مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (09) /العدد (1)، جوان 2022، ص.ص:295-312

أثر كوفيد-19 على تصنيف عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

Impact of covid-19 on the classification of financial statement elements in accordance with IASs/IFRSs

قادري عبد القادر* [1]

[1] جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، الجزائر، univ-mosta.dz@Abdelkader.Kadri

تاريخ الاستلام:2021/06/07 تاريخ القبول:2021/11/06 تاريخ النشر :2022/06/15

ملخص:

تناقش هذه الدراسة اعتبارات المحاسبة وإعداد التقارير المالية الرئيسية للمؤسسات الإقتصادية المتعلقة بالظروف التي قد تنجم عن جائحة COVID-19، الغرض من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على بعض القضايا الرئيسية التي يجب على المؤسسات أخذها في الاعتبار في تصنيف البنود عند إعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، حيث خلصت الدراسة إلى عدة نتائج مهمة من أبرزها تأثير مشاكل السيولة ومخاطر الإئتمان الناجمة عن كوفيد-19 على تصنيف الأصول والخصوم المالية كمتداولة وغير متداولة.

الكلمات المفتاحية: تصنيف، عناصر، متداول، غير متداول، كوفيد-19.

ترميز JEL: M41

Abstract:

This study discusses key accounting and financial reporting considerations for economic entities related to conditions that may result from the COVID-19 pandemic. The purpose of this study is to highlight some of the key issues to be considered by entities in classification of elements when preparing their financial statements applying IFRS Standards. Ultimately, the study concluded with several important outcomes, whereby the impact of liquidity matters and credit risks arising from Covid-19 on classifying financial assets and liabilities as current and non-current to be the most significant.

Keywords : classification; elements; current; non-current; Covid-19.

JEL Classification Codes: M41

* **المؤلف المرسل**

1. مقدمة:

تم الإبلاغ عن COVID - 19 لأول مرة إلى منظمة الصحة العالمية (WHO) في ديسمبر 2019 وانتشر بسرعة إلى العديد من البلدان الأخرى، كما أعلنت منظمة الصحة العالمية أنه جائحة عالمي، لم يؤثر COVID-19 على صحة الناس في جميع أنحاء العالم فحسب، بل تسبب أيضًا في اضطرابات شديدة في البيئة الاقتصادية العالمية مما كان له تأثير سلبي على القوائم و التقارير المالية.

تعتبر القوائم المالية هي العنصر الأساسي في أي تقرير مالي، والتي من خلالها يتم توصيل نتائج القياس المحاسبي في شكل معلومات أو بيانات مالية إلى مستخدميها، حيث يعتبر أسلوب عرض عناصر القوائم المالية من أهم عوامل جودة المعلومات المالية التي تزود بها المؤسسة مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين والتي تشكل أساس لإتخاذ القرارات المتنوعة وعلى رأسهما، على سبيل المثال يعتمد المقرضون على قرار منح الإئتمان للمؤسسة على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزماتها المالية في الوقت المناسب وهذا يعتمد على مجموعة من التقييمات المالية التي يقوم بها البنك للقدرة الإئتمانية للمؤسسة وعلى رأسها الملاءة والسيولة المالية وهذا يعتمد بالأساس على تصنيف عناصر الميزانية كمتداول وغير متداول والذي يمكن البنك من بناء مؤشرات ونسب مالية تعطي نظرة دقيقة عن القدرة الإئتمانية للمؤسسة ومدى استحاقها للحصول على اللإئتمان من البنك بحيث يمكنه من استرجاع أمواله في الوقت المناسب وبدون مخاطر كبيرة.

في مارس 2020، أعلنت الحكومات إغلاقا مؤقتا كإجراء لتقليل انتشار COVID – 19، امتثالا للإغلاق، علقت معظم المؤسسات إنتاجها اعتبارا من مارس 2020، حيث تسبب الإغلاق أيضا في حدوث اضطرابات في سلسلة التوريد بما في ذلك توريد السلع المنتجة لعملاء الكيان واستلام الديون التجارية، تبلغ الخسارة الاقتصادية اليومية للمؤسسة من التعليق مبالغ هامة (في شكل إجمالي الربح للمبيعات والإنتاج المتوقعين في الفترة المعلقة) وتواجه المؤسسات أيضا مشاكل في السيولة بسبب المدفوعات المتأخرة من عملائها، كما أثرت تدابير الحد من COVID 19 أيضا على مخاطر الائتمان لعملاء المؤسسة ، والتي ستؤثر أيضا إلى جانب عوامل الاقتصاد الكلي الأخرى على خسائر الائتمان المتوقعة في الفترات اللاحقة، ونظرا للآثار والمدة التي ستستمر فيها التدابير المذكورة أعلاه، لا يمكن أن تتجنب المؤسسة الأثر العام على التقرير المالي للمؤسسة وخاصة تصنيف عناصر القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها والتي تسند في الغالب على معايير المحاسبة الدولية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير تدابير الحجر الصحي والتباعد الإجتماعي لإحتواء جائحة كورونا على تصنيف عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية المستندة على معايير المحاسبة الدولية في إعداد تقاريرها المالية؟

