحة (Danyluk, 2020)

وهو ما دفع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) للطلب من مصلحة الضرائب النظر في تقديم مساعدة واسعة النطاق لكل دافعي سواء الأفراد أو الشركات بسبب انتشار جائحة كورونا، وقد أكدت مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية التزامها برفاهية جميع دافعي الضرائب وقد صرح عضو مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هارولد شرودر بأنه يجب على الشركات والمحاسبين التفكير عند احتساب الاحتياطات والمخصصات في كل ما تقوله لجنة معيار الخسائر الائتمانية المتوقعة CECL، فربما تكون الخسائر المتوقعة أعلى مما كانت عليه قبل شهر أو شهرين عندما لم تكن نخطط لإغلاق كل شيء عالمية.

ويؤكد (KPMG, 2020) على ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم تأثير تفشي الجائحة على وضعهم المالي وأدائهم حتى وقت إصدار البيانات المصرح بها. وبالرغم من عدم وجود الكثير من الإرشادات التفصيلية حول كيفية تقديم مثل هذه الإفصاحات، إلا أنه من المهم أن تكون واضحة، وعلى الشركات أن تكون حذرة لتجنب تقديم إفصاحات بطرق يمكن أن تكون مضللة عن طريق الخطأ، كما يرى (Chan & Chen, 2020) أن تفشي الجائحة سوف يكون له الأثر الكبير في كل من الممارسات المحاسبية الآتية: (تقييم انخفاض الأصول، قياس القيمة العادلة، الأحكام المحتملة للعقود المرهقة Onerous contracts وهي العقود التي تكون تكلفتها الاجمالية المطلوبة لتنفيذها أكبر من الفوائد الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها منها، الأحكام المحتملة للعقوبات التي سوف تتحملها الشركة نتيجة التأخيرات غير المتوقعة لمواعيد التسليم، الاستمرارية)، ويشير (Richter, 2020) إلى أن عواقب جائحة كورونا أدت بما لا يدع مجالاً للشك إلى تدهور الوضع المالي بعد تاريخ إعداد التقارير المالية، ومن شدة هذا التدهور أصبح أساس الاستمرارية في إعدادها غير مناسباً، مما أدى إلى ضرورة الحاجة لتعديلها (أو تعديل التقارير المؤقتة). وهذا سيتطلب تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح العامة، مع إعطاء أهمية خاصة لمتطلبات الأصول المحفوظ بها للبيع، وتصنيف أدوات دين الشركة وحقوق الملكية، واختبار انخفاض القيمة، وإثبات وقياس المخصصات وغيرها.

ويمكن بيان آثار الجائحة على كل من الإجراءات المحاسبية كما يأتي :

١/٣/٢: الأحداث التي تستوجب تعديل القوائم المالية :-

هل يمكن اعتبار جائحة كورونا COVID-19 حدث يستوجب تعديل القوائم المالية للشركات أم لا يستوجب التعديل ويكتفى فقط بالإفصاح؟

يثار اليوم جدلاً يتعلق بقضية الإفصاح في التقارير المالية، وتحديدًا حول ما إذا كان يجب على المحاسب أن يتعامل مع الأحداث المترتبة على انتشار جائحة كورونا على أنها أحداث لاحقة لإعداد القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠. الصادر

عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) أم لا، ويميل الأغلبية إلى الرأي المنطقي الذي يعتبر جائحة كورونا حدث غير قابل للتعديل ولكن حدث يؤثر على معلومات محاسبية منشورة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٩م، مع الأخذ في الاعتبار أنه آنذاك لم يكن هناك دليل واضح على انتقال العدوى من إنسان لآخر، وإن ما حدث كان أحداث لاحقة لإعداد القوائم المالية، ولأنها قد تغير احتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت في الماضي فيجب الإفصاح عنها، لأن تداعيات جائحة كورونا ستؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي والافصاحات المكملة المنشورة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩م، وخاصة فيما يتعلق بالخسائر الائتمانية المتوقعة واضمحلال قيمة الأصول، وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، والأصول الضريبية المؤجلة، وأي أصل أو التزام يتم قياسه بالقيمة العادلة، ولكن يجب عدم الوقوف على السؤال التالي: هل جائحة كورونا حدث قابل للتعديل أم غير قابل للتعديل؟ فالعواقب وخيمة، ولا تنتظر حتى الإجابة على هذا السؤال أو وضع تصنيف للحدث.

ينص معيار المحاسبة الدولي IAS 10 للفرقة بين الحدث الذي يستوجب التعديل في القوائم المالية والحدث الذي لا يستوجب التعديل :- (PwC, 2020) (IATA,) (2020)

أ- الحدث الذي يستوجب التعديل : an adjusting event بأنه الحدث الذي وقع بعد تاريخ فترة التقرير ولكن يقدم دليل عن ظروف كانت موجودة قبل فترة التقرير) تاريخ القوائم المالية)

ب- كما أنه عرف الحدث الذي لا يستوجب التعديل non-adjusting event بأنه حدث يشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ إعداد التقرير (تاريخ القوائم المالية) .
والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل أن تأثيرات جائحة كورونا تعد حدثا قابلا للتعديل أم غير قابل للتعديل؟ ولتحديد الإجابة بموضوعية عن هذا السؤال يتطلب الأمر استعراض وجهات النظر المعتمدة بهذا الخصوص.

يرى (Dave & Mahanta, 2020) أنه نظرا لأن الكثير من الاضطرابات حدثت بعد ٢٠١٩/١٢/٣١ لذا ستحتاج الشركات إلى حساب أي تغييرات كحدث غير قابل

للتعديل في الميزانية العمومية. مع هذا فإنه يجب على الشركة أن تفصح عن طبيعة الحدث، أو تقدير تأثيره المالي أو بيان أنه لا يمكن إجراء مثل هذا التأثير لكل فئة مادية من الحدث غير المعدل بعد فترة إعداد التقرير، في حين سيتعين على الشركات الإعلان عن تأثير الجائحة في الربع التالي، أي في الفصل الأول من العام ٢٠٢٠ . ويؤكد (Richter, 2020) أنه بالنسبة للشركات التي أعدت تقاريرها المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ فإن هناك إجماعاً واسعاً في السوق على أن جائحة كورونا وما تبعه من آثار سلبية يعد حدثاً لاحقاً لا يستوجب التعديل، ومن ثم فليس هناك أي تأثير على الاعتراف والقياس للأصول والمطلوبات، وإنما يستوجب الإفصاح فقط في الملاحظات، في حال أنه كان هناك تأثير جوهري وذو أهمية نسبية، مع وجوب أن يتصف هذا الإفصاح بالشفافية ويشتمل على طبيعة الحدث (أي الآثار السلبية لجائحة كورونا على الشركة)، مع قيام الشركة بتقدير الأثر المالي له في التقارير المالية، فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر الإفصاح عن الآثار المقدرّة على انخفاض قيمة الأصول المالية وغير المالية، أو خرق الموائيق، أو التعديلات، أو الإعفاءات في اتفاقيات الإقراض، أو الخسائر الناجمة عن مشكلات سلسلة التوريد، أو التقلب في السلع أو أسواق صرف العملات الأجنبية بعد تاريخ التقرير. وقد يكون من الضروري أيضاً توفير معلومات حول التغييرات المحتملة في القيمة.

ويضيف (Danyluk, 2020) أنه من المناسب بشكل عام اعتبار آثار تفشي الجائحة على شركة ما، هي نتيجة الأحداث التي نشأت بعد تاريخ الإبلاغ، وخير مثال على ذلك القرارات المتخذة استجابة لانتشاره، والتي قد تتطلب الإفصاح عن نتائجها في التقارير المالية، وفي نفس الوقت فإنه لن يؤثر بالقيم المعترف بها. أما بالنسبة لفترات إعداد التقارير اللاحقة، فقد يتأثر الاعتراف بالأصول والمطلوبات وقياسها بهذه الآثار الناتجة عنه ، ويتفق مع هذا الرأي (IATA, 2020) ووفقاً لتتبع الأحداث التالية يمكن أن نحكم من خلالها :-

- ❖ في ٢٠١٩/١٢/٣١ أبلغت الصين منظمة الصحة العالمية عن وجود عدد محدود من حالات الإصابة بالالتهاب الرئوى نتيجة جائحة غير معروف. ولم يكن هناك أي دليل صريح على انتقال العدوى من شخص لآخر في ذلك التاريخ.
 - ❖ في ٧ يناير ٢٠٢٠ ، حددت الصين أن السبب الرئيسي لذلك هو جائحة كورونا (COVID-19)، وتم تأكيد الحالات الأولى لـ COVID-19 في هونغ كونغ في ٢٣ يناير ٢٠٢٠.
 - ❖ في ٣٠ يناير ٢٠٢٠ ، أعلنت لجنة الطوارئ التابعة لمنظمة الصحة العالمية تفشي جائحة كورونا ومنذ ذلك الحين ، تم تشخيص المزيد من الحالات في دول أخرى أيضاً.
 - ❖ في ١١ مارس ٢٠٢٠ ، أعلنت منظمة الصحة العالمية أنه يمكن وصف تفشي جائحة كورونا بأنه جائحة عالمي.
- من خلال المعلومات السابقة يرى الباحث إن الجائحة لم تنتشر ولم يتوقع أحد أنها ستؤثر في الاقتصاد العالمي غير في نهاية شهر يناير ٢٠٢٠ . لذلك بالنسبة للشركات التي تعد القوائم المالية لها في ٢٠١٩/١٢/٣١ يعتبر جائحة كورونا وما تبعها من آثار سلبية حدث لاحق لا يستوجب التعديل non-adjusting event وإنما يستوجب الإفصاح فقط Disclosure only حال كان التأثير جوهري وذو أهمية نسبية ، ويجب أن يكون هذا الإفصاح يتسم بالشفافية ويشمل طبيعة الحدث (الآثار السلبية لجائحة كورونا على الشركة) ، مع قيام الشركة بتقدير الأثر المالي لهذا الجائحة على القوائم المالية للشركة مثل أثره على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات ، ما إذا كان من المتوقع حدوث اضمحلال لقيمة الأصول ، أو التأثير المحتمل على إيرادات الشركة إلخ. ، أما بالنسبة للشركات التي تعد القوائم المالية لها في ٢٠٢٠/١/٣١ ، هنا يعتبر جائحة كورونا حدث لاحق يستوجب التعديل في القوائم المالية. an adjusting event
- وبناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص الأحداث اللاحقة يمكن تحديدها بما يأتي:- (Hasam Fallahgaul :2020)

- (١) **وظيفة القياس** : تعامل نتائج تأثيرات جائحة كورونا في التقارير المالية في ٢٠١٩/١٢/٣١ على أنها حدثاً غير قابل للتعديل بالتوافق مع معيار IAS10 .
- (٢) **وظيفة الإفصاح** : بما أن نتائج تأثير جائحة كورونا هو حدث غير قابل للتعديل وله تأثير جوهري، لذا فإن على الشركة الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي.

٢/٣/٢ : تأثير جائحة كورونا على مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية :-

إن معيار المحاسبة الدولي IAS 1 فى فقرته رقم ٢٥ أشار إلى أنه " عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار على أنها منشأة مستمرة . ويجب على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن تنوى الإدارة أن تصفى المنشأة أو أن توقف الأعمال ، أو أنه ليس لديها بديلاً واقعياً سوى أن تفعل ذلك ، وعندما تكون الإدارة على علم عند إجراء تقييمها بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو ظروف قد تلقى شكوكاً كبيرة على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة ، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك . وعندما لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة ، مع الأساس الذى عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة." . (Deloitte:2020) ، كما أشار المعيار فى فقرته رقم ٢٦ إلى أنه " عند تقييم ما إذا كان فرض الاستمرارية يعد مناسباً يجب أن تأخذ الإدارة فى الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل والذى يكون على الأقل ١٢ شهر من نهاية فترة التقرير ، فعندما يكون لدى المنشأة تاريخ من العمليات المربحة وسهولة للوصول إلى الموارد المالية فقد تتوصل المنشأة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لأساس الاستمرارية تعد مناسبة دون تحليل تفصيلي ، وفى حالات أخرى قد تحتاج الإدارة أن تأخذ فى الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة ، وبرامج تسديد الدين والمصادر الممكنة لاستبدال التمويل قبل أن تصل إلى قناعة بأن أساس الاستمرارية يعد مناسباً. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

وعلى ما سبق يرى الباحث أنه وفقاً لما ورد بالفقرتين أعلاه ، وفي ظل تفشى جائحة كورونا على مستوى العالم وتأثيره الشديد والواضح على الاقتصاد العالمي ، وعندما تصل الإدارة إلى نسبة تأكد ذات أهمية نسبية إلى وجود مؤشرات إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار لتأثرها بالأحداث الحالية فإنه يجب عليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد التي قد تعيق استمراريتها . وعندما لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة ، مع الأساس الذى عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة" ، ومن المؤشرات التي قد تشير إلى وجود تأثير ذات أهمية نسبية لجائحة كورونا على قدرة المنشأة على

الاستمرار :- (Radigan, 2020)

- ✓ إفلاس (أو الإفلاس المحتمل) لعدد من كبار العملاء المدينون للشركة لمبالغ كبيرة الذين تضرروا سلبياً بجائحة كورونا.
- ✓ أو أن المنشأة كانت تمتلك كميات كبيرة من المخزون بمبالغ كبيرة ذات أهمية نسبية على مستوى القوائم المالية وقاربت صلاحيتها على الانتهاء ولم يتم بيعها ، وتجد المنشأة صعوبات بالغة في بيعها نتيجة إغلاق السوق المحلى والدولى نتيجة لقرارات حظر التجوال التي تم فرضها في العديد من البلدان .
- ✓ أو وجود شك كبير في تحصيل مديونيات المنشأة طرف العديد من العملاء الذين تأثروا سلبياً بشكل كبير من جائحة كورونا.
- ✓ أو أن المنشأة كانت شركة صناعية وتوقف الإنتاج لديها نتيجة عدم وجود مواد خام للإنتاج إما بسبب توقف المصانع عن الإنتاج ، أو عدم قدرتها على استيرادها نتيجة غلق الشحن الدولي في العديد من البلدان ، ومع وجود تكاليف ثابتة كبيرة قد تصل بالشركة إلى خسائر تزيد عن نصف رأس المال، الأمر الذى يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل .
- ✓ أو أن المنشأة قد أبرمت في الماضى لعقود مع عملائها مفادها أن تقوم بتوريد كميات كبيرة من المنتجات متضمنة شروط جزائية كبيرة حال عدم التوريد ولم تقدر المنشأة على الوفاء بتلك التعاقدات نظراً لتوقف الإنتاج.

