

أثر أزمة كوفيد-19 على القياس المحاسبي للمخصصات وفقا لمعايير المحاسبية الدولية- دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي

- د. قادري عبد القادر، أستاذ محاضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم

تاريخ النشر: 2021/03/30

تاريخ القبول: 2021/ 03/15

تاريخ الاستلام: 2021/02 /24

ملخص:

يتطرق هذا البحث إلى عرض إجراءات القياس المحاسبي للمخصصات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 37: الأصول غير الملموسة، كما يعرض هذا البحث إجراءات القياس المحاسبي للأصول السابقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث خلصنا في النهاية إلى وجود اختلافات جوهرية ناتجة عن التطورات التي حدثت في معايير المحاسبة الدولية والتي لم يتم مواكبتها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى حد الآن، كما تهدف هذه المقالة إلى تسليط الضوء على الآثار الرئيسية لكوفيد-19 على محاسبة وإعداد التقارير المالية التي يجب أن تأخذ بعين الإعتبار من قبل الشركات، حيث تم اختيار المخصصات كعينة للدراسة، واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مع الإكتفاء بعرض المتطلبات المحاسبية في الجانب التطبيقي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، مخصص، مؤسسة، معايير، كوفيد-19.

تصنيف JEL: M41.

Abstract:

This research deals presenting the procedures for accounting measurement of intangible assets in accordance with International Accounting Standard IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, as well as the procedures for accounting measurement of foregoing assets according to the Algerian financial accounting system, as we concluded in the end that there are key differences resulting from the developments that have occurred in international accounting standards, which the Algerian financial accounting system does not keep up until now. As this article aims to highlight key accounting and financial reporting impacts of COVID-19 to be considered by companies. In that, Provisions are selected as a sample for the study, in that this study relied on the descriptive analytical approach.

Keywords: Accounting, Provisions, Company, Standards, covid-19.

Jel Classification : M41.

*د. قادري عبد القادر (abdelkader.kadri@univ-mosta.dz).

مقدمة:

أدت جائحة COVID - 19 (وقت كتابة هذا المقال) إلى ما يفوق من 115 مليون حالة مؤكدة وحوالي 2 500,000 حالة وفاة على مستوى العالم، كما أنها أثارت مخاوف بشأن الأزمات الاجتماعية والاقتصادية والكساد في المستقبل.

وبالنظر إلى تواريخ بدء انتشار الوباء، أدلت منظمة الصحة العالمية بأول بيان عن "كوفيد-19" في 20 جانفي 2020، وأعلنت فيه أن الحكومة الصينية أبلغتهم في 31 ديسمبر 2019 بوجود 44 إصابة. يولد فيروس كورونا Covid - 19 تأثيرا سلبيا لا مفر منه على الاقتصاد، والذي يخضع قياسه الكمي لمستوى عال من عدم اليقين، هذا الواقع يجبر العديد من الحكومات، على اتخاذ تدابير تقييدية استثنائية وتخفيض حاد في النشاط الاقتصادي لاحتواء الانتشار.

تؤثر جائحة فيروس كورونا 2019 (COVID-19) على الاقتصاد والأسواق المالية حيث تعاني الكيانات من ظروف غالبا ما ترتبط بانخفاض اقتصادي عام. ويشمل ذلك ، على سبيل المثال لا الحصر ، تقلبات الأسواق المالية وتآكلها، وتدهور الائتمان ، والمخاوف المتعلقة بالسيولة ، والزيادات الإضافية في التدخل الحكومي ، وزيادة البطالة ، والانخفاضات الواسعة في الإنفاق التقديري للمستهلكين ، وزيادة مستويات المخزون ، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب ، وتسريح العمال والإجازات ، وأنشطة إعادة الهيكلة الأخرى. ويمكن أن يؤدي استمرار هذه الظروف إلى انكماش اقتصادي أوسع نطاقا يمكن أن يكون له تأثير سلبي طويل الأمد على النتائج المالية للكيان.

ستؤدي التغييرات في النشاط الاقتصادي الناجم عن الوباء إلى قيام العديد من الكيانات بإعادة التفاوض بشأن شروط العقود والترتيبات الحالية، تشمل الأمثلة العقود مع العملاء ، وترتيبات التعويض مع الموظفين، وعقود الإيجار وشروط العديد من الأصول والخصوم المالية، ستحتاج الكيانات إلى التأكد من تطبيق المتطلبات ذات الصلة في معايير IFRS.

