

ما مدى تأثير جائحة كورونا (كوفيد -19-) على مستقبل المرجعية المحاسبية الدولية-رؤية تحليلية من منظور محاسبي-.
What Is The Impact Of The Corona Pandemic (Covid-19-) On The Future Of The International Accounting Reference - An Analytical Vision From An Accounting Perspective-.

ضويفي حمزة
جامعة تيسمسيلت - الجزائر

Email:hamzadhoui@gmail.com

عنون فؤاد¹
جامعة تيسمسيلت - الجزائر

Email:announ.fouad@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ النشر: 2023/03/ 03

تاريخ القبول: 2023/01/ 04

تاريخ الاستلام: 2022/06/ 15

ملخص:

تطرق هذه الدراسة لمعالجة إشكالية رئيسية تتمحور حول درجة تأثير جائحة كورونا (كوفيد -19-) على الممارسات المحاسبية الراهنة من جهة و مستقبل المرجعية المحاسبية من جهة أخرى، من خلال تحديد متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية بما يتوافق مع مستجدات البيئة الراهنة في ظل مستجدات معايير (IAS/IFRS). وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أدى إنتشار جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) إلى عدم القدرة على تطبيق بعض بنود معايير المحاسبة الدولية في سبيل إعداد وعرض القوائم المالية مما يتطلب ضرورة استمرارية العمل على تطوير المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معايير (IAS/IFRS) وجعلها أكثر استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال العصرية. **الكلمات المفتاحية:** جائحة كورونا (كوفيد -19-)، التنظير المحاسبي، معايير الإبلاغ المالي الدولية، الهيئات المحاسبية الدولية، إعداد وعرض القوائم المالية.

Abstract:

This study addressed a major problem centered on the degree of impact of the Corona pandemic (Covid-19-) on current accounting practices on the one hand, and the future of accounting reference on the other, by specifying the requirements for preparing and presenting the financial statement in line with the developments of the current environment in light of the developments in standards (IAS/IFRS).

The study reached the most important results: the spread of the Corona virus pandemic (Covid-19-) led to the inability to apply some provisions of international accounting standards in order to prepare and present financial statements, which requires the necessity of continuity of work on developing the international accounting reference represented in (IAS/IFRS) and make it more responsive to the requirements of the modern business environment.

Key words: Corona pandemic (Covid-19-), Accounting Theorizing, International Financial Reporting Standards, International Accounting Bodies, Preparation And Presentation Of Financial statements.

مقدمة:

1 - المؤلف المرسل: عنون فؤاد، Email:announ.fouad@cuniv-tissemsilt.dz

لقد تميزت المحاسبة ومعاييرها بالمرونة و الديناميكية وهذا من أجل مواكبة متغيرات البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها، وتعتبر المحاسبة و معاييرها مكوناً مهماً من مكونات هذه البيئة، وفي ظل تطورات جائحة كورونا وانعكاساتها على جميع القطاعات والمجالات كان لا بد للمحاسبة أن تستجيب لهذه التطورات بما يناسب و يلائم الحاجة إلى القياس و الإفصاح المحاسبي وصولاً إلى المعلومات التي توفرها المحاسبة للمستخدمين المختلفين من أجل مساعدتهم على إتخاذ القرارات الرشيدة.

كل هذا دفع بالمنظمات العالمية التي تقود التنظير والمهتمة بالفكر المحاسبي إلى تقديم مساهمات هامة في سبيل الحد من أثار الجائحة على ظروف إعداد و عرض القوائم المالية من خلال توضيح طرق القياس و إعطاء البدائل المناسبة للتعامل مع هذه الظروف من أجل محاولة تقديم معلومات محاسبية دقيقة لإتخاذ القرارات.

الإشكالية: تسببت جائحة كورونا (كوفيد-19) في حدوث تأثير سلبي كبير على جميع منشآت الأعمال وعلى كافة الأنشطة والمجالات والتي فرضت ظروفًا وديناميكية جديدة على الممارسة المحاسبية خاصة فيما يتعلق بتطبيق الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية، في ظل هذه المستجدات لا تزال المنظمات المحاسبية الدولية الجهة الموثوق بها من طرف المستخدمين المختلفين لترشيد الممارسة المحاسبية والحفاظ على مصداقية و موثوقية المعلومات المالية التي توفرها القوائم والتقارير المالية، مما سبق يمكننا صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى استجابة الهيئات المحاسبية الدولية لتداعيات المحاسبية لجائحة كورونا (كوفيد-19) وما هو مستقبل المرجعية

المحاسبية الدولية بعد الجائحة؟.

ولإجابة على السؤال الرئيسي نطرح لأسئلة الفرعية المشتقة من أجل التطرق لكافة جوانب البحث كما يلي:

- كيف أثر إنتشار فيروس كورونا على الممارسات المحاسبية ؟؟

- ما هو موقف المنظمات المحاسبية من إعداد وعرض القوائم المالية في ظل صعوبة تقدير مدى قدرة المنشآت على الاستمرارية ؟؟

- ماهي الأفاق المستقبلية للفكر و النظرية المحاسبية؟.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من الموضوع الذي يبحث فيه فهو يعد من الموضوعات المعاصرة في المحاسبة، حيث ظهر نتيجة التغيرات الكبيرة التي عرفتها البيئة الإقتصادية و المالية الدولية كإمتداد لأثار جائحة كورونا (كوفيد-19) على كافة المجالات، وهذا من خلال دراسة إشكالية رئيسية تتمحور حول درجة تأثير جائحة كورونا (كوفيد-19) على مستقبل المرجعية المحاسبية من جهة و الممارسات المحاسبية من جهة أخرى، و ضرورة استمرارية العمل على تطوير المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معايير (IAS/IFRS) وجعلها أكثر استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال العصرية في سبيل الحد من أثار هذه المتغيرات على إعداد وعرض القوائم المالية في المستقبل القريب.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تبيان تأثير جائحة كورونا (كوفيد-19) على الممارسات المحاسبية (المعالجة المحاسبية للأحداث و العمليات المتأثرة بالجائحة)؛

- عرض إسهامات الهيئات الدولية و المعاهد و المكاتب الدولية الناشطة في ميدان المحاسبة و التدقيق لتوضيح كيفية تأطير و معالجة العمليات المتأثرة بالجائحة لضمان جودة اعداد وعرض القوائم المالية.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، اعتمدنا على المنهج الاستقرائي والاستنباطي من خلال الاطلاع على الكتب والدراسات والمنشورات العلمية المتعلقة بموضوع البحث، وعلى الوصف والتحليل في عرض مختلف محاور الدراسة بهدف تبسيط الموضوع والتطرق لأهم النقاط وصولاً إلى نتائج الدراسة.

فرضيات الدراسة:

يوضح الشكل الآتي المخطط الفرضي للبحث والذي يوضح محاور الدراسة التي من خلالها قمنا بتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة، حيث حددنا تأثير انتشار جائحة كورونا (كوفيد -19-) على الممارسات المحاسبية كمتغير مستقل و معايير التقارير المالية ومستجداتها كمتغير التابع من خلال إصدار العديد من التعليمات والنشرات المحاسبية في سبيل تضيق الفجوة بين النظرية و الفكر المحاسبي الداعم لمعايير (IAS/IFRS) ومتطلبات بيئة الأعمال العصرية في ظل جائحة كورونا (كوفيد -19-)، وسيتم اعتماد تلك العلاقات في صياغة فرضيات البحث.

الشكل رقم 01: المخطط الفرضي للبحث.



المصدر: من إعداد الباحثان.

ينطلق البحث من الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى H01: أثر إنتشار فيروس كورونا (كوفيد -19-) على الممارسات المحاسبية بسبب عدم القدرة على تطبيق مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية في ظروف ملائمة؛
- الفرضية الثانية H02: في ظل مستجدات بيئة الأعمال العصرية هنالك ضرورة لتحديث المرجعية المحاسبية الدولية لأجل رسم أفاق جديدة للفكر و النظرية المحاسبية.

هيكل الدراسة:

- مراجعة الأدبيات؛
- الممارسات المحاسبية خلال أزمة كورونا (كوفيد -19-)؛
- تأثير أزمة كورونا (كوفيد -19-) على الفكر و التنظير المحاسبي.

