

انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية: بحث نظري

أ. محمد قيس عادل القنبري، طالب ماجستير بقسم المحاسبة، الأكاديمية الليبية - طرابلس

المستخلص:

استهدف البحث دراسة التدايعات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة كورونا وانعكاساتها على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، واعتمد على المنهج الوثائقي (*Documentary Approach*)، الذي تطلب جمع البيانات من إصدارات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، وتم تحليل الآراء والإرشادات الواردة في هذه الوثائق باستخدام التحليل الموضوعي (*Thematic analysis*)، واستمد البحث أهميته من حداثة وأهمية موضوعه، وخلص إلى نتائج أبرزها: أن جائحة كورونا أفرزت مؤشرات اقتصادية ومالية قد تلقي بظلال من الشك على تطبيق فرض الاستمرارية، مما يترتب عليه تأثير سلبي على فرض الوحدة الاقتصادية والمبادئ والمحددات المحاسبية، كما أن مبدأ القياس يواجه صعوبة في التطبيق في ظل جائحة كورونا؛ نتيجة عدم توفر بعض مدخلات القياس الموثوق بها ولجوء المحاسبين للإفراط في استخدام التقديرات الشخصية، خاصة عند استخدام القيمة العادلة، كما تتطلب جائحة كورونا إعادة النظر في تطبيق مبدأ تحقق المصروف ومبدأ تحقق الإيراد وسياسات الاعتراف المحاسبي المعدة على هذين المبدأين، وتزداد الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في ظل جائحة كورونا، خاصة تلك المتعلقة بالمخاطر والاحتمالات المستقبلية، كما يحتاج المحاسب في ظل آثار هذه الجائحة إلى إعادة النظر في تحليلات التكلفة والمنفعة عند إنتاج المعلومات المحاسبية وزيادة التطبيقات القائمة على الحيلة والحذر، وبناءً على هذه النتائج تم اقتراح بعض التوصيات التي من شأنها أن تساعد المحاسبين وأصحاب المصلحة أثناء وبعد جائحة كورونا.

الكلمات المفتاحية: جائحة كورونا، الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، المحاسبة، المحددات المحاسبية.

Abstract

This research focuses on the economic and social implications of the Corona pandemic on the implementation of the accounting assumptions, principles, and determinations, based on the Documentary Approach, which require Collects the data from the publications of the international accounting organizations, international accounting, and auditing firms to analyze the opinions and instructions by thematic analysis. The importance of the research lies in the novelty of the topic. The conclusion of this study includes several results, the most important of which are: many financial and economic indicators show up because of the pandemic, these indicators may cast doubt on applications of the continuity assumption, which may hurt unity assumption, accounting principles, and determinations. Besides, the measurement principle faces difficulties on applying according to the lack of reliable measurement inputs which excess the accountants using the personal estimates, especially when using the fair value. Moreover, the pandemic requires a reconsideration of the applying of the principle of expense recognition, the principle of revenue recognition, and accounting recognition policies for these principles. The need for more disclosure of information increases especially those related to future risks and possibilities according to the pandemic. Furthermore, the accountant needs to reconsider the cost-benefit analysis when producing accounting information and the practice that concerns conservatism. According to these results, several recommendations propose to assist the accountants and the stakeholders during and after the pandemic.

Keywords: Accounting, Accounting assumptions, Accounting determinations, Accounting principles, Corona pandemic.

المقدمة:

تحوّل فيروس كورونا الذي ظهر لأول مرة في ديسمبر 2019م إلى جائحة عالمية استلزمت بعض الإجراءات الوقائية الواسعة كحظر السفر، والحجر الصحي، والتباعد الاجتماعي، مما أدى إلى اضطرابات في حركة التجارة العالمية وتباطؤ في الأداء الاقتصادي، وتقلب كبير في أسواق المال، ووقف بعض الأعمال أو تقييدها لفترة طويلة أو غير محددة، وإرساء البنية التحتية لعالم المال والأعمال في سابقة

لا مثيل لها، وخلق بيئة عمل محفوفة بمخاطر عدم التأكد، مما جعل الشركات تتخذ قرارات مصيرية وتطبق إجراءات مختلفة؛ لمواجهة أحداث لم يكن مخطط لها، وكل هذه التدابير تؤثر بشكل مباشر على الجانب التطبيقي للمحاسبة، كونها تعتبر مزود أساسي بالمعلومات لمتخذي القرارات، علاوة على إنها تعمل مترجم جيد للأحداث الاقتصادية والمالية، ومن هنا ولدت الحاجة إلى إجراء الدراسات والبحوث المحاسبية التي تسلط الضوء على جائحة كورونا وآثارها على المحاسبة والمراجعة، ويعتبر هذا البحث إحدى البحوث الرامية لإشباع هذه الحاجة، من خلال دراسة انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المستوى الثالث من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، والمتمثل في الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، ولتغطية الموضوع محل البحث بجوانبه المختلفة فقد تم تقسيمه إلى عدة محاور، حيث يتناول المحور الأول التدايعات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة كورونا، في حين يستعرض المحور الثاني الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، ويربط المحور الثالث بين المحورين الأول والثاني ليوضح انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية.

أدبيات البحث:

تعتبر جائحة كورونا حدثاً جديداً، وبالتالي فإن الأدبيات السابقة للبحث ستكون محدودة، ولكن من المفيد سردها وإثبات الارتباط بينها وبين البحث الحالي، لما لها دوراً بارزاً في تشكيل الإطار النظري، واختيار منهج البحث، وبالنسبة للأدبيات التي ربطت جائحة كورونا بعلم ومهنة المحاسبة بشكل عام، كان أحدها بحث بعنوان "أثر انتشار جائحة كورونا (Covid-19) على القوائم المالية ومراجعتها"، استهدف بيان أثر تفشي جائحة كورونا على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها، متبعاً المنهج الاستدلالي لبناء الإطار النظري، أما الدراسة الميدانية فانتهج المنهج الاستقرائي واستخدم لجمع البيانات قائمة الاستقصاء لآراء الأكاديميين في تخصص المحاسبة والمراجعة، وعلوم الحاسب، ونظم المعلومات، والإحصاء التطبيقي، بالإضافة إلى آراء محليي النظم في كافة التخصصات ومراقبي حسابات الشركات المساهمة، والمراجعين الداخليين في الشركات المساهمة، والمحليلين الماليين، ومن أهم نتائج البحث أنه؛ أن معايير التقرير المالي مصممة للاستجابة للمتغيرات من خلال بنائها على المبادئ، وأنه لم تصدر أي من جهات إصدار المعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة أي إعفاءات أو تعديلات في المعايير بسبب Covid-19، وتوصل البحث أيضاً إلى وجود تأثير لجائحة كورونا على الوظيفة المحاسبية فيما يخص قياس القيمة العادلة وانخفاض قيمة الأصول، وأنه توجد حاجة إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية ينوه من خلال إلى أنه قد تم أخذ تداعيات الجائحة بنظر الاعتبار عند قياس القيمة العادلة (الجبلي، 2020)، وفي بحث عن "تأثيرات جائحة فيروس كورونا-19 المستجد على كل من نظرية ومعايير المحاسبة الدولية والمصرية"، وتوصل إلى أن جائحة فيروس كورونا-19 المستجد سوف تؤدي إلى تعديلات في نظرية ومهنة المحاسبة خلال الفترات القادمة، وستؤثر على الفروض المحاسبية بأن تظهر فروض محاسبية جديدة مع تعديل فروض محاسبية قائمة مثل: فرض الاستمرار والثبات، وكذلك ستؤثر في إصدار معايير محاسبية جديدة وتعديل في معايير محاسبية قائمة، وإنها حقاً ثورة في نظرية ومهنة المحاسبة (أبو طالب، 2020)، كما تناول بحث آخر "تداعيات الأزمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية فيروس كورونا Covid-19 أ نموذجاً"، وانتهج في سبيل تحقيق أهدافه المنهج الاستدلالي لمراجعة الدراسات والأبحاث المتعلقة بموضوعه وتحليلها للوصول إلى الاستنتاجات التي تدعم أهدافه، وكانت أبرز نتائجه؛ اعتبار الأحداث الناتجة عن تداعيات الفيروس ضمن التقارير المالية المعدة في 2019/12/31م على أنها أحداثاً غير قابلة للتعديل وفقاً لمتطلبات