إن النظر في المخاطر والقضايا لتحديد الآثار التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي، هو بداية الرحلة

لقد خلق COVID-19 تحديات فريدة من نوعها في تشغيل ومراقبة الشركات، هذه التحديات حادة بشكل خاص عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح المحاسبي ولا سيما فيما يتعلق بالمخصصات نتيجة التكاليف المحتمل تكبدها من قبل الشركات في المستقبل نتيجة تأثيرات كوفيد-19 على أنشطتها وعلاقتها التجارية والمالية مع الأطراف الأخرى.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تطبيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في عكس عناصر المخصصات بشكل صادق في القوائم المالية للمؤسسة في ظل تداعيات كوفيد-19؟ وهل هناك اختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في قياس المخصصات؟

أهمية البحث:

- تعتبر المعلومة الاقتصادية بشكل عام والمعلومة المحاسبية بصفة خاصة من أهم موارد المؤسسة الاقتصادية الضرورية لنموها واستقرارها؛
- تساهم المحاسبة في تسهيل عملية القرار من خلال تزويد متخذي القرار بالمعلومات المناسبة؛
- يستمد البحث أهميته من تعاظم دور المعلومة المالية في تنشيط سوق المال؛
- يستمد البحث أهميته أيضا من الدور الذي قد يلعبه الإستثمار الأجنبي في دفع وتسريع وتيرة التنمية الاقتصادية في الدول المستضيفة، وهذا الأخير يتطلب مناخ استثماري ملائم من أهمه توفر معلومات محاسبية ومالية ذات مصداقية وموثوقية؛
- النمو المتزايد للنسيج الاقتصادي في الجزائر من يستدعي مواكبة احتياجاته من المعلومات المالية الصادقة والموثوقة؛
- القياس المحاسبي للمخصصات وباقي عناصر القوائم المالية يساهم في تحسين جودة القوائم المالية؛
- قد تتسبب تداعيات كوفيد-19 في معالجات محاسبية للمخصصات بطريقة غير مناسبة في حالة تطبيق نفس المعالجات في الظروف العادية والظروف الإستثنائية، كما في ظروف كوفيد-19 التي لم يعرف لها مثل ولا يمكن التنبؤ بآثارها ومدتها.

أهداف البحث:

- إبراز متطلبات القياس المحاسبي لعناصر المخصصات وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- إبراز متطلبات القياس المحاسبي لعناصر المخصصات وفقا لمعايير لمحاسبة الدولية؛
- استخراج النقائص في النظام المحاسبي المالي التي تحد من القياس الصادق لعناصر المخصصات في القوائم المالية؛
- إبراز أهم المتطلبات المتعلقة بقياس المخصصات التي يجب مراجعتها من قبل الشركات لتحديد آثار كوفيد-19 على المبالغ المعترف بها.

المنهج المتبع في الدراسة :

لدراسة هذا الموضوع يتطلب الأمر استخدام منهج معين، ولهذا سوف نحتاج إلى استخدام المنهج الوصفي قصد إبراز وتوضيح كل العناصر التي لها أهمية في البحث، كما سنحتاج إلى استخدام المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض.

أولا- قياس المخصصات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي:

المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج متطلبات قياس المخصصات ومتطلبات أخرى هو المعيار المحاسبي الدولي رقم(37): المخصصات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة، فيما عدا: المخصصات

التي يغطيها معيار آخر، وكذا المخصصات الناتجة عن عقود قيد التنفيذ (باستثناء العقد المحمل بخسارة)، وعقود تحت التنفيذ هي عقود التي لم يؤدي بموجبها أي من الطرفين أي من إلتزاماته أو كلا الطرفين أديا إلتزاماتهم جزئيا إلى مدى متساوي¹، مثال على ذلك: عقد إيجار لمدة 5 سنوات، وفي العام الثاني أراد المستأجر الإستهناء عن المكان المؤجر، فهذا العقد تم تنفيذ منه جزء متساوي من قبل المؤجر والمستأجر لمدة عامين وبقي الجزء الذي لم ينفذ يمثل 3 سنوات متبقية.

1- مفهوم المخصص:

المخصص هو أي إلتزام غير مؤكد التوقيت أو المبلغ²، ومن هذا المفهوم يتضح أن المخصص عبارة عن خصم من خصوم المؤسسة.

ويشير هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (IAS37) بأن يتم الإعتراف بالمخصص إذا:³

(1) المؤسسة لديها إلتزام حالي (نتيجة حدث ماضي).

(2) يحتمل تدفق للموارد التي تجسد منافع إقتصادية ستكون مطلوبة لتسوية الإلتزام.

(3) يمكن عمل تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام، وفيما عدا ذلك من النقاط الثلاثة السابقة لا يتم

الإعتراف بأي مخصص.

والفرق بين المخصص والخصوم الأخرى مثل الذمم الدائنة التجارية والمستحقات، هو أن عدم التأكد بشأن توقيت أو مبلغ الإنفاق المستقبلي المطلوب عند التسوية أكبر من ذلك المتصل بالذمم الدائنة التجارية والمستحقات⁴، أما بخصوص درجة التأكد المطلوبة للإعتراف بالمخصص.

يشير هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (IAS37) إلى ما يلي:⁵

- التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر محتملا إذا كان احتمال حدوثه أكبر من عدم حدوثه، بمعنى احتمال وقع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه؛

- استخدام التقديرات جزء أساسي لإعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحا

بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود قائمة الوضع المالي.

2- أمثلة على بعض المخصصات:

أ. مخصص ضمان:

يعطي مصنع ضمان للمبيعات في تاريخ البيع للمشتري لمنتجاته، وفقا لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع، وبناءا على الخبرة السابقة، فإنه من المحتمل (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن يكون هناك مطالبات وفقا لهذه الضمانات.