المحور الأول:مراجعة الأدبيات المتعلقة بموضوع البحث

قام الباحثان بفحص بعض الدراسات و الأدبيات السابقة التي تناولت تأثير أزمة كورونا (كوفيد -19-) على الممارسات المحاسبية والتنظير المحاسبي و الإفصاح المحاسبي في ظل وجود مخاطر من شأنها التأثير على منشآت الأعمال خلال هذه الفترة، ثم قاما بعرضها من حيث أهدافها، وأهم ما توصلت إليه من الأقدم إلى الأحدث، كما يلي:

1. دراسة يحيى محمد أبو طالب، 2020، بعنوان تأثيرات جائحة فيروس كورونا 19 المستجد على كل من نظرية ومعايير المحاسبة الدولية و المصرية، لقد تطرقت هذه الدراسة لتأثير جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) على العمل المحاسبي و المالي من الناحية النظرية والمهنية حيث لا تقل أهمية هذه الدراسة عن باقي الدراسات التي تحاول فك شفرة هذه المشكلة من ناحية تأثير جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) المستجد على كل من النظرية المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والمصرية سلبا أو إيجابا وتأثير ذلك على القوائم المالية و بالتالي النشاط الإقتصادي، من خلال دراسة أثر جائحة فيروس كورونا 19 المستجد على بعض الفروض المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى أن جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) أثرت على الفروض و المبادئ المحاسبية التي يتم من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية وبالتالي سوف تؤدي إلى تعديلات في النظرية المحاسبية و الممارسات المهنية خلال الفترات القادمة ،كما توصلت الدراسة إلى أن الجائحة ستؤثر على الفروض المحاسبية بأن تظهر فروض محاسبية جديدة مع تعديل فروض محاسبية قائمة مثل فرض الإستمرار والثبات، وكذلك ستؤثر في إصدار معايير محاسبية جديدة وتعديل في معايير محاسبية قائمة ، يضاف إلى ذلك تأثير هذه الجائحة يشمل مهنة المراجعة أيضا بكل تفاصيلها، حيث تزيد من أعمال ونظام المراجعة وتلقى أعباء جديدة على مراقب الحسابات.(يحيى محمد، 2020)

2. دراسة سيف عبد الرزاق محمد الوتار، 2020، بعنوان الآثار المتوقعة على القوائم المالية و وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 في ظل أزمة كورونا (دراسة تحليلية)، تطرقت هذه الدراسة لمحاولة إيجاد المعالجات للأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 ،من خلال محاولة معرفة إمكانية تعديل القوائم المالية لعام 2019نتيجة الآثار الناجمة عن فيروس كورونا و الإفصاح عن التأثيرات التي حصلت على القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من المعالجات الواجب القيام بها من قبل الشركات المتأثرة بفيروس كورونا إذا كانت تأثيرات الفيروس جوهرية لدرجة عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدمين لإتخاذ القرارات. (سيف عبد الرزاق، 2020)

3. دراسة قادري عبد القادر، 2020 ، بعنوان متطلبات معايير المحاسبة الدولية الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي في ظل أزمة كوفيد -19،هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الآثار الرئيسية ل (كوفيد -19-) على محاسبة و إعداد التقارير المالية التي يجب أن تأخذ بعين الإعتبار من قبل الشركات، حيث تم اختيار المخزون كعينة للدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مع الإكتفاء بعرض المتطلبات المحاسبية في الجانب التطبيقي، كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن المعالجة المحاسبية السليمة للمخزونات في ظل (كوفيد -19-) تستلزم تخفيض القيمة الدفترية إلى القيمة القابلة للتحقق. (قادري، 2020)

4. دراسة Premlal Joshi، 2020، بعنوان جائحة كورونا كوفيد 19 وإعداد التقارير المالية القضايا والتحديات، تطرقت هذه الدراسة لبعض تحديات إعداد التقارير المالية و الآثار التي تنشأ بسبب (COVID19)، و حسب الباحث فإن آثار انتشار فيروس كورونا غير قابلة للتعديل خلال عام 2019 وتأثيرات الأحداث سيتم الإبلاغ عنها وتعديلها في الربع الأول من عام 2020 فقط

بموجب التقارير المؤقتة، علاوة على ذلك ناقش الباحث احتمالية إمتداد التأثيرات والتحديات في بعض المجالات المحاسبية الرئيسية مثل الاعتراف بالإيرادات ، اضمحلال الأصول غير المالية ، انخفاض قيمة الشهرة، تقييم المخزون، قياس القيمة ومحاسبة التحوط ومخصصات الديون المعدومة وما إلى ذلك كما تتم مناقشة القضايا ذات الصلة وأدلة المراجعة لأنها تعتبر مناطق رمادية للإدارة والمراجعين حيث يتم تطبيق الكثير من الأحكام في التعامل معهم في ظل ضرورة تقديم الإفصاحات الهادفة وفي الوقت المناسب عن الآثار المحتملة ل COVID19 على المركز المالي والأداء التشغيلي وكذلك سيولة الشركة، وخلصت هذه الدراسة بما أن الظروف غير مؤكدة ، لذلك يجب الحفاظ على جودة المعلومات المالية للمستخدمين ، كما يجب على المدققين ممارسة الشك المهني أثناء تدقيق أرقام البيانات المالية. (Joshi, 2020)

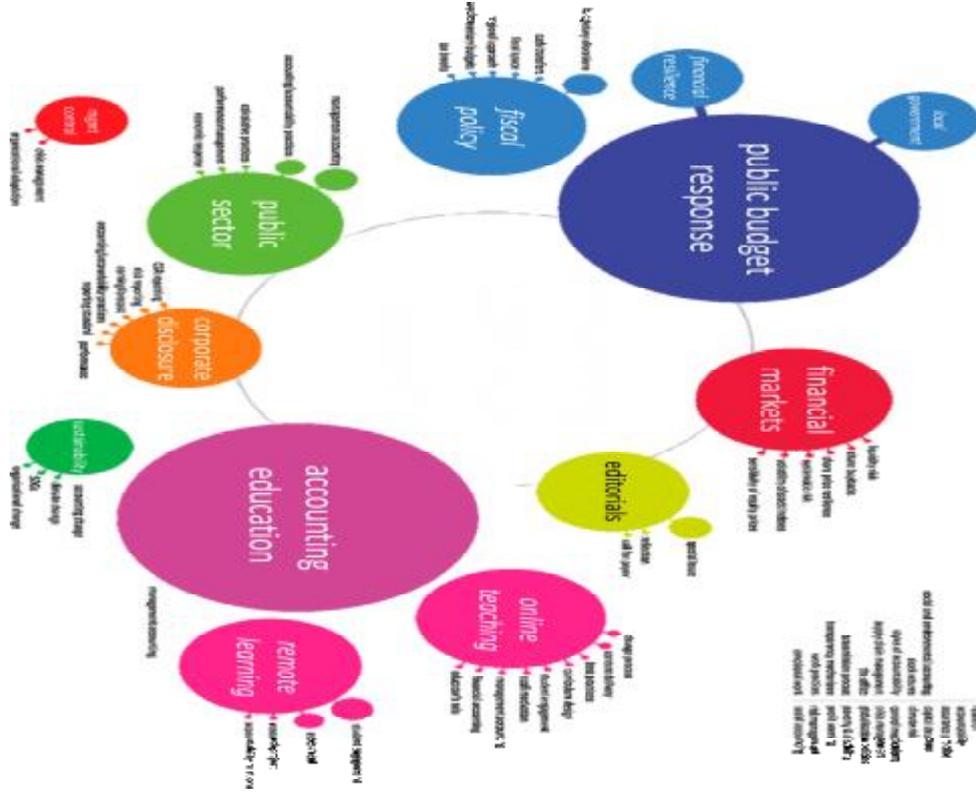
5. دراسة طه أحمد ، 2020، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل جائحة فيروس كورونا (COVID-19)، سلط البحث الضوء على التحديات التي تواجه المحاسبين والمهنيين عند التعامل مع تأثير جائحة فيروس (COVID 19) على عناصر القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ، ونتائج عملياتها ومركزها المالي في السنة المنتهية في 2019/12/31 وما بعدها ، وكذلك مدى الحاجة إلى تعديل التقارير المالية الدولية نتيجة أزمة جائحة (COVID 19)، واستعرض البحث البيانات والتقارير المنشورة على المستوى الدولي والمحلي المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة ، مثل IFRS ، IOSCO ، IPSASB ، GAAP U S ، ESMA ، AASB - AUASB ، وكذلك مجلس مهنة التدقيق العراقي ، وبيان موقف هذه المنظمات من جائحة (COVID 19) ؛ توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك مجموعة من التحديات التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة المنتهية في 2020/12/31 والتي تتطلب من المحاسبين والمهنيين القيام بالمعالجات المحاسبية و الإفصاحات الخاصة نتيجة لعدم اليقين الناجم عن وباء فيروس (كوفيد 19) بما في ذلك القيمة الدفترية للأصول غير المالية وغير الملموسة ، وتحديد قيمة الشهرة ، وكذلك التدفق النقدي، الصعوبات وخسائر الائتمان و الإفصاحات المتعلقة بفرض الاستمرارية و الإفصاحات المصاحبة، على الرغم من هذه التحديات هناك إجماع من جانب الهيئات والمنظمات المهنية الدولية للمحاسبة تؤكد فيه قدرة المعايير على معالجة هذه التأثيرات وأنه لا داعي لتعديل أو تغيير أو حذف أو الإضافة إلى متطلبات القواعد القياسية خاصة متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية" (Taha, 2020، 216-196PP)

6. دراسة علي مال الله عبد الله و عبد الواحد غازي محمد، 2020 ، بعنوان موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا COVID-19 ، تطرقت الدراسة لمختلف إصدارات التعليمات والنشرات المحاسبية والتدقيقية الصادرة عن مختلف المنظمات المهنية المحاسبية المحلية منها و الدولية ، في سبيل توضيح الرؤية للمحاسبين والمدققين في ظل وجود الأوبئة والأزمات والتي تفرض ظروفًا جديدة وديناميكية على الفكر المحاسبي، كما أن هذه النشرات والتوصيات تمثل مصدر ثقة وتفاعل من قبل أصحاب المصالح الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية، ويرون في المنظمات المهنية الدولية جهة موثوق بها ويعتمد عليها لإصدار المعايير ذات العلاقة بالمحاسبة و التدقيق. (علي مال الله و عبد الواحد، 2020)

7. Leonardo Rinaldi, 2022, **Study Entitled: Accounting and the COVID-19 pandemic two yearson: insightsgaps, and an agenda for future research.**

قام الباحث في هذه الدراسة بمراجعة مجموعة من الأوراق البحثية المنشور في مجموعة واسعة من المجالات من 1 يناير 2020 إلى 15 أكتوبر 2021، بهدف تقييم مساهمة البحوث المحاسبية في كوفيد -19، و يناقش هذا البحث مساهمة الأدبيات من خلال تحليل نقدي شامل للمقالات وبين الموضوعات الرئيسية التي انبثقت عن التحليل و التي توصل إليها الباحث تمثلت في مايلي:

الشكل رقم 02: موضوعات البحث المحاسبي المتعلقة بأزمة كورونا الأكثر شيوعاً و المنشورة خلال الفترة من 1 يناير 2020 إلى 15 أكتوبر. 2021



وبعد التحليل توصل الباحث إلى تحديد خمسة مجالات موضوعية رئيسية تمثلت في: استجابة الموازنة العامة ، والتعليم المحاسبي ، والقطاع العام ، والأسواق المالية والإفصاح ، حيث شكلت هذه المجالات الخمسة وحدها ما يقرب من 60 في المائة من الأدبيات واعتبرت من الموضوعات الرئيسية، ومنه نرى بأنه يجب على كل باحث يريد دراسة تأثيرات جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) على مجال المحاسبة و المالية أن يطلع على هذه الورقة البحثية في سبيل تحديد الفجوة البحثية التي يرغب في معالجتها باعتبارها ملخص تحليلي نقدي شامل لمجموعة من البحوث و الدراسات. (Leonardo, 2022)

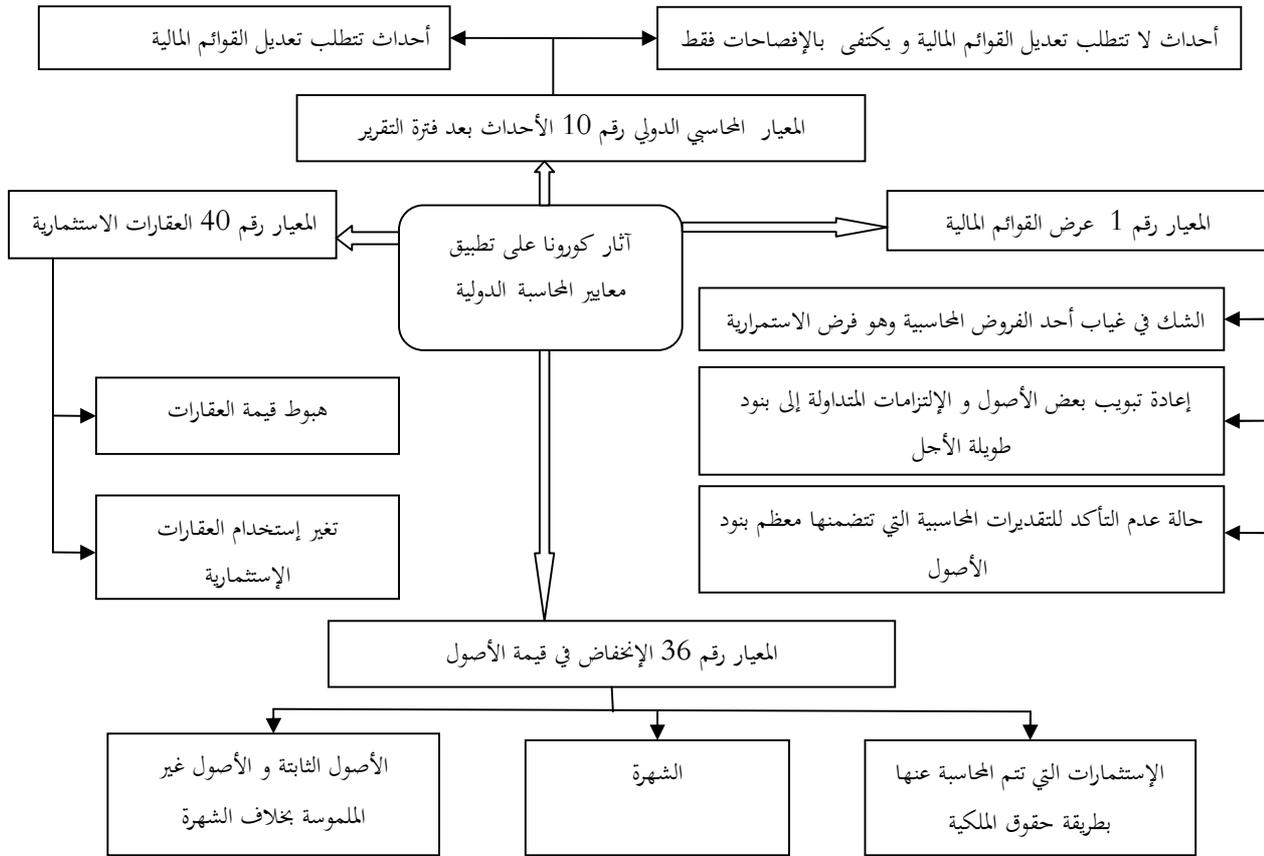
كما يمكننا الإشارة أنه قد تعددت الدراسات في هذا السياق ولا يمكننا حصرها جميعا إلا انه يتضح من جل الدراسات السابقة أن جميعها اشتركت في موضوع الدراسة أو على الأقل في أحد جوانبه واختلفت في طريقة معالجة الموضوع، حيث لاحظنا أن معظم الدراسات كانت نظرية أو عبارة عن دراسات تحليلية، أما من حيث النتائج فقد تم الإتفاق على أن هناك تأثير جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) على إعداد وعرض القوائم المالية ما يتطلب إصدار معايير محاسبية جديدة وتعديل في المعايير المحاسبية القائمة بناءً على ما تم إصداره من التعليمات والنشرات المحاسبية و التدقيقية الصادرة عن مختلف المنظمات، كما يمكننا اعتبار هذه الدراسة كمساهمة من أجل إثراء و تقريب مختلف وجهات النظر وطرح بعض الأفكار في سبيل دعم مختلف الجهود الرامية لتطوير النظرية و الفكر المحاسبي مستقبلا.

المحور الثاني: الممارسات المحاسبية خلال أزمة كورونا (كوفيد -19-)

تعتبر المجالات المحاسبية هي الأكثر تأثراً وهذا راجع لإرتباطها بالمتغيرات الاقتصادية و بيئة الأعمال حيث خلال أزمة كورونا نجد قيام الشركات و المؤسسات بتقديم امتيازات لعملائها ، والمقترضين ، و المستأجرين وحتى دفع رواتب الموظفين بالإضافة إلى ظهور إشكالية

الاعتراف بالإيرادات ، اضمحلال الأصول غير المالية الأصول، انخفاض قيمة الشهرة، تقييم المخزون، قياس القيمة العادلة ومحاسبة التحوط و بالتالي أصبحت كل هذه العناصر تخضع لتقديرات صعبة مع احتمالية تأثيرها على جودة المعلومات المالية و قد تصبح التقارير موضع تساؤل، وقد يضطر مهنيو المحاسبة إلى تطبيق الكثير من أحكامهم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وسيكون مطلوباً من الإدارة مراجعة الأحداث بشكل مستمر و تحديد آثارها وتحديثها تحت تأثير COVID19 من أجل إعداد معلومة مالية صحيحة تساعد في اتخاذ القرارات في خضم هذه الظروف الإستثنائية، (Joshi، 2020، P 3) وبالتالي سوف نحاول التطرق لأبرز العناصر التي أثرت في الممارسات المحاسبية خلال هذه الفترة انطلاقاً من الشكل الآتي:

الشكل رقم 03: آثار فيروس كورونا على تطبيق بعض معايير المحاسبية.



المصدر: (نيفين و أسماء، 2021، صفحة 19)

1. إنعكاسات أزمة كورونا على إمكانية تطبيق المبادئ و الفروض المحاسبية

إن إنتشار فيروس كورونا أفرز مجموعة من الظروف أثرت في القدرة على تطبيق العديد من الفروض و المبادئ المحاسبية نتيجة الشك في قدرة الكيانات على الإستمرار في النشاط ما أثر على قيام فرض الاستمرارية، بالإضافة إلى صعوبة تحقيق مبدأ القياس نتيجة عدم توفر ظروف القياس العادية ما سبب الإفراط في استخدام التقديرات و الأحكام الشخصية أثناء معالجة العديد من القضايا في ظل تطبيق التقييم بالقيمة العادلة، كما إمتد تأثير الجائحة على مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروفات، و في ظل هذه الظروف الإستثنائية وعدم القدرة على تطبيق العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية وتزايد الطلب على المعلومات المالية والتقارير المالية في ظل الحيلة و الحذر في سبيل الحد من المخاطر و آثار الجائحة الحالية والمستقبلية على القوائم المالية.(محمد قيس ، 2021، صفحة 1 بتصرف)

2. تأثير أزمة كورونا على قدرة المنشأة على الإستمرارية

تعني الإستمرارية بأن الكيان (المنشأة) مستمرة ما لم ينوي المدبرون (أعضاء مجلس الإدارة) تصفية المنشأة أو التوقف عن النشاط، ويمكن إعتبار المنشأة بأنها مستمرة في المستقبل الذي لا يقل عن إثني عشر شهرا من نهاية فترة التقرير، حيث يعتبر فرض الإستمرارية من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية. (قادري، 2021، صفحة 219)

وبالرغم من أن مسؤولية تقييم فرض الإستمرار يقع أصلاً على إدارة المنشأة، بالإضافة أيضاً إلى مراقب الحسابات إذا لم تقم الإدارة بواجبها، حيث أن هناك العديد من المؤشرات التي تمكنه من تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار منها ما يلي:

أ- المؤشرات المالية، وهي عديدة منها نسب التداول والسيولة السريعة، وكذا توقف المنشأة عن سداد إلتزاماتها قصيرة-الأجل؛
ب- مؤشرات التشغيل، ومنها فقد عملاء أو أسواق رئيسية أو مورد رئيسي؛

ج- مؤشرات أخرى، كالدعاوى القضائية التي تؤثر على نشاط الشركة. (يجي محمد، 2020، صفحة 1)

ويمكننا القول بأن إنتشار فيروس كورونا (كوفيد-19) لقد أثر بشكل كبير على متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية وبصفة خاصة فرض إستمرارية المنشآت و امتد هذا التأثير إلى تراجع حجم التدفقات النقدية و تراجع النتائج المالية ما سوف يسبب وضعة مالية غير مستقرة في المستقبل القريب مما يشكل تهديد على قدرة المنشآت على الإستمرار في النشاط، لذلك يجب على المنشآت التأكد من قدرتها على الإستمرار في الفترة القادمة استناداً على دراسة المؤشرات التي سبق ذكرها حتى يطمئن أصحاب المصالح.