المعيار الدولي (IAS10)، مع ضرورة الإفصاح عن البنود غير المعدلة والتي ستتأثر بشدة بالآثار الاقتصادية عن تداعياته مستقبلاً، واعتبارها أحداثاً قابلة للتعديل ضمن التقارير المالية في 2020/12/31م، وأنه لتداعيات تفشي جائحة كورونا التأثير المباشر وغير المباشر بالعديد من الممارسات المحاسبية لمنشآت الأعمال، مع ضرورة حرص الإدارة على انعكاس المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية في التقارير المالية المعدة على أساس فرض الاستمرارية، وعلى وجه الخصوص في ظل الضبابية وظروف عدم التأكد التي خلفها تفشي الجائحة (محمود وحسين، 2020). كما استهدف بحث تحت عنوان "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل جائحة فيروس كورونا (COVID-19)"، تسليط الضوء على التحديات التي تواجه المحاسبين ومنظمي المهنة عند معالجة آثار تفشي جائحة فيروس Covid-19 على الوحدات الاقتصادية، وعلى نتائج عملياتها ومركزها المالي، وأبرز من توصل إليه هذا البحث أن هناك مجموعة من التحديات، والتي تعد الأكثر تأثيراً على البيانات المالية للفترة المنتهية في 2020/12/31م، وتحتاج من المحاسبين ومنظمي المهنة معالجات محاسبية وافصاحات خاصة، نتيجة لحالة عدم التأكد الناجمة عن جائحة فيروس Covid-19، ومنها القيمة الدفترية للأصول غير المالية والأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، فضلاً عن صعوبات التدفق النقدي والخسائر الائتمانية والافصاحات المتعلقة بفرض الاستمرارية والافصاحات المصاحبة لها، وأنه بالرغم من هذه التحديات إلا أن هناك إجماع من قبل الهيئات والمنظمات المهنية الدولية المحاسبية يؤكد على قدرة المعايير في معالجة هذه التأثيرات، وأنه لا حاجة إلى تعديل أو تغيير أو حذف أو إضافة إلى متطلبات المعايير، وخاصةً معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) "الأدوات المالية (أرديني، 2020)، أما البحوث في البيئة الإنجليزية، فكان بحث بعنوان "Accounting implications of the COVID-19 outbreak" استهدف دراسة الآثار المحاسبية لتفشي Covid-19، وخلص إلى أنه توجد حاجة إلى الإفصاح بشكل كاف عن المعلومات المتعلقة بالأصول والالتزامات التي تخضع لتقديرات غير مؤكدة؛ من أجل تزويد أصحاب المصلحة بفهم أفضل للآثار المالية، وأن المديرين الماليين والمحاسبين لن يخرجوا من آثار Covid-19 ببساطة عن طريق تطبيق مبادئ وقواعد المحاسبة ميكانيكياً، ولكن بشجاعة من خلال الاستفادة القصوى من خبرتهم ومعرفتهم ومهنتهم، كما توصل أيضاً إلى وجود حاجة لقيام المنظمين بمراعاة الآثار التخريبية للوضع الحالي ومحاولة الموازنة بعناية بين دورهم في حماية مصالح أصحاب المصلحة (من حيث الوصول إلى معلومات شفافة وموثوقة وكافية)، وأوجه عدم اليقين والمخاوف وقضايا الشركات في توفير المعلومات المطلوبة للسوق، ويوجد بحث آخر يستعرض أهم جوانب التأثير لجائحة كورونا على المحاسبة (Lui et al., 2020).

التعقيب على أدبيات البحث:

من خلال مراجعة أدبيات البحث التي تربط جائحة كورونا بالمحاسبة اتضح أن بعضها يتشابه في المنهجية المتبعة، والبعض الآخر لم يتبع منهجية علمية واضحة، وأن أغلبها تناول تداعيات جائحة كورونا وآثارها على الممارسات المحاسبية، دون تعريف واضح للمقصود بالممارسات المحاسبية، كما لم تطرق جميعها إلى الآثار المحاسبية للجائحة على التطبيقات المستندة إلى الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية بشكل صريح وواضح، واكتفت جلها ببيان آثار جائحة كورونا على المعايير المحاسبية الدولية، وقراءات عامة للمشهد المحاسبي، وحتى البحوث الميدانية التي استقصت الآراء، فكانت العينة المستهدفة مختلطة ومتعددة التخصصات، مما يعني نتائج غير دقيقة، ولأن المعايير المحاسبية الدولية وجميع التطبيقات المحاسبية في الواقع العملي ترجع في الأساس إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وأن جائحة كورونا شملت كل دول العالم بينما المعايير المحاسبية الدولية لا تطبق في كل دول العالم، فجاءت فكرة البحث

في توضيح انعكاسات جائحة كورونا على المستوى الثالث من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، الذي يحتوي على الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، بحيث تبرز الآثار المحاسبية نسبةً إلى جذورها بغض النظر عن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وسيتم تناول الموضوع بشيء من التفصيل؛ لسد الفجوة العلمية التي أغفلتها الأدبيات السابقة، بمنهجية علمية وأدوات جمع وتحليل بيانات واضحة.

مشكلة البحث:

بالنظر إلى أهمية مهنة المحاسبة ودورها في ترجمة الأحداث الاقتصادية، من خلال وظيفتي القياس والتوصيل، وضرورة مواكبتها للمستجدات البيئية، فضلاً على ما اتفقت عليه الأدبيات السابقة، وهو أن لجائحة كورونا آثار على وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي، واستناداً إلى توصيات بعض هذه الأدبيات بضرورة إجراء بحوث محاسبية أخرى توضح آثار الجائحة، جاء هذا البحث لإزاحة الغموض حول جائحة كورونا وانعكاساتها على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، وطرح البحث التساؤل الرئيسي التالي: ما هي انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية؟

وبهذا تم تقسيم التساؤل الرئيسي إلى تساؤلات فرعية، على النحو التالي:

1. ما هي انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض المحاسبية؟
2. ما هي انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المبادئ المحاسبية؟
3. ما هي انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المحددات المحاسبية؟

أهداف البحث: يسعى البحث إلى توضيح ما يلي:

1. انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض المحاسبية.
2. انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المبادئ المحاسبية.
3. انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المحددات المحاسبية.

أهمية البحث:

يعتبر هذا البحث مهم بأهمية وحدائته موضوعه، ومساهمته في تنمية الأدبيات المحاسبية، علاوةً على اعتباره مرجعاً متواضعاً يمكن الرجوع إليه مستقبلاً عند حدوث ظروف وأزمات صحية مشابهة، فضلاً عن اقتراحه لعدد من التوصيات التي قد تفيد المحاسبين وأصحاب المصلحة في مواجهة جائحة كورونا.

منهجية البحث:

بما أن تساؤلات البحث وصفية، وأن البحث يعتمد في هذا الوصف على ما يتوفر من وثائق حول موضوع البحث، كمادة جاهزة لجمع البيانات وتحليلها، فقد انتهج البحث المنهج الوصفي الوثائقي (Documentary Descriptive Approach)؛ لوصف انعكاسات جائحة كورونا على الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، وتمثل الوثائق المختارة في: إصدارات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، وقد حللت الآراء والبيانات الواردة في هذه الإصدارات باستخدام التحليل الموضوعي (Thematic analysis)؛ للوصول إلى نتائج تنسجم وأهداف البحث.

حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية فقط، باستخدام إصدارات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، عن الفترة الزمنية من 1-1-2020م وحتى 31-12-2020م.

الإطار المفاهيمي للبحث:**1. لمحة عن جائحة كورونا:**

تعتبر فيروسات كورونا سلالة واسعة من الفيروسات التي تسبب لدى البشر أمراض تنفسية تتراوح حدتها من نزلات البرد الشائعة إلى الأمراض الأشد وخامة، ومن هذه السلالة الفيروس المكتشف مؤخراً Covid-19، الذي لم يكن هناك معلومات بوجود هذا الفيروس الجديد قبل بدء تفشيه في مدينة ووهان عاصمة مقاطعة هوبي الصينية في ديسمبر 2019م (منظمة الصحة العالمية، 2020)، وسرعان ما ارتفع منحى العدوى واتسع نطاقه العالمي وأضحى جائحة عالمية بأسابيع قليلة، أجبرت الاقتصادات الكبرى على الركوع (Garavito et al., 2020).

وقد ذكرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) أن بداية الفيروس لم تكن مبشرة على الإطلاق، كونه بدأ من دولة تلعب دوراً رئيسياً في سلاسل التوريد العالمية كمنتج للسلع الوسيطة، وكمصدر أساسي للطلب على العديد من السلع، وأسواق المنتجات والأسواق المالية وقطاع السفر، وأي انكماشات اقتصادية تحدث في هذه الدولة سيُسمع صداها في جميع أنحاء العالم، وخاصةً تلك التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالصين، مثل: اليابان وكوريا وأستراليا، لذا أوصت OECD الحكومات أن تعمل بسرعة وقوة للتغلب على جائحة كورونا وآثارها الاقتصادية، خاصةً بالنسبة للجوانب الأكثر تأثراً مثل: الدخل، مستوى ثقة المتعاملين في الأسواق المالية، مستويات المخزون (OECD, 2020).

لقد بدأ العالم في شهر فبراير سنة 2020م يشهد تعطلاً للاقتصاد الصيني، ثم انتقلت العدوى لاحقاً للاقتصادات الأخرى، وامتدت آثار جائحة كورونا لتشمل الاقتصاد والصناعة وعالم المال والأعمال، حيث شهدت العديد من الشركات في صناعات السفر والضيافة والترفيه والبيع بالتجزئة انخفاضاً حاداً في الإيرادات، فضلاً عن تقلبات الأسواق المالية وتأكلها، وتدهور الائتمان وزيادة مخاوف السيولة والزيادات في التدخل الحكومي، وارتفاع معدلات البطالة، والانخفاض الواسع في الإنفاق الاستهلاكي، وزيادة مستويات المخزون وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب، وتسريح العمالة ومنح الإجازات، وإعادة الهيكلة للمشروعات والعمليات، وغيرها الكثير من التداعيات (عبد الله ومحمد، 2020)، وعلى الرغم من انخفاض تكاليف جائحة كورونا على المدى القصير مقارنة بالأوبئة الماضية؛ بسبب التوقف المفاجئ العالمي المتزامن وغير المسبوق والإجراءات الاحترازية لاحتواء الأزمة، إلا أنه على المدى البعيد أو ربما المدى المتوسط قد تنتج مخاطر متنوعة وخسائر فادحة للاقتصادات الكبرى، وفي هذا الصدد يرى البعض أنه يمكن الاستفادة من

مجريات الأحداث في الأوبئة السابقة لعلها تسلط الضوء على قنوات الانتقال بالاقتصاد (Boissay & Rungcharoenkitkul, 2020).