إلتزام حالي كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه إلتزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع إقتصادية يتم تسويتها: محتمل لضمان المبيعات بكاملها الإستهتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقا لضمان المنتجات المباعة. ب. مخصص التلوث:

تعمل مؤسسة في صناعة البترول وتسبب أحداث تلوث، وتزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك، وفي إحدى البلاد التي تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث وكانت المؤسسة تلوث الأرض في تلك البلاد لعدة سنوات، وفي في ديسمبر 2000 من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

إلتزام كنتيجة حدث ماضي ملزم: الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذي يطلب إزالة التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع إقتصادية يتم تسويتها: محتمل. الإستهتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث. ج. مخصص قضية محكمة:

بعد حفل في عام 2000 توفي عشرة أشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعته المؤسسة، وقد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المؤسسة إلا أنها تعارض المسؤولية، على أنه عند قيام المؤسسة بإعداد القوائم المالية للسنة أبلغ المحامون أنه نظرا لحدوث تطورات في القضية من المحتمل اعتبار المؤسسة مسؤولة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم ماضي: بناء على الأدلة المتوفرة هناك إلتزام حالي. التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الإقتصادية كتسوية: محتمل. الإستهتاج: يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسوية الإلتزام.

3- قياس المخصصات:

يشير هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (IAS37) بأن المبلغ المعترف به كمخصص يجب أن يكون أفضل تقدير للنفقة (المتجسدة في منافع إقتصادية خارجة) المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في نهاية فترة التقرير⁶، كما يشير المعيار بأن يتم قياس المخصص قبل الضرائب، وللوصول إلى أفضل تقدير يشير المعيار إلى استخدام أسلوب القيمة المتوقعة، بحيث ورد في المعيار مثال على ذلك وهو كالتالي:⁷

تقوم مؤسسة ببيع بضائع مع ضمان يغطي بموجبه العملاء عن تكلفة إصلاحات أية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول ستة شهور بعد البيع، وإذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فإنه ستتجم تكاليف إصلاح مقدارها واحد مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فإنه سينجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها أربع مليون، وتدل الخبرة السابقة للمؤسسة والتوقعات

المستقبلية على أنه بالنسبة للسنة القادمة 75% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، 20% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، 5% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية. تقوم المؤسسة بتقييم احتمال التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي: $(0 \times 85) + (1 \times 20) + (4 \times 5) = 400000$.

إضافة إلى ما سبق، ورد في المعيار بأنه عندما تكون القيمة الزمنية هامة، فإن مبلغ المخصص يجب أن يكون القيمة الحالية للنفقات المنتظرة التي يعتقد أنها ضرورية لتسوية الإلتزام، ولتحديد القيمة الحالية يجب أن يكون معدل الخصم معدل ما قبل الضريبة الذي يعكس تقديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالإلتزام⁸، ولا يجوز أن يعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي لأجلها تم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي⁹، فمثلا إذا توفرت لدى المؤسسة المعلومات التالية بخصوص قياس مخصص:

توقع تدفق خارجي لمنافع إقتصادية لمدة 3 سنوات تقدر بـ 150 دج بدون مخاطرة، و 160 دج متضمنة مخاطرة، كما أن معدل الخصم المقدر 5% خالي من المخاطرة و 2.8% معدل بالمخاطرة. في هذه الحالة المؤسسة لها بديلان، الأول خصم 150 دج لمدة 3 سنوات بدون مخاطر بمعدل خصم 2.8% معدل بالمخاطرة للوصول إلى قيمة المخصص، أما البديل الثاني فهو خصم مبلغ 160 دج متضمن مخاطرة لمدة 3 سنوات بمعدل خصم 5% خالي من المخاطرة للوصول إلى قيمة المخصص. أما بخصوص المبالغ المخصومة من القيمة الاسمية المتوقعة للتدفق الخارجي للمنافع الإقتصادية المطلوبة لتسوية الإلتزام فيتم الاعتراف بها كتكلفة تمويل بمرور الوقت في الفترة المحددة.

كما يشير المعيار بأن يجب إعادة النظر في المخصصات في نهاية كل فترة تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سوف يتطلب تدفق خارج لموارد تتطوي على منافع إقتصادية لتسوية الإلتزام، فإنه يجب عكس المخصص¹⁰.

كما يشير المعيار كذلك بأنه عندما يتوقع أن بعض أو كل النفقة المطلوبة لتسوية مخصص قد يكون متوقع تعويضها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، من خلال مطالبات التأمين، ضمانات الموردن)، فهذه التعويضات يتم معالجتها كأصل منفصل في حدود مبلغ المخصص عندما يتم التأكد عمليا أن التعويض سيستلم إذا المؤسسة قامت بتسوية الإلتزام¹¹.