3. تأثير أزمة كورونا على قياس المخزون

لقد ساهم إنتشار جائحة كورونا في تعطيل سلاسل التوريد و إنخفاض حجم النشاط الإقتصادي في ظل تطبيق تدابير الحجر الصحي، كل هذه الظروف يمكن أن تؤثر على توفير المخزون و القدرة على إعادة بيعه ما يتطلب ضرورة تطبيق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، بهدف إعادة قياس المخزونات بالقيمة القابلة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل، بالإضافة إلى معالجة المخزونات الموسمية و المخزونات القريبة من نهاية الصلاحية بسبب التقادم أو ببطء وتيرة المبيعات ما يستوجب قيام الشركات بتخفيض قيمة المخزونات إلى صافي القيمة القابلة للتحقق في تاريخ التقرير، و إذا نتج عن ذلك تحقيق خسائر يجب الإعتراف بها فوراً. (قادري، 2020، صفحة 102)

كما ستحتاج الكيانات (الشركات) أيضاً إلى النظر فيما إذا كان يمكن رسملة بعض التكاليف المتكبدة بسبب الوباء، قد تشمل هذه تكاليف التخزين الإضافية بسبب التأخير في تسليم المخزونات أو تكاليف إعادة التعبئة لإتاحة السلع في سوق مختلف مع ارتفاع الطلب، ويقدم معيار المحاسبة الدولي 2 ما يلي كأثلة للتكاليف التي يجب استبعادها من تكلفة المخزون والاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي تم تكبدها فيها: (deloitte, 2020, p11)

- الكميات غير الطبيعية من المواد المهذرة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛

- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛

- النفقات الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزونات إلى موقعها، وتكاليف البيع.

4. تأثير أزمة كورونا على عدم التأكد و التقديرات الشخصية في ظل المعيار الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية والتغيرات

في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعايير الدولي (IAS 8) لوضع مبادئ عامة لاستخدامها والتعامل معها في حالات عدم اليقين وعدم اليقين مرتبط بالحدث كما هو الحال مع Virus Covid- 19 ، وكما أوضح نص المعيار بأنه لا يمكن قياس وتقييم العديد من بنود القوائم المالية بدقة نتيجة لعدم اليقين الذي يعترض أنشطة بيئة الأعمال بسبب حدث ما ، وبالتالي سوف يتم تقدير

(قياس وتقييم بنود القوائم المالية) تلك الأحداث وفقاً للتقديرات الشخصية و الاجتهاد من قبل الإدارة ، والتي تستند إلى المعلومات الحديثة المتاحة لدى إدارة الشركة والتي يمكن الاعتماد عليها في ظروف عدم اليقين و تعتقد أن تأثير الأحداث غير المعدلة أمر ضروري ، وبالتالي يتطلب من الشركة الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير تأثيره المالي، ولكن ارتفاع مستوى عدم اليقين بسبب عدم قابلية للتكهن نتيجة لإنتشار هذا الفيروس قد يجعل من الصعب تقدير الآثار المالية للعديد من الأحداث ، وبالتالي فإن الشركات مطالبة بالإفصاح عن هذه الحقيقة والإفصاح عنها في تقاريرها المالية.(Rashwan & Alhelou, 2020,p38)

وعليه، يمكننا القول بأنه عند عدم قدرة المنشأة(الشركات) على القياس الموثوق للأحداث الاقتصادية و المالية خلال جائحة كورونا عليها بالرجوع و الاستناد على متطلبات المعايير المحاسبي الدولي رقم 8 لقياس تلك الأحداث وفقاً للتقديرات الشخصية و اجتهادات معدي القوائم المالية مع الإلتزام بالإفصاح عن تلك التقديرات في الملاحق في سبيل توضيح القواعد المستند عليها في إعداد القوائم المالية.

5. تأثير جائحة كورونا على الأحداث اللاحقة ومعالجتها وفق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 10:

حسب ما ورد في نص المعيار الدولي للمحاسبة رقم 10 الأحداث اللاحقة (الأحداث الواقعة بعد تاريخ التقارير) بأنها تلك الأحداث المالية وغير المالية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير و التاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، ويوجد نوعان من الأحداث:

الجدول رقم 01: أنواع الأحداث الواقعة بعد تاريخ التقارير و أثارها الأثر على القوائم المالية.

الأحداث بعد تاريخ التقارير	التعريف	الأثر على القوائم المالية
الأحداث المعدلة	تلك التي تقدم دليل على الظروف التي كانت موجودة في تاريخ التقارير	تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية
الأحداث غير المعدلة (غير قابلة للتعديل)	تلك التي تدل على الظروف التي نشأت بعد تاريخ التقرير	الكشف و الإفصاح عن طبيعة الحدث و تقدير أثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن القيام به

المصدر: (Gabriela, 2020,p2)

من خلال ماسبق وبناءً على آثار هذا الفيروس على جمع الأحداث التي تقع إلى غاية اعتماد التقارير المالية ،وبالتالي يجب على كل منشأة التأكد من قيمة الأصول و أسعار العملات ، و ربحية الأسهم و قدرة العملاء على التسديد في الآجال المحددة في ظل القدرة على الوفاء بالتزاماتها المالية، ومنه يمكننا القول بأن نتائج تأثير فيروس كورونا على القوائم المالية في ما يخص الأحداث اللاحقة يتمثل في:

إنتشار جائحة كورونا والإجراءات المتخذة في سبيل الحد منه أثر لم يكن جوهري على الاقتصاد العالمي قبل 2020/01/31 ، وعليه فإنه من المستبعد أن يكون لهذه الجائحة أي ارتباط بأي أحداث جوهرية لاحقة بعد تاريخ إعداد الميزانية بتاريخ 2019/12/31 غير أنه وفي حالات منشأة(المؤسسات) التي تنتهي فيها فترة الإبلاغ المالي في الثلث أو الربع الأول أو الثاني من السنة الجارية، فمن المرجح أن تكون هناك أحداث لاحقة بعد تاريخ إعداد الميزانية ناتجة عن مسببات متعلقة بجائحة كورونا وذات أثر جوهري على القوائم المالية المفصح عنها، (ساكر و درحون، 2020، صفحة 168) وهي نفس الوضعية المتوقع حدوثها في نهاية السنة الجارية، أي بعد 2020/12/31، في ظل إنعدام مؤشرات تدل على انتهاء هذه الجائحة وآثارها قبل هذا التاريخ، وعليه فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 القواعد التالية للتعامل مع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية، حيث يجب على كل منشأة(المؤسسة) أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي تستوجب تعديل القوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت، مثل ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد انخفضت قيمته عما كانت عليه في تاريخ الميزانية، أو أن قيمة خسارة والانخفاض للأحداث التالية لتاريخ الميزانية تستوجب أن تعدل المؤسسة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت، مثل ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد انخفضت عما كانت عليه في تاريخ الميزانية، أو أن قيمة خسارة 0) لانخفاض السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل. (فراس، 2021، صفحة 127)

6. تأثير جائحة كورونا على الخسائر الائتمانية المتوقعة عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 الأدوات المالية

يعتبر المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) " الأدوات المالية" الذي دخل حيز التطبيق بتاريخ 2018/01/01 المرجع الذي يتم وفقه معالجة انخفاض قيمة الموجودات المالية من خلال تحديد شروط القياس والإفصاح عن خسائر الائتمان المتوقعة (ECLs) استناداً على معلومات حول الأحداث الماضية والظروف الحالية والتوقعات المستقبلية للظروف الاقتصادية، وبناءً على أثار جائحة فيروس كورونا وما صاحبها من توقعات اقتصادية سلبية وصعوبات التدفق النقدي التي عانى منها العملاء والتي قد تؤدي إلى زيادة في مخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة (ECLs) وهذا راجع إلى: (Taha, 2020,P210)

أ. هناك احتمال كبير في تخلف بعض المقرضين عن السداد، ويشمل ذلك حتى أولئك الذين لا يظهرون حالياً أن هناك زيادات كبيرة في مخاطر إئتماناتهم، ولكن قد يحدث ذلك في المستقبل؛

ب. ارتفاع حجم الخسائر نتيجة التخلف عن السداد بسبب الانخفاض المحتمل في قيمة الضمانات والأصول الأخرى ، فضلاً عن ذلك فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة تنطبق أيضاً على الذمم المدينة التجارية والقروض و أوراق الدين وأصول العقد والأصول الناشئة عن تكاليف الحصول على عقد البيع أو الوفاء به، وكذلك الخسائر المعترف بها في قياس التزامات القروض وعقود الضمان المالي.