أن مجهولية المسار النهائي لجائحة كورونا والوقت اللازم للعودة إلى الحالة المستقرة، ينتج عنها متغيرات أكثر حساسية يصعب التنبؤ بها، مما يؤدي إلى ارتفاع عنصر المخاطرة وزيادة حالات عدم التأكد وعدم اليقين في بيانات الأعمال (Danyluk, 2020)، وبالتالي فالأمر يتطلب من إدارات الشركات بذل قصارى جهدها لإجراء تقديرات معقولة واتخاذ قرارات إدارية جريئة في ظل بيئة ديناميكية، ويجب أن تستند في ذلك إلى معلومات محاسبية ذات جودة قدر الإمكان، وهذا ما قد يستدعي تعديل تطبيقات وممارسات مهنة المحاسبة؛ لتتمكن من إعداد تقارير ووثائق شاملة تدعم موقف الإدارة، وتساهم في احتواء المخاطر والبقاء والاستمرار للشركة والمهنة على حد سواء.

وقد أكدت على ذلك العديد من المنظمات المهنية المحاسبية الدولية، ومنها معهد المحاسبين القانونيين في الهند The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI)، حيث أشار إلى أنه بصرف النظر عن تفاوت التأثير الاقتصادي السلبي لجائحة كورونا من صناعة إلى أخرى، ومن شركة إلى أخرى، وبصرف النظر عن صحة وسلامة البشرية، فإن هذه الجائحة انعكاسات على نتائج النشاط والمركز المالي والتقارير المنشورة لجميع الشركات في كل دول العالم، وبالتالي فإنه توجد حاجة لدراسة هذا الموضوع وتقديم المشورة إلى معدي المعلومات المحاسبية (ICAI, 2020)، وفي نفس السياق نشرت هيئة الأوراق المالية والبورصات Securities and Exchange Commission (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية، بياناً يوضح أهمية إعداد التقارير المالية عالية الجودة في ضوء الآثار الهامة لجائحة كورونا، والذي تمت الإشارة فيه إلى أن الشركات تواجه تحدياً وطنياً غير مسبوق، وله آثار كبيرة على التقارير المالية والأسواق والاقتصاد، وهنا يحتاج المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة إلى معلومات محاسبية عالية الجودة أكثر من أي وقت مضى (عبد الله ومحمد، 2020).

2. الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية:

تُشكل الفروض Assumptions والمبادئ Principles والمحددات Constraints المحاسبية، المستوى الثالث من الإطار المفاهيمي للمحاسبة Conceptual Framework of Accounting، الذي يُعرف بأنه مجموعة مترابطة من الأهداف والأساسيات، حيث تشير الأهداف إلى مقاصد إعداد التقارير المالية، بينما تشير الأساسيات إلى المفاهيم الأساسية التي تساعد على تحقيق تلك الأهداف، وتعتبر هذه المفاهيم بمثابة الدليل عند اختيار المعاملات والأحداث والظروف التي يجب أخذها في الحسبان، وكيفية الاعتراف بها وقياسها، وتلخيصها والإبلاغ عنها (FASB, 2020)، ويتميز هذا الإطار بخصائص مكنته من الصمود وحافظت على منفعته لعقود، مثل: الشمول، والبساطة، والواقعية، والمرونة؛ بحيث يستوعب أي توسع في الأنشطة والأعمال التي تُعالجها المحاسبة (الشرقاوي، 2019).

ويتناول البحث الإطار المفاهيمي للمحاسبة المعدل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وفق البيان رقم (8) لسنة 2010م (باستثناء محدد الحيطة والحذر كما موضح لاحقاً)، وهذا الإطار يتوافق -إلى حد ما- مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board (IASB).

ونقطة البداية في بناء هذا المستوى هي وضع الفروض، التي أصبحت بعد مرحلة من الملاحظة الحسية والتجارب المستندة إلى الممارسات العملية في المحاسبة، وبعد وصف وتحليل المشاهدات ومن ثم تعميم الظواهر باعتبارها مقبولة قبولاً عاماً، وكأنها حقيقة تم التوصل إليها إما بالاستقراء أو الاستنباط، وبالتالي يمكن القول أن الفروض المحاسبية تمثل مجموعة من المسلمات أو البديهيات التي لا تحتاج إلى برهان لإثبات صحتها، ويتعذر أن يقيم الدليل على عدم وجودها، وهي تضع الأساس للتطبيقات العملية، وتمثل الأساس لاشتقاق المبادئ المحاسبية (مطر والسويطي، 2012)، والجدول رقم (1) يوضح الفروض المحاسبية بشكل مختصر (Kieso et al., 2019):

الجدول رقم (1): الفروض المحاسبية

الفرض	المقصود
فرض الوحدة الاقتصادية	يفترض أن النشاط الاقتصادي تقوم به وحدة قابلة للمساءلة (الشركة)، وتحتفظ بأنشطتها بشكل منفصل ومميز عن مالكيها، وعن أي وحدة أخرى.
فرض الاستمرارية	يعتبر هذا الفرض حجر الأساس لكل الممارسات المحاسبية، ويفترض أن الشركة ستستمر في مواصلة أعمالها في المستقبل المنظور، أي أنها لن تضطر إلى إنهاء عملياتها في المدى المنظور، بشرط قيام الإدارة بالتقييم المستمر لقدرة الشركة على الاستمرار ومراعاة جميع المعلومات المتاحة، والاستعانة بمختصين في إجراء التقييم مثل: المحامين والمهندسين وخبراء المخاطر، ويقابل هذا الفرض فرض الانتهاء (التصفية).
فرض الدورية	يفترض أنه يمكن تقسيم النشاط الاقتصادي للشركة إلى فترات زمنية محددة، أكثرها شيوعاً هي الشهر وربع السنة والسنة، لاستعراض النشاط والمركز المالي للشركة، وأنه كلما كانت الفترة الزمنية أقصر، زادت صعوبة تحديد الدخل المناسب لهذه الفترة، بمعنى تعتبر النتائج الشهرية أقل موثوقية من النتائج الربع سنوية، والنتائج الربع سنوية أقل موثوقية من النتائج السنوية، ويستند هذا الفرض إلى إنه كلما تم الإفراج عن المعلومات بسرعة، كلما زادت احتمالية حدوث الأخطاء، وهكذا أصبح السؤال عن الفترة الزمنية المناسبة أكثر خطورة لأن دورات الإنتاج أصبحت أقصر، والأحداث تحدث بوتيرة أسرع.
فرض الوحدة النقدية	يفترض أن النقود هي القاسم المشترك والأساس المناسب لتحليل وتسجيل وقياس الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها الشركة، بسبب بساطتها وقابليتها للفهم وفائدتها وقبولها، ويستند إلى حقيقة أن البيانات الكمية أكثر فائدة في إيصال المعلومات واتخاذ القرارات العقلانية.

أما المبادئ المحاسبية، فهي قواعد وأحكام عامة للقرارات التي يتخذها المحاسب في التطبيق العملي للمحاسبة، وتمثل المظلة التي يستظل بها المحاسب ويستند إليها في أدائه لوظيفتي القياس والإفصاح، والجدول رقم (2) يوضح عرضاً مختصراً للمبادئ المحاسبية (الجحاي والمسعودي، 2018):

الجدول رقم (2): المبادئ المحاسبية

المبدأ	المقصود
مبدأ القياس	كان هذا المبدأ يُسمى التكلفة التاريخية سابقاً، وقام مجلس معايير المحاسبة المالية بتعديله بالاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي أصبحت عناصر القوائم المالية تُقاس بواسطة هذا المبدأ، وعلى وفق هذا المبدأ فقد سمح بخيار آخر للقياس غير التكلفة التاريخية، وهو خيار القيمة العادلة (Fair Value Option)، وهذا يعني أن التكلفة التاريخية لم تعد الأساس الوحيد للقياس المحاسبي، وفي هذا الصدد تعني القيمة العادلة: القيمة التي يجري بها مبادلة أصل أو تسديد التزام أو تحويل أداة من أدوات حقوق الملكية بين أطراف فعليه وراغبة بهذه المبادلة، وتتطلب سوق نشط وأسعار معروفة، أما التكلفة التاريخية، فيقصد بها القيمة التي سجل بها الأصل محاسبياً في تاريخ الحصول عليه، وتشمل ثمن الشراء مضافاً إليه كل المصروفات التي صرفت على الأصل حتى أصبح جاهزاً للاستخدام.
مبدأ تحقق المصروف	هو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات سابقاً، وينص هذا المبدأ على أن المصروف يتحقق ويعترف به عندما تحدث تدفقات نقدية خارجة من الشركة أو باستعمال أصول أو حدوث التزام، ويعني هذا المبدأ أن كافة المصاريف (التكاليف المستنفدة) التي تتعلق بإيراد معين تجري مقابلتها واستقطاعها من هذا الإيراد خلال الفترة التي تحقق فيها لغرض تحديد صافي الدخل، وإذا وجدت تكاليف متحققة ويتوقع أن تقدم منافع مستقبلية فينبغي اعتبارها أصلاً (تكاليف غير مستنفدة) ولا تحمل على الفترة كمصروفات.
مبدأ تحقق الإيراد	يتحقق الإيراد عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة، ويعترف به محاسبياً عند تحققه وتحصيله، ويشترط في تحقق الإيراد: إمكانية قياس قيمته، والاكتمال الجوهري لعملية اكتسابه، ووجود طرف خارجي تتم المبادلة معه.
مبدأ الإفصاح	يعني توفير معلومات محاسبية مفيدة وكافية للتأثير بأحكام وقرارات مستخدمي هذه المعلومات، بحيث يتعرف قارئ القوائم المالية على الطرق المحاسبية المطبقة في القياس المحاسبي، وأية أحداثٍ جوهرية أو آثارٍ لتلك الأحداث

الشامل	يمكن أن تؤثر على فهم وتفسير ما جاء بالقوائم المالية من معلومات.
--------	---

أن جميع المبادئ المحاسبية السابقة لا تتسم بالمرونة المطلقة في التطبيق العملي، حيث توجد بعض المحددات التي تضع قيوداً على تطبيق تلك المبادئ، كما هي موضحة في الجدول رقم (3) (كبلان وسليمان، 2013):

الجدول رقم (3): المحددات المحاسبية

المحدد	المقصود
محدد التكلفة والمنفعة العكس.	ينص على أن التكلفة التي يتم تكبدها من وراء إيجاد وتوصيل المعلومة يجب أن تبررها المنفعة المتحصل عليها من وراء هذه المعلومة، ومعنى آخر أن تكون منفعة المعلومة المحاسبية أكبر أو على الأقل تساوي تكلفتها، وليس العكس.
محدد الحيطة والحذر	ينص على الأخذ في الاعتبار البنود أو الأحداث المتوقع حدوثها إن كان لها تأثيراً سلبياً على الشركة، وعدم الأخذ في الاعتبار البنود أو الأحداث المتوقع حدوثها، والتي لها تأثيراً إيجابياً على الشركة إلا بعد حدوثها فعلاً.