أهمية البحث:

- يستمد البحث أهمية من الأهمية الكبيرة للمعلومات المالية في اتخاذ القرارات؛
- أثر كوفيد-19 على جميع المجالات في المؤسسة الإقتصادية وخاصة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية؛
- تأثير كوفيد-19 على سيولة المؤسسة والتي تعتبر من أهم الأسس لتصنيف العناصر في القوائم المالية؛
- التأثير الكبير لكوفيد-19على تشغيل المؤسسة والتي تعتبر أيضا من الأسس المعتمدة في تصنيف عناصر القوائم المالية؛
- الاستمرار المتزايد في ارتفاع عدد المصابين والمتوفين من جراء عدوى فيروس كوفيد-19 مما ينذر باستمرار تدابير الغلق والتقييد الحكومي على بعض الحريات الإجتماعية والإقتصادية وبالتالي استمرار الآثار الإقتصادية و المالية والمحاسبية على المؤسسات الإقتصادية المتضررة.

أهداف البحث:

- عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- التعريف بعناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- بيان أسس تصنيف عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- إبراز تأثير كوفيد–19 على تصنيف عناصر القوائم المالية كمتداولة وغير المتداولة؛
- إبراز تأثير كوفيد–19 على تصنيف العناصر المالية والغير المالية للقوائم المالية؛
- مساعدة كل من المعدين والمراجعين في مجالات تخصصهم في الاضطلاع بمسؤولياتهم المهنية بشكل أكثر فعالية في هذه الأوقات الصعبة.

منهجية البحث:

تم التطرق إلى هذا الموضوع من خلال إتباع المنهج الوصفي لتوضيح المفاهيم المختلفة وكذلك المنهج التحليلي قصد تسهيل الفهم الكامل لموضوع من خلال تسليط الضوء على كافة أجزاءه.

2. عناصر القوائم المالية وشروط الإعتراف بها وأسس تصنيفها:

تشمل مجموعة القوائم المالية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم(1) ما يلي: (IASC Foundation staff, 2008, p. 1)

أ–قائمة الوضع المالي كما هي في نهاية الفترة.

ب–قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة التي سيتم عرضها إما:

(1) قائمة واحدة للدخل الشامل مع قسم للربح والخسارة يتبعه مباشرة قسم للدخل الشامل الآخر؛ أو (Ernst & Young, 2019, p. 116)

(2) أو من خلال عرض قسم الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة للربح أو الخسارة ، متبوعا مباشرة بقائمة تعرض الدخل الشامل الذي يبدأ بالربح أو الخسارة). (Deloitte , 2021)

ج–قائمة الدخل الشامل بالنسبة للفترة.

د–قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للفترة.

هـ–قائمة التدفقات النقدية بالنسبة للفترة.

و–الملاحظات: تشمل ملخص السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى.

ز–قائمة الوضع المالي كما هي في بداية الفترة المقارنة السابقة عندما تطبق المؤسسة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تجري إعادة بيان ذات أثر رجعي لعناصر في قوائمها المالية، أو عندما تعيد تصنيف العناصر في قوائمها المالية.

بالإضافة إلى ما سبق، يطلب (IAS1) عرض قائمتين لكل من القوائم(أ)،(ب)،(ج)،(د)،(هـ)، أي السنة الحالية والسنة السابقة، وفي حالة ما إذا أضيفت القائمة(و) يصبح عدد قوائم الوضع المالي هو ثلاث قوائم.

وتدخل القوائم المالية السابقة ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام، وتناسب المؤسسات التي تستهدف تحقيق الربح، بما في ذلك المؤسسات التجارية في القطاع العام، كما تنطبق على القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (Alibhai, et al., 2018, p. 46) ، و القوائم المالية ذات الغرض العام هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة. (IFRS Foundation(IFRS F), 2013, p. 3)

والتقارير المالية للأغراض العامة معدة لتزويد مقدمي الموارد بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد الخاصة بهم مثل الإقراض أو الاستثمار. (Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG, 2016, p. 816)

1.2.عناصر القوائم المالية:

1.1.2.عناصر قائمة الوضع المالي:

تتمثل عناصر قائمة الوضع المالي فيما يلي:

أ. الأصول:

هي موارد تحت سيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية والذي يتوقع منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة. (Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG, 2016, p. 65)

المنافع الاقتصادية التي تتضمنها الأصول هي قدرتها بشكل مباشر أم غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة، ويمكن أن تكون قدرة الأصول على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 72)

ويتضح من التعريف السابق للأصول ما يلي: (نور، 2000، صفحة 47، 48)

- أن الأصول هي موارد تسيطر عليها المؤسسة عن طريق الملكية أو أي حقوق قانونية مشابهة؛
- أن الأصول تنتج من أحداث ماضية، فعلى سبيل المثال، فالنية لشراء البضاعة لا تجعل تلك البضاعة أصل؛
- أن الأصول من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

يمكن أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها أي أصل من الأصول بالعديد من الطرق، مثلا يمكن للأصل أن: (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 70)

- يستخدم بشكل منفرد أو مع موجودات أخرى في إنتاج سلع أو خدمات تقوم المؤسسة ببيعها؛
- يبادل بأصول أخرى؛
- يستخدم في الوفاء بخصم؛ أو

- يتم توزيعه على أصحاب المؤسسة.