4- قياس مخصص عقد محمل بخسارة:

يعرف هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (IAS37) العقد المحمل بخسارة بأنه العقد الذي تتجاوز فيه تكاليف الوفاء بالإلتزامات التي لا يمكن تفاديها مقدار المنافع الإقتصادية المتوقعة بموجب العقد، ويقرر المعيار أن الإلتزامات الحالية بموجب عقود محملة بخسارة يجب الإقرار بها كمخصص بالمبلغ الأقل من:

(1) تكلفة أداء العقد، أو

(2) أي تعويض أو جزاءات ناشئة عن الإخفاق في الوفاء بالعقد.

وكمثال على ذلك دخول المؤسسة في عقد لتوريد بضاعة مع النص على شرط جزئي بدفع غرامة في حالة عدم التوريد للكمية كلها بالموصفات المطلوبة خلال ثلاثة أشهر، فإذا حدث ارتفاع في أسعار المواد الخام المستوردة نتيجة تغيرات أسعار الصرف قدره 30000 دج للكمية المطلوبة، أما الغرامة المنصوص عليها 12000 دج، في هذه الحالة يتم قياس المخصص بالمبلغ الأقل أي 12000 دج.¹²

5- مقارنة بين متطلبات قياس المخصصات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (37) والنظام المحاسبي المالي (SCF)

أ. عرض متطلبات قياس المخصصات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF):

ورد في النظام المحاسبي المالي (SCF) بالإضافة تعريف المخصص (مؤونات المخاطر والأعباء) وشروط إدراجه في الحسابات متطلب واحد بخصوص قياس المخصصات وسوف نعرض كل ما سبق من خلال مايلي:¹³

- مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد.
وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

- عندما يكون لكيان إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناجم عن حادث مضى؛
 - عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛
 - عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلتزام المعني.
وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.

ب. نقاط التشابه والإختلاف بين متطلبات قياس المخصصات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (37) والنظام المحاسبي المالي (SCF):

قبل التطرق إلى أهم نقاط التشابه والإختلاف بين متطلبات القياس المحاسبي للمخصصات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS37)، يجب الإشارة إلى أهم التعديلات التي أجريت على المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) كما يوضح الجدول رقم 1، حيث أن هذه التعديلات تعتبر من أهم الأسباب التي خلقت نقاط اختلاف بين النظام المحاسبي المالي منذ تطبيقه الأول عام 2009 إلى غاية يومنا هذا:

الجدول رقم 1: التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي (IAS37)

التاريخ	التعديل	الملاحظات
14 ماي 2020	مُعدل بالعقود المرهقة - تكلفة إتمام العقد (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي (37)	ساري المفعول بالنسبة للفترات السنوية التي تبدأ من أو بعد 1

جانفي 2022

المصدر: Deloitte. (2020). IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Retrieved 2 21, 2021, from iasplus: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>

كما أن المتطلب الوحيد الوارد في النظام المحاسبي المالي (SCF) بخصوص قياس المخصصات (مؤونات المخاطر والأعباء) يتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، إلا أن النظام المحاسبي المالي (SCF) تنقصه متطلبات كثيرة بخصوص قياس المخصصات مقارنة بما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بهذا الخصوص بما في ذلك غياب التفسيرات التي تتضمن ما يلي:¹⁴

- التغييرات في الالتزامات الحالية المتعلقة بوقف التشغيل والاستعادة والتزامات مماثلة؛
- الحقوق في المصالح الناشئة عن وقف التشغيل والاستعادة وصناديق البيئية؛
- الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق معين - نفايات المعدات الكهربائية والإلكترونية؛
- توزيع الأصول غير النقدية على المالكين؛
- الرسوم.

ثانيا - القياس المحاسبي للمخصصات في ظل أزمة كوفيد-19:

يتوقع المستثمرين سماع أخبار سيئة، لذا فإن الشركات تريد أن تضمن أنها سجلت كل التكاليف الآن، ولكن يتعين عليهم أن يعملوا على إيجاد التوازن الصحيح . بين توفير ما هو أقل من المطلوب وأكثر من ذلك، والنقطة الأساسية هنا هي أنه بموجب معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS لا يمكن الإعراف بمخصص عن خسائر التشغيل في المستقبل.¹⁵

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات والخصوم الطارئة والأصول الطارئة الاعتراف بمخصص عندما يكون هناك التزام حالي نتيجة لحدث سابق، و عندما يكون هناك تدفقات خارجة محتملة للموارد ويمكن عمل تقدير موثوق للمبلغ. ولذلك، فإن وجود أدلة واضحة على القرارات المتخذة ضروري لإثبات وجود التزام يسمح بالاعتراف بإعادة هيكلة أو تقليص المخصصات في القوائم المالية.¹⁶

لا يمكن الإعراف بمخصص عن خسائر التشغيل المستقبلية ولكن يجب الإعراف بمخصص عن عقد محتمل بخسارة، وهناك ثلاثة مجالات رئيسية:¹⁷

- أولها التكاليف الإضافية - لذلك هناك الكثير من التكاليف المرتبطة ب COVID-19 - وهل يجب الإعراف بكل هذه التكاليف الآن؟
- أما المجال الثاني فهو التكاليف المتكبدة . فماذا لو لم أعد أتوقع استرداد هذه التكاليف بالكامل؟
- وثالثا، مخصصات إعادة الهيكلة - إنها مجال صعب، ومتى يكون الوقت المناسب للاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة؟