وقد خصصت الجزئية التالية من هذا البحث لمناقشة انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية التي تم استعراضها أعلاه.

التحليل الموضوعي:

تحتاج جميع الشركات اليوم إلى النظر بعناية في الآثار المحاسبية لجائحة كورونا؛ لتتمكن من التعامل مع سيل التحديات الجديدة، التي تتطلب استجابات سريعة في بيئة تتغير كل ساعة، وفي هذا الصدد دأبت المنظمات المحاسبية المهنية الدولية، التي أخذت على عاتقها فيما سبق مسؤولية تنظيم مهنة المحاسبة، وكذلك شركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، على إصدار مجموعة من الإرشادات لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم، بحيث تلفت انتباههم إلى النقاط ذات العلاقة، والجزئيات التي تحتاج إلى إعادة نظر، وقد اكتسبت هذه الإصدارات أهمية تنظيمية مباشرة، فعلى سبيل المثال، تم تعيينها كنغمة من قبل منظمين الأسواق المالية مثل: هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية، واعتبرت مصدراً استشارياً وتم الالتزام بها بشكل ملحوظ في الهند والباكستان (Lakshminarayan, 2020).

ولأهمية هذه الإصدارات (الوثائق)، جاءت هذه الجزئية من البحث لتحليلها وفق التحليل الموضوعي (Thematic analysis)، الذي عرّف بأنه الأداة الشائعة الاستخدام لتحليل البيانات النوعية (الوصفية) في العديد من المجالات والتخصصات،

ويتميز بالمرونة النظرية والتعدد في الإجراءات (Braun et al., 2018)، ومن خلال الإطلاع على ما كتب حول التحليل الموضوعي، وخطواته وأسلوبه، فقد أجرى الباحث الخطوات الموضحة في الشكل رقم (2) لتحليل بيانات وآراء الإصدارات:



الشكل رقم (1): خطوات التحليل الموضوعي للوثائق

أولاً: انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض المحاسبية:

من المعروف أن تلاشي أحد الفروض المحاسبية يعني انتفاء الحاجة من تطبيق المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية، ولهذا توجهت أنظار المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى إلى الفروض المحاسبية كونها تُشكل الأساس البديهي للمحاسبة، وخاصةً فرض الاستمرارية الذي له مكانة كبيرة وفضل واضح في بناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وفي هذا الصدد أشارت Deloitte (2020) إلى وجود مجموعة واسعة من النتائج المحتملة، ودرجة عالية جداً من عدم التأكد بشأن المسار النهائي لجائحة كورونا، والوقت اللازم للعودة إلى الحالة الطبيعية المستقرة، وأن التأثير الاقتصادي لهذه الجائحة يعتمد إلى حد كبير على متغيرات يصعب التنبؤ بها، أو السيطرة عليها من قبل الشركة مثل: درجة تقييد الحكومات للأنشطة الاقتصادية، ومستوى امتثال المواطنين لقرارات الحكومة وتوجيهات وكالات الصحة، وطبيعة المساعدات الحكومية وفعاليتها، وكل هذا يرتبط ارتباطاً مباشراً باستمرارية الشركات، ويتطلب من الشركات الاهتمام والتقييم، فمن شأن هذه المتغيرات أن تلقي بظلال من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار، مما يتطلب محاولة ترجمتها إلى تقديرات والتنبؤ بها ووضعها في موازنات محدثة بشكل مستمر، ودراسة حساسيتها للتغيير، لضمان الاستمرار في مزاوله النشاط في ظل جائحة كورونا (KPMG, 2020)، وأن يغطي هذا تقييم الاستمرارية فترة لا تقل عن اثنا عشر شهراً بعد تاريخ إعداد التقارير المالية، أو بعد تاريخ التوقيع على التقارير المالية، وقد يلزم تمديد الإطار الزمني في بعض الأحيان (Gould & Arnold, 2020).

وقد استعرضت KPMG (2020) في إحدى إصداراتها مجموعة من المؤشرات التي قد تشير إلى تأثير قدرة الشركة على الاستمرار، مثل: الخروقات في العهود، انخفاض الربحية، انخفاض الإنتاج إلى أقل من الطاقة العادية، زيادة كبيرة في التكاليف مع انخفاض أسعار بيع المنتجات، تأثير مصادر التمويل، التعديل السلبي على جداول سداد الديون، وأضافت Deloitte (2020) في أحد منشوراتها مؤشرات أخرى مثل: حدوث اضطراب تشغيلي، تناقص في الطلب على المنتجات، تأثير الالتزامات التعاقدية المستحقة أو المتوقعة، تأثير السيولة المحتملة ونقص رأس المال العامل.

وتجدر الإشارة هنا أنه في حال حددت الشركة مجموعة من السيناريوهات السيئة للاستمرار، فيجب أن يتأكد المحاسب من أن تقييم الاستمرارية مأخوذ بعين الاعتبار في أسوأ سيناريو مقبول، مع ضرورة إجراء اختبار للسيناريو للتأكد من مناسبه، وإذا وجدت شكوك مادية حول قدرة الشركة على الاستمرار، فيجب تضمين ذلك عند الإفصاح عن الاستمرارية في التقارير المالية، ودمجها عند تقييم الاستمرارية، أما إذا تحولت هذه الشكوك المادية إلى تأكيد واضح فهذا يعني اختيار فرض الوحدة الاقتصادية وفرض الاستمرارية، وستخلص الإدارة إلى تصفية الشركة (إما بطريقة اختيارية أو لأنه ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك) (Meyers 2020, Norris Penny)، وبالتالي سقوط كل ما يقوم على هذين الفرضين من مبادئ ومعايير ومحددات وإجراءات، ويتعين إعداد التقارير المالية على أساس آخر، وهو أساس التصفية، أو تطبيق إجراءات قياس وإفصاح عامة، كما يرى الباحث أنه قد يكون سيناريو النهاية أقل سوء، حيث قد تلجأ الشركات (وخاصة الشركات المتوسطة والصغيرة) إلى الاندماج مع شركة أخرى لتكوين شركة جديدة أقوى، أو الانضمام إلى شركة قوية قائمة، أو قد تقوم الشركة بسبب جائحة كورونا بإفقال أحد أقسامها أو فروعها أو خطوط الإنتاج بها، وفي كل هذه الحالات سيتأثر فرضي الوحدة الاقتصادية والاستمرارية، والممارسات القائمة عليهما، وستكون الصدارة لأساس التصفية في المحاسبة عن انتهاء الشركة.

وإذا كانت نتائج تقييم الاستمرارية في صالح الشركة فهذا لا يعني نجاحها، فلا تزال هناك تحديات كثيرة تخلفها جائحة كورونا، ولا زالت الشركات معرضة إلى اختبارات صعبة، فعلى سبيل المثال ستواجه الشركات صعوبات في إقفال الحسابات في نهاية السنة وإصدار التقارير والقوائم المالية في مواعيدها، وقد تستقبل الشركات ردود أفعال غير مرغوب فيها من مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يراقبون ما يحدث عن كثب (Lakshminarayan, 2020)، ومن وجهة نظر الباحث، يعتبر التأخير في إصدار التقارير المالية عن الفترة المالية المحددة تطبيق غير سليم لفرض الدورية، الذي جاء لضرورات عملية للمحاسبة، مثل: معرفة نتائج الأعمال والمركز المالي من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولا اعتبارات قانونية وضريبية، ولكن ربما ما يُشجع الشركات على هذا الإجراء هو التسهيلات الضريبية التي منحها العديد من وكالات ومصالح الضرائب حول العالم، ولكن في نفس الوقت قد تؤثر جائحة كورونا على

فرض الدورية بشكل إيجابي، من خلال التعزيز من فائدة التقارير المالية المرحلية، والرفع من قيمتها، وزيادة تبنيتها حتى من قبل الشركات التي لا تعمل في بيئات تتبنى المعايير المحاسبية الدولية، والدافع وراء هذا هو حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى معلومات سريعة عن انعكاسات جائحة كورونا على أعمال الشركة، حتى لو كان ذلك على حساب جودة المعلومات المحاسبية.