ب. **الخصوم:**

هو إلتزامات حالية للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والذي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج منافع اقتصادية من المؤسسة. (Jerry J. Weygandt; Paul D. Kimmel; Donald E. Kieso, 2018, pp. 11-41)

ويتضح من التعريف السابق للخصوم ما يلي: (نور، 2000، صفحة 48)

- الخصوم هي تعهدات حالية، بمعنى، المسئولية التي يترتب عليها التصرف أو الأداء بطريقة معينة، والتعهدات قد يلزم بتنفيذها القانون أو قد تنشأ من ممارسة النشاط العادي، والرغبة في المحافظة على علاقات تجارية جيدة؛
- الخصوم تنتج من أحداث ماضية؛
- الخصوم تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من المؤسسة لموارد، فتسوية التعهد الحالي في العادة ينطوي على تخلي المؤسسة عن أصول لكي تفي بحقوق الطرف الآخر.

ويمكن تسديد الإلتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال بواسطة: (لطفي، 2004، صفحة 479)

- الدفع نقدا؛
- تحويل أصول أخرى؛
- تقديم خدمات؛
- استبدال ذلك الخصم بخصم آخر؛
- تحويل الخصم إلى حق ملكية؛
- ويمكن أن يطفأ الخصم بطرق أخرى مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

ج. **حقوق الملكية:**

هي الحصة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كل الخصوم. (Obert, 2003, p. 58)

2.1.2. عناصر قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد الربح أو الخسارة للمؤسسة، بحيث يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

أ- **الدخل:**

هو زيادات في المنافع الإقتصادية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم، والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية(ماعدا الزيادات الناتجة من المساهمات من قبل المالكين). (Coby Harmon, 2013, p. 137)

ب- **المصروفات:**

هي نقصان في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ أصول أو نشوء خصوم، والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات للمشاركين في حقوق الملكية. (Deloitte, 2018)

2.2. شروط الإعتراف بعناصر القوائم المالية وأسس تصنيفها:

1.2.2. الإعتراف بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف هو عملية إدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل بند يفي بتعريف البند ويستوفي شروط الإعتراف (Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG, 2016, p. 815) ، فالإعتراف ينطوي على وصف البند في صورة لفظية وكذلك بمقدار في إجماليات الميزانية وقائمة الدخل (نور، 2000، صفحة 49).

وتتمثل شروط الإعتراف بالبند الذي يفي بتعريف أحد العناصر القوائم المالية فيما يلي: (Greuning, 2006, p. 5)

- من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند ستتدفق إلى أو من المؤسسة.
- البند لديه تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

وتطبق شروط الإعتراف على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات على النحو التالي:

أ. الإعتراف بالأصل:

يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المؤسسة وأن للأصل تكلفة أو قيمة التي يمكن قياسها بموثوقية. (Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG, 2016, p. 815)

ب. الإعتراف بالخصم:

يتم الإعتراف بالخصم في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد إلتزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية. (Barry Elliott, Jamie Elliott, 2019, p. 327)

ج. الإعتراف بالدخل:

يتم الإعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في الأصل، أو نقص في خصم ويمكن قياسها بموثوقية. (Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG, 2016, p. 821)

د. الإعتراف بالمصروف:

يتم الإعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الإقتصادية المستقبلي يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في خصم ويمكن قياسه بموثوقية. (Barry Elliott, Jamie Elliott, 2019, p. 496)

2.2.2. أسس تصنيف عناصر قائمة الوضع المالي:

قائمة الوضع المالي هي قائمة تبرز استخدامات المؤسسة أي الأصول وكذا مصادرها المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية.

وفيما يلي متطلبات (IAS1) بخصوص قائمة الوضع المالي:

المتطلب الأساسي في المعيار هو أن الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة ينبغي عرضها كتصنيفات منفصلة في صلب قائمة الوضع المالي، ولذلك فالتفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة، وينص المعيار على أن دورة تشغيل المؤسسة هي الوقت المنفصل بين اقتناء الأصل من أجل المعالجة وتحققها نقدا أو بما في حكم النقدية.

الإستثناء لهذا المتطلب هو عندما يوفر عرض قائم على السيولة معلومات موثوقة وملاءمة عندما يسري ذلك الإستثناء، يشترط في هذه الحالة عرض الأصول والخصوم حسب ترتيب السيولة، والسبب الذي يقدمه المعيار

هو أن بعض المؤسسات(مثل المؤسسات المالية) لا تورد سلعا أو خدمات ضمن دورة تشغيلية يمكن تمييزها بوضوح، وبالنسبة لتلك المؤسسات يوفر عرض الأصول والخصوم معلومات موثوقة و أوثق صلة مما هو متداول وغير متداول. (حماد، 2006، صفحة 302)