- ✓ أو قيام المنشأة بإنتاج كميات كبيرة من الإنتاج (خصوصاً المرتبط بتاريخ صلاحية) تمهيداً لبيعها سواء في السوق المحلي أو للتصدير ، ولم تتمكن من بيعه ، وربما لن تتمكن من بيعه
 - ✓ أو أن المنشأة عليها أقساط قروض مستحقة السداد للبنوك ولا تتوافر لديها السيولة الكافية لسداد تلك الالتزامات وغير قادرة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض.
 - ✓ عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين والموردين في تواريخ الاستحقاق.
 - ✓ وجود خسائر تشغيل كبيرة أو وجود تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المولدة للتدفقات النقدية..... أو غير ذلك من المؤشرات
- كما يرى الباحث أن جائحة كورونا لن تؤثر بالطبع على استمرارية كافة الشركات ، ولكن من المرجح أن جائحة كورونا قد تؤثر بشكل كبير على استمرارية العديد من الشركات مثل الشركات الصغيرة أو تلك التي تعمل في مجالات السفر والترفيه والضيافة حجوزات الطيران أو الشركات التي لها فروع أجنبية في الدول التي تأثرت بشكل كبير بأزمة كورونا مثل إيطاليا وأسبانيا وغيرها من القطاعات التي تضررت بشكل كبير من أزمة جائحة كورونا ، وعلى الجانب الآخر هناك العديد من المنشآت التي استفادت استفادة كبيرة من أزمة كورونا ، مثل الشركات المصممة للبرامج الالكترونية، حيث أفادت بعض التقارير الي تحقيق الشركة المالكة لبرنامج zoom لأرباح خرافية خلال هذه الأيام .
- ومن الجدير بالذكر إن نتائج عدم التأكد المرتبطة بالطبيعة غير المسبوقة لجائحة كورونا ترجح بما لا يدع مجالاً للشك أن تواجه شركات الأعمال تحديات تتعلق باختيار الافتراضات المناسبة ووضع التقديرات الموثوق منها عن نتائج أعمالها عند إعداد التقارير المالية، وفي ظل ذلك تبقى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) هي المرجع الرئيس لوضع التقديرات التي تستند إلى أساليب قياس محاسبية مختلفة. وستحتاج الشركات إلى الإلمام بجميع المعلومات المتاحة، فضلاً عما إذا كانت قد استوفت جميع متطلبات الإفصاح المعمول بها، إلى جانب ما ورد في المعيار المحاسبي IAS1 فمثلاً قد تحتاج الشركات إلى افتراضات أو تقديرات لأكثر من

غرض واحد، فالإيرادات المتوقعة على سبيل المثال قد تكون ذات صلة باختبارات انخفاض القيمة والاعتراف بأصول الضرائب المؤجلة وهكذا، وبالنتيجة فإنه لا بد من الاعتماد على الافتراضات الموحدة لجميع التقييمات المرتبطة بالشأن الواحد، وعند إعداد التقارير المالية في الأوقات غير المؤكدة، يكون من المهم إطلاع مستخدميها بحقيقة أداء الشركة، ومرونة إدارتها في مواجهة الطرف الراهن، وفهمها للافتراضات والأحكام الرئيسية المعتمدة في إعداد التقرير. (Danyluk, 2020) ويرى (Dave & Mahanta, 2020) بضرورة التفكير جدياً بالأحداث التي وقعت بعد تاريخ إعداد التقارير المالية في ٢٠١٩/١٢/٣١ والمرتبطة بتداعيات جائحة كورونا، وهي من المحتمل جداً أنها قد تسببت في تدهور كبير في أوضاع الشركات الاقتصادية إلى جانب الغموض وحالات عدم التأكد المصاحبة لها، وعليه يكون لزاماً على الشركات إجراء عملية التقييم لتحديد قدرتها على الاستمرار من عدمه، كما يتوقع (Radigan, 2020) أن التقارير المالية ضمن الربع الأول من العام ٢٠٢٠ ستوفر حتماً الدليل على الآثار المالية لتداعيات الجائحة، وستكون عملية التقييم هي محور تركيز المراجعين لاسيما لعملائهم الذين يعانون من عجز في السيولة، في حين يرى (Richter, 2020) أن الإدارة ستحتاج إلى إجراء التقييم في ظل الظروف والأحداث الراهنة، وذلك لقطع الشك باليقين في مدى قدرة الشركة على الاستمرار، وتحديد فيما إذا كان فرض الاستمرارية لا يزال مناسباً كأساس لإعداد التقارير المالية السنوية أو التقارير المؤقتة، أما (Danyluk, 2020) فيرى أن الشركات ستحتاج إلى متابعة وتفحص ظروفها الخاصة لتحديد القدرة على الاستمرار وبالحد الأدنى لـ ١٠ شهراً القادمة من تاريخ إعدادها للتقارير المالية، شريطة أن يصدر عن إدارتها بعد إجراء التقييم حكماً بالاستمرار في ظل النتائج المستقبلية رغم الظروف السائدة وحالة عدم التأكد، ويمكن القول أنه من جملة ما يتوجب متابعته وأخذه بنظر الاعتبار لأغراض التقييم ما يأتي:

- مدى الاضطراب التشغيلي.
- تناقص الطلب المحتمل على المنتجات.

- الالتزامات التعاقدية المستحقة أو المتوقعة خلال سنة واحدة.
- السيولة المحتملة ونقص رأس المال العامل.
- الوصول إلى مصادر رأس المال الحالية كخط الائتمان المتاح والمعونة الحكومية.
- ولكي يكون حكم الإدارة على استمرارية الشركة حكما موضوعيا في ظل حالة عدم التأكد التي فرضتها جائحة كورونا، يلزم الأخذ بالاعتبار كافة العوامل والظروف ذات التأثير المباشر في أدائها المستقبلي، ولعل من أهم هذه العوامل ما يأتي :- (Donato :2020)

١. الانخفاض الكبير في الإيرادات.
 ٢. التآكل الكبير في الأرباح بسبب ارتفاع التكاليف أو تكبد نفقات غير متوقعة.
 ٣. خرق عهود الدين الناتجة عن التأثير السلبي على سيولتها.
 ٤. قضايا التدفق النقدي.
- وبناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص استمرارية الشركة يمكن تحديدها بما يأتي :-
- **وظيفة القياس:** على إدارة الشركات مراعاة التأثيرات الحالية والمتوقعة لتداعيات تفشي الجائحة على أنشطة الشركة عند تقييمها لمدى قدرتها على الاستمرارية والأسس المعتمدة في إجراءات التقييم، إلى جانب النظر في جميع المعلومات المستقبلية لما بعد تاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١ .
 - **وظيفة الإفصاح:** إن عدم القدرة على التنبؤ بالآثار المحتملة لتداعيات تفشي الجائحة، قد يتولد عنها شكوكا جوهرية تلقي بظلالها على مدى قدرة الشركة على العمل بمقتضى فرض الاستمرار، لذا يتوجب عند إعداد التقارير المالية وفقا لهذا الفرض الإفصاح عن هذه الشكوك، لكي يتضح لمستخدميها أن فرض الاستمرارية الذي رسمته الإدارة يخضع لعدم التأكد مع بعض عناصر هذه التقارير.

٣/٣/٢ : معيار انخفاض قيمة الأصول (الإضمحلال) IAS 36

تنخفض قيمة الأصول عندما لا تكون الشركة قادرة على استرداد قيمتها الدفترية، سواء باستخدامها أو بيعها. وتقوم الشركة بتقدير القيمة القابلة للاسترداد الخاصة بالموجود لأجل اختبار انخفاض قيمته. ومن الجدير بالذكر أن اختبار انخفاض القيمة لأي موجود يقاس بالمبلغ القابل للاسترداد مقارنة بقيمة استخدامه أيهما أكبر.

ومتى ما زادت القيمة الدفترية للأصل (أو وحدة توليد النقد التي ينتمي لها الأصل Cash-Generating Unit: - CGU هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل نسبيا عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول الأخرى. ويتم استخدام وحدة توليد النقد في حالة عدم القدرة على تحديد المبلغ القابل للاسترداد للموجود بصورة منفردة) عن تلك القيمة الأكبر الناتجة عن المفاضلة بين المبلغ القابل للاسترداد وقيمة الاستخدام فيمكن الجزم حينها أن هناك انخفاضا فعليا في قيمة الموجود. وللعلم إن المبلغ القابل للاسترداد هو عبارة عن القيمة العادلة للموجود مطروحا منها تكاليف استبعاده (تكاليف بيعه)، أما القيمة المستخدمة فهي القيمة المضافة أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن يتم اشتقاقها من الموجود أو وحدة توليد النقد (EY, 2020).

عليه فإن من آثار تفشي جائحة كورونا انعكاسها في إجراءات التغيير بالتقديرات المعتمدة لانخفاض القيمة وعلى وجه الخصوص المبلغ القابل للاسترداد. (Dave & Mahanta, 2020).

ومما يجب التأكيد عليه أن الشركات ستحتاج إلى تقييم ما إذا كان لآثاره دافعا لانخفاض قيم أصولها. فقد يتأثر أداؤها المالي بما في ذلك تقديرات تدفقاتها النقدية وأرباحها المستقبلية بالآثار المباشرة وغير المباشرة بالأحداث الناتجة عنه. ويسعى معيار انخفاض قيمة الأصول IAS36 إلى التأكد من أن أصول الشركة لا يتم إدراجها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، وفي نفس الوقت يكون من الواجب على الشركات إجراء اختبارات القيمة عندما يكون لديها مؤشرا على انخفاض قيمة الموجود في تاريخ التقرير. كما أشار المعيار أيضا إلى ضرورة إجراء الاختبار

لوحة توليد النقد CGU عندما لا ينتج الأصل تدفقات نقدية مستقلة مقارنة مع تلك المتوافرة في الأصول الأخرى.

ويمكن تحديد أهم العوامل الناتجة عن جائحة كورونا والتي تؤدي إلى عدم إمكانية استرداد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بما يأتي :- (Danyluk, 2020)

- (١) انخفاض الطلب على منتجات أو خدمات الشركة.
 - (٢) زيادة التكاليف/انقطاع الأعمال بسبب قضايا سلسلة التوريد.
 - (٣) إلغاء أو تأجيل الطلبات من قبل العملاء.
 - (٤) الحاجة إلى تقديم تنازلات كبيرة للعملاء.
 - (٥) عملاء مهمين يواجهون صعوبات مالية أو صعوبات في التدفق النقدي.
- وقد تشير هذه العوامل إلى أن الشركة قد تلجأ إلى تصفية بعض أصولها بسرعة، وكنتيجة حتمية عن تأثيرات الجائحة أيضاً، فقد تضطر بعض الشركات إلى إجراء تقييم لانخفاض قيمة أصولها إلى جانب إجراء اختبار انخفاض القيمة سنوياً وعلى الأقل للشهرة والأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد، وغالباً ما تعتمد الشركات على التدفقات النقدية المخصومة في تقدير المبالغ القابلة للاسترداد، لأن الحكم على موضوعية الرقم المحاسبي للأصول يستند بشكل أساسي على التدفقات النقدية ومعدل النمو ومعدل الخصم. ومن الضروري الإلمام بكل الظروف والأحداث في تاريخ إعداد التقرير لغرض التحوط عند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، بما أن معدل الخصم المستخدم هو تقدير للمعدل الذي يتوقعه المشارك في السوق على استثمار محفوف بالمخاطر، لذا فمن الملائم أن تؤخذ بنظر الاعتبار كافة المخاطر والشكوك المستقبلية التي قد تنتج عن الجائحة ودمجها ضمن معدل الخصم المستخدم في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة لوحدة توليد النقد (Danyluk, 2020)

ومما لا شك فيه أن للمعلومات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول أهمية كبيرة في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على فهم المردود السلبي لتأثيرات هذا الجائحة في أداء الشركة ووضعها المالي. ويفضل الإفصاح عن تفاصيل الإجراءات المحاسبية الرئيسية المعتمدة في تحديد المبلغ القابل للاسترداد، بحيث تشمل هذه الإجراءات على

كافة آثاره مع الأخذ بالاعتبار احتمالية عودة الحياة إلى طبيعتها وانتعاش الأنشطة عند انتهائه، وغالبا ما تمثل هذه الإجراءات أيضا الأساس لاختبارات انخفاض القيمة في ظل عدم التأكد، لذا قد يتطلب ذلك معلومات إضافية بالإمكان توفيرها من خلال المعيار المحاسبي IAS1 مثل تحليل الحساسية بهدف سد الحاجة للمعلومات المطلوبة في المعيار IAS36 ، وعليه فإنه عند تقدير القيمة القابلة للاسترداد يتوجب أن تعكس التدفقات النقدية المتوقعة أفضل تقديرات الإدارة عن الأوضاع الاقتصادية التي ستحيط بالموجود طيلة العمر الإنتاجي المتبقي له. (Deloitte:2020) ، **وبناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص انخفاض قيمة الأصول يمكن تحديدها بما يأتي:**

- **وظيفة القياس:** إن المدى الزمني للأصول غير المتداولة هو في العادة طويل الأجل، ومن ثم فإنه في ظل هذه الظروف ستشكل التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية تحديا فعليا أمام الإدارة، لذا يتوجب عليها أن تأخذ بالاعتبار تأثيرات الجائحة على المدى الطويل إلى جانب تأثيراته في المدى القصير.
- **وظيفة الإفصاح:** ينبغي على الشركات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد نتيجة لآثار تفشي الجائحة.

٤/٣/٢ : التغيير في تقييمات القيمة العادلة نهاية العام:

نشرت شركة Deloitte وهي إحدى المكاتب الأربعة الكبار (Big Four) ذات التخصص في تدقيق الحسابات، تحذيرات للمحاسبين بأن قيمة الأدوات المالية ستصبح أكثر تقلبا، مشيرة إلى أن التقارير المالية والافصاحات ذات الصلة ستكون بحاجة إلى نقل جميع الآثار المادية لجائحة كورونا.

ويؤكد (Richter, 2020) على أهمية تعديل الأصول والالتزامات المقيمة بالقيمة العادلة في ظل تداعيات الجائحة، إذ يعكس قياس القيمة العادلة شروط تقديرها كما هي في تاريخ القياس، وقد تكون عملية القياس صعبة نوعا ما عند استنادها على ظروف ضبابية قد تخل بشروط التقدير مثلا ولم تدركها الشركة في وقت تقدير القيمة العادلة، وتزداد هذه الصعوبة مع التغيير السريع في الظروف الحالية.

وبناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص قياس القيمة العادلة يمكن تحديدها بما يأتي:-

➤ **وظيفة القياس:** عند إجراء التقييمات لقياس القيمة العادلة، يتوجب على شركات الأعمال مراعاة الشروط والافتراضات المعروفة لدى المشاركين في السوق، عليه فإن التأثير في تقديرات القيمة العادلة سيعتمد على الحكم فيما إذا كانت شدة تفشي الجائحة في تاريخ التقرير هي مؤثرة في افتراضات تقييم المشاركين في ذلك التاريخ.

➤ **وظيفة الإفصاح:** لتحقيق أهداف الإفصاح وفق المعيار الحاسبي IAS13 ستحتاج الشركات إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية ينوه من خلالها إلى أنه قد تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة.

٥/٣/٢ :- معيار المخزون IAS2 :-

يتم قياس المخزون وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS2 بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل. وفي ظل بيئة اقتصادية غير مستقرة، قد يكون حساب صافي القيمة الحالية أكثر صعوبة، وقد يتطلب طرقاً أو افتراضات أكثر تفصيلاً. وعند تحقق الخسائر نتيجة لانخفاض قيمة المخزون، فإن هذه الخسائر ستعكس في الفترة التي حدثت فيها، على أن يتم تعويضها والاعتراف بها كمكاسب في الفترات اللاحقة عند عودة ارتفاع قيمته مرة أخرى.

وتظهر نتائج تداعيات جائحة كورونا في صافي القيمة القابلة للتحقق، عندما ينخفض الطلب على بعض المنتجات، وهو ما قد يؤدي إلى الضغط على أسعار المبيعات، أو قد يؤدي إلى انخفاض في معدل دوران المخزون، ليترتب على ذلك حدوث تخفيضات إضافية في صافي هذه القيمة (Richter, 2020) قد تؤثر تداعيات الجائحة أيضاً على قابلية استرداد أرصدة المخزون، إذ قد تضطر بعض الشركات التي لديها قوائم جرد موسمية إلى تخفيض القيمة المقدرة لأرصدة المخزون لفترة مؤقتة أو سنوية

نتيجة لضعف أو انخفاض مستويات المبيعات المتوقعة، كما قد تضطر الشركات الصناعية إلى إعادة تقييم ممارساتها الخاصة بمعدلات تحميل التكاليف العامة الثابتة نتيجة للانخفاض المتوقع في حجم الإنتاج بشكل غير طبيعي خلال العام نتيجة لإغلاق المصانع أو انخفاض الطلب على منتجاتها (Danyluk, 2020).
بناء على ما سبق فإن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص تقييم المخزون يمكن تحديدها بما يأتي :-

➤ **وظيفة القياس:** يتوقع أن يكون هناك صعوبات في تقدير صافي القيمة القابلة للتحقق، نتيجة لتداعيات الجائحة السلبية غير المحددة من حيث نطاق التأثير ومدته، والتي ستعكس في الغالب بالتخفيضات الإضافية التي ستجرى على تلك القيمة.

➤ **وظيفة الإفصاح:** على الشركة الإفصاح بصورة كاملة عن الآثار التي خلفها الجائحة أو سيخلفها مستقبلاً في القيمة المقدرة الصافية للمخزون.

٦/٣/٢ : المحاسبة عن المخصصات والعقود غير المجدية:-

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ، المخصص على أنه التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه. والالتزام بطبيعته هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. والواجب القائم على المنشأة قد يكون واجباً نظامياً ناشئاً على سبيل المثال عن عقد أو نظام معين، أو واجباً ضمناً ناشئاً عن تصرفات المنشأة عندما توجي لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت، أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛ ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجبها لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تقي بتلك المسؤوليات. وفي ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ قد لا يكون من الواضح وجود واجب قائم في تاريخ القوائم المالية (على سبيل المثال الغرامات المترتبة على تأخير تنفيذ أعمال معينة بسبب ظروف الفيروس). ويوضح معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ أنه في هذه الحالات، يعد

أن هناك حدثاً سابقاً ينشأ عنه واجب قائم إذا كان وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة. ويطلب المعيار من المنشأة أن تقرر ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير. وعلى أساس مثل هذه الأدلة فإن المنشأة إما أن تثبت مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات) عندما يكون وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه؛ أو أن تفصح عن التزام محتمل عندما يكون من المرجح عدم وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير، وذلك ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية إمكانية بعيدة. ومع التوقعات بأن ظروف فيروس كوفيد-١٩ سيكون لها آثار سلبية مستقبلية، فإنه ينبغي ألا تخطط المنشأة بين المخصصات (وفقاً لتعريف المعيار) وبين التكاليف المستقبلية المتعلقة بالتشغيل المستقبلي الذي قد يتسبب فيه استمرار ظروف الفيروس، حيث يؤكد المعيار على أن القوائم المالية تتعامل مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة تقريرها وليس مع مركزها المحتمل في المستقبل . (Deloitte:2020) ، ولذلك لا يتم إثبات مخصص للتكاليف التي سيكون من اللازم تكبدها للتشغيل في المستقبل. والالتزامات الوحيدة التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة هي تلك التي تكون موجودة في نهاية فترة التقرير. ومع ذلك فإنه يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية، التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، في مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها. ويؤكد المعيار في هذا الصدد أن الخسائر التشغيلية المستقبلية لا تستوفي تعريف الالتزام ولا الضوابط العامة الموضوعية لإثبات المخصصات ومن ثم لا يجوز إثبات مخصص لها. ويمكن من جانب آخر اعتبار توقع حدوث خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشراً على احتمال هبوط قيمة أصول تشغيلية معينة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

وتختبر المنشأة هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة « ٣٦ الهبوط في قيمة الأصول » وينبغي للمنشآت التنبه لمتطلب المعيار المتعلق بالتعويض الذي تحصل عليه عن بعض المخصصات حيث ينص المعيار على أنه عندما يكون بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من المتوقع تعويضها من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الواجب. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص. ومن الأمور الجديرة بمزيد من الاهتمام في ظل الظروف الحالية، النظر في عقود الشركة التي لم تنفذ بعد، وذلك للنظر فيما إذا كان أي منها لم يعد مجدياً مع استمرار ظروف الفيروس إلى وقت تنفيذ تلك العقود، ومن ثم يلزم إثبات مخصص له. ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ العقد غير المجدي بأنه عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد، والتي هي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء به، أيهما أقل . (PWC:2019)

وعلى ما سبق يرى الباحث :-

١. المخصص هو التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه. والالتزام بطبيعته هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ، و الواجب القائم على المنشأة قد يكون واجبا نظامياً ، أو واجباً ضمناً ناشئاً عن تصرفات المنشأة عندما توحى لأطراف أخرى بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة .
٢. يجب على المنشأة أن تقرر ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك رأي الخبراء.