لقد أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية الاعتبارات التي يجب النظر فيها عند معالجة الخسائر الائتمانية المتوقعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) الأدوات المالية في ظل ظروف عدم التأكد الناشئة بسبب انتشار فيروس كوفيد19 ، وأشار المجلس في أحد نشرته إلى أنه على الرغم من أن المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) يتطلب أن يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تحدث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، إلا أنه لم يضع خطوطاً دقيقة أو منهجاً آلياً، لتحديد متى يلزم إثبات الخسائر على مدى العمر، ولا ينص المعيار أيضاً على الأساس الذي ينبغي على المنشآت أن تحدد بناءً عليه التصورات المستقبلية التي ستنتظر فيها عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) ممارسة الاجتهاد، ويتطلب من المنشآت ويتيح لها أن تعدّل منهجها، لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة في ظل الظروف المختلفة، وربما لم تعد بعض الافتراضات والعلاقات، التي استندت إليها طريقة تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة، قائمة في ظل البيئة الراهنة ولا ينبغي أن تستمر المنشآت بشكل آلي في تطبيق منهجيتها الحالية فيما يخص الخسائر الائتمانية المتوقعة فعلى سبيل المثال، 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، ولتقييم حدوث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) أن تقوم المنشآت بتقييم التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر المتوقع للأداة المالية، ويلزم أن يستند كل من تقييم الزيادة الكبيرة في المخاطر الائتمانية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة للمنشأة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، ويتعين على المنشآت أن تضع تقديراتها بناءً على أفضل معلومات متاحة عن الأحداث السابقة والأوضاع الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة، وعند تقييم الظروف المتوقعة، ينبغي النظر في كل من أثار فيروس (كوفيد-19) و التدابير الداعمة المهمة التي تتخذها الحكومة ومن المرجح في الوقت الحالي يكون من الصعب دمج الآثار الخاصة لفيروس (كوفيد-19) و التدابير الحكومية الداعمة لأساس معقولة و مؤكدة، فسيلازم عندئذ النظر في إدخال تعديلات ضرورة مراعاة التغيرات المتسارعة كما ينبغي الاستمرار في متابعة أحدث الحقائق والظروف كلما توفرت معلومات جديدة، وعلى الرغم من صعوبة الظروف الراهنة وتسببها في ارتفاع مستويات عدم التأكد، فإنه إذا استندت تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى معلومات معقولة ومؤيدة ولم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) على نحو آلي، فسيكون من الممكن تقديم معلومات مفيدة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة حيث انه في ظل البيئة الحالية المليئة بالتوترات، يستطيع المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09) و الإفصاحات المرتبطة به أن يقدم لمستخدمي القوائم المالية الشفافية التي تشتد الحاجة إليها في مثل هذه الظروف، وما تجدر الإشارة إليه هنا أن مؤسسة النقد العربي السعودي قد أصدرت مجموعة من الإرشادات التطبيقية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي التاسع (09)، وينصح المجلس الدولي للمنشآت بمراجعة مثل تلك الإرشادات التي تؤدي إلى تطبيق متسقل لمتطلبات المعيار . (SOCPA, 2020,PP 9-10)

7. تأثير أزمة كورونا على محاسبة التحوط (Hedge Accounting)

لقد ساهم إنتشار فيروس كورونا على تطبيق محاسبة التحوط هذا نتيجة إحتماالية حدوث العديد من المعاملات تحت بند التحوط وقد يؤثر على توقيتها، وبالتالي قد لا يتم الوفاء بمعايير محاسبة التحوط، على سبيل المثال أصبح الأصل المالي معرضا لمخاطر ائتمان عالية نتيجة إنتشار فيروس كورونا عالميا، ففي هذه الحالة لا يستوفي الأصل المالي شروط محاسبة التحوط، ويتعين إعادة تصنيف المكاسب أو الخسائر المتراكمة على أداة التحوط في قائمة الدخل، ويمكن أن تتأثر بعض بنود تحوط التدفق النقدي نتيجة لفيروس كورونا المستجد منها مايلي:

- المبيعات أو المشتريات التي تقل عن المستويات المتوقعة؛

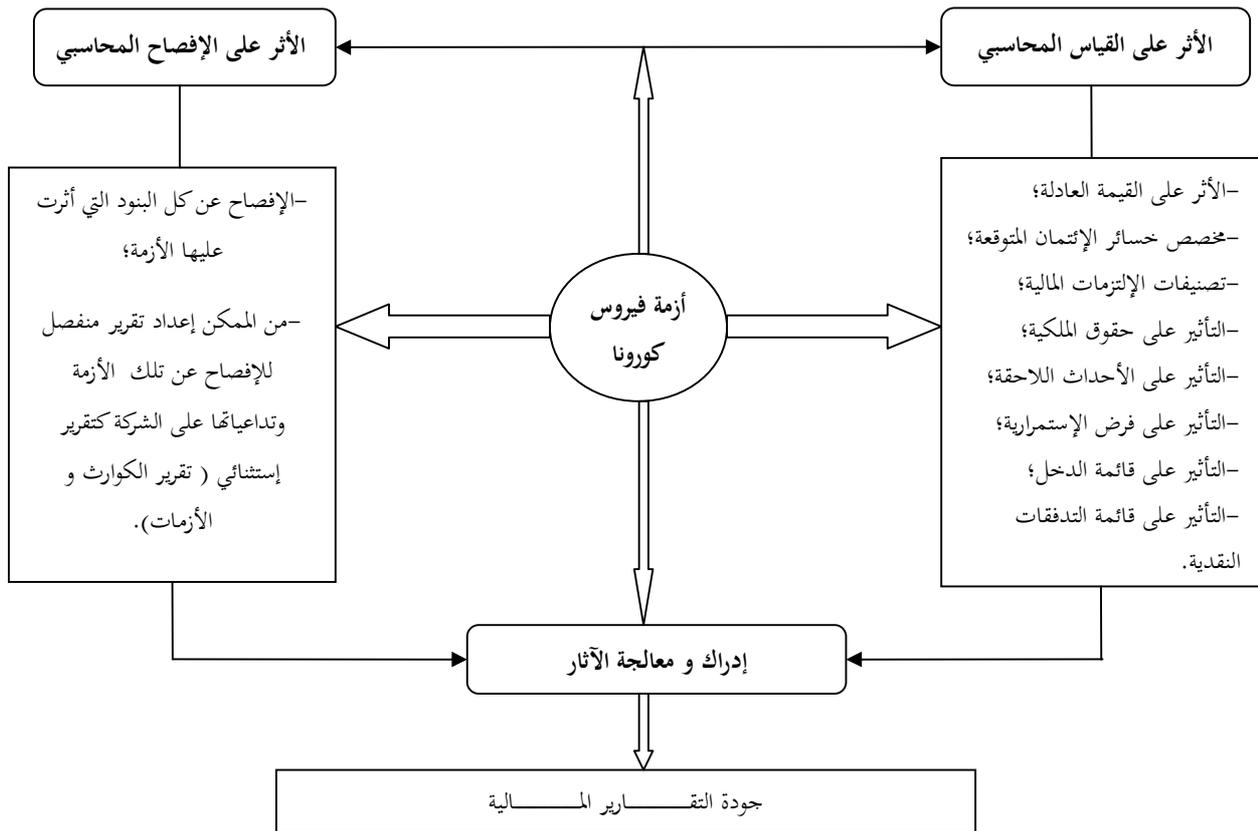
- الديون التي يتم تأخيرها أو إلغائها؛

- عمليات الإستحواذ أو التصرفات التجارية المتأخرة الملغاة. (حسين، 2020، صفحة 25)

ولقد أثبتت العديد من الدراسات أن أزمة كورونا العالمية أدت إلى إرتفاع مخصصات التحوط بشكل رهيب وهذا راجع لإرتفاع المخاطر التي عرفتها بيئة الأعمال خلال هذه الفترة، وهذا راجع إلى زيادة درجة عدم اليقين و إستخدام التقديرات الشخصية في العديد من القضايا والمعالجات المحاسبية نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما تعلق بشروط القياس والإفصاح عن خسائر الائتمان المتوقعة.

باعتبار أن القياس و الإفصاح المحاسبي من أهم وظائف المحاسبة وهذا من خلال الإعتماد على مجموعة من القواعد و المبادئ المتعارف عليها و المتمثلة في معايير (IAS/IFRS)، استناداً لما سبق عرضه نلاحظ بأن أزمة كورونا قد أثرت على ظروف القياس و الإفصاح العادية، وبالتالي سوف ينتج لنا أحداث لها تأثير على جودة التقارير المالية و التي سوف نوضحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 04 : تأثير جائحة كورونا على القياس و الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية.



المصدر: (إبراهيم و زايد، 2020، صفحة 20)

يوضح الشكل أعلاه مخطط تفاعلي لمجموعة من العناصر التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية خلال هذه الفترة من أجل تقديم معلومة صادقة و ملائمة تساهم في خدمة أصحاب المصالح في سبيل إتخاذ القرارات المناسبة.