وإضافة إلى ما سبق يسمح المعيار للمؤسسة أن تعرض بعض أصولها وخصومها مستخدمة التبويب المتداول والغير متداول والبعض الآخر طبقا لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات موثوق فيها وأكثر ملاءمة، وتظهر الحاجة إلى هذا التبويب عندما يكون لدى المؤسسة عمليات ذات طبيعة متنوعة. (International Federation of Accountants (IFAC), 2020, p. 179)

أ- الأصول المتداولة والغير متداولة:

ينص (IAS1) على أن يتم تصنيف الأصول كأصول متداولة عندما: (Ernst & Young, 2019, p. 122)

- يتوقع تحقق الأصل، أو يقصد بيعه أو استهلاكه في دورة تشغيله العادية؛
- يحتفظ بالأصل أصلا لغرض المتجارة؛
- يتوقع تحقق الأصل خلال 12 شهرا بعد فترة التقرير؛
- يكون الأصل نقدا أو ما في حكم النقد ما لم يقيد من التبادل أو الإستعمال في تسوية خصم على الأقل 12 شهرا بعد فترة التقرير.

تصنف المؤسسة كل الأصول الأخرى كأصول غير متداولة.

ب- الخصوم المتداولة والغير متداولة:

ينص (IAS1) على أن يتم تصنيف الخصوم كخصوم متداولة عندما: (International Accounting Standards Board, 2008, p. 899)

- يتوقع تسديد الخصم في دورة التشغيل العادية؛
- يحتفظ بالخصم في الأصل لغرض المتاجرة؛
- ينتظر أن يسدد الخصم خلال 12 شهر بعد فترة التقرير؛
- لا تمتلك المؤسسة حق غير مشروط لتأجيل تسديد الخصم على الأقل لمدة 12 شهر بعد فترة التقرير.

تصنف المؤسسة كل الخصوم الأخرى كخصوم غير متداولة.

3. أثر كوفيد-19 على تصنيف الأصول والخصوم كمتداولة وغير متداولة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

قد يؤدي COVID-19 إلى تغير التوقعات حول الوقت المتوقع لتحقيق الأصول، وتغيير تصنيفها على أنها متداولة / غير متداولة. (The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants (Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia., 2020, p. 47

وبالمثل. قد يؤدي COVID-19 إلى تغيير التوقعات حول الوقت المتوقع لدفع الخصوم، مما يغير تصنيفها على أنها حالية/غير حالية. (The Australian Institute of Company Directors (AICD), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia., 2020, p. 47)

وينبغي للشركات أن تنظر في تصنيف الأصول والخصوم باعتبارها متداولة أو غير متداولة في تاريخ التقرير، على سبيل المثال، القرض الذي يتم انتهاك شروطه في تاريخ التقرير، بحيث يصبح الالتزام مستحق السداد عند الطلب، يجب تصنيفه على أنه متداول، ما لم تحصل الشركة على تنازل قبل تاريخ التقرير. (Kegalj, 2020, p. 4)

قد تكون تأثيرات كوفيد-19 على تصنيف الأصول والخصوم ليس على سبيل الحصر، تتضمن:

1.3. تصنيف الإلتزامات المالية:

تحتاج الكيانات إلى النظر فيما إذا كان تصنيف القروض والالتزامات التمويلية الأخرى بين غير المتداولة والمتداولة قد تأثر. (Accountants, A. F. Ferguson & Co. Chartered, 2020, p. 12)

حيث قد تؤدي شروط الـ COVID-19 إلى الإخلال بالملاءة المالية أو النسب التعاقدية(العهود)، الأمر الذي ينطوي على إعادة تصنيف بعض الالتزامات الخاضعة لشروط الإلغاء المبكر باعتبارها التزامات متداولة. (Rödl & Partner, 2020, p. 4)

فنتيجة لـ كوفيد – 19 ، قد تجد بعض الكيانات نفسها في خرق لمواثيق القروض، وفي بعض الحالات قد يتم تفعيل شرط التغيير السلبي الجوهري، وقد يؤدي هذا إلى تغيير شروط سداد القروض وإعادة سداد بعض القروض عند الطلب. (Accountants, A. F. Ferguson & Co. Chartered, 2020, p. 12)

قد تؤدي ظروف التداول غير المستقرة ونقص التدفقات النقدية في المناطق المتأثرة إلى زيادة مخاطر خرق الكيانات للتعهدات المالية، يجب على الكيانات النظر في كيفية تأثير خرق عقد القرض على توقيت سداد القرض ذي الصلة والخصوم الأخرى (على سبيل المثال يصبح مستحق السداد عند الطلب) وكيف يؤثر ذلك على تصنيف الخصوم ذات الصلة في تاريخ التقرير. (deloitte, 2020, p. 33)

عندما تكون تعهدات الديون معرضة لخطر الانتهاك، في هذه الظروف قد تحتاج شروط التمويل إلى إعادة التفاوض إذا أريد الاستمرار في تصنيف الدين على أنه غير متداول، إذا لم يتم إعادة التفاوض على الشروط المالية قبل نهاية العام، فقد يؤدي ذلك إلى تصنيف الدين على أنه متداول، فإذا تم تلقي تنازل عن الإنتهاك قبل نهاية العام، فقد يؤثر ذلك أيضا على التصنيف (The Australian Institute of Company Directors (AICD), (Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and CPA Australia., 2020, p. 48