٣. تشمل الأدلة التي تؤخذ في الحساب عند تحديد وجود مخصص أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير .

٤. قد تتسبب ظروف فيروس كوفيد-١٩ في توقع خسائر تشغيلية مستقبلية. وهذه الخسائر لا يجوز إثبات مخصص له ، كما قد تسبب تلك الظروف في جعل بعض العقود المستقبلية غير مجدية مما يلزم معه تكوين مخصص بقدر الخسارة الناتجة عنها .

٧/٣/٢ : المحاسبة عن التعديلات على عقود الإيجار :-

قد تؤدي ظروف فيروس كوفيد-١٩ إلى تعاون المؤجرين مع المستأجرين من خلال منحهم إعفاءات محددة من التزامات عقود الإيجار أو مزايا أخرى، وقد تكون هناك ضرورة ملحة لتعديلات جوهرية على بعض عقود الإيجار بحسب مدى فداحة الآثار الاقتصادية التي يسببها الفيروس. ونظراً لأهمية هذا الموضوع وحدثة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم « ١٦ عقود الإيجار» فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نشرة أوضح فيها كيفية تطبيق متطلبات المعيار في ظل الظروف الحالية، والتي غالباً ما تنطوي على ممارسة الاجتهاد من قبل الإدارة أخذاً في الحساب عدداً من العوامل من أهمها ما إذا كانت تلك التغييرات جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

ويمكن أن تنشأ التغييرات بشكل مباشر عن تعديلات في عقد الإيجار نفسه أو بشكل غير مباشر عن الإجراءات التي تتخذها الحكومة لمواجهة ظروف فيروس كوفيد-١٩. وعند المحاسبة عن التغييرات في دفعات الإيجار، تنظر المنشأة في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع أي أنظمة أو لوائح منطبقة. وبعبارة أخرى، عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ تعالج المنشأة أي تغيير في دفعات الإيجار بنفس الطريقة، بغض النظر عما إذا كان التغيير ناشئاً عن تغيير في العقد نفسه، أو على سبيل المثال، عن تغيير في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وتعتمد المحاسبة التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ عن التغيير في دفعات الإيجار على ما إذا كان ذلك

التغيير يستوفي تعريف تعديل عقد الإيجار. ووفقاً لنشرة المجلس الدولي، فإن من أهم الموضوعات التي يجب مراعاتها ما يلي :- (Deloitte:2020)

أولاً : تقييم ما إذا كان التغيير في دفعات الإيجار يعد تعديلاً في العقد :-

يُعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ تعديل عقد الإيجار بأنه تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو عوض عقد الإيجار، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. وعند تقييم ما إذا كان قد حدث تغيير في نطاق عقد الإيجار، تنظر المنشأة فيما إذا كان هناك تغيير في حق الاستخدام المنقول إلى المستأجر بموجب العقد - ومن أمثلة التغيير في نطاق عقد الإيجار إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، أو تمديد أو تقليص مدة عقد الإيجار التعاقدية. ولا يعد الإعفاء المؤقت من دفع الأجرة أو تخفيض الأجرة، بمفرده، تغيير في نطاق عقد الإيجار. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :٢٠٢٠)

وإذا كان هناك تغيير قد حدث في نطاق عقد الإيجار أو العوض الخاص به، تنظر المنشأة بعد ذلك فيما إذا كان ذلك التغيير يشكل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. وتطبق المنشأة الفقرة ٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ وتنظر في كل من الشروط والأحكام الخاصة بالعقد وفي جميع الحقائق والظروف ذات الصلة. وقد تشمل هذه الحقائق والظروف ذات الصلة عقداً أو تشريعاً أو نظاماً أو لائحة أخرى منطبقة على عقود الإيجار.

ثانياً : التغييرات في الدفعات التي لا تعد تعديلاً في العقد :-

إذا لم يكن التغيير في دفعات الإيجار ناتجاً من تعديل في العقد فإن ذلك التغيير ستنم المحاسبة عنه عادة على أنه من دفعات الإيجار المتغيرة. وفي هذه الحالة، يطبق المستأجر الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ ويقوم عادة بإثبات أثر الإعفاء الإيجاري ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص عقد الإيجار التشغيلي، يقوم المؤجر بإثبات أثر الإعفاء الإيجاري عن طريق إثبات دخل منخفض من عقود الإيجار. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :٢٠٢٠)

ثالثاً : التخلص الجزئي من التزام عقد الإيجار:

إذا أدى التغيير في دفعات الإيجار إلى التخلص من جزء من الواجب المحدد في العقد على المستأجر (على سبيل المثال، إبراء المستأجر نظاماً من الواجب الذي عليه بأداء دفعات محددة على وجه الخصوص)، ينظر المستأجر فيما إذا كانت المتطلبات الخاصة بإلغاء الفقرة ٣.٣.١ إثبات جزء من التزام عقد الإيجار قد تم استيفاؤها وفقاً من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم « ٩ الأدوات المالية » . (Deloitte:2020)

رابعاً: الهبوط في قيمة الأصول:

يطبق المعيار الدولي للمحاسبة رقم « ٣٦ الهبوط في قيمة الأصول» عند تحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة أصول حق الاستخدام (فيما يخص المستأجر) وبنود العقارات والآلات والمعدات الخاضعة لعقد الإيجار التشغيلي (فيما يخص المؤجر). ومن المرجح أن تدل الظروف، التي تنشأ عنها إعفاءات إيجارية نتيجة لظروف فيروس كوفيد-١٩، على حدوث هبوط في قيمة الأصول. فعلى سبيل المثال، قد يكون فوات الربح أثناء الفترة التي تشملها الإعفاءات الإيجارية مؤشراً على حدوث هبوط في قيمة أصل حق الاستخدام ذي الصلة. وبالمثل، قد تؤثر الآثار طويلة الأجل لظروف فيروس كوفيد-١٩ على الأداء الاقتصادي الدائم المتوقع لأصول في المتطلبات حق الاستخدام. وسيلزم على المؤجر أن ينظر أيضاً المنطبة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ على سبيل المثال عند المحاسبة عن أي هبوط في قيمة المبالغ مستحقة التحصيل فيما يخص عقود الإيجار . (Davies, 2020)

خامساً : الإفصاح:

يجب على المستأجر والمؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للمحاسبة رقم « ١ عرض القوائم المالية.» فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ من كل من المستأجرين والمؤجرين لمستخدمي القوائم الإفصاح عن المعلومات التي توفر أساساً المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على مراكزهم المالية وأدائهم المالية وتدفعاتهم النقدية . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

على ما سبق يرى الباحث :-

- ❖ ظروف فيروس كوفيد-19 قد تؤدي إلى تعديلات في عقود الإيجار ، كيفية تطبيق متطلبات المعيار في ظل الظروف الحالية، والتي غالبا ما تنطوي على ممارسة الاجتهاد من قبل الإدارة أخذا في الحسبان عدداً من العوامل
- ❖ يمكن أن تكون الإجراءات الحكومية (مثل، فرض إغلاق المتاجر لفترة زمنية بسبب ظروف فيروس كوفيد-19 ذات صلة بالتفسير القانوني للقوة القاهرة، المنصوص عليها في العقد الأصلي أو اللوائح المنطبقة .
- ❖ يلزم أن تكون المعلومات المفصّل عنها كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم آثار التغييرات في دفعات الإيجار، نتيجة لظروف فيروس كوفيد-19 على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي .

٨/٣/٢ : معيار الأدوات المالية 9 IFRS (الأدوات المالية) :-

دخل المعيار الدولي IFRS9 الأدوات المالية، حيز التنفيذ في أغلب الدول الأوروبية في العام ٢٠١٨ وفي مصر عام ٢٠٢٠ ولكن تم تأجيل التنفيذ ، لكن يبدو أن هذا المعيار قد لاقى اعتراضا شديدا مع أول عقبة له في الفصل الأول من العام ٢٠٢٠ حيث حاولت السلطات المالية وقف العمل به وإبطال تأثيره في البنوك خلال أزمة جائحة كورونا، على اعتبار أن لهذا المعيار أثارا سلبية خطيرة على العمل المصرفي خلال فترة الانكماش الاقتصادي، بسبب إجبار المصارف على زيادة المخصصات لخسائر القروض. ولعل قرار العديد من البنوك بإجراء تطبيق الوقف الاختياري لسداد القروض في ظل هذه الأزمة، سيفضي إلى نقص التدفقات النقدية خلال فترة الانكماش الاقتصادي، مما قد يحدث حالة من الضبابية في الإجراءات المحاسبية الواجب اتخاذها لإعداد الميزانية العمومية المصرفية. (Deloitte :2020)

وللعلم فقد سلط منظمو المعايير المحاسبية الضوء على بعض جوانب المرونة في هذا المعيار، (كما هي الحالة مثلا مع تجنب بعض الآثار الاقتصادية عند وضع نموذج لمخاطر خسائر الائتمان في البنوك)، بهدف تخفيف بعض الانتقادات الموجهة إليه في بلدان اليورو في ظل تفشي هذا الجائحة ، في حين بادرت الولايات المتحدة من خلال

المؤسسة الفيدرالية لتأمين الودائع FDIC بتعليق القواعد المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة على أساس القيمة العادلة، بدلا من تخفيف تأثيرها من خلال اعتماد بعض الإجراءات المتخذة في منطقة اليورو والمملكة المتحدة بشأن المعيار IFRS9 وأرسلت هذه المؤسسة رسالة إلى مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية FASB لحثه على السماح للبنوك الأمريكية بتأجيل تطبيقها للمعايير المستندة على محاسبة القيمة العادلة. (Davies, 2020) ، وقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في مارس ٢٠٢٠ وثيقة تجيب على الأسئلة المتعلقة بتطبيق هذا المعيار خلال فترة عدم التأكد الناتجة عن الجائحة، وأوضح أن الغرض من الوثيقة هو دعم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، كما سلط الضوء على كيفية تأثيرات الجائحة في الحسابات المتعلقة بالخسائر الائتمانية المتوقعة لشركات الأعمال في ظل هذا المعيار، وأكدت أنه لا يوجد أي تغيير أو حذف أو إضافة إليه، بمعنى أنه سيبقى ساري المفعول ولا يوجد نية لوقف تطبيقه أو تعديل أي من فقراته (IFRS, 2020) .

ويرى (Noonan et al., 2020) أن الممارسات المحاسبية وفقا للمعيار الدولي IFRS9 بإمكانها أن تشمل أجزاء من القطاع المصرفي نتيجة لفرض الاعتراف المبكر بخسائر القروض، فمع تهديد جائحة كورونا بدفع اقتصاديات العالم نحو الركود، سيعمل المعيار على ترسيخ هذا الركود من خلال جعل المقرضين أكثر عرضة لتأثيرات الدورات الاقتصادية Economic Cycles (وهي عبارة عن تغير دوري في المؤشرات الاقتصادية كالبطالة والتضخم، وتندرج تحت دراسات الاقتصاد الكلي، أو أنها تقلبات منتظمة بصورة دورية في مستوى النشاط الاقتصادي، وهذه الدورات تتعرض لها اقتصاديات العالم، وتختلف مدة كل دورة وفقا لقدرة الاقتصاد على الخروج من مراحلها المختلفة والوصول لمرحلة الانتعاش أو الرخاء، وتتضمن كل من: (مرحلة القمة، الركود، القاع، العودة)) وقد يؤدي إلى تضخيم الأزمة التي تلوح في الأفق بشكل كبير، فعلى سبيل المثال قد تتمثل مشكلة هذه الممارسات في زيادة المخصصات بطريقة متسارعة ، لأن المعيار الدولي IFRS9 يوجب على البنوك عمل مخصصات سابقة للقروض التي يحتمل عدم إمكانية تحصيلها لاسيما في ظروف عدم

التأكد الكبيرة، أو حدوث تغيرات جوهرية في ظروف السوق، وهذا الأمر يجبر المصارف على عمل مخصصات طوال مدة القرض، ومن جانب آخر فإن المصارف الأمريكية تعمل بموجب معيار جديد يطلق عليه "خسائر الائتمان الحالي المتوقعة"، منذ بداية العام ٢٠٢٠ ويفرض هذا المعيار عليهم حجز خسائر القروض مدى الحياة بمجرد وجود سبب للاعتقاد بأن القرض لن يتم تسديده بالكامل، علما بأن الطريقة التقليدية السابقة في كلا الحالتين تتمثل بأن يتم عمل المخصصات فقط عندما لا يفي العملاء فعليا بالدفوعات، في حين يرى (ESMA, 2020) أن الطبيعة القائمة على المبادئ للمعيار الدولي IFRS9 مرنة بما فيه الكافية لتعكس بدقة تداعيات تفشي الجائحة والإجراءات المرتبطة بها.

وأخيرا ومن باب التأكيد على جملة هذه التداعيات والآثار يرى (Danyluk, 2020) إن لجائحة كورونا التأثير المباشر في إجراءات القياس والإفصاح المحاسبي لبعض الأدوات المالية، ولعل من أبرز هذه الأدوات على سبيل المثال لا للحصر (مخصص خسائر الائتمان المتوقعة، الذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى، عقود الضمان المالية الصادرة، قياس القيمة العادلة وإدارة مخاطر السيولة، تصنيف الأصول المالية وتعديلات الديون، التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة، محاسبة التحوط والإيرادات من العقود مع العملاء، الأصول والالتزامات المالية مقابل غير المالية).

وفيما يلي شرح مستفيض لأهم وجهات النظر الخاصة بكل أداة من هذه الأدوات:

١. مخصص خسائر الائتمان المتوقعة (ECL) :- (Silvia:2020)

(Ey:2020)

لقد فرض المعيار الدولي IFRS9 على شركات الأعمال الأخذ بالاعتبار كافة المعلومات الاقتصادية السابقة والحالية، فضلا عن التوقعات المستقبلية عند تقييم خسائر الائتمان المتوقعة ECL للأصول المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة، و يجب أن يعكس قياس مخصص خسائر الائتمان المتوقعة (ECL) ما يلي :-

- القيمة الزمنية لوحدة النقد .

- معلومات معقولة وداعمة حول الأحداث الماضية ، والظروف الحالية والتنبؤات بالظروف الاقتصادية المستقبلية المتاحة في تاريخ التقرير .
- مبلغًا غير متحيز ومرجح الاحتمال يتم تحديده من خلال تقييم مجموعة من النتائج المحتملة .

ويمكن أن تؤثر تداعيات الجائحة على المقترضين، سواء كانوا شركات أو أفراد في مجال قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم بسداد القروض، وقد يختلف هذا التأثير فيهم بحسب القطاع الصناعي الذي ينتمون إليه أو الموقع الجغرافي. فمن المتوقع أن يكون هناك احتمال بتخلف عدد كبير منهم عن السداد، وحدث ركود اقتصادي، ليفضي ذلك إلى زيادة معدلات خسائر الائتمان نتيجة انخفاض قيمة الأصول المالية ، كما ستؤثر تداعيات الجائحة أيضا في تقييم خسائر الائتمان المتوقعة، وستمثل تحديا كبيرا للبنوك وغيرها من شركات الإقراض وحتى الشركات المالية، بسبب أن خسائر الائتمان المتوقعة لا تنطبق فقط على القروض، ولكن قد تنطبق أيضا على العديد من الاستثمارات في الأصول المالية التي تحمل فائدة كالسندات مثلا، والذمم التجارية، ومديني عقود الإيجار، والتزامات القروض الصادرة، وعقود الضمان المالي الصادرة ، ويرى (Richter, 2020) أن الصعوبات الاقتصادية للعملاء والتوقعات الاقتصادية السلبية بشكل عام ستعمل بشكل كبير على زيادة مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة للأصول المالية.