المحور الثالث: تأثير أزمة كورونا (كوفيد -19-) على الفكر و التنظير المحاسبي

من أجل ضمان مواكبة التطورات التي طرأت على متطلبات العمل المحاسبي لإعداد و عرض القوائم المالية جراء انتشار جائحة كورونا، سعت العديد من المنظمات و الهيآت وحتى كبريات مؤسسات المحاسبة والتدقيق العالمية على مرافقة المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، من خلال إصداره جملة من النشرات و التعليمات التوجيهية و التقارير في سبيل شرح متطلبات إعداد و عرض القوائم المالية خلال هذه الظروف الإستثنائية وفق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعمول بها ، ومن خلال هذا العنصر سنحاول عرض أبرز الإجراءات المتخذة من طرف هذه الهيآت و المنظمات علة النحو التالي:

1. مساهمة ل (IASB) مع في حد من آثار جائحة كورونا

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الهيئة المسؤولة على إعداد و تطوير معايير المحاسبة ، وفي سبيل توضيح وتبسيط الإجراءات المطلوبة من أجل إعداد و عرض القوائم المالية خلال هذه الفترة قام بإصدار مجموعة من التعليمات و عقد العديد من الإجتماعات و التظاهرات عن بعد والتي سوف نوضحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02 : أهم النشاطات و التعديلات والتعليمات الصادرة عن ل (IASB) مع بداية جائحة كورونا.

التاريخ	الإجراء المتخذ من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية
04 مارس 2020	بسبب جائحة كورونا تأجيل اجتماع المجلس الاستشاري المقرر إجراؤه في مارس 2020 .
05 مارس 2020	برمجة اجتماع المجلس الاستشاري في شهر أبريل 2020 بتقنية التباعد المرئي.
06 مارس 2020	بداية تطبيق الإجراءات الاحترازية والمتمثلة في ضرورة تأكيد زوار مكاتب مؤسسة معايير المحاسبة الدولية أنهم لم يذهبوا إلى أي دولة موبوءة من الفئة 1 أو 2
16 مارس 2020	أغلقت مؤسسة معايير المحاسبة الدولية مكتبها في لندن، مع ضمان مواصلة عمل أعضاء مجلس الإدارة والموظفين في المؤسسة من منازلهم، حيث وضعت المؤسسة بريدا إلكترونيا ورقما هاتفيا في خدمة من يرغب في الاتصال بالمؤسسة.
19 مارس 2020	تم تأجيل المؤتمر السنوي لمؤسسة معايير المحاسبة الدولية من جوان 2020 إلى سبتمبر من نفس السنة.
20 مارس 2020	نتيجة لتطور وضع جائحة كورونا تم إلغاء اجتماع المجموعة الاستشارية العالمية المقرر في 24 مارس 2020
27 مارس 2020	اتخاذ القرار بتأجيل العديد من التعديلات الضيقة النطاق على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والتي كان من المزمع نشرها في الفترة الممتدة من مارس 2020 إلى ماي من نفس السنة، مع نشر مواد تعليمية وتوضيحية حول تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 9
01 أبريل 2020	الإعلان على أن كل الاجتماعات المقرر إجرائها في شهر أبريل، ستجرى في مواعيدها عبر تقنيات الاجتماعات عن بعد.
10 أبريل 2020	نشر مواد تعليمية وتوضيحية حول تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 16
17 أبريل 2020	طرح مجلس معايير المحاسبة الدولية جملة من الاقتراحات والتي صوت عليها بالقبول جميع الأعضاء الأربعة عشر، وتمثل الإجراءات المتخذة في تمديد آجال الفت رات الاستشارية المتعلقة بما يلي: -ورقة مناقشة اندماج الأعمال والإفصاح والانخفاض في القيمة؛ -ورقة المناقشة المرتبطة بالمراجعة الشاملة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ -الإبقاء على إمكانية تعديل البرامج الزمنية المتعلقة بكل من نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية والمشاريع والبرامج قيد التنفيذ.
30 أبريل 2020	الإعلان على أن كل الاجتماعات المقرر إجرائها في شهر ماي، ستجرى في مواعيدها عبر تقنيات الاجتماعات عن بعد.
04 ماي 2020	تم اتخاذ قرارين يتعلقان ب: -تأجيل اجتماع اللجنة الاستشارية لأسواق رأس المال ومنتدى المعدين العاملين المقرر عقده في الفترة الممتدة من 18 إلى

19 جوان 2020 ؛	
إلغاء اجتماع المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية ASAF المقرر عقده في الفترة من 9 إلى 10 جويلية 2020 ، مع تحديد موعد الاجتماع القادم في الفترة من 1 إلى 2 أكتوبر من نفس السنة.	
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلا على المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم IFRS 16 ، وذلك حتى يسهل على المستأجرين حساب امتيازات الإيجار الناتجة عن جائحة كورونا.	28 ماي 2020
الإعلان على أن اجتماع مجلس الإدارة المبرمج في شهر جويلية سيجرى بالاعتماد على تقنيات التباعده المرئي .	30 جوان 2020
تأجيل تطبيق التعديل المرتبط بالمعيار المحاسبي الدولي IAS1 ، والمتعلق بتصنيف الالتزامات إلى التزامات متداولة وأخرى غير متداولة.	15 جويلية 2020
تقرر عقد جميع الاجتماعات الاستشارية عن بعد إلى غاية نهاية سنة 2020	28 جويلية 2020

المصدر: (فراس، 2021، الصفحات 117-118)

2. مساهمة ل (IAASB) في الحد من أثار جائحة كورونا

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية منشورا بعنوان: القضايا الرئيسية في بيئة التدقيق المتطورة بسبب تأثيرات-COVID-19، والذي تلخص بالتركيز على الأتي: أثرت جائحة كورونا على عمل المدققين من خلال وجود عدم التأكد وعدم القدرة على التنبؤ والذي قد يساهم في حدوث مخاطر أخطاء جوهرية جديدة، أو تعظيم هذه المخاطر، لذلك على المدققين الأخذ بالاعتبار لكل مما يلي:

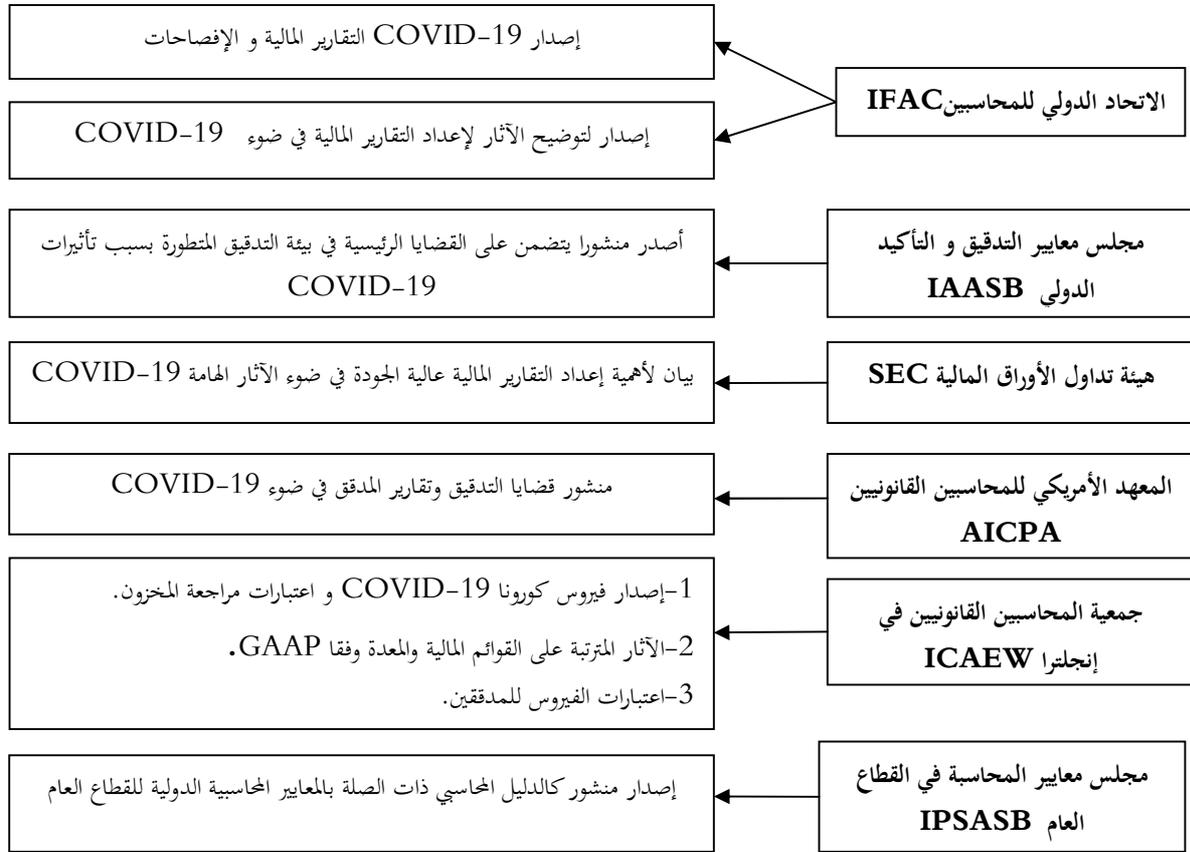
- تعديل طريقة حصولهم على أدلة التدقيق؛

- الاعتماد على تقنيات المعلومات وطرق جديدة أخرى في عمل المدقق، مراعاة حدوث تغييرات في معايير الإبلاغ المالي أو القوانين واللوائح وغيرها،مراعاة إمكانية حدوث الاحتيال والخطأ بشكل أكبر ومراعاة المسائل الآتية: تقييم المخاطر ، التقديرات ، مسؤولية المدقق حول الإحداث اللاحقة و الاستمرارية .(علي مال الله و عبدالواحد، 2020، صفحة 3)

3 . مساهمة مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الحد من أثار جائحة كورونا

لقد عقد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) اجتماعاً عاماً في 8 أبريل 2020 في إطار دعم أصحاب المصلحة في استمرارية منشآتهم، وأصدر رئيس المجلس بيانا للموافقة على الإجراءات التي تهدف توفير الشروط اللازمة لأصحاب المصلحة و محاسبين خلال أزمة COVID-19، كما تم إصدار اقتراحاً لتزويد بعض الشركات الخاصة والمنظمات غير الهادفة للربح بتأخير اختياري لمدة عام واحد لمعيار الإيجارات ، وسيضيف مشروعاً لمعرفة ما إذا كانت هناك فرص لتقديم وسائل تطبيق الاعتراف بالإيرادات إلى أصحاب الامتياز، وسيتم منح أصحاب الامتياز تأجيلاً لمدة عام واحد لمعيار إثبات الإيرادات ، بالإضافة إلى إصدار مجموعة أسئلة وأجوبة حول الإيجارات، وحول القضايا الأخرى المتعلقة بالأزمات، بما في ذلك إيرادات الفوائد و إيجارات مدفوعات القروض، و التحوط، ومحاسبة القيمة العادلة، وفي 3 يونيو 2020 قام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدارات محدودة على معايير الاعتراف بالإيرادات وعقود الإيجار، وفي 9 يوليو 2020 قدم مقترح لتأجيل معيار التأمين طويل الأجل إلى إشعار سيتم تحديده لاحقاً.(غريب، 2021،صفحة 2020)

الشكل رقم 05: مساهمة أبرز المنظمات في الحد من آثار جائحة كورونا.