في حالة حدوث خرق في تاريخ التقرير أو قبله، ويوفر الخرق للمقرض الحق في المطالبة بالسداد في غضون 12 شهرا من تاريخ التقرير ، فيجب تصنيف الالتزام على أنه متداول في القوائم المالية للمنشأة في حالة عدم وجود أي اتفاقيات تم إجراؤها في أو قبل تاريخ التقرير تمنح الكيان الحق في تأجيل السداد بعد 12 شهرًا من تاريخ التقرير. (deloitte, 2020, p. 33)

يمكن أن يكون لانقطاع الإنتاج وانخفاض المبيعات آثار على رأس المال العامل للكيان وقد يؤدي إلى خرق ميثاق الدين مما يؤدي إلى أن يصبح الالتزام متداولا. (deloitte, 2020, p. 14)

قد تبحث الكيانات عن طرق لإدارة هذه المخاطر، بما في ذلك استخدام مصادر تمويل بديلة، مثل الدفع اللاحق للموردين ،عندما تحدد الكيانات مسبقًا أن الالتزامات المستحقة في هذه السيناريوهات يتم عرضها على أنها دائنون تجاريون أو دائنون آخرون وليس كقروض، فإن أي زيادة في مدة السداد ستتطلب إعادة تقييم التصنيف للتأكد من أنها لا تزال مناسبة. سيكون الإفصاح عن هذه التسهيلات أمرا بالغ الأهمية خاصة عندما تكون جوهرية بالنسبة لتمويل الكيان أو جودته (deloitte, 2020, p. 14)

2.3. تصنيف الأصول المالية:

فقد تؤدي الزيادة في دوران وقيمة المبيعات إلى الحاجة إلى النظر فيما إذا كان هناك تغيير في نموذج أعمال الكيان أو ما إذا كان نموذج الأعمال الجديد قد تم الشروع فيه. (deloitte, 2020, p. 15)

بموجب السيناريو الحالي، كجزء من استراتيجيتها لإدارة مخاطر الائتمان والسيولة (deloitte, 2020, p. 15)، قد تقرر الكيانات بيع بعض الأوراق المالية بسبب التغير في مخاطر الائتمان الأساسية على تلك الأوراق المالية، لا يؤثر بيع الأصول المالية هذا على تصنيف نموذج الأعمال للأوراق المالية "المحتفظ بها للتحصيل" الحالية، وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية 9، فإن الزيادة في وتيرة أو قيمة بيع الأصول المالية في فترة معينة لا تتعارض بالضرورة مع هدف الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إذا كان بإمكان كيان ما أن يشرح أسباب تلك المبيعات ويبين سبب عدم انعكاس هذا البيع لهذه الأصول المالية على تغيير في نموذج أعمال الكيان، يقدم المعيار الدولي للتقارير المالية 9 مثالا على أنه عندما تتوقع المنشأة أنها ستبيع محفظة خاصة من الأصول المالية فقط في سيناريو حالة الإجهاد، فإن هذا السيناريو لن يؤثر على تقييم المنشأة لنموذج الأعمال لتلك الأصول إذا توقع الكيان بشكل معقول أن مثل هذا السيناريو سوف لن يحدث. (Accountants, A. F. Ferguson & Co. Chartered, 2020, p. 3)

قد تجد بعض الكيانات التي لديها أصول محتفظ بها بموجب نموذج أعمال "محتفظ بها للتحصيل والبيع" أو "محتفظ بها للبيع" أن المبيعات المتوقعة سابقًا لم يعد من المتوقع حدوثها بسبب انخفاض قيم الأصول أو في سيولة السوق ذات الصلة، ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 على أنه لا تغيير في النية المتعلقة بأصل معين (حتى في ظروف التغيرات الهامة في ظروف السوق) ، ولا الاختفاء المؤقت لسوق معين يمثل تغييرا في نموذج أعمال الكيان (deloitte, 2020, p. 15)

من المتوقع أن تكون عمليات إعادة التصنيف الناتجة عن تغيير في نموذج الأعمال نادرة للغاية و تترتب عليها فقط عندما يكون النشاط مهما لعمليات المنشأة ؛ يتم تطبيقها بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف (deloitte, 2020, p. 15)

قد تحتاج الكيانات أيضا إلى إعادة النظر في التصنيف الحالي لبعض الاستثمارات كنقدية معادلة في إطار معيار المحاسبة الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية. لتصنيفه كنقدية معادلة ، يجب الاحتفاظ باستثمار ، على سبيل المثال في صندوق سوق المال ، لغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل ويجب أن تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معروفة وتخضع لتغييرات طفيفة في القيمة، من المرجح أن تزيد الظروف الاقتصادية الحالية من تقلبات أسعار العديد من الاستثمارات وتقلل من سيولتها. (deloitte, 2020, p. 15)

يعرّف معيار المحاسبة الدولي 7 النقدية المعادلة على أنها استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة وقابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معروفة والتي لا تتعرض لمخاطر كبيرة من التغيرات في القيمة، قد تحتاج الكيانات إلى النظر فيما إذا كانت الاستثمارات المصنفة كنقدية معادلة تستمر في تلبية متطلبات هذا التصنيف، إذا لم يكن الأمر كذلك ، فقد يلزم إجراء تغيير في تصنيف الاستثمارات. (deloitte, 2020, p. 36)