بشأن نقطة التكاليف الإضافية، أحد المستثمرين في قطاع البناء، لديهم عقود بناء طويلة الأجل يتم المحاسبة عنها على أساس نسبة الإنجاز ، ولديهم الكثير من التحديات حول تأثيرات COVID-19 على هذه العقود، لذلك فهم حريصون حقا على الاعتراف بتأثير COVID-19 في الربح والخسارة الآن ، بدلا من التأثير على هوامشهم طويلة الأجل، وعلى وجه الخصوص، لا ترغب الإدارة في الإشارة إلى COVID-19 عند شرح نتائجها للسنوات القادمة، لذلك ، في بداية الإغلاق ، أغلق هذا المستثمر مواقع البناء وتكبد الكثير من التكلفة. تقرر أن هذه التكاليف لا تساهم في تقدم العقد ، لذلك تم نقلها إلى الأرباح والخسائر على الفور، الآن سوف يتكبد الكثير من التكاليف في المستقبل أيضا - لذا عليهم إعادة فتح المواقع ، ولا سيما لأنهم يجب أن يعملوا تحت التباعد الاجتماعي، لذا قد يكون يعمل بشكل أقل كفاءة مستقبلا ، ويريد توفير هذه التكاليف بحيث يتم الاعتراف بتأثير الفيروس الآن عندما يتوقع مستثمروه ذلك، هذا يشكل مجال بالغة الصعوبة وتتطلب قدرًا كبيراً من الدراسة - وأن بعض التكاليف المرتبطة بهذا الأمر ربما تحتاج إلى الاعتراف بها في المستقبل.¹⁸

تجد الشركات أنه من الصعب حقا رسم الخط الفاصل بين التكاليف المتعلقة مباشرة بمشروع معين مقارنة بتكاليف تشغيل الشركة، لنأخذ مثال. إذا قدرت شركة البناء أن سعر شراء المواد سيرتفع وسيستغرق الأمر (دعنا نقول) ستة أشهر أطول لإكمال المشروع ، فمن المحتمل أن تكون هذه هي التكاليف مرتبطة مباشرة بعقد البناء المحدد، تحتاج إلى النظر في هذه التكاليف عند تحديد ما إذا كان العقد قد أصبح محمل بخسارة، من ناحية أخرى ، إذا كان الإمتثال للوائح يحتاج العميل لتركيب شاشات بلاستيكية جديدة في المكتب في المستقبل، ثم هذه من المرجح أن تكون تكاليف التشغيل في المستقبل، سيتم الاعتراف بتكاليف التشغيل المستقبلية هذه فقط عند تكبدها - ولا يمكن الاعتراف بمخصص عنها في الوقت الحالي، لذا فإن ما يجب القيام به هو مراجعة بعناية جميع التكاليف المتعلقة بـ COVID-19 الآن وتقرير ما إذا كانت تكاليف تشغيل مستقبلية أو شيء يجب الاعتراف بمخصص له.¹⁹

التكلفة الإضافية الأخرى لـ COVID هي الغرامات. على سبيل المثال ، غرامة تأخير التسليم.²⁰ قد تؤثر ظروف العمل (الأعمال) المتغيرة بموجب COVID-19 أيضا على عقود التوريد الخاصة بالكيان، والعقود والإيجارات الأخرى، يجب فحصها لتحديد ما إذا كان هناك شرط "قوة القاهرة" يمكن أن يعفي الكيان من أي التزامات مرهقة، إذا لم يكن هذا التخفيف متاحا، فسيلازم إجراء تقييم ما إذا كانت المنافع الاقتصادية المتوقعة يمكن أن تكون أقل من التكاليف التي لا يمكن تجنبها للعقد ، مما يؤدي إلى التزام عقد مرهق.²¹

ينصح بالنظر فيما إذا كان العقد يحتوي على شرط القوة القاهرة وما إذا كان COVID-19 يعتبر قوة القاهرة في البلد، ولكن إذا تم التعرض لغرامة ، فيخشى أنه لا يمكن الاعتراف بمخصص خرق متوقع في المستقبل، و للإعتراف بمخصص ما ، يجب أن يكون هناك ما يسمى "حدث ملزم" و "التزام حالي" - من غير المحتمل أن يحدث هذا قبل خرق العقد، إذا كان الأمر كذلك ، فقد لا تكون حاجة إلى دفع أي غرامات،

من الأفضل مراجعة المحامين ، وهذا هو الحال أيضا إذا قرر إنهاء العقد، فهناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان هناك التزام حالي لا يمكن تجنبه.²²