ولا تقتصر انعكاسات جائحة كورونا على الفروض السابقة فحسب، فقد أعلن صندوق النقد الدولي International Monetary Fund (IMF) في وقت سابق من سنة 2020م أن العالم قد دخل في مرحلة ركود قد تكون أسوأ من ركود سنة 2009م (يعن الله، 2020)، علاوةً على التغييرات الكبيرة في المستوى العام للأسعار في بعض الاقتصادات، وفي ظل هذه التدايعات الاقتصادية، يرى الباحث أن فرض ثبات وحدة النقد، لا ينفني عجز الأرقام المحاسبية عن التعبير عن قيم الأشياء والحقائق الاقتصادية، ولا شك أن حدوث خلل في فرض وحدة القياس النقدي ينعكس سلباً على عدالة وصحة القوائم المالية وخصائص المعلومات المحاسبية المنشورة، خاصةً في الشركات والدول التي لازالت متمسكة بنموذج التكلفة التاريخية ورافضة لخيار القيمة العادلة في القياس المحاسبي. وبشكل عام تتوقع EY (2020) أن الفروض المحاسبية قد تخضع لشكوك كبيرة في حال تطور الأزمة واستمرار هذه الجائحة وعدم القدرة على التنبؤ بالظروف والمتغيرات.

ثانياً: انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المبادئ المحاسبية:

استعرضت الجزئية السابقة من هذا البحث انعكاسات جائحة كورونا على التطبيقات المستندة إلى الفروض المحاسبية، وبما أن المبادئ المحاسبية اشتقت من تلك الفروض، فليس من المنطقي ألا تنال نصيباً من التأثير، خاصةً وأنها الأقرب إلى التطبيق العملي من الفروض المحاسبية، والأشد ارتباطاً بوظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي، لذا كان لها النصيب الأكبر من التوضيح وتبسيط الأضواء في الإصدارات المتخصصة المنشورة أثناء جائحة كورونا، والتي يتخذها البحث محلاً للتحليل.

وبشكل عام -فيما يتعلق بمبدأ القياس- تتطلب ظروف جائحة كورونا أن تقوم الشركات بإعادة قياس قيم أصولها من خلال اختبارها حسب المؤشرات العامة للأسواق والاقتصاد ككل؛ للتحقق من مدى وجود تغيير في قيمتها، ويشمل ذلك الأصول الملموسة وغير الملموسة، وألا تكتفي الشركات بالمؤشرات الداخلية عند اختبار القيم، مثل: الأضرار التي لحقت بالأصول أو خطط إزالة الأصل من الاستخدام، بل يتم النظر إلى المؤشرات التي تتصل بالبيئة الخارجية (SNG Grant Thornton, 2020)، ومن المعروف أن قيمة الأصل تنخفض عندما لا تكون الشركة قادرة على استرداد قيمته الدفترية، سواءً بالاستخدام أو البيع، وهذا ما قد يحدث في ظل أحداث جائحة كورونا، مما يستدعي قيام الشركات في نهاية كل فترة تقرير بتقييم ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصول، وتقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل، من خلال إجراء اختبارات القيمة.

ومن ضمن العوامل المستخدمة في تقييم وتقدير قيم الأصول هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل، والتي يجب على المحاسب أن يحتسبها بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية، وهو ما يعتبر تحدياً في تطبيق مبدأ القياس في ظل جائحة كورونا (EY, 2020)، نتيجة عدم وضوح بعض المدخلات وصعوبة التنبؤ، وفي هذا الصدد أشارت بعض الدراسات أن المحاسبين قد يعتمدوا فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة على سيناريوهات متعددة مرجحة بالاحتمالات، فهي تعتبر أفضل طريقة لتقدير القيمة القابلة للاسترداد، مقارنةً بسيناريو واحد مكتوب وفق تنبؤات ومخاطر معينة (ICAI, 2020; Debell & Kalidas,

(2020)، وفي معرض الحديث عن القياس المحاسبي والتدفقات النقدية، أشار البعض إلى أن جائحة كورونا أثرت على معدلات الخصم المستخدمة في إسقاطات التدفقات النقدية المخصومة (Meyers Norris Penny, 2020)، مما يتطلب مراجعة العوامل المستخدمة لتحديد معدل الخصم، عند تحديد القيمة القابلة للاسترداد؛ لتعكس تأثير جائحة كورونا والتدابير المتخذة للسيطرة عليها (Debell & Kalidas, 2020).

وتجدر الإشارة أن اختبارات قيم الأصول في ظل جائحة كورونا تجرى عندما تتوفر مؤشرات دالة على انخفاض القيمة فقط، وهو ما يتطلب من الشركات تقييم ما إذا كان توجد أي مؤشرات تدل على انخفاض القيمة في تاريخ كل تقرير، مع مراعاة الأحداث والمعلومات الواردة بعد فترة إعداد التقارير، وذكرت EY (2020) في إحدى منشوراتها بعضاً من هذه المؤشرات، على النحو التالي: انخفاض أسعار الأسهم والسلع الأساسية، انخفاض أسعار الفائدة في السوق، إغلاق المصانع والمتاجر، انخفاض الطلب، إلى جانب المؤشرات التالية: زيادة التكاليف، إلغاء أو تأجيل الطلبات من قبل العملاء، الحاجة إلى تقديم تنازلات كبيرة للعملاء، الصعوبات المالية أو صعوبات في التدفق النقدي التي يواجهها عملاء مهمين (Debell & Kalidas, 2020).

وستحتاج الشركات في ظل جائحة كورونا إلى التركيز بشكل خاص عند تطبيق مبدأ القياس على قياسات القيمة العادلة، حيث تحدد هذه القيمة بعض الافتراضات في تاريخ محدد، من ضمنها تلك المتعلقة بالمخاطر وظروف السوق، لذا تحتاج الشركات في ظل جائحة كورونا إلى تقييم كيفية تأثير الإجراءات المتخذة من قبل الحكومات والشركات على تقييمات وآراء المشاركين في الأسواق وبيانات السوق، ويحتاج المحاسب أن يأخذ في الاعتبار في هذا الشأن المعلومات المتغيرة باستمرار حتى تاريخ إعداد التقارير المالية، ويحرص أن تكون عناصر القوائم المالية تعكس القيمة العادلة في تاريخ الإعداد (Deloitte, 2020; EY, 2020)، وقد يلجأ المحاسب في ممارساته إلى الاعتماد المفرط على ذاته واستخدام أحكامه الشخصية في قياس بعض العناصر التي تستند إلى مدخلات قياس غير متاحة أو غير قابلة للملاحظة (Gould & Arnold, 2020)، وهو ما يمثل صعوبة في التطبيق الكامل لمبدأ القياس أثناء جائحة كورونا، وهنا يرى الباحث أن متانة عملية التقدير المحاسبي وسلامة الأحكام الشخصية والشكوك المهنية للمحاسب، ستلعب دوراً رئيسياً في الوصول إلى قيم محاسبية يمكن الاعتماد عليها، وبالتالي إفصاحات واضحة حول انعكاسات جائحة كورونا، ومن شأن ذلك أن يعزز من القياس المحاسبي المستند إلى خيار القيمة العادلة.

وأشار معهد المحاسبين القانونيين في الهند (ICAI) إلى أنه قد يزيد أو ينخفض استخدام بعض الأصول أثناء جائحة كورونا، وبالتالي ستحتاج الإدارة إلى مراجعة العمر الإنتاجي لأصولها ومعدلات الاستهلاك؛ لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء تعديلات (ICAI, 2020)، وفي حال حدث ذلك فإنه يتطلب من المحاسب إعادة قياس الأصول التي رُجعت أعمارها ومعدلاتها، وبالاطلاع على إصدارات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، وتحليلها حسب الموضوعات، يمكن استعراض بعض الأصول وبعض المؤشرات الدالة على انخفاض قيمتها، مما يتطلب اختبارها وتقييمها وإعادة قياسها، للتأكد من أن قيم الأصول تعكس شروط القياس في تاريخ إعداد التقارير المالية، سواء كانت الشركة تستخدم في القياس المحاسبي التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2020؛ Deloitte, 2020; KPMG, 2020; EY, 2020; SNG Grant Thornton, 2020):

الجدول رقم (4): مؤشرات دالة على انخفاض قيمة بعض الأصول بسبب جائحة كورونا

البنء	يتأثر قياسه بالآتي:
الأصول المالية (خاصةً والسندات)	(1) توقعات المشاركون في الأسواق المالية بشكل عام، وتوقعاتهم تجاه التدفقات النقدية المستقبلية بشكل خاص، (2) التقلبات الكبيرة في الأسعار بالأسواق المالية
المخزون	(1) الاضطرابات في سلاسل التوريد والانتقاعات في الإمدادات، (2) الانخفاض في أسعار العقارات (للشركات التي لديها مخزون من العقارات تحت الإنشاء)، (3) انخفاض الطلب على المنتج (خاصةً المنتجات القابلة للتلف) (4) التلف والتفادم والتدهور المادي، (5) التغيير في المستوى العام للأسعار.
الاستثمارات في الشركات التابعة	(1) صعوبات مالية كبيرة تواجهها الشركة المستثمر فيها (التابعة)، (2) عدم الالتزام أو الإخفاق في تنفيذ الاتفاقيات والعقود المبرمة (3) احتمال دخول الشركة التابعة في إفلاس أو إعادة تنظيم مالي (4) تغيير سلبي كبير في البيئة الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها الشركة التابعة (مثل الركود).
الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة (بخلاف الشهرة)	(1) انخفاض الإيرادات وانخفاض أو توقف الطلب على خدمات الأصل، والاضطرابات في سلاسل التوريد وإغلاق للمتاجر، (2) انخفاض سعر السهم، (3) تغييرات كبيرة في المدى أو الطريقة التي يتم بها استخدام الأصل (مثل: التباطؤ في استخدام بعض الأجهزة والمعدات بحيث تتأثر قدرتها الإنتاجية المستقبلية)، (4) التغييرات الكبيرة في العوامل القانونية أو مناخ العمل والتي تؤثر على قيمة الأصل (مثل: توقعات الشركة بانخفاض صادراتها إلى سوق خارجية معينة نتيجة إغلاق الحدود لمدة طويلة)، (5) الانخفاض في أسعار الفائدة السوقية وما ينتج عنه من انخفاض في القيمة الاستخدامية.
الشهرة	بالإضافة إلى المؤشرات السابقة: (1) فقدان كبار الموظفين (بسبب الوفاة)، (2) شطب أو انخفاض قيمة مجموعة من الأصول المهمة، (3) انخفاض شهرة شركة مستثمر فيها أو شركة تابعة، (4) الانخفاض الكبير في سعر سهم الشركة، لدرجة أن القيمة السوقية لصافي الأصول تصبح أقل من القيمة الدفترية، (5) تغييرات سلبية كبيرة في بيئة العمل أو القوانين والتعليمات.