على سبيل المثال ، يجب على الكيانات النظر في ما إذا كانت الاستثمارات في الصناديق ، مثل صناديق أسواق المال ، قد شهدت انخفاضا ضئيلا في القيمة، أيضا، قد تمنح البنود الواردة في مستندات الصندوق مدير الصندوق القدرة على تقييد الاسترداد في ظروف استثنائية قد تنطبق على جائحة COVID-19، عند النظر في تأثير القيود التي قد تحد من قدرة المستثمر على استرداد الوحدات في الصندوق، ينبغي النظر في ما إذا كانت هذه الشروط موجودة في تاريخ التقرير، أو من المتوقع وجودها على المدى القصير الذي يلي تاريخ التقرير المالي، و لذلك سيحد من قدرة المستثمر على تحويل وحداته بسهولة إلى مبلغ نقدي معروف. (deloitte, 2020, p. 36)

يتم تطبيق تغيير في التصنيف نتيجة لتغيير في الحقائق والظروف بشكل مستقبلي (أي لا يتم إعادة ذكر الفترة المقارنة). (deloitte, 2020, p. 36)

3.3. القوائم المالية الموحدة:

1.3.3. تأخر الوقت في إعداد التقرير:

عندما تقوم شركة تابعة بإعداد القوائم المالية لفترة تقارير مختلفة ، فمن الضروري أيضًا مراجعة قائمة المركز المالي للشركة التابعة للتأكد من أن البنود لا تزال مصنفة بشكل صحيح على أنها متداولة أو غير متداولة في نهاية الفترة المالية للمجموعة، على سبيل المثال ، قد يتطلب خرق العهد الذي تم تحديده على أنه حدث غير تعديلي في القوائم المالية لشركة تابعة إعادة تصنيف الالتزامات المتأثرة في القوائم المالية الموحدة إذا تم إعدادها في تاريخ بعد تاريخ الانتهاك في العهد وإذا لم يتنازل المُقرض عن حقه في المطالبة بالسداد لمدة 12 شهرا على الأقل من تاريخ القوائم المالية الموحدة. (deloitte, 2020, p. 26)

2.3.3. الاستثمارات الأجنبية طويلة الأجل داخل المجموعة:

تقدم الفقرة 32 من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" استثناءًا يسمح بالاعتراف بالمكاسب والخسائر على بعض بنود العملات الأجنبية داخل المجموعة ذات طبيعة الاستثمار طويل الأجل في الدخل الشامل الآخر بدلاً من الاعتراف بها في الربح أو الخسارة، لكي يتم تأهيل عنصر ما كاستثمار طويل الأجل ، يجب أن تكون المنشأة قادرة على التأكيد على أن "التسوية ليست مخططة ولا يحتمل أن تحدث في المستقبل المنظور"، قد تحتاج المنشأة التي وصفت بندًا داخل المجموعة كجزء من صافي استثمارها في المنشأة إلى إعادة تقييم ما إذا كان هذا التحديد لا يزال مناسبًا في البيئة الاقتصادية الحالية. على سبيل المثال ، قد تحتاج الكيان الذي يخطط للخضوع لإعادة الهيكلة بسبب جائحة COVID-19 إلى إعادة تقييم ما إذا كانت بعض القروض بين الشركات التي تم تحديدها سابقًا على أنها ذات "طبيعة استثمارية طويلة الأجل" يجب أن تستمر في المحاسبة على هذا النحو إذا يمكن الآن تسوية القروض في "المستقبل المنظور" فيما يتعلق بخطة إعادة الهيكلة. (deloitte, 2020, p. 30)

4.3. متطلبات الإفصاح

يتعين على الشركات الإفصاح عن أي تقصير في سداد قرض أو خرق لاتفاقية قرض لم يتم علاجه في تاريخ التقرير أو قبله. (Kegalj, 2020, p. 4)

يجب على الكيانات أن تنظر في كيفية انعكاس استخدام أساليب تعزيز رأس المال المتداول أو إدارته في إفصاح الكيان عن إدارة مخاطر السيولة على النحو المطلوب في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 الأدوات المالية: الإفصاحات، على سبيل المثال ، يجب على الكيانات النظر في تقديم إفصاحات كمية ونوعية مفصلة بما فيه الكفاية حول: (deloitte, 2020, p. 14)

- وصولهم إلى النقد ومصادر التمويل؛
- أي تغييرات أو تغييرات محتملة في ترتيبات التمويل الحالية؛
- أي ترتيبات جديدة تم الدخول فيها؛

- تصنيفات الائتمان وأية تغييرات تؤثر على التكلفة أو الوصول إلى التمويل (درجات الائتمان وأي تغييرات تؤثر على التكلفة أو الوصول إلى التمويل (على سبيل المثال ، إذا انخفض التصنيف إلى ما دون تصنيف الاستثمار)؛ و