إذا تم تحديد العقد على أنه محمل بخسارة، عندها يمكن الاعتراف بتكاليف إنهائه في وقت سابق، مع ذلك ، هناك اختلاف واحد: تكاليف إنهاء العقد هي جزء من الاختبار إذا كان العقد محمل بخسارة، لذا إذا تم تحديد العقد على أنه محمل بخسارة، عندها يمكن الاعتراف بتكاليف إنهائه في وقت سابق ، هناك حاجة إلى تحديد طبيعة هذه التكاليف ولا يعترف بمخصص عن الخسائر التشغيلية المستقبلية، والتحقق من تحديد الحدث الملزم الصحيح، إذا انتقلنا من هذه التكاليف الإضافية إلى التكاليف التي يلتزم بها، على سبيل: لدينا مصنع إنتاج وهم ملتزمون بشراء القفزات، ومع ذلك ، فقد اضطروا إلى إيقاف الإنتاج، لذلك قد يجادل البعض بأنهم بحاجة إلى الاعتراف بمخصص لهذا العقد لأنهم لن يكونوا قادرين على استخدام القفزات التي يلتزمون بشرائها، لكن لا يعتقد أن الأمر بهذه البساطة، عليهم أن يقرروا ما إذا كانوا سيتكبدون خسارة في عقود البيع ذات الصلة أم أنها مجرد حالة من الهامش المخفض.²³

يجب على الشركات مراجعة العقود الموقعة مع العملاء والموردين، مع إيلاء عناية خاصة في حالات الإخلال بالبنود التعاقدية، والتي قد تنطوي على جرد الخصوم الطارئة أو المخصصات التي ينبغي الاعتراف بها في القوائم المالية لأنه من المحتمل استخدام الموارد الاقتصادية.²⁴

يمكنهم أيضا التفكير فيما إذا كان بإمكانهم إنهاء أو إعادة التفاوض على عقد التوريد الحالي، في ظل الظروف الحالية، قد يكون هذا ممكنا حتى لو كان العقد في الأصل غير قابل للإلغاء، إذا لم يتمكنوا من تجنب شراء القفزات ، فسيلزمهم النظر فيما إذا كان هناك أي شيء آخر يمكنهم فعله بها ، مثل بيعها ، أو ما إذا كانوا سيتكبدون خسارة فعلية في ذلك.²⁵

وبالمثل، ينبغي النظر في إمكانية وضع مخصصات لعمليات إعادة هيكلة الموظفين نتيجة للتطور السلبي للأعمال.²⁶

لا يوجد إقرار بمخصص لتكاليف الموظفين مقدما فقط لأنه تم تركهم وتم تلقي المساعدة الحكومية، نعم-لا يمكنهم الإقرار بمخصص إلا إذا كان هناك عقد محمل بخسارة، فعند تقييم ما إذا كان عقدا محمل بخسارة، سيحتاج إلى مقارنة الفوائد المتوقعة بموجب العقد بالتكاليف التي لا مفر منها للوفاء بالالتزام، والتكلفة التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزام هي التكاليف للوفاء بالعقد وتكلفة إنهائه أيهما أقل، في هذا الصدد، يوجد مثال آخر على التكاليف الملتزمة، والذي يختلف عن القفزات، إلتزمت العديد من الشركات في جميع أنحاء العالم بتسريح الموظفين وتلقي المساعدة الحكومية، نعلم جميعا أن الموظفين سيغادرون للأشهر الثلاثة القادمة ولن يعملون، ولكن هذا يختلف عن القفزات، لا يتم الإقرار بمخصص عن تكاليف الموظفين مقدما فقط لأنه تم تسريحهم وتم تلقي المساعدة الحكومية، وسيتم المحاسبة عن تكاليف الموظفين الملتزم بهم كالمعتاد - لذلك سيتم الإقرار بالمصروفات في الفترة التي كان من المفترض أن يقدم فيها

الموظفون خدماتهم، وإذا تم تلقي منحة حكومية ، فسيتم الاعتراف بالدخل المرتبط بها في نفس فترة المصروفات التي تعوضها المنحة.²⁷

آخر ما يتم ذكره في التكاليف الملتمزم بها هو الإيجار، في هذه الأيام ، يتساءل الكثيرون عما إذا كان ينبغي عليهم التفكير في الاعتراف بمخصص عن عقد إيجار مرهق ، بموجب متطلبات الإيجار الجديدة الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 [عقود الإيجار]، لم يعد بالإمكان أن امتلاك مخصص إيجار مرهق.²⁸

فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعديلا على المعيار الدولي للتقارير المالية 16 بغية تسهيل محاسبة المستأجرين عن امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19²⁹، التغييرات كما يلي:
كوسيلة عملية، يسمح للمستأجرين أن يختاروا عدم تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار (تخفيض الأجرة) يعد تعديلا لعقد الإيجار، ويجب على المستأجر الذي يقوم بهذا الاختيار أن يحاسب عن أي تغيير في دفعات عقد الإيجار نتيجة لامتياز الإيجار بنفس الطريقة التي كان سيحاسب بها عن التغيير بتطبيق هذا المعيار فيما لو لم يكن التغيير تعديلا لعقد الإيجار.³⁰

وتتطبق الوسيلة العملية فقط على امتيازات الإيجار التي تحدث كنتيجة مباشرة لجائحة كوفيد-19 و فقط في حال استيفاء جميع الشروط الآتية:³¹