ولأن الإبلاغ عن الحالات الأولى للالتهاب الرئوي قد تمت قبل تاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١ وأن المعيار الدولي IFRS9 يوجب الأخذ بكل التوقعات الخاصة بالظروف الاقتصادية المستقبلية على أساس الاحتمال المرجح، لذا يتوجب على الشركات تقييم احتمالية وقوع الضرر المتوقع من الجائحة في ذلك التاريخ إذا كان سيؤثر بشكل كبير في تقدير الخسائر المتوقعة للأصول المالية ، وفي حالة قيام الشركات بالاستفادة من مرونة معيار الأدوات المالية IFRS9 وذلك بتغيير المنهج المعتمد في تقييم الخسائر الائتمانية المتوقعة، عندها يجب أن تفصح عن ذلك التغيير وأسبابه ، وعلى ما سبق يرى الباحث :-

✓ في حالة السماح لجميع المقترضين في فئات معينة من الأدوات المالية بتأجيل السداد، لا ينبغي أن يؤدي ذلك تلقائياً إلى اعتبار أن جميع تلك الأدوات قد حدثت فيها زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية .

✓ على المنشآت أن تضع تقديراتها بناء على أفضل معلومات متاحة عن الأحداث السابقة والأوضاع الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة أخذاً في الحسبان كلا من آثار فيروس كوفيد-19 والتدابير الداعمة المهمة التي تتخذها الحكومة .

٢. الذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى :- (IFRS :2020) (Deloitte)
(:2020)

فيما يخص الشركات التي لديها أصول مالية معينة كالذمم التجارية المدينة قصيرة الأجل، فإن تقدير خسائرها المتوقعة لن يكون بنفس مستوى التعقيد عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، لأن المعيار الدولي IFRS9 يتطلب تعديل معدلات خسائرها (أي خسائر هذه الذمم) التاريخية بحسب الحاجة لتعكس الظروف الحالية وتقديرات الظروف الاقتصادية المستقبلية. وبشكل عام ستفرض نتائج تداعيات الجائحة على الشركات إعادة النظر في أسلوب احتساب وتكوين المخصصات من خلال النظر بكل ما يلي :-

➤ سوف تحتاج الشركات إلى إعادة النظر في توقعات خسائر الائتمان السابقة إذا ما كانت تستند إلى تجارب تاريخية لا تعكس ظروف السوق الحالية والمعلومات المستقبلية، ومثل هذا الأمر قد يحتاج إلى قرار حاسم من إدارتها بسبب ظروف عدم التأكد الراهنة مثل الجدوى المالية للمدينين ومستويات الدعم الحكومي، وما إلى ذلك.

➤ قد يكون هناك نقص في البيانات التاريخية الملائمة التي تعكس الظروف الاقتصادية التي يستند إليها عند تقدير الخسائر، كما قد يؤدي عدم الاستقرار التشغيلي الذي يعاني منه العملاء والموردون وكذلك التوقف الاختياري لسداد الديون إلى التأخر في معالجة وتسوية المعاملات، علماً أنه يتم الاعتراف بالذمم المدينة التجارية قصيرة الأجل بسعر المعاملات، ومن ثم يكون لها معدل فائدة

فعلي صفري، وعليه فإن التأخر في التحصيل لن يؤدي إلى زيادة في مخصص الخسارة المبلغ عنه.

➤ ستزداد التقلبات في الظروف الاقتصادية المحتملة، لتلقي بظلالها حتى على الديون التجارية قصيرة الأجل نسبياً، لذا يكون من الضروري تحديد معدلات الخسارة المتوقعة، و مع زيادة عدد حسابات الذمم المدينة التي ستتخلف عن السداد، فإنه قد يلزم تقدير معدلات الخسارة على الذمم المدينة.

ويرى (KPMG, 2020) أنه عند بداية تفشي جائحة كورونا في كانون الأول من العام ٢٠١٩ لم تظهر معلومات تفصيلية عنه، ولم تتخذ الإجراءات للتحوط منه من قبل الحكومات والقطاع الخاص إلا في فبراير ٢٠٢٠ وهذا يعني أنه لن يكون له تأثير فعلي في قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، وحتى في متطلبات الإفصاح عنها في ٢٠١٩/١٢/٣١ .

◆ أما الذمم المدينة الأخرى: ستحتاج الشركات إلى إعادة النظر في مدى ملائمة الطرق المستخدمة لتقييم الخسائر الائتمانية المتوقعة و ضمان اعتماد المعلومات الملائمة في التقييم، كما هو الحال مثلاً مع الذمم المدينة بين الشركات، وأرصدة الإقراض مع شركات أخرى.

٣. عقود الضمان المالية الصادرة :- (Pwc:2020)

قد تصدر شركات الأعمال القابضة أو الشركة الأم أحياناً عقود ضمان مالية FGC تقدمها للمقرضين لشركاتها التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة، وتسمح بمقتضاها لمن أقرضهم بالمطالبة بالخسائر التي تكبدوها نتيجة عدم دفع هذه الشركات لمستحقاتهم، وعليه فقد يتسبب تفشي الجائحة بالتخلف عن السداد، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة مبالغ الخسائر المتوقعة وفقاً للمعيار الدولي IFRS9 .

٤. قياس القيمة العادلة :- (silvia :2020)

من الأهمية بمكان أن يعكس قياس القيمة العادلة للأدوات المالية آراء المشاركين في السوق، فضلاً عن بيانات السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الراهنة، إذ لا يمكن تجاهل أي بيانات من هذا القبيل حتى لو كان الانخفاض في الأسعار هو

انخفاضاً مؤقتاً، وفي كل الأحوال ستهتم الشركات بشكل خاص بقياسات القيمة العادلة، والتأكد من أن هذه القياسات قد أخذت بالاعتبار انعكاسات تأثير الجائحة في توقعات المشاركين حول التدفقات النقدية المستقبلية، ومعدلات الخصم، وإجراءات التقييم المهمة الأخرى المتعلقة بالأصول أو الالتزامات في تاريخ التقرير.

٥. إدارة مخاطر السيولة :- (Deloitte :2020)

من المحتمل جداً أن يكون للتوقف عن الإنتاج وانخفاض المبيعات آثار على رأس المال العامل للشركة، ويمكن أن تؤدي أيضاً إلى خرق ميثاق الديون، لذا فقد تبحث شركات الأعمال عن طرق لإدارة مثل هذا الخطر، وذلك باستخدام مصادر بديلة للتمويل، كتأخيرها عن سداد ما بذمتها للموردين، وإجراء ترتيبات معينة مع المؤسسات المالية للحصول على تسهيلات للسداد، وسيكون الإفصاح عن هذه التسهيلات في غاية الأهمية لا سيما عندما تكون جوهرية لتمويل الشركة أو تمنحها القدرة على الاستمرار، فمن المرجح أن تؤدي الظروف الاقتصادية الحالية إلى زيادة تقلبات أسعار العديد من الاستثمارات وانخفاض السيولة لديها.

٦. تصنيف الأصول المالية :- (silvia :2020)

عادة ما تصنف الشركات بعض الأصول المالية التي تملكها إلى أصول مالية بغرض البيع والمتاجرة أو بغرض الاحتفاظ بها لغاية تاريخ الاستحقاق، وعلى الرغم من الآثار الاقتصادية التي خلفها الجائحة في خفض قيمة هذه الأصول، إلا أنه من المتوقع عدم قيام الشركات بإجراء إعادة تصنيفها ليتوافق هذا الإجراء مع متطلبات المعيار الدولي IFRS9 .

٧. تعديلات الديون :- (Danyluk, 2020)

استجابة لتحديات السيولة، فقد يسعى المدينون إلى إعادة التفاوض على شروط ترتيبات السداد مع الشركة، وعندما تمنح الأخيرة مثل هذا الامتياز وتجري التعديل على الترتيبات التعاقدية مع المدينون، يتوجب تقييم الأثر المحاسبي للتعديل الجديد في تقاريرها المالية، ورغم أن المعيار الدولي IFRS9 لم يتضمن أي إرشادات محددة بشأن المحاسبة عن تعديلات الأصول المالية، ومتى يجب أن تؤدي هذه التعديلات إلى

إلغاء الاعتراف بها، إلا إن بعض الشركات تلجأ إلى اعتماد سياسات محاسبية خاصة كتطبيق اختبار الـ ١٢ % (ويقصد به تقييم ما إذا كانت التعديلات الجوهرية على الأداة المالية قد أدت إلى تغيير في صافي القيمة الحالية لتدفقاتها النقدية بأكثر من ١٢ % عندها يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي (أو الالتزام المالي) الحالي والاعتراف بالأصل (أو الالتزام) الجديد بالقيمة العادلة، مما قد ينتج عن هذا إجراء مكاسب أو خسائر.

٨. التغيرات في التدفقات النقدية المقدرة :- (Pwc:2020)

من التداعيات التي نتجت عن جائحة كورونا التغيير في التوقعات المتعلقة بممارسات ميزات الدفع المسبق أو التمديد في فترات التسديد أو التحويل في اتفاقيات الديون، فعندما يتم التعامل مع هذه الميزات كمشتقات مالية، أو عندما يتم قياسها بالكامل بالقيمة العادلة، فسينعكس هذا التغيير من دون شك في قياس هذه القيمة، وسيتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بسعر الفائدة الفعلي لأصل الأداة المالية.

٩. محاسبة التحوط :- (Deloitte :2020) (silvia :2020)

عندما يتم تصنيف المعاملة على أنها بند تحوط، ستحتاج الشركات للتحقق من أن التوقعات حول حدوثها لازالت قائمة. ومن المحتمل جدا أن يتم حماية عناصر معينة وفق تحوط التدفق النقدي نتيجة لتأثرها بتداعيات جائحة كورونا، ولعل من أبرز هذه العناصر ما يأتي:

- ✓ أحجام البيع أو الشراء التي تقل عن المستويات المتوقعة.
- ✓ تأخير أو إلغاء إصدارات الديون بحيث تنخفض مدفوعات الفوائد عن المستويات المتوقعة منها.

✓ عمليات الاستحواذ أو المعاملات التجارية المتأخرة أو الملغاة.

وقد تؤدي الزيادة في مخاطر الائتمان إلى الفشل في تقييم فاعلية التحوط، وذلك عندما تكون مخاطر الائتمان مهيمنة على تغيرات القيمة الناتجة عن العلاقات الاقتصادية بين أداة التحوط والبند المحوط.

١٠. الأصول والمطلوبات المالية مقابل غير المالية :- (Pwc:2020)

قد يؤدي الانخفاض الكبير في العرض والطلب إلى إجراء تسوية نقدية صافية لعقود شراء أو بيع السلع أو الأصول غير المالية الأخرى التي كان من المتوقع سابقا تسويتها فعليا.

١١. الإيرادات من العقود مع العملاء :- (Deloitte :2020) (Pwc:2020)

قد تؤدي حالات تعطل وتوقف الأعمال نتيجة تفشي الجائحة إلى منع الشركات من الدخول في اتفاقيات مع العملاء بسبب التغييرات في الظروف التي تمر بها كل من الشركة والعميل، عليه فقد تحتاج الشركة إلى مراعاة عوامل معينة عند تقييم إيراداتها من العقود مع العملاء، ومن هذه العوامل ما يأتي :-

- ❖ قابلية تنفيذ العقد و قابلية التحصيل ، والقدرة على تعديل العقد.
- ❖ الحق المادي: ويعني أنه لغرض التخفيف من أي انخفاض في المبيعات، فقد تقدم شركات الأعمال حوافز لعملائها لتشجعهم على الشراء كالخصومات على السلع أو الخدمات المستقبلية.
- ❖ الاعتراف بالإيرادات: ويعني أنه قد تحتاج الشركات بسبب الانقطاعات المحتملة في التوريد أو أي ظروف أخرى إلى إعادة النظر في توقيت الاعتراف بالإيراد، لا سيما عندما تكون غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتقديم منتجاتها للعملاء في الوقت المناسب.
- ❖ متطلبات الإفصاح: من الممكن جدا أن تؤثر الظروف سابقة الذكر في إفصاحات الشركة، كالإفصاح عن التغييرات المهمة في أصل العقد بسبب انخفاض القيمة، وشروط الدفع، وتوقع الشركة للوقت الذي يتم فيه الاعتراف بإيراد الالتزامات المتبقية لها.

المحور الثالث :- تداعيات أزمة كورونا COVID-19 على مراجعة القوائم المالية

١/٣ : مصادر عدم التأكد والإفصاح عنها في القوائم المالية :-

لا شك أن انتشار فيروس كورونا له آثار مستقبلية على قطاعات الأعمال قد يصعب التنبؤ بها، ومع ذلك فإن معايير التقرير المالي قد وضعت مبادئ عامة للتعامل مع

حالات عدم التأكد. وبشكل محدد، ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " على أنه نتيجة لحالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإن العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على اجتهادات تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها. (IFAC:2020:513)

ونظرا للتأثير الكبير لحالات عدم التأكد المصاحبة للتقديرات، ولحاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات مفيدة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية فإن معيار المحاسبة الدولي (IAS1) " عرض القوائم المالية " يوجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراضات التي تضعها عن المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسية الأخرى في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفي الحالة الراهنة لانتشار فيروس COVID-19 فإن تحديد المبالغ الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يتطلب تقديرا لأثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية فترة التقرير، والتي قد يسببها هذا الوباء. (ASIC:2020)

ويجب على المنشأة أن تبذل الاجتهاد اللازم في تقديرها لآثار الوباء وما تضعه من افتراضات تتعلق بتعديل التدفقات النقدية أو معدلات الخصم تبعا للمخاطر، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى. ويؤكد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بأن الإفصاح عن الافتراضات ومصادر عدم تأكد التقدير الأخرى، المشار إليها أعلاه تتعلق بشكل خاص بالتقديرات التي تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة صعوبة أو أكثرها خضوعا كما هو الحال في ظل ظروف للتقدير الشخصي أو أكثرها تعقيدا فيروس COVID-19 والذي قد يصعب التنبؤ بنهايته ومدى شدة آثاره. (Bader :2020:p6) ، ويؤكد المعيار على أنه كلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات المؤثرة على الصورة المحتملة لاتضاح حالات عدم التأكد في المستقبل، زاد خضوع تلك الاجتهادات للتقدير الشخصي وأصبحت أكثر تعقيدا ومن ثم ، زادت عادة إمكانية أن ينجم عن ذلك تعديل ذو أهمية نسبية على

المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات ، وعليه فإن الباحث يوصي معدي القوائم المالية ومراجعيها ببذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف فيروس كوفيد- ١٩، وتقديم الإفصاحات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مبنية على معلومات ذات جودة عالية. ولتحقيق ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يطلب من المنشأة أن تعرض الإفصاحات عن حالات عدم التأكد (مثل تلك التي تسببها ظروف فيروس COVID-19) بطريقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الاجتهادات التي تمارسها الإدارة عن المستقبل وعن مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى. وتتنوع طبيعة ومدى المعلومات التي يتم توفيرها وفقاً لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. ومن أمثلة أنواع الإفصاحات التي تقدمها المنشأة ما يلي :- (Bader :2020:p6)

١. طبيعة الافتراض أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى .
 ٢. حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي يستند إليها احتسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية .
 ٣. الصورة المتوقعة لاتضح حالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة .
 ٤. شرح للتغييرات التي تم إدخالها على الافتراضات السابقة بشأن تلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد على حالها دون أن تتضح .
- وحتى لو تعذر من الناحية العملية الإفصاح عن مدى الآثار المحتملة لافتراض أو مصدر آخر لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير، وهو شيء متوقع في مثل ظروف فيروس COVID-19 الذي يؤدي إلى تغييرات متسارعة فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن أنه من المحتمل بدرجة معقولة، على أساس المعرفة القائمة، أن تتطلب النتائج التي تختلف عن الافتراضات الحالية خلال السنة المالية التالية تعديلاً ذا أهمية نسبية على المبلغ الدفترية للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظیم الجبلی

المنشأة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فئة الأصول أو الالتزامات) المتأثر بالافتراض، ومبلغه الدفترى . (Joun.w:2020:p3)

وعلى ما سبق يرى الباحث :-

- يجب على كل منشأة وعلى كل مراجع النظر في الظروف الخاصة لكل منشأة ، كما يجب الإفصاح عن الافتراضات التي تضعها المنشأة عن المستقبل .
- COVID-19 يعد أحد مصادر عدم التأكد بشأن المستقبل ومن ثم يلزم وضع إفصاحات بشأن تأثيراته المتوقعة ، كما يمكن اعتبار COVID-19 مصدر من مصادر عدم التأكد التي تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة صعوبة أو أكثرها خضوعاً للتقدير الشخصي . (ASIC:2020)
- يجب أن تفصح المنشأة عن الصورة المتوقعة لاتضح حالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة .

٢/٣ : الأحداث بعد فترة التقرير :-

يعرف كل من المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٠ " الأحداث بعد فترة التقرير " والقسم رقم ٣٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الأحداث بعد نهاية فترة التقرير بأنها تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويوجد نوعان من الأحداث :- (IFAC:2020:555)

١. تلك التي توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير تتطلب تعديلات) .
٢. تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات) .