الأصول المؤجرة والمستأجرة	(1) التغييرات التي تطرأ على اتفاقيات وعقود الإيجار، (2) التغييرات في مدفوعات الإيجار.
الأصول الضريبية المؤجلة	(1) تغييرات محتملة في التخطيط الضريبي، والقوانين الضريبية، (2) الحوافز والتسهيلات الضريبية (مثل: السماح بالتأخر في السداد، أو الإعفاءات أو تخفيض ضرائب السنوات السابقة)، (3) المعايير والمؤهلات التي وضعتها المصالح لضمان الاستفادة من هذه الامتيازات (مثل: الشركات في مناطق معينة، أو شركات ذات حجم معين، وتقاس حسب الإيرادات مثلاً، أو شركات عانت قدرًا معينًا من التأثير الاقتصادي).

وبالإضافة إلى كل المؤشرات السابقة، فإن الشكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار يعتبر مؤشر عام ومهم لانخفاض قيمة جميع الأصول المذكورة (SNG Grant Thornton, 2020)، كما تجدر الإشارة أن بعض اختبارات القيمة لبند معين نتيجة جائحة كورونا، قد تمس بند آخر، فمثلاً قد تكون الإيرادات المتوقعة ذات صلة باختبارات انخفاض القيمة والاعتراف بأصول الضرائب المؤجلة، مما يتطلب مراعاتها عند تطبيق مبدأ القياس (Danyluk, 2020).

وفيما يتعلق بقياس بند المخزون في ظل جائحة كورونا، أشارت تقارير SNG Grant Thornton إلى أن الشركة ستحتاج لتعديل القيمة الدفترية لمخزونها للوصول بها إلى صافي قيمة قابلة للتحقق (Net Realizable Value (NRV)، وهو ما يمثل صعوبة في تطبيق مبدأ القياس؛ بسبب زيادة عامل عدم التأكد ونقص المدخلات الموثوق بها (SNG Grant Thornton, 2020)، وأضاف المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين International Arab Society of Certified Accountants (IASCA) في هذا الصدد، إنه في حال توقفت الشركة عن الإنتاج أو خفضت إنتاجها بشكل كبير لفترة زمنية معينة، فإن التكاليف الثابتة المتعلقة بالإنتاج يجب تحميلها على دخل السنة ولا يجري تحميلها على تكلفة المخزون (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2020)، وعرض البعض تكاليف أخرى يجب استبعادها من تكلفة المخزون وإثباتها كمصروفات فترة تُحمل على الدخل خلال جائحة كورونا، وهي على النحو التالي: كميات غير طبيعية من المواد المهذرة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى، تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى، المصروفات الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه، تكاليف البيع (Danyluk, 2020).

والبنود التي تقاس بالقيمة العادلة، مثل: الاستثمارات في الشركات التابعة وفي الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بينهما، والعقارات الاستثمارية، أشار البعض أنه في ظل جائحة كورونا قد تتأثر القيم العادلة لهذه البنود؛ بسبب تقلبات سوق الأسهم وسوق العقارات، وأن نقطة البداية للتقييم بالنسبة للمحاسب، هي أسعار السوق في تاريخ إعداد التقرير (Debell & Kalidas, 2020). أما بالنسبة لقياس الأصول الثابتة، فقد أشارت KPMG (2020) إلى أنه لا يجوز تعليق استهلاك الأصول التي استبعدت مؤقتاً من الاستخدام بسبب إجراءات الإغلاق المتخذة في ظل جائحة كورونا، إلا إذا كانت طريقة الاستهلاك المتبعة هي طريقة وحدات الإنتاج Units of Production Depreciation Method، أما فيما يتعلق بتطبيق مبدأ القياس على الأصول غير الملموسة في ظل جائحة كورونا، فأشارت KPMG (2020) إلى ضرورة النظر محاسبياً للمصروفات المنفقة على الأصول غير الملموسة المتكونة ذاتياً، والتأكد من استيفائها لجميع معايير الرملة، والتأكد من مدى كفاية الأموال لاستكمال تطويرها، ومدى وجود

أوجه قصور في تطوير الأصول المتكونة ذاتياً بسبب جائحة كورونا، وتابعت KPMG إنه في حالة وجود أي عوائق لاستكمال تطوير الأصول غير الملموسة فمن الضروري وقتئذ إلغاء المصروفات المنفقة والحملة على دخل السنة، فعلى سبيل المثال، إذا لم يعد بعض الموظفون يعملون في قسم التطوير بسبب الحد من خطر الإصابة، فذلك يعني حدوث خلل في مشروعات التطوير الجارية (مثل تطوير الأصول غير الملموسة)، لذا يجب ألا يتم تضمين مصروفات الموظفين في تكلفة الأصول غير الملموسة التي تم تكوينها داخلياً خلال الفترة التي لم يعلموا فيها، وأن يتم الاعتراف بها عند تحققها، كما قد يضطر المحاسب عند تطبيق مبدأ القياس على الأصول غير الملموسة في أثناء جائحة كورونا إلى تغيير أقساط الإطفاء بسبب مراجعات الإدارة للعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس. أما فيما بانعكاسات جائحة كورونا على تطبيق قياس الالتزامات، فالآتي بعض بنود الالتزامات والمؤشرات التي قد تدل على تأثر قيمتها واحتمالية إعادة قياسها، والتي وردت في بعض منشورات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى (Kölschbach, 2020; EY, 2020; SNG Grant Thornton, 2020):

الجدول رقم (5): المؤشرات الدالة على حاجة الالتزامات إلى إعادة قياس في ظل جائحة كورونا

البند	يتأثر قياسه بالآتي:
الالتزامات المرتبطة بالموظفين	(1) الزيادات المستقبلية في المرتبات، (2) معدل دوران الموظفين بسبب جائحة كورونا، (3) معدل الفائدة المناسب، (4) التعويضات والمزايا الجديدة بسبب جائحة كورونا.
الالتزامات بعقود التأمين	(1) ارتفاع نسبة الخطر وزيادة المطالبات، وخاصةً في التأمينات على الحياة أو الصحة، (2) أحداث جديدة متنوعة تتطلب التأمين، (3) انقطاع الأعمال وإلغاء التأمين، (4) مدى وضوح الشروط التعاقدية بين شركة التأمين والمؤمن له، وما إذا كان يمكن لحاملي وثائق التأمين مطالبة الشركة وفق هذه الشروط، (5) التفسيرات والتوجيهات والأحكام الصادرة عن السلطات المحلية (مثل: الحكومة أو الهيئات التنظيمية أو وكالة الصحة)، (6) متغيرات سوق التأمين ومتغيرات الأسواق المالية (أسعار الأسهم وأسعار الفوائد).
الالتزامات المترتبة على عقود الإيجار	(1) التغيير في نطاق العقد والتغيير في مقابل الإيجار، (2) إضافة أو حذف أي شرط من الشروط الأصلية للعقد.

وفيما يتعلق بالالتزامات السابقة، شجع البعض الشركة على إشراك خبير أكتواري (Actuary) مؤهل للتعامل مع الأثر الاقتصادي للمخاطر وعدم التأكد، والاعتماد على تقاريره في قياس الالتزامات، لتفادي المخاطر المترتبة عليها بسبب جائحة كورونا (Danyluk, 2020).

وفي إحدى منشورات EY (2020) تمت الإشارة إلى ضرورة أن يتم تقييم تأثيرات جائحة كورونا على عقود التأمين والالتزامات المترتبة عليها محاسبيًا، بالنظر إلى التأثير على المطالبات المبلغ عنها، والتأثيرات على الافتراضات الموضوعية للتعويض بالمطالبات المستقبلية، والتأثير على مصاريف معالجة المطالبات، وفيما يتعلق بالتزامات الديون بصفة عامة، قد يقوم بعض المقرضين بالإعفاء الكامل من الدين، والذي يتطلب من الإدارة تحديد التوقيت المناسب لإلغاء الاعتراف بالدين في المركز المالي والمعالجة المحاسبية المناسبة لذلك، كما أشار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين أنه يجب على الشركة التي قدمت ضمانات لجهات أخرى أن تنظر في تأثير جائحة كورونا على تلك الجهات، واعتماداً على الظروف قد يحتاج المحاسب إلى تسجيل التزامات إضافية متعلقة بهذه الضمانات (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2020).

كما تتمثل إحدى انعكاسات جائحة كورونا - كما تمت الإشارة سابقاً - في تعطيل سلاسل التوريد العالمية، بسبب إغلاق أو توقف بعض الشركات الصناعية في عدة دول، ولهذا التأثير انعكاساً على العقود المبرمة بين الشركات، وأصبحت بعض العقود - بالمفهوم المحاسبي - مرهقة، والعقد المرهق: هو ذلك العقد الذي تتجاوز تكاليفه (التي لا يمكن تفاديها للوفاء بالتزامات العقد) الفوائد الاقتصادية المتوقعة منه، وتتمثل هذه التكاليف في أقل تكلفة صافية للخروج من العقد، وهي إما أقل تكلفة لتحقيقه أو تعويضات أو غرامات تنشأ عن عدم الوفاء به (EY, 2020)، فإذا كان للشركات مثل هذه العقود المرهقة، يتطلب الوضع ضرورة الاعتراف بها وبالالتزامات المترتبة عليها وقياسها محاسبيًا.