أ- أن يؤدي التغيير في دفعات الإيجار إلى عوض معدل لعقد الإيجار يماثل إلى حد كبير عوض عقد الإيجار قبل التغيير مباشرة، أو أقل منه؛³²

ب- أن يؤثر أي تخفيض في دفعات الإيجار فقط على الدفعات المستحقة، ابتداءً، في أو قبل 30 جوان 2021 (على سبيل المثال، سيستوفي تخفيض الأجرة هذا الشرط إذا أدى إلى تخفيض في دفعات الإيجار في أو قبل 30 جوان 2021 وزيادة في دفعات الإيجار التي تلي 30 جوان 2021)؛

ج- ألا يكون هناك أي تغيير جوهري في الشروط والأحكام الأخرى لعقد الإيجار.³³
ولا يمكن تكوين مخصص لأي تكاليف متعلقة بالإيجار تم استبعادها من قياس التزام الإيجار (وأصل حق الاستخدام) بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16.³⁴

شيء آخر يتم تغطيته هو مخصصات إعادة الهيكلة، كنتيجة لـ COVID-19، عميل تجزئة وهو يتطلع إلى إعادة هيكلة الأعمال، لذا فهو يفكر في عدم إعادة فتح بعض متاجره ، وفي الوقت نفسه جعل بعض موظفيه زائدين عن الحاجة، لذلك تماما مثل شركة البناء ، فهم أيضا حريصون حقا على حجز جميع التأثيرات المتعلقة بـ COVID في هذا النصف من العام ، وتقديم جميع الأخبار السيئة الآن حتى لا يكون لها تأثيرات طويلة المدى، ولكن إعادة الهيكلة مسألة صعبة، لا يعترف بالمخصصات إلا عند استيفاء شروط محددة، أولاً، يجب أن يكون لديك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة، وثانياً، تحتاج إلى رفع التوقعات الصحيحة بأنك ستنفذ تلك الخطة ، ويتوقع عادة أن تحدد الشركة المتاجر التي سيتم إغلاقها، وربما العدد التقريبي للموظفين الذين تخطط الشركة لجعلها زائدة عن الحاجة، وإذا تمت الموافقة على الخطة في هذه

المرحلة من قبل مجلس إدارة الشركة ولكنهم لم يتخذوا أي خطوات أخرى، فلن يكون ذلك كافياً للاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة.³⁵

يجب مراجعة المخصصات سنوياً وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي للالتزام.³⁶

ستدرج الشركة في قسم "المخصصات والطوارئ" أنها أخذت في الاعتبار جميع الحالات الطارئة المحتملة التي قد تنشأ عن الأزمة الناجمة عن فيروس كورونا، وبالمثل، سيشار إلى كل نوع من أنواع الطوارئ:³⁷

(أ) وصف موجز لطبيعتها، والتطور المتوقع لها والعوامل التي تعتمد عليها؛

(ب) تقدير كمي للآثار المحتملة على القوائم المالية، وفي حالة تعذر القيام بذلك، معلومات

عن أوجه عدم اليقين التي تسببت في ذلك، مع بيان الحدود القصوى والدنيا؛

(ج) وجود أي حق في السداد (التعويض)؛

(د) في الحالة الاستثنائية التي لا يمكن فيها تسجيل مخصص في الميزانية العمومية لأنه لا

يمكن تقييمه بشكل موثوق، يجب أيضاً توضيح أسباب عدم إمكانية إجراء مثل هذا التقييم.

خاتمة:

إن العدد الكبير من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام 1973، وفي ظل ظروف التباعد الاجتماعي وكذا التأثير المتزايد والسريع والغير مسبوق لكوفيد-19 على النشاط الإقتصادي للمؤسسة وما يصاحبه من إعداد لقوائمها المالية، يجعل الأمر أكثر صعوبة بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل مواكبة هذه التغييرات السريعة من خلال التعديلات المنتظر منه القيام بها في وقت وجيز، لذا يتطلب الأمر تضافر جهود كل من الخبراء المحاسبين و المنظمات المحاسبية الدولية والإقليمية والمحلية وأصحاب المصلحة باستخدام كافة الوسائل المادية والفنية والأخلاقية لمحاولة تلبية احتياجات معدي القوائم المالية في ظل الأحداث المالية و الإقتصادية التي لم يسبق لها مثيل التي يواجهونها عند إعداد القوائم المالية.

حيث في دراستنا هذه حاولنا معالجة تأثير كوفيد-19 على أحد العناصر الهامة في القوائم المالية في المؤسسة ألا وهو المخصصات، وذلك من خلال عرض متطلبات قياس المخصصات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37)، مروراً بمقارنة تلك المتطلبات مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي بخصوص المخصصات، لنختتم بعد ذلك بإسقاط المتطلبات السابقة على قياس الأحداث الناتجة عن كوفيد-19 والتي تمثل مخصصات وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

وفي الأخير دعنا نختصر النتائج في ثلاث نقاط رئيسية:

- لا يمكن الاعتراف بمخصص عن خسائر التشغيل المستقبلية، لذا، لا يمكن عكس كل تكاليف

COVID-19 الآن، ولا شك أن نتيجة هوامش الربح ليس أكثر من مجرد شيء ليس بالإمكان

الإعتراف بمخصص له؛

- قد يكون تقييم العقد المرهق صعبا في بعض الحالات لأنه قد يكون من الصعب تحديد التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد؛
- ليس بالإمكان الإعراف بمخصص إعادة الهيكلة ما لم يتم استيفاء معايير محددة.