وتؤكد المعايير بأن الأحداث بعد نهاية فترة التقرير تشمل جميع الأحداث الواقعة حتى التاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو وقعت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الربح أو الخسارة أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

وعليه فإن على كل منشأة عند إعداد قوائمها المالية أن تنتظر في التأثيرات المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 وما إذا كانت توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير. ومن غير المحتمل أن يكون لانتشار هذا الفيروس آثار تتطلب تعديل على القوائم المالية المعدة عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١ نظراً لأنه في ذلك التاريخ لم يكن هناك أثر على اقتصاد العالم بشكل عام، وعلى أعمال المنشآت بشكل خاص. ولذا فإن التركيز سيكون على تأثير ذلك الفيروس على الظروف التي نشأت بعد نهاية فترة التقرير. ومثل هذه الأحداث لن تؤدي إلى تعديل في المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

ومما يحسن التذكير به أنه من المهم أن توفر المنشأة إفصاحات كافية عن الآثار المحتملة لفيروس COVID-19 إذا كانت ذات أهمية نسبية بحيث تساعد القوائم المالية المستفيدين على اتخاذ قرارات مدروسة وفقاً للمعلومات المتاحة. ويطلب المعيار الإفصاح عن طبيعة الحدث وعن تقدير لآثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه. (Joun.w:2020:p3)

وعلى ما سبق يرى الباحث:-

- من غير المتوقع أن فيروس COVID-19 يوفر دليلاً على ظروف كانت موجودة بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١ في مصر .
- الإفصاح مهم عن آثار فيروس COVID-19 التي ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتمادها للنشر
- الإفصاح ضروري حتى مع عدم القدرة على تقدير الأثر المالي لفيروس كوفيد-١٩ .

٣/٣ : المعيار الدولي للمراجعة ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" :-

وضع المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" متطلبات واضحة للمراجع فيما يتعلق بتحقيقه من الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. إلا أن ما يلزم التأكيد عليه في هذه النشرة المتطلبات المتعلقة بالحقائق

آثر انتشار جانحة كورونا (COVID-19) على إمداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية، وبخاصة في ظل ظروف فيروس COVID-19 وما تسببه الإجراءات الاحترازية المقيدة للحركة من إمكانية وجود حقائق في وقت المراجعة لم يتعرف عليها المراجع إلا بعد صدور القوائم المالية وتقريره عليها. (IFAC:2020:557)

وفي مثل هذه الحالة يطلب المعيار من المراجع عندما يعلم بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، أن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛ وأن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك الاستفسار عن الكيفية التي تعتمز بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. ويضع المعيار متطلبات واضحة عندما تعدل الإدارة القوائم المالية، كما يضع متطلبات في حالة لم تقم الإدارة بالتعديل اللازم للقوائم المالية. و يهيب الباحث بالمراجعين الاهتمام بمتطلبات هذا المعيار نظرا لما قد تسببه ظروف فيروس كوفيد-19 من حدوث حالات تستوجب إعادة النظر في القوائم المالية وفي تقرير المراجع بعد صدورهما. (Joun.w:2020:p3)

ومن خلال العرض السابق يرى الباحث :-

- من المخاطر المصاحبة لفيروس COVID-19 إمكانية وجود حقائق بعد صدور القوائم المالية لم يكن المراجع يعلم بها إلا بعد ذلك .
- يضع معيار المراجعة رقم ٥٦٠ متطلبات واضحة للتعامل مع الحقائق التي تظهر بعد صدور القوائم المالية.

٤/٣ : مدى مناسبة فرضية الاستمرارية :-

لعل من أهم الإجراءات الاحترازية المتخذة للحد من انتشار فيروس COVID-19 هو الحد من التفاعل الجسدي بين الناس من خلال الاجتماعات والاختلاط في أماكن العمل والتسوق واللقاءات الاجتماعية ومنع السفر أو التنقل. ومثل هذه الإجراءات على أهميتها قد ألفت بظلالها على الأعمال التجارية سواء من حيث الحد من نطاقها، أو من حيث تقلص الطلب على المنتجات، مما قد يثير شكاً حول قدرة المنشأة على البقاء

كمنشأة مستمرة. وبالمقابل قدمت الدولة عددا من التسهيلات والدعم للأعمال التجارية لمساعدتها على تجاوز هذه الجائحة الصحية بأقل قدر من الضرر. وفي مثل هذه الظروف يثور التساؤل حول كيفية التعامل مع فرضية استمرارية المنشأة والآثار المحتملة لهذا الوباء على التقارير المالية، وفي هذا السياق، ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم (1) على أنه يجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية أن تجري تقييما لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تكون الإدارة على علم، عند إجرائها للتقييم، بحالات عدم تأكد جوهري، متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة. (IFAC:2020:511)

كما يطلب نفس المعيار من الإدارة عند تقييمها لما إذا كان افتراض الاستمرارية يعد مناسبا، أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل الذي يمتد على الأقل إلى اثني عشر شهرا من نهاية فترة التقرير، دون أن يقتصر على تلك المدة، وتعتمد درجة النظر في تلك المعلومات ومراعاتها على الحقائق القائمة في كل حالة. فعندما يكون لدى المنشأة تاريخ من العمليات المربحة، وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تتوصل المنشأة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لأساس الاستمرارية تعد مناسبة دون إجراء تحليل تفصيلي، وفي حالات أخرى، قد يلزم الإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة والجداول الزمنية لسداد الديون والمصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن تتمكن من التوصل إلى قناعة بأن أساس الاستمرارية يعد مناسباً. (Bader :2020:p7)

وفي مثل حالة التأثيرات المحتملة لظروف فيروس COVID-19 فإن على الإدارة أن تأخذ المعلومات المستقبلية للاثني عشر شهرا التالية لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتها الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بانتشار الفيروس.

ومما ينبغي التأكيد عليه أيضاً أن على المنشأة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في ضوء الأحداث التي تقع في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشرها لقوائمها المالية، حيث يجب تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١٠) " الأحداث بعد فترة التقرير " بشأن إعداد القوائم المالية في ظل ظهور مؤشرات تمنع المنشأة من افتراض استمرارية الأعمال بعد تاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشر القوائم المالية، حيث ينص ذلك المعيار على أن تدهور النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد فترة التقرير قد يشير إلى وجود حاجة للنظر فيما إذا كان افتراض الاستمرارية لا يزال مناسباً وإذا لم يعد افتراض الاستمرارية مناسباً فإن أثر ذلك سيكون منتشرًا لدرجة أن هذا المعيار يتطلب إجراء تغيير جذري في أساس المحاسبة، وليس مجرد تعديل للمبالغ المثبتة بموجب أساس المحاسبة الأصلي. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

وعلى ما سبق يرى الباحث أن :-

- COVID-19 قلص من نطاق الأعمال وأثر على السيولة وان تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يأخذ في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة على الأقل .
- يجب اعتبار ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، وما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتها الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بانتشار الفيروس .
- على المنشأة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشرها لقوائمها المالية .

٥/٣ : المعيار الدولي للمراجعة ٥٧٠ "الاستمرارية"

وأشار المعيار الدولي للمراجعة ٥٧٠ أيضا انه إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، فينبغي على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهرى من خلال القيام بإجراءات مراجعة إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار، وتشمل هذه الإجراءات :- (IFAC,2020:562) (CEAOB:2020) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين : ٢٠٢٠)

➤ عند عدم قيام الإدارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.

➤ تقييم خطط الشركة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للشركة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط

➤ دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.

➤ طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالرقابة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

تتمثل مسؤوليات المراجع وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ " الاستمرارية" في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ولا يعني خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهرى من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وذلك نظرا للتأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تزداد بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة

عن البقاء كمنشأة مستمرة، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :٢٠٢٠) وبخاصة تلك الأحداث التي تتطور بشكل سريع وغير ممكن التنبؤ بها كما هو الحال مع آثار فيروس COVID-19 وفي ظل الظروف الحالية المتمثلة في الآثار الكبيرة لفيروس COVID-19 والتي قد تكون في حد ذاتها مصدراً رئيسياً لعدم التأكد الجوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه تزداد أهمية اهتمام المراجع بمتطلبات المعيار. ومن ذلك وجوب مبدئياً قيامه بالنظر فيما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أخذاً في الحسبان تأثير فيروس COVID-19 على أعمالها. وإذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل مثل هذا التقييم، فيجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أن فيروس COVID-19 قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (IFAC,2020:564) ، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف. أما إذا لم تقم الإدارة بإجراء مثل هذا التقييم بعد، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كان فيروس COVID-19 قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وعليه فإن واجبات الإدارة بالنسبة لفرض استمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة رقم ١ المعدل عرض القوائم المالية IAS 1 هي :- (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :٢٠٢٠)

١. يجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار

٢. يجب إعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرارية المنشأة في حالة عدم وجود نية نحو تصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل و الإفصاح عن ذلك فضلاً عن الإفصاح عن الأساس المطبق في إعداد القوائم المالية .

٣. إذا كان لدى الإدارة - عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار - علم بوجود حالة عدم تأكد و شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار ، فيجب عليها الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد .

٤. يجب على الإدارة عند عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية الإفصاح عن ذلك و سبب اعتبار المنشأة غير مستمرة .

وفي مثل ظروف فيروس COVID-19 تزداد أهمية إعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية. وينص المعيار على أنه عند قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند الأخذ في الحسبان النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فإن من بين إجراءات المراجعة الإضافية تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها للافتراضات في إعداد التنبؤ، وتحديد ما إذا كان هناك دعماً كافياً التي استند إليها التنبؤ.

ويود الباحث التأكيد على أن استنتاج وجود عدم تأكد جوهرى بشأن ما إذا كان فيروس COVID-19 قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يعد مسؤولية المراجع وفقاً لحكمه المهني واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند مراجعة كل منشأة. ولا يمكن وضع تصور لاستنتاج عام يستخدمه كل المراجعين لكل المنشآت التي تأثرت بفيروس COVID-19 نظراً لاختلاف ظروف كل منشأة. ومما يجب التأكيد عليه أنه حتى في حالة في حالة استنتاج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل ظروف فيروس COVID-19 ولكن يوجد عدم تأكد جوهرى، كاف فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل كبيرة حول قدرة عن أن ظروف فيروس COVID-19 قد تثير شكوكاً المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل معها؛ وعن عدم التأكد الجوهرى المصاحب لتلك الظروف وأن المنشأة بناء على ذلك، قد تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (CEAOB:2020)

ويوضح المعيار الحالات التي قد يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً ، أو حتى الامتناع عن إبداء الرأي، في حال عدم التزام الإدارة بمتطلبات الإفصاح أو في حال إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية مع عدم مناسبتها، أو في حال عدم تمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية.

من خلال العرض السابق يرى الباحث أن :-

- خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهرى من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ليس ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة .
- يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة خططها للتعامل مع فيروس-COVID 19 وما إذا كان قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة . في مثل ظروف فيروس COVID-19 تزداد أهمية إعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية .
- استنتاج وجود عدم تأكد جوهرى بشأن ما إذا كان فيروس COVID-19 قد يثير، شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يعد مسؤولية المراجع وفقاً لحكمه المهني واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .

(ASIC:2020

٦/٣ : جرد المخزون خلال فترة الجائحة :-

يتم قياس المخزون وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS2 بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل. وفي ظل بيئة اقتصادية غير مستقرة، قد يكون حساب صافي القيمة الحالية أكثر صعوبة، وقد يتطلب طرقاً أو افتراضات أكثر تفصيلاً. وعند تحقق الخسائر نتيجة لانخفاض قيمة المخزون، فإن هذه الخسائر ستعكس في الفترة التي حدثت فيها، على أن يتم تعويضها والاعتراف بها كمكاسب في الفترات اللاحقة عند عودة ارتفاع قيمته مرة أخرى.

وتظهر نتائج تداعيات جائحة كورونا في صافي القيمة القابلة للتحقق، عندما ينخفض الطلب على بعض المنتجات، وهو ما قد يؤدي إلى الضغط على أسعار المبيعات، أو

قد يؤدي إلى انخفاض في معدل دوران المخزون، ليترتب على ذلك حدوث تخفيضات إضافية في صافي هذه القيمة (Richter, 2020) قد تؤثر تداعيات الجائحة أيضا على قابلية استرداد أرصدة المخزون، إذ قد تضطر بعض الشركات التي لديها قوائم جرد موسمية إلى تخفيض القيمة المقدرة لأرصدة المخزون لفترة مؤقتة أو سنوية نتيجة لضعف أو انخفاض مستويات المبيعات المتوقعة، كما قد تضطر الشركات الصناعية إلى إعادة تقييم ممارساتها الخاصة بمعدلات تحميل التكاليف العامة الثابتة نتيجة للانخفاض المتوقع في حجم الإنتاج بشكل غير طبيعي خلال العام نتيجة لإغلاق المصانع أو انخفاض الطلب على منتجاتها (Danyluk, 2020).

كما ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة" على أنه إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق حضور الجرد الفعلي، وإذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة الفاصلة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٨)، ولم يضع المعيار وصفاً محددا للحالات غير العملية، حيث تركها لحالة وظروف كل ارتباط وفقاً للحكم المهني للمراجع. ويمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عمليا نظرا لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، وهو خطر مؤيد بالإجراءات الاحترازية الحكومية التي تحد من التواجد في مقرات العمل. وقد نص المعيار في فقراته التوضيحية على أن من أمثلة عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي لسلامة المراجع. للمخزون كون المخزون في موقع قد يشكل تهديدا وفي مثل هذه الظروف، يشير المعيار إلى أنه حينما يكون الحضور في بعض الحالات غير ممكن عمليا، فإن تطبيق إجراءات مراجعة بديلة قد يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، التقصي

عن مستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون. (CEAOB:2020)

وقد يكون من المناسب ما أمكن إشراك المراجع الداخلي في عملية الجرد عن بعد من خلال استخدام التقنية أخذاً في الحسبان متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠) " استخدام عمل المراجعين الداخليين " ومن الإجراءات البديلة التي تقترحها النشرات المشار إليه أعلاه الفحص المستندي للمشتريات والمبيعات المتعلقة ببند مختارة في المخزون مع الاهتمام بالكميات وتواريخ الحركة وزيادة حجم العينة، وفحص سجلات الجرد التي قامت بها الإدارة مع القيام بإجراءات تحليلية على حجم المشتريات والمبيعات، وتحليل هوامش الربح الإجمالي ومعدل المبيعات، وتحليل بيانات المخزون في أماكن متعددة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٨) ، وفي كل الأحوال يجب على المراجع التحلي بنزعة الشك المهني، وأنه في حال عدم تمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) يتطلب أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجة لتقييد النطاق. (الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين: ٢٠١٧: ص ٢٦٧)

وعلى ما سبق يرى الباحث :-

- حضور الجرد الفعلي للمخزون مطلوب ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً .
- يمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً نظراً لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين .
- حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، فإن تطبيق إجراءات مراجعة بديلة قد يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته
- قد يكون من المناسب استخدام المراجع للتقنية التي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لبند المخزون تسمح للمراجع أن يختار بشكل آني بعض بنود المخزون ويطلب من الطرف الآخر تسليط الضوء عليها بما يسمح بالتأكد من وجود المخزون وحالته. (ASIC:2020)

➤ ويجدر تذكير المراجعين بأهمية الشك المهني في إطار أداء مسؤولياتهم المهنية في تخطيط وتنفيذ أي مهمة مراجعة مالية (أو مهمة تأكيد) ، ففي بيئة العمل اليوم، يعمل العديد من المراجعون عن بعد ويجب في هذه الظروف تشجيع المدققين خاصة الأقل خبرة ، بأهمية الانتباه إلى جودة الأدلة الرقابية وما إذا كانت كافية ومناسبة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض ومناسب، حيث لا تقتصر المراجعة على التحقق من إتمام إجراءات المراجعة وملء الاستمارات والقوائم المراجعة بل يتطلب الأمر تطبيق مبدأ الحكم والشك المهني في إطار جمع الأدلة الرقابية .

كما يمكن لمراجعي الحسابات اتباع ما يلي للتأكد من صحة الرقم الفعلي لرصيد المخزون
(ICAEW:2020) (CEAOB:2020) (AASB&AUASB:2020)
(ASIC:2020)

١- عمليات الجرد المادية :- إذا كان المخزون المادي عنصراً جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية فينبغي أن يحصل المراجعون على أدلة رقابية كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، حيث تتمثل الأهداف العامة للمراجع المستقل وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً في " الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وبالتالي من إبداء رأي يشير إلى ما إذا تم إعداد البيانات المالية ، من جميع النواحي الجوهرية ، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به ، وفي خضم جائحة COVID-19 قد يواجه المراجعون حالات تكون فيها مواقع الجرد مغلقة ، أو تكون مفتوحة مع عدد محدود جداً من الموظفين، أو يتعذر على المدققين السفر إلى مواقع تواجد المخزون بسبب قيود السفر، وفي تلك الحالات، تنشأ تحديات واضحة للمدققين لتولي إبداء ملاحظات حول الجرد المادي .