- أي تطورات لاحقة لتاريخ التقرير؛

- إذا كان ذلك مناسبا، يجب على الكيانات توضيح تأثير برامج المساعدة الحكومية كجزء من إدارة مخاطر السيولة،على سبيل المثال، قد تتضمن عمليات الإفصاح مقدار التمويل المتاح ، واحتمالية استخدام التمويل والأفق الزمني الذي تتوفر فيه الأموال. (deloitte, 2020, p. 15)

عندما تقوم المنشأة بتغيير عرض أو تصنيف البنود في قوائمها المالية ، يجب على المنشأة إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن إعادة التصنيف غير عملي. عندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة ، يجب على المنشأة الإفصاح عن: (International Accounting Standards Board, 2008, p. 894)

(أ) طبيعة إعادة التصنيف؛

و (ب) قيمة كل بند أو فئة من البنود المعاد تصنيفها. و

(ج) سبب إعادة التصنيف.

عندما يكون من غير العملي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب عدم إعادة تصنيف المبالغ؛

و (ب) طبيعة التعديلات التي كان من الممكن إجراؤها إذا تم إعادة تصنيف المبالغ.

4. خاتمة:

تعد القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركاز المالي والأداء المالي للمنشأة. فهدف القاوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعد مفيدة لشريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتظهر القوائم المالية – أيضا – نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق هذا الهدف، توفر القوائم المالية معلومات عما يخص المنشأة من: الأصول.الالتزامات.حقوق الملكية. الدخل والمصروفات، بما في ذلك المكاسب والخسائر.مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بصفتهم ملاك. التدفقات النقدية.تساعد هذه المعلومات، مع المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتحديد، التنبؤ بتوقيتها ودرجة تأكدها.

ينظر مستخدمو القوائم المالية عن كثب في العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم أو الإلتزامات المتداولة، هذه العلاقة مهمة في تقييم سيولة الشركة – قدرتها على سداد الالتزامات المتوقع أن تكون مستحقة خلال الفترة المقبلة، فعندما تتجاوز الأصول المتداولة الخصوم المتداولة ، يكون احتمال سداد الالتزامات مناسبًا، عندما يكون العكس صحيحا ، قد لا يتم الدفع للدائنين على المدى القصير، وقد تضطر الشركة في النهاية إلى الإفلاس، فمثل هذه التحليلات والقرارت المبينية عليها تتأثر بالتصنيف الملائم لعناصر القوائم المالية أثناء إعدادها وعرضها مما يساهم في رفع جودة المعلومات المالية التي تنبني عليها القرارات الداخلية والخارجية المرتبطة بالمؤسسة الإقتصادية ومتخذي القرار.

مع زيادة انتشار الوباء ، تعاني الكيانات من ظروف مرتبطة غالبا بتراجع اقتصادي عام، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، تقلب الأسواق المالية وتآكل القيمة السوقية ، وتدهور الائتمان ، ومخاوف السيولة، والزيادات الإضافية في التدخل الحكومي، وزيادة البطالة، الانخفاضات الواسعة في الإنفاق التقديري للمستهلك، وزيادة مستويات المخزون، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب والقيود على العرض، وتسريح وإجازات العمال، وأنشطة إعادة الهيكلة الأخرى، ومشاكل استمرارية الشركات ، وما إلى ذلك. وقد يكون لاستمرار هذه الظروف أثر سلبي طويل الأمد على الحالة المالية للكيان ونتائجه.

نعتقد أن قضايا المحاسبة وإعداد التقارير ستكون الأكثر انتشارًا وصعوبة للمؤسسات الإقتصادية نتيجة لتأثير الوباء، وقد يكون لهذا أيضا آثار تتعلق بالتصنيف المحاسبي لعناصر القوائم المالية بالنسبة للعديد من الكيانات، لذا يجب على المؤسسات أن تنظر بعناية في تأثير العوامل السالفة الذكر على إمكانية إجراء تعديلات على تصنيف بعض العناصر في القوائم المالية بحيث تعكس بشكل صادق وعادل الظروف الفريدة المحيطة بالمؤسسة في ظل انتشار الوباء.

النتائج:

ومن خلال هذه الدراسة تمكنا من الخروج بعدة نتائج تتضمن ليس على سبيل الحصر ما يلي:

- في البيئة الحالية ، تعد جودة التقارير المالية والإفصاحات ذات الصلة أكثر أهمية من أي وقت مضى للأسواق والمستثمرين؛
- يجب أن تركز الكيانات التي لديها أعمال متضررة سلبا من جائحة COVID-19 على التقرير عن قيم الأصول والوضع المالي؛
- يتوقع المستثمرون إفصاحا واضحا عن التأثيرات على أعمال المؤسسة وأي مخاطر وحالات عدم اليقين وافتراضات رئيسية واستراتيجيات الإدارة والتوقعات المستقبلية؛

- ندرك أن المؤسسات قد تواجه حالات عدم اليقين حول الظروف الاقتصادية والسوقية المستقبلية، والتأثير المستقبلي على أعمالهم، وبناء على ذلك، قد يحتاج المديرون والإدارة ومراجعو الحسابات إلى إصدار أحكام صعبة بشأن قيم الأصول والوضع المالي؛