المراجع:

1. الجريدة الرسمية، الجزائر. (05 04، 2009). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA). (2020). تعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16، تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-19 - مايو 2020. الرياض: SOCPA.
3. طارق عبد العال حماد. (2006). موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (المجلد 1). الإسكندرية: الدار الجامعية.
4. عبد القادر قادري. (2020). محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد-19 وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية. آفاق للعلوم .
5. طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (المجلد 4). (2006). الإسكندرية: الدار الجامعية.
6. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2017). معايير التقرير المالي الدولية. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض: SOCPA.
7. International Accounting Standards Board (IASB). (2020). IFRS 16 and covid-19. London: IFRS Foundation.
8. Deloitte. (2020). IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Retrieved 2 21, 2021, from iasplus: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>
9. Greuning, H. V. (2006). International financial reporting standards, A practical guide (fourth edition ed.). Washington: THE WORLD BANK.
10. Ian Greenwood, I. I. (2020). COVID-19 – Accounting for provisions. UK: KPMG IFRG Limited.
11. International Federation of Accountants (IFAC). (2020, 6 3). Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations. Retrieved 7 7, 2020, from SUPPORTING INTERNATIONAL STANDARDS: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>
12. Obert, R. (2003). Pratique des normes IAS/IFRS, Comparaison avec les règles Françaises et les US GAAP. Paris: Dunod.
13. Partner, R. &. (2020). Main accounting implications of the impact of COVID-19. Madrid: Rödl & Partner.
14. The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia. (2020). IMPACTS OF COVID-19 ON ANNUAL REPORT DISCLOSURES A guide for directors, preparers and auditors. Australia: Australian Institute of Company Directors, Chartered Accountants Australia and New Zealand and CPA Australia.

الهوامش:

¹ Deloitte. (2020). IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Retrieved 22 21, 2021, from iasplus: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>

² Ibid.

³ Greuning, H. V. (2006). International financial reporting standards, A practical guide (fourth edition ed.). Washington: THE WORLD BANK. p193.

⁴ طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (المجلد 4). (2006). الإسكندرية: الدار الجامعية. ص692.

⁵ مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2017). معايير التقرير المالي الدولية. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض: SOCPA. ص ص 978، 979.

⁶ Deloitte.op.cit.

⁷ مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. مرجع سبق ذكره. ص 980.

⁸ Obert, R. (2003). Pratique des normes IAS/IFRS, Comparaison avec les règles Françaises et les US GAAP. Paris: Dunod. p350.

⁹ مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. مرجع سبق ذكره. ص 981.

¹⁰ نفس المرجع. ص 982.

¹¹ Greuning, H. V. Op.cit. p194.

¹² طارق عبد العال حماد. (2006). موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (المجلد 1). الإسكندرية: الدار الجامعية. ص671.

¹³ الجريدة الرسمية، الجزائر. (05 04، 2009). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر. ص14.

¹⁴ Deloitte.op.cit.

¹⁵ Ian Greenwood, I. I. (2020). COVID-19 – Accounting for provisions. UK: KPMG IFRG Limited.p1.

¹⁶ The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia. (2020). IMPACTS OF COVID-19 ON ANNUAL REPORT DISCLOSURES A guide for directors, preparers and auditors. Australia: Australian Institute of Company Directors, Chartered Accountants Australia and New Zealand and CPA Australia.p48.

¹⁷ Ian Greenwood. Op.cit.p2.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.p3.

²⁰ Ibid.

²¹ The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia. Op.cit.p48.

²² Ian Greenwood. Op.cit. p3.

²³ Ibid.p4.

²⁴ Rödl & Partner. (2020). Main accounting implications of the impact of COVID-19. Madrid: Rödl & Partner.p4.

²⁵ Ian Greenwood. Op.cit. p4.

²⁶ Rödl & Partner. Op.cit. p4.

²⁷ Ian Greenwood. Op.cit.p5.

²⁸ Ibid.

²⁹ International Federation of Accountants(IFAC). (2020, 6 3). Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations. Retrieved 7 7, 2020, from SUPPORTING INTERNATIONAL STANDARDS: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>

³⁰ International Accounting Standards Board(IASB). (2020). IFRS 16 and covid-19. London: IFRS Foundation.p2.

³¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA). (2020). تعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16، تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-19 - مايو 2020. SOCPA: الرياض.ص.2.

³²International Accounting Standards Board (IASB). Op.cit.p2

³³ عبد القادر قادري. (2020). محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد-19 وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية. آفاق للعلوم . ص341.

³⁴ Ian Greenwood. Op.cit. p5.

³⁵ Ibid.p6.

³⁶ The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia. Op.cit.p48.

³⁷ Rödl & Partner. Op.cit. p.2