➤ **تواريخ الجرد البديلة والمعاملات الوسيطة :** أما إذا كان الجهات الخاضعة للرقابة غير قادرة على إجراء عمليات جرد مادي في نهاية السنة بسبب ظروف غير متوقعة، فقد يقررون إجراء هذه الجرد المادي في تاريخ بديل. وقد يكون المراجعون قادرين على مراقبة عمليات الجرد المعاد جدولتها وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية على العمليات الوسيطة التي تمت بين تاريخ نهاية السنة وتاريخ قيام الجهة الخاضعة للرقابة بعملية

الجرد، أما إذا قرر إجراء الجرد المادي في تاريخ لاحق عما كان مقررا في الأصل، فسيتعين على المدققين تنفيذ إجراءات إضافية على غرار مراجعة واختبار قوائم الجرد ، أما بالنسبة للشركات التي تولت غلق مراكز بيعها أو المستودعات، قد لا تكون هذه مهمة صعبة لأنه سيكون هناك عدد قليل من المعاملات التي تم القيام بها بين نهاية السنة وتاريخ قيام الجهة بعملية الجرد .

➤ **إذا كان المراجع غير قادر على حضور الجرد :-** في بعض الحالات ، قد تكون الجهات الخاضعة للرقابة قادرة على إجراء عمليات الجرد المادي خلال التواريخ المعتادة، ولكن المراجعين غير قادرين على الحضور بسبب قيود السفر مثلا . وفي هذه الحالات وقد يرغب المراجعون في الاستفادة من تقنيات تكنولوجيا المعلومات بما في ذلك أنظمة الكاميرا مع قنوات الفيديو المباشرة لمراقبة عملية الجرد والتثبت من كمية المخزون. ولكن، يجب أن يدرك المراجعون أن الإجراءات التي يمكن تنفيذها فعليا قد تكون محدودة وقد تشكل مخاطر مراجعة إضافية يجب معالجتها. فمثلا عندما يكون للجهات الخاضعة للرقابة العديد من المستودعات، كيف سيتحكم المراجعون في مخاطر نقل مخزون معين من موقع إلى آخر، وبالتالي لا يمكن تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول و ذلك سيشكل تحدياً لنطاق المراجعة .

➤ **الاستفادة من التكنولوجيا للقيام بعملية التثبيت في إجراءات الجرد المادي:**

لا تمنع معايير المراجعة استخدام التكنولوجيا عند إجراء عملية المراجعة في إجراءات القيام بالجرد المادي للمخزون، فقد يكون المراجعون قادرون على استخدام التقنيات الحديثة لمراقبة هذه المهمة، وقد يحتاج المراجعون إلى التأكد من أن مقاطع الفيديو هي بث مباشر لمواقع مخزون الجهات الخاضعة للرقابة ، وذلك ربما من خلال التأكد بصريا مع الموظفين الرئيسيين واستخدام تكنولوجيا الصوت والتمكن من نقل الكاميرات إلى مواقع محددة يختارها المراجع على غرار مثلا الصناديق المحددة التي سيتم جردها .

➤ **تعديل نطاق عملية المراجعة :-**

في الحالات التي تكون فيها الجهات الخاضعة للرقابة غير قادرة على إجراء جرد مادي فعلي في نهاية السنة أو تعذر على المراجعين الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد

بأن عمليات الجرد نم إجراؤها بشكل صحيح (سواء كان المراجع غير قادر على حضور عمليات الجرد المادي شخصياً أو عن بعد ، أو غير قادر على التأكد من قيمة المخزون في تاريخ نهاية السنة الموافق لتاريخ ختم الميزانية وذلك من خلال إعادة الإحتساب و القيام بإجراءات مراجعة إضافية حول العمليات التي تمت خلال الفترة من تاريخ إنتهاء السنة الموافق لتاريخ الميزانية إلى غاية تاريخ الجرد الفعلي للمخزون) فمن المرجح أن تمثل هذه الإشكاليات تحدياً لنطاق المراجعة يمكن أن تؤدي إلى تعديل تقرير المراجع .

٧/٣ : المعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بتقرير المراجع (٧٠٠)(٧٠١)(٧٠٥)

(٧٠٦)

في ظل ظروف فيروس COVID-19 من المتوقع أن يعطي مستخدمو التقارير المالية من الثقة على معلومات القوائم المالية. وينص المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " على أنه يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وبشكل خاص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يتطلب من المراجع، من بين عدة أمور، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة. أخذاً في الحسبان مدى ملائمتها ومناسبتها للمنشأة، وعرضها بطريقة قابلة للفهم؛ واتساقها مع إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تعد معقولة. كما يطلب المعيار من المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. (IFAC,2020:612)

ومن المسائل التي قد يرى المراجع الاهتمام بها في مثل الوضع الراهن، النظر في تضمين التقرير تأثير ظروف فيروس COVID-19 ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١) " الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في

تقرير المراجع المستقل" ويعرف ذلك المعيار الأمور الرئيسية للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيارها من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. ووفقاً للمعيار، فإن المراجع يأخذ في حسابه عند تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة ما يلي :- (AICPA:2020) (ICAEW:2020)

١. المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرية المقيم أو المخاطر المهمة المحددة.

٢. أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكيد مرتفع في التقدير.

٣. التأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة .

ويجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للاعتبارات المشار إليها أعلاه تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ومما ينبغي التأكيد عليه هو أن الأمور الرئيسية للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل في القوائم المالية، ولا يجوز تضمين قسم الأمور الرئيسية للمراجعة الأمر الذي أدى إلى تعديل الرأي في القوائم المالية. ولذلك فقد أكد المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١) على أهمية النظر في التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع، حيث ينص المعيار على أن الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠٥) أو الذي ينشأ عنه عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة ٧٥٠ يعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في

قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، وبدلاً من ذلك يجب على المراجع
:- (Kieso et al 2020:p245)

✓ التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة .
✓ إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ
(المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية.
وعلى الرغم من أن الإلزام بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة خاص بالشركات
المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية إلا أنه وفي ظل ظروف فيروس COVID-
19 ، قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عن آثار هذه الظروف على مراجعة القوائم المالية
لشركة غير مدرجة إذا رأى أن ذلك من بين الأمور التي كانت لها، بحسب حكمه المهني،
الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، والتي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة
وإذا لم تكن ظروف فيروس COVID-19 من بين الأمور المبلغ عنها على أنها من
بين الأمور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سبباً في تعديل رأي المراجع في القوائم
المالية، فقد يقوم المراجع، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٦ " فقرات
لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل " بتضمين فقرة لفت
انتباه في تقريره إذا رأى أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمر ما تم عرضه
أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد بحسب حكمه المهنية من
الأهمية بحيث يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفقاً للمعيار، فإن من
الأمثلة الواردة في المعيار على الظروف التي قد يرى فيها المراجع أنه من
الضروري لفت الانتباه لها في تقريره، والتي قد تكون متسقة مع ظروف فيروس
COVID-19 ، الأحداث اللاحقة المهمة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير
المراجع، ووقوع كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي
للمنشأة .

وعلى ما سبق يرى الباحث :-

➤ يجب على المراجع من بين أمور أخرى تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر
إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة

- على المعلومات الواردة في القوائم المالية .
- قد يرى المراجع النظر في تضمين التقرير تأثير ظروف فيروس COVID-19 ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة .
- الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية . كما أن الأمور الرئيسية للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل في القوائم المالية .
- في ظل ظروف فيروس COVID-19 قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عنها كأمر رئيس لمراجعة القوائم المالية لشركة غير مدرجة و إذا لم تكن ظروف فيروس COVID-19 من بين الأمور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سبباً في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية، فقد يقوم المراجع، بتضمين فقرة لفت انتباهه في تقريره بشأنها
- ٨/٣ : تقرير مراقب الحسابات على استمرارية الشركات في ظل أزمة كورونا :-**

بعد أن يستكمل المراجع الإجراءات والاختبارات التي يتأكد من خلالها من فرض الاستمرارية، يقوم بتكوين رأيه الفني بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه في ضوء الأدلة والقرائن التي حصل عليها أثناء تنفيذ عملية المراجعة. بناء على ذلك سيتوقف نوع الإفصاح أو الإفصاح الذي سيتضمنه التقرير والذي سيختلف باختلاف موقف المراجع من فرض الاستمرارية .

ومن الجدير بالذكر إن تقرير المراجع يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يكفل مستقبل حياة الشركة. وقد تعلق الأمر بفرض الاستمرارية وعلاقته بالتقرير، فيمكن القول أن يكون حكم المراجع وفقاً لإحدى الحالات الآتية: (ICAEW:2020)

❖ **الحالة الأولى :- حالة أن المنشأة لا يمكنها استخدام "مبدأ الاستمرارية" ومع ذلك صممت الإدارة على استخدامه بشكل غير مناسب .**

يجب على المراجع عمل تقرير عكسي لان مبدأ الاستمرارية هو أساس استخدام معايير المحاسبة و بدونه لا يمكن استخدام المعايير .

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

❖ الحالة الثانية :- حالات إن المنشأة تستخدم مبدأ الاستمرارية مناسب و لكن

هناك بعض من تأثير فيروس كورونا كما يلي :- (Grant Thornton:2020)

أ- الإدارة أفصحت بشكل كافي عن تأثير فيروس كورونا :- عندما يرى المراجع أن هذا كافي يصدر تقرير نظيف مع إضافة فقرة يذكر فيها "ظروف عدم التأكد ذات الأهمية النسبية" و يشير فيها لمكان الإفصاح في القوائم عن نتائج فيروس كورونا و تأثيره على حجم الأعمال .

ب- الإدارة لم تفصح بشكل كافي عن تأثير فيروس كورونا :- عندما يرى المراجع أن ذلك غير كافي عليه أن يصدر تقرير متحفظ أو تقرير عكسي حسب أهمية الحالة

ج- الإدارة لم تفصح بشكل نهائي عن تأثير فيروس كورونا و التي قد تكون متعددة و مهمة و مؤثره على استمرار المنشأة :- على المراجع الامتناع عن ابدأ الرأي

❖ الحالة الثالثة حالة الإدارة رفضت عمل تقييم لمبدأ الاستمرارية :- يعتبر ذلك

تضييق في نطاق المراجعة حسب تأثيره و على المراجع إصدار رأي متحفظ أو يمتنع عن ابدأ الرأي

الحالة الرابعة :- حالة الإدارة تستخدم أساس التصفية و أفصحت بشكل كافي عن

ذلك في القوائم المالية :- على المراجع إصدار تقرير نظيف أو لفت انتباه على التقرير غير المعدل .

المحور الرابع : الدراسة الميدانية

يناول الباحث فيما يلي التحقق من صحة فروض الدراسة من خلال تصميم قائمة استقصاء الكترونية نظراً لصعوبة إجراء المقابلات الشخصية وصعوبة الانتقال من مكان الى آخر خلال تلك الفترة التي تمر بها البلاد والإجراءات الاحترازية الناتجة من انتشار جائحة كورونا ، وقد راعى الباحث في تصميم الأسئلة أن تكون واضحة ومفهومة وأن تكون صياغتها مساعدة للتحقق من صحة أو خطأ الفروض (قائمة الاستقصاء مدرجة بملاحق البحث) ، كما كانت متاحة على الموقع الالكتروني لمدة ٤٥ يوم .

وسوف يتناول الباحث الدراسة الميدانية من خلال النقاط التالية:-

١/٤ : مفردات عينة الدراسة :-

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

تتكون عينة الدراسة من (الأكاديميين تخصص محاسبة ومراجعة ، علوم حاسب ، نظم المعلومات ، الإحصاء التطبيقي) ، (محلى النظم فى كافة التخصصات) ، (مراقبى حسابات الشركات المساهمة) ، (المراجعين الداخليين فى الشركات المساهمة) ، (المحليين الماليين) .

٢/٤ : جمع المعلومات ونسبة الاستجابة:

تم جمع المعلومات بعد إرسال رابط قائمة الاستقصاء عبر WhatsApp ، Face Book ، Messenger ، G Mail ، وتلقى الباحث ردود عن ١١٢ قائمة كانت كالتالى :-

| القوائم الصحيحة | | القوائم المرفوضة | القوائم المستلمة | الفئات |
|-----------------|--------|------------------|------------------|---------------------|
| عدد | نسبة % | | | |
| ٣٩ | ٨٨.٦ | ٥ | ٤٤ | الأكاديميين |
| ٩ | ٦٩.٢ | ٤ | ١٣ | محلى النظم |
| ١٩ | ٨٦.٤ | ٣ | ٢٢ | مراقبى الحسابات |
| ٩ | ٠.٧٥ | ٣ | ١٢ | المراجعين الداخليين |
| ١٧ | ٨٠.٩ | ٤ | ٢١ | المحليين الماليين |
| ٩٣ | ٨٣.٠٣ | ١٩ | ١١٢ | الاجملى |

٣/٤ : وصف عينة الدراسة :-

يعرض الدول التالى وصف عينة الدراسة وفقاً لكلا من (الوظيفة - سنوات الخبرة - الدرجة العلمية)

جدول رقم (١)

| النسبة % | العدد | البيان | الوظيفة |
|----------|-------|---------------------|---------|
| ٤١.٩ | ٣٩ | الأكاديميين | |
| ٩.٧ | ٩ | محلى النظم | |
| ٢٠.٤ | ١٩ | مراقبى الحسابات | |
| ٩.٧ | ٩ | المراجعين الداخليين | |
| ١٨.٣ | ١٧ | المحليين الماليين | |
| ١٠٠ | ٩٣ | الاجملى | |
| ٤٥.٢ | ٤٢ | أقل من ٥ سنوات | |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

| سنوات الخبرة | من ٥ : ١٠ سنوات | ٤٠ | ٤٣ |
|----------------|-----------------|------|------|
| | ١٠ سنوات فأكثر | ١١ | ١١.٨ |
| | الإجمالي | ٩٣ | ١٠٠ |
| الدرجة العلمية | بكالوريوس | ٢٠ | ٢١.٥ |
| دراسات عليا | ١٨ | ١٩.٤ | |
| ماجستير | ٢٠ | ٢١.٥ | |
| دكتوراه | ٣٥ | ٣٧.٦ | |
| الإجمالي | ٩٣ | ١٠٠ | |

٤/٤ : حساب ثبات المقياس :-

يتم حساب ثبات المقياس بطريفة ألفا كرونباخ كما بالجدول رقم (٢) التالي :-

| معامل ألفا كرونباخ | محاور الدراسة |
|--------------------|---|
| ٠.٧٨٩ | المحور الأول والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على النشاط الاقتصادي لمنشآت الأعمال . |
| ٠.٧٨١ | المحور الثاني والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية |
| ٠.٧٩٣ | المحور الثالث والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية |
| ٠.٧٨٧ | الدرجة الكلية للثبات |

من الجدول السابق وحد أن معدل الثبات الكلى لمحاور الدراسة قد بلغ ٧٨.٧ % وبذلك يعتبر المقياس ثابت الى حد كبير .

٥/٤ : مقاييس إجابات الدراسة :-

تم استخدام الميزان التقديرى وفقاً لمقياس ليكرت الخماسى ، كما فى الجدول رقم (٣) التالي

| الاتجاه العام | المتوسط المرجح | الاستجابة |
|-------------------|----------------|---------------|
| عدم الموافقة بشدة | ١ : ١.٨٠ | لا أوافق بشدة |
| عدم الموافقة | ١.٨١ : ٢.٦٠ | لا أوافق |
| محايدة | ٢.٦١ : ٣.٤٠ | محايد |
| الموافقة | ٣.٤١ : ٤.٢٠ | أوافق |
| الموافقة بشدة | أكثر من ٤.٢ | أوافق بشدة |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إحصاء القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

٦/٤ : اختبار الفروض :-

ولاختبار الفرض الرئيسي للدراسة وما ينبثق عنه من فروض فرعية تم تصميم قائمة استقصاء تضمنت ثلاثة محاور وهي :-

- المحور الأول يعبر عن الفرض الأول والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على النشاط الاقتصادي و المالي لمنشآت الأعمال .
- المحور الثاني يعبر عن الفرض الثاني والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية .
- المحور الثالث يعبر عن الفرض الثالث والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية

١/٦/٤ : اختبار المحور الأول الذي يمثل الفرض الأول للدراسة والذي يتمثل في :-

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا و النشاط الاقتصادي و المالي لمنشآت الأعمال .