وفي نهاية الحديث عن الانعكاسات على مبدأ القياس، يرى الباحث أن مشاكل القياس المستند إلى القيمة العادلة التي واجهت المحاسبين في هذه الجائحة، قد تعيد المشاكل إلى الساحة المحاسبية بين أنصار القياس الكلاسيكي والحديث مرة أخرى، وقد تمثل فرصة جديدة لإثارة الجدل حول القياس بالقيمة العادلة أو القياس بالتكلفة التاريخية، بالرغم من الانتقادات الشديدة للتكلفة التاريخية على مدى العقود الماضية.

وفيما يتعلق بتطبيق مبدأ تحقق المصروفات (مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات سابقاً) في ظل جائحة كورونا، أشارت تقارير SNG Grant Thornton (2020) إلى ضرورة الاهتمام محاسبيًا بمدفوعات ومزايا الموظفين، حيث قد توفر بعض الشركات مزايا إضافية لموظفيها استجابة لجائحة كورونا، مثل: الدفع لهم أثناء الإيقاف المؤقت لعمليات الشركة، أو أثناء مرضهم أو في الحجر الصحي الإلزامي، وتقديم تعويضات أخرى لمساعدتهم على العمل عن بُعد، وإذا قررت الشركة منح هذه المزايا الجديدة لموظفيها، فيجب على المحاسب النظر إلى وقت الاعتراف بها وكيفية قياسها وما يترتب عليها من التزامات، وينطبق الشيء ذاته في حالة قيام الشركة بتقليص حجم قوتها العاملة.

ومن الضروري أيضاً أن تُراجع الإدارة في ظل جائحة كورونا الافتراضات المستخدمة لقياس منافع الموظفين والمدفوعات على أساس الأسهم، فقد تسقط عن الموظف إحدى شروط استحقاق المكافآت أو المدفوعات على أساس الأسهم، بمعنى آخر أن تأخذ الإدارة في اعتبارها أي تغييرات تتم على شروط الاستحقاق، وإلى الحد الذي تكون فيه هذه التغييرات مفيدة للموظف، سيتم احتسابها كتعديل والاعتراف بها مصروف، وبالإضافة إلى ما سبق يشدد البعض على ضرورة النظر في أي التزام قانوني تجاه الموظفين نتيجة جائحة كورونا، مثل: الأجر المرضي أو المدفوعات للموظفين المعزولين (Debell & Kalidas, 2020)، كما قد تلجئ الشركة

إلى اتباع سياسة لتسريح الموظفين وإنهاء عقودهم وخدماتهم ودفع بعض المبالغ لهم، وبالتالي سيحتاج المحاسب إلى الاهتمام بهذه المصروفات، وقياسها والاعتراف بها في تاريخ القرار، وليس في تاريخ الدفع (Meyers Norris Penny, 2020).

وتتأثر التطبيقات المحاسبية المستندة إلى مبدأ تحقق المصروف في ظل جائحة كورونا عند سماح بعض الشركات بقبول مردودات المبيعات، وتمديد فترة إرجاع المبيعات بسبب عدم قدرة العملاء على الدخول إلى متاجرهم، أو قيام العملاء بمراجعة مشترياتهم عالية القيمة، حيث تتطلب هذه المردودات إجراء اختبارات القيمة باعتبارها أصول للشركة؛ للتأكد من انخفاض قيمتها، ويستلزم الوضع فحص جودتها وتقييمها بشكل مناسب لتكون صالحة لإعادة البيع، مما يعني الزيادة في مصروفات الفحص وإعادة التخزين من ناحية، وظهور نوع جديد من المصروفات التي تتطلب النظر في كيفية الاعتراف بها محاسبياً من ناحية أخرى (PwC, 2020).

أما بخصوص انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق مبدأ تحقق الإيراد، أشارت EY (2020) أن الممارسات المحاسبية المستندة إلى مبدأ تحقق الإيراد ستحتاج أغلبها إلى إعادة النظر، بسبب التعطل والاضطراب في سلاسل التوريد وانخفاض إنفاق المستهلكين، وأن المحاسب سيحتاج إلى التركيز على بعض المسائل المتعلقة بإيرادات الشركة، وفي مقدمة هذه المسائل العقود مع العملاء، والتي تتضمن عادةً بنود متغيرة ومزايا مختلفة، مثل: الخصومات، امتيازات السعر، المردودات، أو قد تقدم الشركة في ظل أحداث جائحة كورونا عرضاً ترويجياً للمساعدة في الحفاظ على التدفقات النقدية، مثل: الصالات الرياضية التي تقدم لعملائها خصماً إذا اشتركوا مسبقاً مقابل الخدمات المستقبلية، أو السماح للعملاء باسترداد مبالغ السلع والخدمات التي لا يمكنهم استخدامها خلال فترة جائحة كورونا، مثل: الفنادق ووكالات السفر وغيرها من البنود التي يحتاج المحاسب إلى إعادة النظر في تقديراتها السابقة ومدى مناسبتها، ومراجعة السياسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيرادات، والتأكد من أنها لا تزال قابلة للتطبيق في ظروف جائحة كورونا (SNG Grant Thornton, 2020)، فمثلاً قد لا يعترف المحاسب بجزء من المبيعات الآجلة بسبب الشكوك حول قدرة العملاء على السداد، وبمعنى آخر قد يتطلب الوضع أن يعترف المحاسب بالإيرادات الجديدة محتملة التحصيل فقط، كما قد تصبح بعض عقود الإيرادات أقل ربحية أو عقود خاسرة ومرهقة، ما يستدعي قيام الشركات بمراجعة شروط وبنود العقود مع العملاء، وفي بعض الأحيان إجراء بعض التعديلات في النطاق والأسعار، وكل ذلك إعادة النظر المعالجات المحاسبية (EY, 2020).

وبالإضافة إلى التأثير على العقود الجارية مع العملاء، ستحتاج الشركات إلى التفكير والدراسة المتأنية لكيفية تأثير عنصر عدم التأكد الناتج عن جائحة كورونا على العقود المستقبلية مع العملاء، وخاصة فيما يتعلق بتحصيل القيم وامتيازات الأسعار وأسعار البيع (EY, 2020)، كما قد تغير بعض الشركات من طريقة وشروط تعاقدتها مع العملاء أثناء جائحة كورونا، وهو ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار محاسبياً (PwC, 2020).

واستجابة للظروف طورت العديد من الشركات قنوات أخرى لتسويق منتجاتها، مثل استخدام خيارات الشراء عبر الإنترنت، وهذه القنوات غالباً ما تؤدي إلى شروط شحن مختلفة، وتنطوي على شراكات جديدة مع مقدمي خدمة التسليم وما إلى ذلك (PwC, 2020)، وكل هذه التدابير تتطلب مراجعة السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالمصروفات والإيرادات.

وفي بداية جائحة كورونا، أشارت العديد من التقارير والإصدارات أن هذه الجائحة حدث لاحق غير قابل للتعديل لفترات إعداد التقارير المنتهية في أو قبل 31-12-2019م، وبالتالي، لا يوجد تأثير على عناصر القوائم المالية التي تم الاعتراف بها وقياسها في ذلك التاريخ، وذلك على الرغم من أن الحالات الأولى المصابة بفيروس كورونا ظهرت في مدينة ووهان الصينية، وأبلغت الصين

منظمة الصحة العالمية (WHO) World Health Organization في 31-12-2019م، ولكن لا يوجد آنذاك سوى القليل من الأدلة التي تؤكد على انتقال الفيروس من شخص لآخر، ولم تعلن WHO أن الفيروس يمثل حالة طوارئ صحية عامة ذات اهتمام دولي إلا في تاريخ 31-1-2020م، وبالتالي لم يحدث تأثير واسع النطاق لفيروس كورونا خلال فترة إعداد التقارير المالية للشركة لسنة 2019م، ولهذا لم ينعكس التأثير على المعلومات المحاسبية المنشورة في تلك الفترة (SNG Grant Thornton, 2020)، وأتفق مع ذلك كل شركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى (Deloitte, KPMG, EY, PwC) حسب إصداراتهم المتخصصة. وفي المملكة المتحدة (UK)، ذكر مجلس التقارير المالية (Financial Reporting Council (FRC أن جائحة كورونا تعتبر حدثاً غير قابل للتعديل بالنسبة للغالبية العظمى من الشركات البريطانية التي أعدت تقاريرها المالية عن الفترة المالية المنتهية في 31-12-2019م (Gould & Arnold, 2020)، أما بالنسبة للشركات التي انتهت سنتها المالية (وبالتالي إعداد تقاريرها المالية) في تواريخ لاحقة لتاريخ 31-12-2019م (على سبيل المثال، نهاية فبراير أو مارس 2020م وما بعده)، فكانت آثار جائحة كورونا واضحة بمجرد الإفصاح عن التقارير المالية، واتخذت أشكالاً مختلفة، مثل: تقلص الإيرادات وهوامش الربح، انخفاض أسعار المنتجات الأساسية، الانخفاضات الحادة في قيم الأصول المالية المتداولة عبر الأسواق المالية، واثاراً مباشرة على قائمة الدخل، وتأجيل المشاريع الرأسمالية، وشطب الأصول وإعادة التفاوض على العقود أو إنهاؤها، وخاصة تلك المتعلقة بالإيجارات، وإجراءات القروض وتعويضات الموظفين (Lakshminarayan, 2020).