- النظر في أي من الآثار التي تحتاج إلى معالجة وما إذا كان ينبغي الاعتراف بها وقياسها والافصاح عنها وكيفية ذلك، سواء في التقرير المالي أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي؛ وسيكون القيام بذلك بفعالية أمرا بالغ الأهمية لضمان أن التقرير المالي يبلغ بوضوح الأداء المالي للكيان ومركزه المالي عند الإبلاغ خلال الفترات المتأثرة بـ COVID-19 ؛

- من المحتمل أن يخضع التقرير المالي إلى درجة أكبر من التغيير مقارنة بالسنوات السابقة حيث قد يلزم إدخال سياسات محاسبية جديدة ومراجعة السياسات المحاسبية الحالية وتحديد تقديرات وحالات عدم اليقين وإقرارها ووضع إفصاحات جديدة واعتبارات حول معالجة الاستمرارية؛

- تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الشركات تصنيف أصولها ومطلوباتها على أنها متداولة أو غير متداولة، ما لم يكن عرض ميزانيتها العمومية على أساس السيولة يجعل الميزانية العمومية أكثر صلة (تقوم البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بهذا ، بدءًا من الأصول الأكثر سيولة (النقدية) والمسؤوليات، نظرا لأن التصنيف الحالي وغير الحالي ليس تصنيفا ذا مغزى لأعمالهم.)؛

- دورة التشغيل للمنشأة هي الوقت بين اقتناء الأصول لتحويلها وبين تحققها في شكل نقد أو معادلات نقد، نتيجة لتداعيات كوفيد-19 قد تجد المؤسسة صعوبة في تحديد دورة التشغيل بشكل دقيق، ينص معاير المحاسبة الدولي رقم1 أنه المؤسسة عندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها اثنا عشر شهرا؛

- قد تكون مخاطر التركيز مهمة بشكل خاص لبعض الكيانات عندما يتركز العملاء في صناعة تتأثر سلبا مثل الضيافة والسياحة وصناعات الطيران، ستحتاج هذه الكيانات إلى الإفصاح بوضوح عن التأثير المحتمل على السيولة إذا كان كبيرا؛

- من المهم تسليط الضوء على أن العديد من الكيانات قد تسعى إلى إعادة جدولة / إعادة هيكلة التزاماتها المالية، وقد تشمل إعادة الجدولة وإعادة الهيكلة هذه طلبات إلى المانحين للتخفيف فيما يتعلق بعهود المتعلقة بالقروض معينة، يجب أن تحصل المنشآت على مثل هذه التسهيلات في تعهدات القروض قبل تاريخ التقرير لمتابعة التصنيف الحالي للقرض بين غير المتداول والمتداول.

5. المراجع:

1. أحمد محمد نور. (2000). المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

2. أمين السيد لطفي. (2004). المحاسبة الدولية،الشركات متعددة الجنسيات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

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

5. Accountants, A. F. Ferguson & Co. Chartered. (2020). Accounting implications of the impacts of COVID - 19 An Overview of IFRS Requirements. KARACHI▪LAHORE▪ISLAMABAD: A. F. Ferguson & Co.

6. Alibhai, S., Bakker, E., Balasubramanian, T. V., Bharadva, K., Chaudhry, A., Coetsee, D., et al. (2018). Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards. United States: Wiley.

7. Barry Elliott, Jamie Elliott. (2019). Financial Accounting and Reporting. (8, Ed.) United Kingdom: Pearson.

8. Coby Harmon. (2013). Accounting Principles Weygandt Kimmel Kieso (11 ed.). usa: John Wiley & Sons, Inc.

9. Deloitte . (2021, 05 28). IAS 1 — Presentation of Financial Statements. Retrieved 5 28, 2021, from iasplus: https://www.iasplus.com/en-gb/standards/ias/ias1

10. Deloitte. (2018, 1 1). Conceptual Framework for Financial Reporting 2018. Retrieved 5 28, 2021, from iasplus: https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework

11. deloitte. (2020). IFRS in Focus-Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 Disease. london: Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”).

12. Ernst & Young. (2019). International GAAP 2019: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.

13. Gabriela Kegalj. (2020). What is the impact of COVID-19 on interim financial statements? KPMG IFRG Limited: KPMG IFRG Limited.

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

15. IASC Foundation staff. (2008). IAS 1 Presentation of Financial Statements, Technical Summary. london: IASC Foundation.

16. IFRS Foundation(IFRS F). (2013). International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements. Riyad: Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants - SOCPA.

17. International Accounting Standards Board. (2008). International Financial Reporting Standards (IFRSs). London: International Accounting Standards Board.

18. International Federation of Accountants (IFAC). (2020). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (Vol. 1). New York: IFAC.

19. Jerry J. Weygandt; Paul D. Kimmel; Donald E. Kieso. (2018). Accounting Principles (13 ed.). US: John Wiley & Sons, Inc.

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

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

22. Shirley CARLON, Rosina MCALPINE-ML ADENOVIC,Chrisann PALM, Lorena MITRIONE, Ngaire KIRK, Lily WONG. (2016). Financial Accounting Reporting, Analysis And Decision Making (5 ed.). Australia: John Wiley & Sons.

23. 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.