جدول رقم (٤) اختبار المحور الأول

| م | العبرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة | المتوسط المرجح | التعليق |
|---|---|------------|-------|-------|----------|---------------|----------------|------------|
| ١ | أن انتشار جائحة كورونا قد أثر على الأسواق الاقتصادية والمالية، وواجهت جميع الصناعات تحديات مرتبطة بالظروف الاقتصادية الناتجة عن جهود معالجتها | ٥٣ | ٢٩ | ٧ | ٣ | ١ | ٤.٤ | أوافق بشدة |
| ٢ | أن العديد من الشركات في صناعات السفر والضيافة والترفيه والبيع بالتجزئة قد شهدت انخفاضا حادا في الإيرادات، فضلا عن تقلبات الأسواق المالية، وتدهور الائتمان، ومخاوف السيولة، وزيادة التدخل الحكومي، وزيادة البطالة، والانخفاضات الواسعة في الإنفاق الاستهلاكي، وزيادة مستويات المخزون، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب، وتسريح العمال والإجازات، وإعادة الهيكلة، وغيرها. ويمكن أن يؤدي استمرار هذه الظروف | ٥١ | ٣٠ | ٧ | ٣ | ٢ | ٤.٣ | أوافق بشدة |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

| | | | | | | | إلى تراجع اقتصادي أوسع نطاقا قد يكون له تأثير سلبي طويل الأجل على النتائج المالية للشركات |
|------------|-----|---------------|---|----|----|----|---|
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٠ | ٤ | ١٠ | ٣٥ | ٤٤ | ٣ أن جائحة كورونا تمثل خطرا كبيرا على الاقتصاد العالمي، وله نفس آثار الأزمات المالية العالمية. لذلك، فقد تتأثر معظم الشركات بآثاره، الأمر الذي يفرض على كل شركة إجراء إعادة تقييم لأنشطتها وممارساتها مع مراعاة الحقائق والظروف والخصوصية لكل شركة |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ١ | ٤ | ٧ | ٣٦ | ٤٥ | ٤ أن أهم الآثار التي ظهرت نتيجة تفشي الجائحة هي الانكماش الاقتصادي من جهة، وتوقع ازدياد هذا الانكماش بما يؤدي إلى الركود حتى بعد إيجاد العلاج له، هبوط في أسعار الأسهم في الأسواق المالية. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٠ | ٣ | ١٠ | ٣٧ | ٤٣ | ٥ أن الإجراءات التي أخذتها دول الاتحاد الأوربي لمعالجة الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا هي إفساح المجال للتوقف الاختياري للشركات المتعثرة عن سداد القروض، على أن يسمح للبنوك بإعادة التفاوض على التعويضات الانتمائية نتيجة لذلك التوقف يمكن أن يعالج الموقف. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٢ | ٣ | ٩ | ٢٨ | ٥١ | ٦ أن استمرار تفشي الجائحة وتطوره فيه من الصعب التنبؤ بمداه أو مدته وتأثيره الاقتصادي. ومن ثم، قد تواجه الشركات في ظل هذه الظروف تحديات عند إعداد التقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | التقييم العام | | | | | |

المصدر : إعداد الباحث من مخرجات برنامج SPSS

من خلال بيانات الجدول السابق يتبين أن :-

➤ نتيجة تحليل المحور الأول المتعلق بفرض الدراسة الأول المتعلق بتأثير تفشي جائحة كورونا على النشاط الاقتصادي و المالي لمنشآت الأعمال تمثلت في (٦)

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

عبارات أوافق بشدة ، أما متوسط إجابات المحور ككل بلغ (٤.٣) وهذا المتوسط يقع على مقياس ليكرت فى نطاق (موافق بشدة) مما يدل على تأثير تفشى جائحة كورونا على النشاط الاقتصادى و المالى لمنشآت الأعمال .

وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرض الرئيسى الأول للدراسة القائل

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا و النشاط الاقتصادى و المالى لمنشآت الأعمال .

٢/٦/٤ : اختبار المحور الثانى الذى يمثل الفرض الثانى للدراسة والذى يتمثل فى :-

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية .

جدول رقم (٥) اختبار المحور الثانى

| م | العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة | المتوسط المرجح | التعليق |
|---|--|------------|-------|-------|----------|---------------|----------------|------------|
| ١ | أن أهم مجالات الاستجابة المحاسبية التى يجب مراعاتها عند معالجة آثار جائحة كورونا هى :- - إعداد تقديرات المراجعة النقدية المتوقعة . - قابلية استرداد الأصول وانخفاض قيمتها . - المحاسبة عن الأصول المالية . - تعديل قيمة العقود . | ٦٢ | ٢٨ | ٢ | ٠ | ٠ | ٤.٧ | أوافق بشدة |
| ٢ | أن ضرورة الإفصاح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى التقارير المالية من فهم تأثير تفشى الجائحة على وضعهم المالى وأدائهم حتى وقت إصدار البيانات المصرح بها، ومن المهم أن تكون واضحة، وعلى الشركات أن تكون حذرة لتجنب تقديم إفصاحات بطرق يمكن أن تكون مضللة عن طريق الخطأ. | ٥٩ | ٢٨ | ٥ | ١ | ٠ | ٤.٦ | أوافق بشدة |
| ٣ | أن يمكن اعتبار جائحة كورونا COVID-19 حدث يستوجب تعديل القوائم المالية للشركات أم لا يستوجب | ٦١ | ٢٦ | ٦ | ٠ | ٠ | ٤.٦ | أوافق بشدة |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

| التعديل ويكتفى فقط بالإفصاح . | | | | | | | |
|--|----|----|----|---|---|-----|------------|
| ٤ | ٥٢ | ٣٤ | ٥ | ٢ | ٠ | ٤.٥ | أوافق بشدة |
| أنه يجب على إدارة الشركات مراعاة التأثيرات الحالية والمتوقعة لتداعيات تفشي الجائحة على أنشطة الشركة عند تقييمها لمدى قدرتها على الاستمرارية والأسس المعتمدة في إجراءات التقييم، إلى جانب النظر في جميع المعلومات المستقبلية لما بعد تاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١. | | | | | | | |
| ٥ | ٥٢ | ٣٥ | ٦ | ٠ | ٠ | ٤.٥ | أوافق بشدة |
| أن عدم القدرة على التنبؤ بالآثار المحتملة لتداعيات تفشي الجائحة، قد يتولد عنها شكوكا جوهرية تلقي بظلالها على مدى قدرة الشركة على العمل بمقتضى فرض الاستمرار، لذا يتوجب عند إعداد التقارير المالية وفقا لهذا الفرض الإفصاح عن هذه الشكوك، لكي يتضح لمستخدميها أن فرض الاستمرارية الذي رسمته الإدارة يخضع لعدم التأكد مع بعض عناصر هذه التقارير. | | | | | | | |
| ٦ | ٦٠ | ٢٥ | ٦ | ٢ | ٠ | ٤.٥ | أوافق بشدة |
| أن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص انخفاض قيمة الأصول يمكن تحديدها بما يأتي: - وظيفة القياس: إن المدى الزمني للأصول غير المتداولة هو في العادة طويل الأجل، ومن ثم فإنّه في ظل هذه الظروف ستشكل التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية تحديا فعليا أمام الإدارة، لذا يتوجب عليها أن تأخذ بالاعتبار تأثيرات الجائحة على المدى الطويل إلى جانب تأثيراته في المدى القصير. - وظيفة الإفصاح: ينبغي على الشركات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد نتيجة لآثار تفشي الجائحة | | | | | | | |
| ٧ | ٥١ | ٣١ | ١٠ | ٢ | ١ | ٤.٤ | أوافق بشدة |
| أن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص قياس | | | | | | | |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

| | | | | | | | |
|------------|-----|---|---|----|----|----|--|
| | | | | | | | <p>القيمة العادلة يمكن تحديدها بما يأتي:- - وظيفة القياس: عند إجراء التقييمات لقياس القيمة العادلة، يتوجب على شركات الأعمال مراعاة الشروط والافتراضات المعروفة لدى المشاركين في السوق، عليه فإن التأثير في تقديرات القيمة العادلة سيعتمد على الحكم فيما إذا كانت شدة نقشي الجائحة في تاريخ التقرير هي مؤثرة في افتراضات تقييم المشاركين في ذلك التاريخ. - وظيفة الإفصاح: لتحقيق أهداف الإفصاح وفق المعيار الحاسبي IAS13 ستحتاج الشركات إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية ينوه من خلالها إلى أنه قد تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة.</p> |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ٠ | ٣ | ٨ | ٣٠ | ٥٢ | <p>٨ أن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص تقييم المخزون يمكن تحديدها بما يأتي :- - وظيفة القياس: يتوقع أن يكون هناك صعوبات في تقدير صافي القيمة القابلة للتحقق، نتيجة لتداعيات الجائحة السلبية غير المحددة من حيث نطاق التأثير ومدته، والتي ستعكس في الغالب بالتخفيضات الإضافية التي ستجرى على تلك القيمة. - وظيفة الإفصاح: على الشركة الإفصاح بصورة كاملة عن الآثار التي خلفها الجائحة أو سيخلفها مستقبلا في القيمة المقدر الصافية للمخزون.</p> |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ١ | ١ | ١٠ | ٣٠ | ٥١ | <p>٩ أن الممارسات المحاسبية وفقا للمعيار الدولي IFRS9 بإمكانها أن تشل أجزاء من القطاع المصرفي نتيجة لفرض الاعتراف المبكر بخسائر القروض، فمع تهديد جائحة كورونا بدفع اقتصاديات العالم نحو الركود، سيعمل المعيار على</p> |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

| | | | | | | | |
|------------|-----|---------------|---|----|----|----|--|
| | | | | | | | ترسيخ هذا الركود من خلال جعل المقرضين أكثر عرضة لتأثيرات الدورات الاقتصادية |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ٠ | ٢ | ٨ | ٢٣ | ٥٠ | ١٠ أن الطبيعة القائمة على المبادئ للمعيار الدولي IFRS9 مرنة بما فيه الكفاية لتعكس بدقة تداعيات تفشي الجائحة والإجراءات المرتبطة بها |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ٠ | ٢ | ٩ | ٣٠ | ٥٢ | ١١ عند بداية تفشي جائحة كورونا في كانون الأول من العام ٢٠١٩ لم تظهر معلومات تفصيلية عنه، ولم تتخذ الإجراءات للتحوط منه من قبل الحكومات والقطاع الخاص إلا في فبراير ٢٠٢٠ وهذا يعني أنه لن يكون له تأثير فطري في قياس الخسائر الانتمائية المتوقعة، وحتى في متطلبات الإفصاح عنها في ٢٠١٩/١٢/٣١. |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ١ | ٢ | ١٠ | ٢٥ | ٥٥ | ١٢ أن الاستجابات السابق الإشارة إليها في الفقرات السابقة كافية لمساعدة المحاسبين في كيفية مواجهة الآثار السلبية لتفشي جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | التقييم العام | | | | | |

المصدر : إعداد الباحث من مخرجات برنامج SPSS

من خلال بيانات الجدول السابق يتبين أن :-

➤ نتيجة تحليل المحور الثاني المتعلق بفرض الدراسة الثاني والذي يهدف الى بيان تأثير تفشي جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية تمثلت في (١٢) عبارات أوافق بشدة ، أما متوسط إجابات المحور ككل بلغ (٤.٤) وهذا المتوسط يقع على مقياس ليكرت في نطاق (موافق بشدة) مما يدل على مدى تأثير جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية بل وعلى عملية تطبيق معايير إعداد التقارير المالية .

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

➤ وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرض الفرعي الثالث القائل " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا على النشاط المالي لمنشآت الأعمال والممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية " .

٣/٦/٤ : اختبار المحور الثالث الذي يمثل الفرض الثالث للدراسة والذي يتمثل في :-

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا و الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية " .

جدول رقم (٦) اختبار المحور الثالث

| م | العبرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة | المتوسط المرجح | التعليق |
|---|---|------------|-------|-------|----------|---------------|----------------|------------|
| ١ | على كل منشأة عند إعداد قوائمها المالية أن تنظر في التأثيرات المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 وما إذا كانت توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير أم لا . | ٤٣ | ٣٦ | ١٤ | ٠ | ٠ | ٤.٣ | أوافق بشدة |
| ٢ | الإفصاح مهم عن آثار فيروس COVID-19 التي ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتمادها للنشر ، حتى مع عدم القدرة على تقدير الأثر المالي لفيروس كوفيد-١٩ . | ٣٦ | ٤٤ | ١٣ | ٠ | ٠ | ٤.٤ | أوافق بشدة |
| ٣ | من المخاطر المصاحبة لفيروس COVID-19 إمكانية وجود حقائق بعد صدور القوائم المالية لم يكن المراجع يعلم بها إلا بعد ذلك . | ٣٣ | ٤٥ | ٨ | ٧ | ٠ | ٤.١ | أوافق |
| ٤ | على الإدارة أن تأخذ المعلومات المستقبلية للاثني عشر شهرا التالية لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتها الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بانتشار الفيروس | ٣٩ | ٤٨ | ٦ | ٠ | ٠ | ٤.٤ | أوافق بشدة |
| ٥ | COVID-19 قلص من نطاق الأعمال وأثر على السيولة وان تقييم فترة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يأخذ في الحسبان كلفة المعلومات المتاحة عن المستقبل خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة على الأقل . | ٤٥ | ٣٧ | ٥ | ٥ | ١ | ٤.٣ | أوافق بشدة |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

| | | | | | | | |
|------------|-----|---|---|----|----|----|---|
| أوافق | ٤.١ | ٠ | ٨ | ٥ | ٢٩ | ٥١ | يجب اعتبار ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، وما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتة الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بانتشار الفيروس. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٢ | ٣ | ٧ | ٣٠ | ٥١ | على المنشأة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقيل نشرها لقوائمها المالية. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ١ | ٤ | ٧ | ٣٦ | ٤٥ | خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تكافؤ جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ليس ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. |
| | | | | | | | يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة خططها للتعامل مع فيروس-COVID 19 وما إذا كان قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. في مثل ظروف فيروس COVID-19 تزداد أهمية إعداد ثبوتات بالنتائج النقدية. |
| أوافق بشدة | ٤.٤ | ١ | ٢ | ١٠ | ٢٥ | ٥٥ | استنتاج وجود عدم تكافؤ جوهري بشأن ما إذا كان فيروس COVID-19 قد يثير، شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يعد مسؤولية المراجع وفقاً لحكمه المهني واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٠ | ٢ | ١٢ | ٤٨ | ٣٤ | يمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس COVID-19 على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً نظراً لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، وحينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، فإن تطبيق إجراءات مراجعة بديلة قد يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته. |
| أوافق بشدة | ٤.٢ | ٠ | ٧ | ١٠ | ٤٧ | ٣٢ | في ظل ظروف فيروس COVID-19 قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عنها كمرئيس لمراجعة القوائم المالية لشركة غير مدرجة و إذا لم تكن ظروف فيروس COVID-19 من بين الأمور الرئيسية |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

| | | | | | | | | |
|------------|-----|---|---|----|----|----|--|----|
| | | | | | | | للمراجعة أو لم تكن سبباً في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية، فقد يقوم المراجع، بتضمين فقرة لفت انتباه في تقريره بشأنها. | |
| أوافق | ٣.٩ | ٥ | ٨ | ١٣ | ٢٩ | ٢٨ | أن جائحة كورونا قد وضعت المراجعين في تحد كبير لا سيما مع عملية اختبار المخزون والتأكد منه. فشركت المراجعة تطلب من موظفيها العمل من المنزل | ١٣ |
| أوافق بشدة | ٤.٢ | ٠ | ٠ | ١٨ | ٣٧ | ٣٨ | انه من الممكن أن يشكل العمل الميداني مشكلة خاصة للمراجعين ، حيث أن مراجعي الحسابات قد يواجهون صعوبة في الوصول إلى الألة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية المراجعة، فقيود السفر على سبيل المثال ستمنعهم من زيارة مواقع العملاء، الأمر الذي سيضطرهم إلى وجوب الكشف في تقاريرهم عن قيود النطاق لإجراءاتهم المعتادة. وبسبب الطبيعة الضبابية وغير المتوقعة لآثار هذه الجائحة | ١٤ |
| أوافق بشدة | ٤.٣ | ٠ | ٢ | ١٢ | ٤٨ | ٣٤ | أن نقشي باء COVID-19 قد يشكل الوصول إلى دفاتر وسجلات الجهات الخاضعة للرقابة عقبة لبعض المراجعين وذلك خاصة في الحالات التي لا تزال فيها الجهات الخاضعة للرقابة تعتمد أساساً سجلات ورقية. وقد يكون المراجعون قادرين على الحصول على نسخ من السجلات الرئيسية التي تعدها الجهة الخاضعة للرقابة ، أما في الحالات التي يكون فيها المراجعون غير قادرين على الوصول إلى دفاتر وسجلات الجهات الخاضعة للرقابة، فقد يضطر المراجعون إلى إبلاء هذه الجهات الخاضعة للرقابة بأنه لا يمكن إجراء عمليات المراجعة إلى حين التمكن من التوصل بهذه الدفاتر أو السجلات | ١٥ |
| أوافق بشدة | ٤.٢ | ٠ | ٧ | ١٠ | ٤٧ | ٣٢ | يمكن للمحاسبين والمراجعين في ظل أزمة كورونا إضافة قيمة لعملهم من خلال: - تقديم نظرة للإدارة حول العواقب المحتملة لتوقف الإيرادات عند الكثير من الشركات. - تقديم تقارير عن التأثيرات السلبية | ١٦ |

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير محمد العظيم الجبلي

| | | | | | | |
|------------|-----|--|--|--|---------------|---|
| | | | | | | <p>المحتملة على شهرة الشركة باعتبارها أصلا غير ملموسة، واحتمالية إعادة تقدير الأصول الثابتة، وتحديد العمر الإنتاجي المتبقي والقيمة المتبقية للأصول والشركة</p> <p>- الاهتمام بمسألة إصدار الأحكام المادية حول الشكوك عند إعداد التقارير المالية في أوقات غير مؤكدة، فالمحاسب مجبر على توفير نظرة ثقافية مناسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول المخاطر التي تواجه الشركة .</p> <p>- تقدير مدى تأثير التدفقات النقدية المستقبلية وإجراء التعديلات على الموازنات.</p> <p>- توجيه الانتباه إلى مجالات التحوط والديون ، وتقدير مخصصات استحقاقات إنهاء الخدمة .</p> <p>- المساعدة في إدارة مخاطر السيولة وتعديل الترتيبات التعاقدية .</p> <p>- إعادة تقييم المخزون، ومراجعة تكاليف الإنتاج والتخزين .</p> |
| أوافق بشدة | ٤.٢ | | | | التقييم العام | |

المصدر : إعداد الباحث من مخرجات برنامج SPSS

من خلال بيانات الجدول السابق يتبين أن :-

➤ نتيجة تحليل المحور لثالث لمتعلق بفرض الدراسة الثالث والذي يهدف الى بيان تأثير تفشى جائحة كورونا على الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية تمثلت في (١٦) عبارات أوافق بشدة ، أما متوسط إجابات المحور ككل بلغ (٤.٢) وهذا المتوسط يقع على مقياس ليكرت في نطاق (أوافق بشدة) مما يدل على أثر تفشى جائحة كورونا على الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية بل وعلى قدرة المنشآت على الاستمرارية .