المصدر: (نيفين و أسماء، 2021، صفحة 9)

يوضح الشكل بعض الإصدارات و المنشورات التي ساهمت بها أبرز المنظمات في سبيل الحد من آثار جائحة كورونا، حيث لم يقتصر الحد على هذه المنشورات بل كانت هنالك مساهمات أخرى سوف نختصرها على النحو الآتي:

- أصدرت لجنة الأوروبية (CEAOB) المتخصصة في قضايا التدقيق بياناً بعنوان "المجالات ذات الأهمية العالية في ضوء تأثير Covid-19 على تدقيق القوائم المالية"؛

- اصدر البنك الدولي منشورا في نيسان 2020 بعنوان "الدعوة إلى الشفافية في استجابات التقارير المالية للشركات لفيروس كورونا"؛ بالإضافة لمساهمة كبرى شركات التدقيق العالمية (KPMG، WY، DELOITTE،PWC) بمجموعة من المنشورات التوضيحية لكيفية التعامل مع ظروف الجائحة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية.

بناءً على ما تم التطرق إليه في هذا البحث ومن خلال عرض بعض الآثار المحاسبية لجائحة كورونا و الإجراءات المتخذة من طرف الهيئات المشرفة على التنظيم و التقييم المحاسبي ، نرى بأنه يجب تطوير المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معايير (IAS/IFRS) وجعلها أكثر استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال العصرية في سبيل الحد من آثار هذه المتغيرات على إعداد وعرض القوائم المالية في المستقبل القريب، كما يمكن إعتبار المنشورات و التوجيهات الصادرة خلال هذه أزمة كقاعدة يستند عليها في مشاريع تعديل النظرية المحاسبية الداعمة لمعايير (IAS/IFRS)، كما يمكننا الإشارة إلى نقطة اتفقت عليها جل الدراسات بتوقع تعديل العديد من المعايير في المستقبل

القريب بإصدار فروض محاسبية جديدة مع تعديل الفروض المحاسبية القائمة مثل فرض الإستمرار والثبات، بالإضافة إلى إصدار معايير محاسبية جديدة وتعديل في المعايير المحاسبية القائمة في ظل إدماج تقنيات الثورة الصناعية الرابعة في الأعمال المحاسبية و بالتالي نتوقع حدوث ثورة في نظرية و مهنة المحاسبة في المستقبل القريب.

4.متطلبات الممارسات المحاسبية في ظل جائحة كورونا

تعتبر الممارسات المحاسبية تلك الطرق و الإجراءات التي يتم من خلالها تنفيذ السياسة المحاسبية للمنشأة و الإلتزام بها على أساس روتيني من قبل المحاسب أو مراجع الحسابات أو فريق من المختصين في المحاسبة، كما تشير إلى التطبيق الطبيعي و العملي للسياسات المحاسبية و المراجعة التي تحدث داخل المنشأة و تهدف إلى تطبيق المبادئ التوجيهية و السياسات المحاسبية للمنشأة، و مع التفشي السريع لجائحة كورونا، فرضت العديد من الدول على الشركات تقييد أو تعليق العمليات و تقييد السفر و تعزيز تدابير الحجر الصحي، حيث أدت هذه التدابير و السياسات إلى تعطيل العديد من الأنشطة و في ظل هذه الظروف واجهت الشركات مجموعة من التحديات عند إعداد التقارير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، و أمام الحاجة إلى الإفصاح الكامل اقترح (Delalio) أربعة طرق لتنشيط العمل المحاسبي كإستجابة لأثار الجائحة وهذه الطرق هي:

- الإستعانة بالحوسبة السحابية في تشغيل البرامج المحاسبية للشركات؛
- أتمتة عمليات و إجراءات العمل المحاسبي لشركة و التخلص من الورق؛
- التعهيد المحاسبي، أي الإستعانة بمصادر خارجية لإدارة العمل المحاسبي؛
- إعادة ترتيب و تصنيف الأعمال و التركيز على الأنشطة الأكثر قيمة في الإستثمار.(الجبلي، 2020،الصفحات 1155-1157 بتصرف)

5.ضرورة إصدار معيار محاسبي دولي خاص بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية

في ظل التطورات التكنولوجية و التوجه نحو أتمتة العمل المحاسبي من خلال استخدام تقنيات الذكاء الإصطناعي و التوجه نحو نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية يتبادر إلى ذهننا التساؤلات التالية: ما مدى حاجة بيئة العمل المحاسبي الحالية و المستقبلية إلى معيار محاسبي دولي خاص بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية؟ هل أتمتة العمل المحاسبي سيكون أحد أبرز الدوافع التي تدعو إلى صياغة هذا المعيار؟ و للإجابة عن هذه التساؤلات يمكننا إبراز أهمية صياغة معيار محاسبي لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية يتضح من خلال النقاط التالية:(الشبيلات و الحراسيس، 2016، صفحة 225)

- عدم قدرة النظرية المحاسبية على معالجة بعض العمليات الناتجة وفقا للنظم الالكترونية كمشكلة الاعتراف بالإيراد والتحقق منه؛
- عدم وجود إطار مفاهيمي يسترشد به المحاسبون لآلية عمل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، إذ أصبح هناك العديد من الآراء بشأن نطاق نظم المعلومات المحاسبية؛
- فقدان عامل التوثيق إذ أن اغلب العمليات ذات طابع غير ملموس وخصوصا عند نقطة الاعتراف بالإيراد وهذا له اثر مباشر على أساس وقاعدة العمليات؛
- عدم وجود ضوابط وأساليب رقابية محددة وواضحة خاصة بالتقنيات المتطورة وعليه لا بد من إنشاء وتطوير معايير منسقة لضمان موثوقية البيانات وتوفرها؛
- قلة الوعي الكافي بأهمية نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية من قبل بعض الأطراف المشاركين والعاملين في مهنة المحاسبة إذ تحول دور

المحاسب من حافظ للمستندات إلى مساهم بتصميم نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية منها واليدوية؛
-الاختلاف الواضح في أساليب عرض ماهية نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية ووظائفها وأهميتها وأهدافها ومحدداتها وذلك في قطاع
هام ومؤثر وهو القطاع الأكاديمي كما أن مهنة المحاسبة تواجه مشكلة نقص المحاضرين الأكفاء أصحاب الخبرة بتكنولوجيا المعلومات وهو
أحد المكونات الرئيسية للنظم مما يؤدي لإعداد محاسبين أصحاب خبرة ضعيفة وغير قادرين على التعامل مع النظم التكنولوجية المتطورة؛
-عدم تعرض معايير المحاسبة الدولية للمشكلات المحاسبية المتعلقة بالتقنيات الحديثة، مثل: أسس الاعتراف بالإيراد في ظل نظم
المعلومات الالكترونية علما بأن هذه الأسس وضعت فقط في ظل آلية العمل ضمن النظم التقليدية.

ومنه نرى بأن البيئة المحاسبية الحالية و المستقبلية في ظل أتمتة العمل المحاسبي و التوجه نحو نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية يتطلب
وجود معايير محاسبية متطورة تكنولوجيا تواكب تلك التطورات وعلى رأسها التوجه نحو أتمتة العمل المحاسبي في ظل ضخمة البيانات، ولهذا
سوف يكون من بين أبرز التحديات التي سوف توجه الهيئات المشرفة على التنظير المحاسبي من أجل العمل على تطوير معايير المحاسبة
الدولية في سبيل توفير إرشادات تؤطر الممارسات المحاسبية تستجيب لمتطلبات البيئة المحاسبية الحالية و المستقبلية.

خاتمة:

لقد صاحب إنتشار فيروس كورونا (كوفيد -19-) بروز مجموع من الصعوبات والتحديات في سبيل إعداد و عرض القوائم المالية
بناءً على تقديرات تلك الفترة ، حيث سعى معدو القوائم المالية للاعتماد على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل
معالجة مختلف العمليات في سبيل تقديم معلومة مالية صادقة و ملائمة والإفصاح بشكل كاف عن المعلومات المتعلقة بتلك الأصول
والالتزامات التي خضعت لتقدير غير مؤكد .