➤ وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرض الفرعي الأول القائل " " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تفشى جائحة كورونا و الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية " .

نتائج الدراسة :-

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

- ١) معايير التقرير المالي مصممة للاستجابة للمتغيرات من خلال بنائها على المبادئ ، وحتى الآن لم تصدر أي من جهات إصدار المعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة أي إعفاءات أو تعديلات في المعايير بسبب كوفيد-١٩ .
- ٢) لتداعيات تفشي جائحة كورونا (COVID-19) تأثير كبير في الاقتصاد العالمي وفي أداء الشركات، ولهذا التأثير انعكاساته على الأداء المالي لمنشآت الأعمال في الوقت الحاضر والمستقبل إلى جانب الأضرار الفعلية التي أوقعها في أغلب مفاصل اقتصاديات الدول ومجتمعاتها.
- ٣) لتداعيات تفشي الجائحة كورونا (COVID-19) التأثير المباشر وغير المباشر بالعديد من الممارسات المحاسبية لمنشآت الأعمال. مع ضرورة حرص الإدارة على انعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتوقعة في التقارير المالية المعدة على أساس فرض الاستمرارية، وعلى وجه الخصوص في ظل الضبابية وظروف عدم التأكد التي خلفها تفشي الجائحة حيث يمكن:
 - ✓ اعتبار الأحداث الناتجة عن تداعيات الجائحة ضمن التقارير المالية المعدة في ٢٠١٩/١٢/٣١ على أنها أحداثا غير قابلة للتعديل وفقا لمتطلبات المعيار الدولي (IAS10) ورغم ذلك كان هناك توجهات بضرورة الإفصاح عن البنود غير المعدلة والتي ستنتثر بشدة بالآثار الاقتصادية عن تداعياته مستقبلا، واعتبارها أحداثا قابلة للتعديل ضمن التقارير المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
 - ✓ أن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص انخفاض قيمة الأصول يمكن تحديدها بما يأتي:
 - أ- وظيفة القياس: إن المدى الزمني للأصول غير المتداولة هو في العادة طويل الأجل، ومن ثم فإنه في ظل هذه الظروف ستشكل التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية تحديا فعليا أمام الإدارة، لذا يتوجب عليها أن تأخذ بالاعتبار تأثيرات الجائحة على المدى الطويل إلى جانب تأثيراته في المدى القصير.

- ب- وظيفة الإفصاح: ينبغي على الشركات الإفصاح عن الإجراءات التي قامت بها وأدت إلى تغيير عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد
- ✓ على الرغم من كثرة وشدة الانتقادات الموجهة للمعيار الدولي (IFRS9) والمطالبة بإيقاف تطبيقه أو على الأقل تعديل بعض فقراته، إلا أن عينة الدراسة و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أوصى بعدم إيقافه وعدم إجراء أي تعديل عليه خلال الفترة الحالية، على اعتبار أن فيه من المرونة التي تؤهله لاستيعاب الآثار الناتجة عن تفشي الجائحة.
- ✓ أن الممارسات المحاسبية وفقا للمعيار الدولي IFRS9 بإمكانها أن تشمل أجزاء من القطاع المصرفي نتيجة لفرض الاعتراف المبكر بخسائر القروض، فمع تهديد جائحة كورونا بدفع اقتصاديات العالم نحو الركود، سيعمل المعيار على ترسيخ هذا الركود من خلال جعل المقرضين أكثر عرضة لتأثيرات الدورات الاقتصادية.
- ✓ أن نتائج تأثير جائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص قياس القيمة العادلة يمكن تحديدها بما يأتي:-
- أ- وظيفة القياس: عند إجراء التقييمات لقياس القيمة العادلة، يتوجب على شركات الأعمال مراعاة الشروط والافتراضات المعروفة لدى المشاركين في السوق، عليه فإن التأثير في تقديرات القيمة العادلة سيعتمد على الحكم فيما إذا كانت شدة تفشي الجائحة في تاريخ التقرير هي مؤثرة في افتراضات تقييم المشاركين في ذلك التاريخ.
- ب- وظيفة الإفصاح: لتحقيق أهداف الإفصاح وفق المعيار الحاسبي IAS13 ستحتاج الشركات إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية ينوه من خلالها إلى أنه قد تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة.
- (٤) ستتأثر الممارسات المهنية لمراجعة القوائم المالية لا محالة بتفشي جائحة كورونا حيث :-

- يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة خططها للتعامل مع فيروس COVID-19 وما إذا كان قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة . في مثل ظروف فيروس COVID-19 تزداد أهمية إعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية .
- قد يشكل الوصول إلى دفاتر وسجلات الجهات الخاضعة للرقابة عقبة لبعض المراجعين وذلك خاصة في الحالات التي لا تزال فيها الجهات الخاضعة للرقابة تعتمد أساساً سجلات ورقية. وقد يكون المراجعون قادرين على الحصول على نسخ من السجلات الرئيسية التي تعدها الجهة الخاضعة للرقابة ، ولكنهم في حاجة إلى التأكد من مدى صحة هذه السجلات وربما يحتاج المراجعون إلى القيام بإجراءات مراجعة إضافية للتأكد من أن تلك السجلات كاملة ودقيقة وصحيحة .
- يتطلب النظر في مخاطر الغش عدداً من المتطلبات والإجراءات التي قد تكون أكثر صعوبة عند إجراء عملية المراجعة عن بعدو سيظل المراجعون بحاجة إلى إجراء مناقشة بين فريق المراجعة ومسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة لفهم عوامل مخاطر الغش التي قد تؤثر على الجهة الخاضعة للرقابية في هذه الظروف. وتكون الاستفسارات مع المسؤولين داخل الجهة الخاضعة للرقابة أكثر فاعلية بشكل عام عندما تكون المناقشات شخصية ، وتتطلب المعايير أيضاً أن يجري المراجعون مناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة في خصوص تقييمها المخاطر الغش وعملية تحديدها لهذه المخاطر والاستجابة لها ومراقبتها. وإذا لم يتمكن المراجعون لأي سبب من الأسباب من استكمال هذه الإجراءات ، فسيتعين عليهم النظر في تحديد نطاق عملية المراجعة .
- من الممكن أن يشكل العمل الميداني مشكلة خاصة للمراجعين، فمراجعي الحسابات قد يواجهون صعوبة في الوصول إلى الأدلة والأشخاص الذين يحتاجون إليهم لدعم رأيهم في عملية المراجعة، فقيود السفر على سبيل المثال ستمنعهم من زيارة مواقع العملاء، الأمر الذي سيضطرهم إلى وجوب الكشف في تقاريرهم عن قيود النطاق لإجراءاتهم المعتادة. وبسبب الطبيعة الضبابية وغير

- المتوقعة لآثار هذه الجائحة ، فمن المتوقع أن تكون تقييماتهم للتقديرات المحاسبية الخاصة بعمالهم أكثر تعقيدا مما ستكون عليه في فترات إعداد التقارير القادمة .
- من المؤكد أن جائحة كورونا قد وضعت المراجعين في تحد كبير لا سيما مع عملية مراجعة بند المخزون والتأكد منه. فشركات المراجعة تطلب من موظفيها العمل من المنزل، والعملاء بدورهم يطالبون بعدم حضور المراجعين للقيام بالزيارات الميدانية، فضلا عن أن العديد من البلدان قد حظرت على الشركات أصلا فتح أبوابها. ولأجل التغلب على هذه التحديات يمكن للمدققين تأخير عملية إعداد تقاريرهم لفترة زمنية لحين انتهاء هذه الجائحة .
- ضرورة إدراج آثار هذا الجائحة كجزء رئيسي من برامج خطة المراجعة ، ويفضل على شركات المحاسبة أن تنفذ خططا طارئة لكيفية التعامل مع تلك الآثار.

مراجع الدراسة :-

أولاً : المراجع العربية :-

- ١ . الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٢٠) ، أثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها ، نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ ، أبريل ، ص ١-٣٢ .
- ٢ . الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٢٠) ، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة السعودية ، أصدار ٢٠٢٠ .
- ٣ . الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين (٢٠١٧) ، معايير التقييم الدولية ٢٠١٧ ، السعودية ، ص ١-١٥٩ .

ثانياً : المراجع الأجنبية :-

- 1) Australian Securities & Investment Commission (ASIC),(2020), COVID-19 implications for financial reporting and audit: Frequently asked questions (FAQs).
- 2) Badar Nadeem Ashraf , (2020) , Stock markets' reaction to COVID-19: Cases or fatalities? , Research in International Business and Finance 54 ,p1-7 , <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2020.101249> .
- 3) CEAOB ,(2020) , emphasises the following areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements , Adopted on 24 March, p1-2 .
- 4) Chan, Rick & Chen, Narissa, (2020), Corona virus Outbreak and its Accounting and Audit Implications, MAZARS, Singapore.
- 5) Danyluk, Kerry, (2020), Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Corona virus Disease 2019, Delotte. Mar 31, 2020. <https://www.iasplus.com>
- 6) Dave, Sachin & Mahanta, Vinod, (2020), Auditors feel companies may have to state corona virus impact in accounts. <https://economictimes.indiatimes>.
- 7) Dave, Sachin & Mahanta, Vinod, (2020), Auditors feel companies may have to state corona virus impact in accounts. <https://economictimes.indiatimes>.

- 8) Delalio, John, (2020), How to Pivot Your Accounting Operations: Coping with COVID-19. <https://www.eisneramper.com>
- 9) Deloitte, (2020), FASB Decides to Defer Certain Effective Dates and Provides Guidance on COVID-19, Heads Up , Volume 27, Issue 7 .
- 10) Deloitte, (2020), Financial reporting considerations related to COVID-19 and an economic downturn , Financial Reporting Alert 20-2 , March 25 .
- 11) Deloitte, (2020), IFRS in Focus Accounting Considerations Related to Corona virus Disease 20 19, WWW2.Deloitte.com
- 12) Deloitte , (2019) , IFRS in your pocket , p 1-136 .
- 13) Dohrer, Bob, (2020), How auditors can test inventory without a site visit, journal of accountancy, march. <https://www.journalofaccountancy.com>
- 14) ESMA, (2020), Accounting implications of the COVID-19 outbreak on the calculation of expected credit losses in accordance with IFRS 9, www.esma.europa.eu.
- 15) ESMA, (2020), Accounting implications of the COVID-19 outbreak on the calculation of expected credit losses in accordance with IFRS 9, www.esma.europa.eu.
- 16) EY, (2017), Accounting for the financial impact of natural disasters, <https://www.ey.com>.
- 17) EY, (2020), IFRS accounting considerations of the Corona virus outbreak, EYGM Limited.
- 18) EY. (2020), Accounting considerations of the corona virus outbreak (Updated April 2020)
- 19) EY. (2020), IFRS accounting considerations of the Corona virus outbreak, www.cy.com
- 20) Financial Reporting Council (FRC) (2020) . FRC advice to companies and auditors on corona virus risk disclosures , 18 February , [https://www.frc.org.uk/news/february-2020-\(1\)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru](https://www.frc.org.uk/news/february-2020-(1)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru)
- 21) Financial Reporting Council (FRC) (2020) . FRC advice to companies and auditors on corona virus risk disclosures , 18 February ,

آثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها - دراسة ميدانية -

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي

[https://www.frc.org.uk/news/february-2020-\(1\)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru](https://www.frc.org.uk/news/february-2020-(1)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru)

- 22) Financial Reporting Council (FRC) (2020) . FRC advice to companies and auditors on corona virus risk disclosures , 18 February , [https://www.frc.org.uk/news/february-2020-\(1\)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru](https://www.frc.org.uk/news/february-2020-(1)/frc-advice-to-companies-and-auditors-on-coronaviru)
- 23) Frank Richter, (2020), Accounting implications of the Corona virus, www.home.kpmg.com,
- 24) Grant Thornton, (2020) [Reporting the impact of COVID-19](https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/reporting-the-impact-of-covid-19) , <https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/reporting-the-impact-of-covid-19>
- 25) IATA, (2020), Should corona virus be accounted for as an adjusting or non-adjusting event?, Airlines. magazine, <https://www.iata.org>.
- 26) IFAC ,(2020) , Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations, [Christopher Arnold, Stathis Gould](#) | June 3 .
- 27) IFRS (2020) , IFRS 9 and covid-19 ,27 March .
- 28) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) How to report on material uncertainty related to going concern - a guide for auditors <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/professional-scepticism/coronavirus-considering-going-concern/how-to-report-on-material-uncertainty-related-to-going-concern-a-guide-for-auditors> .
- 29) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , Coronavirus (COVID-19): Considering the impact on group auditors, <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/group-audit/coronavirus-guidance> .
- 30) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , Coronavirus (COVID-19): considering going concern – a guide for auditors , <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/professional-scepticism/coronavirus-considering-going-concern>.
- 31) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , ~~Coronavirus (COVID-19): Considerations for inventory audit testing~~,

- <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing> .
- 32) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , Coronavirus: extensions to filing deadlines and changing reporting dates , <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2020/mar-2020/coronavirus-extensions-to-filing-deadlines-and-changing-reporting-dates> .
- 33) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , COVID-19 and going concern – how accounts look to the future as well as the past , <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap/uk-gaap-faqs/covid-19-and-going-concern-how-accounts-look-to-the-future-as-well-as-the-past> .
- 34) Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW, (2020) , Coronavirus (COVID-19) Webcast: Considerations for auditing going concern <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/faculty/webcasts/covid-19-considerations-for-auditing-going-concern>.
- 35) Jessica Hollobaugh Giresi, (2020). Covid-19: Business Interruption Losses www.withum.com
- 36) John W. Goodell ,(2020) COVID-19 and finance: Agendas for future research , 29 March , Finance Research Letters, p 1-5 <https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101512> .
- 37) KPMG, (2020). Financial Reporting Hot Topics: Coronavirus Thoughts on financial instruments accounting, www.home.kpmg.com.
- 38) Maria L. Murphy, (2020), AICPA calls for IRS to provide tax relief during corona virus pandemic, www.compliance weck.com
- 39) Maria L. Murphy, (2020), AICPA calls for IRS to provide tax relief during corona virus pandemic, www.compliance weck.com
- 40) Moyer, Shannon, (2020), UK firms prepare for corona virus hit, <https://www.accountancyage.com>.
-

- 41) Nicola M. White, (2020). Corona virus Disrupts Historic Credit Loss Accounting Overhaul. www.news.bloomberglaw.com
- 42) Noonan, Laura & Morris, Stephen & Arnold, Martin, (2020), New accounting rules pose threat to banks amid corona virus crisis. <https://www.ft.com> .
- 43) Noonan, Laura & Morris, Stephen & Arnold, Martin, (2020), New accounting rules pose threat to banks amid corona virus crisis. <https://www.ft.com> .
- 44) PWC, (2020) , COVID-19 Impact on IFRS 9, Expected Credit Loss, www.pwc.com .
- 45) PWC, (2020), Accounting implications of corona virus, www.pwc.com
- 46) PWC, (2020), Accounting implications of corona virus, www.pwc.com.
- 47) PWCs accounting podcast, (2020). Corona virus: Accounting considerations for your business, www.pwc.com .
- 48) PWC , (2019) , 'IFRS overview , p1-60.
- 49) Richard Chambers, (2020). In the Face of the Corona virus, Internal Auditors Must Do More Than Don Masks, www.iaonline.theia.org
- 50) Richter, Frank (2020), Accounting implications of the Corona virus, <https://home.kpmg>
- 51) Silvia (2020) , corona virus and IFRS – what is happening ? . <https://www.ifrsbox.com/coronavirus-ifrs/>
- 52) Tyler Davies, (2020), Corona crisis triggers global retracement on bank accounting standards. <https://www.globalcapital.com>.
- 53) Whitehouse, Geni, (2020), How Accountants Can Prepare Against Corona virus in This Busy Tax Season. <https://www.acecloudhosting.co> .