في ظل تلك الظروف الإستثنائية أستجاب واضعو المعايير الدولية (FASB,IASB) و غيرها من الهيآت و المنظمات الدولية
و الإقليمية من خلال إصدار العديد من المنشورات و التعليمات التي تشرح وتوضح كيفية التعامل مع مختلف الآثار المحاسبية الناتجة عن
هذه الأزمة،وبعد البحث و التحليل توصلنا إلى أنه هنالك جدلية حول كفاءة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في ظل الأزمات
الحالية و المستقبلية ما يتطلب إعادة النظر في بعض بنود هذه المعايير في ظل متطلبات الثورة الصناعية الرابعة.

من خلال دراسة إشكالية تأثير جائحة كورونا (كوفيد -19-) تمكنا من تحديد مختلف الآثار و الإنعكاسات المحاسبية لجائحة كورونا على
الفكر المحاسبي، وتحديد مدى الحاجة إلى تطوير الفكر و النظرية المحاسبية الداعمة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من أجل
الإستجابة لمتطلبات البيئة العصرية،ومن خلال العرض السابق يمكننا إثبات صحة الفرضيات،على النحو الآتي:

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى H01 التي تنص على أن " أثر إنتشار فيروس كورونا (كوفيد -19-) على الممارسات المحاسبية بسبب
عدم القدرة على تطبيق مبادئ إعداد و عرض القوائم المالية في ظروف ملائمة؛"، وهذا من خلال عدم القدرة على تطبيق بعض المبادئ
و الفروض المحاسبية بالإضافة إلى إمتداد آثار هذه الأزمة على محاسبة تقدير القيمة العادلة و الخسائر الائتمانية المتوقعة والانخفاض في
القيمة الأصول (انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وصعوبة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية)و تقييم المخزون و غيرها، كل هذا ما
يؤكد صحة هذه الفرضية.

- فيما يتعلق بالفرضية الثانية H02 التي تنص على أن " في ظل مستجدات بيئة الأعمال العصرية هنالك ضرورة لتحديث المرجعية
المحاسبية الدولية لأجل رسم أفاق جديدة للفكر و النظرية المحاسبية"،باعتبار معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) تتميز بالمرونة و
الديناميكية و في ظل بروز جدلية كفاءة هذه معايير في ظل الأزمات الحالية و المستقبلية ما يتطلب إعادة النظر في بعض بنود هذه

المعايير في ظل متطلبات الثورة الصناعية الرابعة انطلقا من المنشورات و التعليمات الصادرة عن مختلف الهيئات خلال إنتشار هذه الجائحة، كل هذا يدفعنا لتأكيد صحة هذه الفرضية.

نتائج الدراسة :

- أدى إنتشار جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) الى تعرض المنشآت للمخاطر عدم التأكد؛ الامر الذي أدى الى صعوبة قياس فرض الاستمرارية عند اعداد وعرض القوائم المالية ؛
- أثر إنتشار جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) على قياس القيمة العادلة، حيث أدى تفشى فيروس كورونا (كوفيد -19-) المستجد إلى تأثيرات على قياس القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية؛
- يعتبر تحقيق متطلبات فرض الاستمرارية منشآت الأعمال ، أحد أهم التداعيات المحاسبية التي سببتها جائحة فيروس كورونا (COVID19)؛
- قامت العديد من الهيئات المهنية الوطنية والدولية بإصدار العديد التوجيهات والإرشادات المحاسبية من أجل الحد من التداعيات المحاسبية لفيروس كورونا على القوائم المالية ولتعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية؛
- من الموقع أن تؤدي جائحة فيروس كورونا (كوفيد -19-) إلى تعديل العديد القواعد والسياسات المحاسبية خلال الفترات القادمة من خلال ظهور فروض محاسبية جديدة بالإضافة إلى تعديل الفروض المحاسبية قائمة مثل فرض الإستمرار والثبات؛ من الموقع أن يتم إصدار معايير محاسبية جديدة أو تعديل بعض بنود المعايير المحاسبية القائمة؛
- من الموقع أن يشهد الفكر و النظرية المحاسبية ثورة عقب الخروج من أثار هذه الجائحة في ظل التوجه نحو تطبيق تكنولوجيا المعلومات والإتصال في ظل إدماج تقنيات الذكاء الصناعي في مجال المحاسبة و المالية .

الإقتراحات:

- ضرورة إصدار معايير محاسبية تهتم بتأطير عملية القياس و الإفصاح المحاسبي خلال الأزمات والكوارث؛
- ضرورة العمل على إصدار معايير محاسبية جديدة و تعديل بعض بنود المعايير المحاسبية القائمة بما يوافق مع متطلبات الثورة الصناعية الرابعة.
- ضرورة دمج الذكاء الصناعي في الأعمال المحاسبية و التوجه نحو نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في سبيل تسهيل أداء الأعمال وتحسين جودة التقارير.
- ضرورة قيام منشآت الأعمال بتدريب الموظفين على استخدام التقنيات الحديثة والاستعداد للتحول التكنولوجي للإستجابة لمتطلبات البيئة العصرية.

قائمة المراجع:

- SOCPA. (2020). نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-19. www.socpa.org.sa: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- أبو طالب يحيى محمد . (2020). تأثيرات جائحة فيروس كورونا 19 المستجد على كل من نظرية ومعايير المحاسبة الدولية و المصرية. مجلة الفكر المحاسبي العدد 23، 1-9.
- حسن عبد الباقي حسين. (2020). دراسة إستطلاعية لأثر أزمة كورونا على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. ديسمبر 2020، 67-116.
- عبد القادر قادري. (2020). متطلبات معايير المحاسبة الدولية الكفيلة بتطبيق فعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي في ظل أزمة كوفيد-19. *Journal of finance & corporate*, vol 4, 1 oct 2020، 1-19.
- عبد القادر عيادي. (2021). أثر كوفيد-19 - على فرض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية . دراسات إقتصادية ، المجلد 19- العدد01، 203-213.
- عبد القادر قادري. (2020). قياس المخزون وفقا لمعايير المحاسبية الدولية في ظل أزمة كورونا - اعتبارات خاصة بالشركات المنتجة للقاح كوفيد-19. مجلة تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. المجلد 20 . العدد 20 سنة 2020، 91-106.
- عبدالله علي مال الله، و غازي محمد عبدالواحد. (2020). موقف المنظمات المهني ة المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا COVID-19. ورقة علمية مقدمة لندوة بعنوان : الاثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق كلية الادارة والاقتصاد-جامعة الموصل 21 نيسان 2020.
- عزت أبو يوسف نيفين، و عبدالمنعم سراج أسماء. (2021). استخدام مدخل منفعة المعلومات في قياس انعكاسات أزمة كورونا على جودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية على قطاع السياحة في مصر. المؤتمر العلمي الخامس "أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي: المقترحات والحلول" جامعة طنطا، 1-57.
- محمد الوتار سيف عبد الرزاق. (2020). دراسة سيف عبد الرزاق محمد الوتار، الآثار المتوقعة على القوائم المالية و فق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 في ظل أزمة كورونا (دراسة تحليلية)،. *Economics & Management Research Journal*, Vol. 2 No.2 Special، 21-33 pp.
- محمد زيدان إبراهيم، و محم عبد المنعم زايد. (2020). الإنعكاسات و الآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا COVID-19 - رؤية تحليلية من منظور محاسبي. مجلة الإسكندرية-العدد2- ماي 2020، 1-28.
- محمد فراس. (2021). أثر انتشار جائحة كورونا على المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية. مجلة تنمية الموارد البشرية مجلد 16 العدد2 - جوان 2021، 110-134.
- محمد محمد عبد العزيز غريب. (2021). معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا COVID-19. مجلة البحوث المالية والتجارية - المجلد 22 - العدد الثاني - إبريل 2021، 201-244.

- محمد خالد الشيبيلات، و محمدنواف الحراسيس . (2016). مدى أهمية صياغة معيار محاسبي دولي لتنظيم المعلومات المحاسبية الالكترونية. دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 43 ، العدد 1، 221-234.
- مريم ساكر، و هلال درحمون. (2020). دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في معالجة المشاكل المحاسبية المستجدة إثر إنتشار جائحة كورونا المستجد كوفيد-19. مجلة دراسات وأبحاث -المجلد 12- العدد 4- 2020، 160-168.
- وليد سمير عبد العضميم الجبلي. (2020). أثار إنتشار جائحة كورونا على إعداد القوائم المالية و مراجعتها- دراسة ميدانية-. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية- جامعة قناة السويس المجلد2- العدد1، 1145-1229.
- Abdul Rahman M. S .Rashwan و Eitedal M. SALhelou .(2020) .The Effects of the Covid-19 Pandemic on the Company's Sustainability under International Accounting Standards . International Journal of Academic Accounting, Finance&Management Research.Vol. 4, Issue 7, July، 2020 – Pages: 34-51.
- ahmed Taha .(2020) .The Challenges Facing The Accounting Profession Under The Coronavirus Pandemic (COVID 19 .(Journal of TANMIYAT AL RAFIDAIN-Vol 39 , No. 128.216-196 ،
- deloitte .(2020) .IFRS in Focus-Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 . . London: Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- Kegalj Gabriela .(2020) .How Should Companies Assess Covid-19 Events After The Reporting Date .KPMG Company.
- Prem Lal Joshi .(2020) .Covid-19 Pandemic and Financial Reporting .International Journal of Auditing and Accounting Studies.9-1 .
- Rinaldi Leonardo .(2022) .Accounting and the COVID-19 pandemic two years on:insights, gaps, and an agenda for future research .Published by Informa UK Limited, trading as Taylor&Francis.<https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2045418>.