وقد كانت هذه النقطة محل جدل بين ممارسي مهنة المحاسبة في العالم خلال الأشهر الأولى من عام 2020م، حيث أنفق البعض مع شركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى على أن جائحة كورونا حدث غير قابل للتعديل، بينما اختلف البعض الآخر وأتهم الشركات بأنها تجاهلت تأثيرات الجائحة.

ولقد حظى مبدأ الإفصاح باهتمام ملموس من قبل المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، فقد أشارت PwC (2020) إلى ضرورة أن تفصح الشركة عن تأثيرات جائحة كورونا على العمليات والامتثال للقيود والإجراءات الحكومية الاحترازية والوقائية، والإفصاح عن التغييرات الهامة في الافتراضات والتقديرات التي تم إجراؤها في فترة إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن التأثير المحتمل على الإيرادات والسيولة والالتزامات التعاقدية، والانخفاض في قيمة المدينون، أما EY (2020) فقد ذكرت في إصداراتها أنه إذا قامت الشركات بإعداد التقارير المالية في ظل وجود شكوك جوهرية تزيد من درجة عدم اليقين حول الاستمرارية، فيجب الإفصاح عن المخاطر المحتملة لمستخدمي التقارير في الإيضاحات المكملة، ولا يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية، إلا إذا تأكدت الشكوك، ففي هذه الحالة ستغير الشركة طريقة عرض القوائم المالية بشكل جوهري، واستخدام أساس آخر في المحاسبة عن عناصر القوائم المالية، وهو أساس التصفية (يعن الله، 2020).

وأضافت EY (2020) في إصداراتها جوانب أخرى تتطلب الشرح والإفصاح خلال جائحة كورونا، مثل: التغييرات في معدل الضريبة الساري مقارنة بالفترة السابقة، ومبلغ وتاريخ انتهاء صلاحية أي خسائر ضريبية مرحلة، وطبيعة الأدلة الداعمة لإثبات الأصول الضريبية المؤجلة إذا تكبدت الشركة خسارة في فترة الجائحة، وطبيعة عدم التأكد في التقديرات المحاسبية، وحساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات المحاسبية، مع الكشف عن أسباب الحساسية، والحل المتوقع لحالات عدم التأكد، والنتائج

المحتملة خلال السنة المالية القادمة فيما يتعلق بالمبالغ المدرجة للأصول والالتزامات المتأثرة، وتجدد الإشارة هنا إنه إذا استمرت حالات عدم التأكد بدون حل فعندها سيكون من غير العملي الكشف عن الآثار المحتملة في نهاية فترة إعداد التقارير المالية. وحتى لو تعذر من الناحية العملية الإفصاح عن مدى الآثار المحتملة لافتراض أو تقدير في نهاية فترة التقرير، وهو شيء متوقع في مثل ظروف جائحة كورونا التي تؤدي إلى تغيرات متسارعة، فإنه يجب على الشركة أن تفصح عن أنه من المحتمل بدرجة معقولة، على أساس المعرفة القائمة، أن تتطلب النتائج التي تختلف عن الافتراضات الحالية خلال السنة المالية القادمة تعديلاً ذا أهمية نسبية على القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المتأثر، وفي جميع الأحوال، تفصح الشركة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فنته) المتأثر بالافتراض، وقيمتها الدفترية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020).

ومطلوب من المحاسبين أيضاً خلال جائحة كورونا، الإفصاح عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية، والتي لها تأثير كبير على المبالغ المعترف بها في التقارير المالية، والكشف عن أي معلومات حول الأساليب والمدخلات والافتراضات المستخدمة لتقدير المقابل المتغير للعقود مع العملاء، والتي تؤثر على تحديد قيمة وتوقيت الإيرادات، وسيحتاج المحاسبين إلى التفكير في إجراء إفصاحات إضافية للكشف عن أسس اختيار بعض مدخلات القياس المحاسبي لتحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول، ومدى حساسية تلك المدخلات، وبعض الافتراضات التي تضعها الشركة فيما يتعلق بالمستقبل، والتي تنطوي على مخاطر كبيرة تؤدي إلى تعديل جوهري على عناصر الأصول والالتزامات المفصح عنها (EY, 2020; Debell & Kalidas, 2020)، مع ضرورة الإبلاغ عن مصادر الارتفاع في التقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية المستخدمة في القياس المحاسبي في نهاية فترة إعداد التقارير المالية (SNG Grant Thornton, 2020)، كما أكد Bary (2020) على أهمية الإفصاح عن الديون المدومة، وتكاليف إغلاق خطوط الإنتاج، والمبالغ المدفوعة للموظفين العاملين في الخطوط الأمامية بالشركة أثناء جائحة كورونا. ومن المهم أيضاً الإفصاح عن التبعية الاقتصادية للشركة، بمعنى الإفصاح عن ما إذا كانت الشركة تعتمد اقتصادياً على شركة أخرى أو فرد آخر من المحتمل أن يتأثر بجائحة كورونا، علاوة على الإفصاح عن خطط إعادة الهيكلة نتيجة للظروف الاقتصادية عند إصدار التقارير المالية، مثل: بيع جزء من أصول الشركة أو إغلاق جزء من أعمالها أو تقليص عملياتها (بشكل مؤقت أو دائم)، وذلك يتطلب إعادة تصنيف الأصول في القوائم المالية أيضاً (SNG Grant Thornton, 2020).

وقبل كل هذه الإفصاحات شددت SNG Grant Thornton (2020) على ضرورة الإفصاح عن خطط الإدارة للتعامل مع جائحة كورونا، وما إذا كان يوجد شك حول قدرة الشركة على الاستمرار بسبب الجائحة، والإفصاح عن الشروط التعاقدية التي قد يتم تعديلها بالنسبة للقروض، والتغيرات السلبية في سلاسل التوريد، وعرض خطة وقف العمليات، والتقييمات التي تم إجرائها لبعض اتفاقيات الشراء أو البيع، والانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات المحتفظ بها، وما إذا كانت الشركة قد دخلت في التزامات أو حالات طارئة (مثل: الضمانات)، بالإضافة إلى التغيرات الكبيرة وغير الطبيعية في أسعار الأصول وأسعار صرف العملات الأجنبية بسبب جائحة كورونا، مع الإفصاح عن أي تغييرات في المخاطر المالية للشركة أو في أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة تلك المخاطر (Debell & Kalidas, 2020).

وقد يتطلب الوضع من بعض المحاسبين العاملين في شركات ذات طبيعة خاصة، تقديم إفصاحات إضافية عن الإفصاحات السابقة، فمثلاً أوضحت تقارير EY (2020) أن المحاسبين الذين يعملوا في شركات التأمين قد يحتاجون إلى الإفصاح عن تركيزات مخاطر التأمين، وتطورات المطالبات، ومخاطر الائتمان والسوق ورأس المال.

وقدم Meyers Norris Penny (MNP) إرشاداً مهماً أيضاً في إحدى إصداراته، حيث أشار إلى أن بعض الشركات قد تكسب إيرادات إضافية بسبب جائحة كورونا، على سبيل المثال، إيرادات بيع منتجات جديدة وغير ذات صلة بالنشاط الرئيسي، مثل بيع المطهر اليدوي أو المعدات الطبية، أو تكبد مصروفات ليست متكررة وغير عادية واستثنائية، مثل: معدات السلامة الخاصة بفيروس كورونا، وهذه البنود تتطلب مراجعة متطلبات الإفصاح ذات الصلة والنظر في طبيعة هذه الإيرادات والمصروفات؛ لتحديد كيفية عرضها في القوائم المالية والإفصاحات المكتملة لها (Meyers Norris Penny, 2020).

ورأت إصدارات EY (2020) إن مستوى الإفصاح يختلف من شركة إلى أخرى حسب الحقائق والظروف والاعتبارات المرتبطة بجائحة كورونا، وأكدت أنه بشكل عام، كلما كانت بيئة العمل محفوفة بالمخاطر وعدم التأكد، كلما زادت أهمية قيام المحاسب بتقديم إفصاح مفصل عن الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، مع توضيح ذلك بالأدلة، وإذا لم يكن من الممكن تقدير تأثيرات جائحة كورونا كمياً بشكل موثوق، فلا يزال هناك حاجة إلى الإفصاح الوصفي، مع ضرورة الإفصاح أنه من غير الممكن تقدير التأثير كمياً (Gould & Arnold, 2020)، وفي هذا الصدد توقعت هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية European Securities and Markets Authority (ESMA) من الشركات تقديم معلومات وصفية أكثر من المعلومات الكمية عن التأثيرات الفعلية والمحتملة لجائحة كورونا (Guillard, 2020)، ويرى الباحث إن المعلومات المالية وغير المالية الوصفية قد تكون أدق وأكثر فائدة في هذه الظروف. وفي نهاية المطاف أشار كل من Kelly & Taylor (2020) أنه يجب تقديم إفصاحات محدثة وذات مغزى؛ لتكون التقارير المالية عادلة ومتوازنة ومفهومة، وأضافت KPMG (2020) أنه بالرغم من وجود ضعف في الإرشادات التفصيلية حول كيفية الإفصاح، إلا أن الشركات يجب أن تكون حذرة وتتجنب الإفصاحات المضللة والخطئة، وفي هذا الصدد أيضاً توصي الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) معدي القوائم المالية ببذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف جائحة كورونا، وتقديم الإفصاحات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مبنية على معلومات ذات جودة عالية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020).

ويتخوف الكثير من أن تكون جائحة كورونا سبباً مغرياً لتعديل الأرباح وتغيير وجه المعلومات المحاسبية (Centre for Critical Accounting and Auditing Research, 2020)، واستخدام أدوات المحاسبة غير الأخلاقية، أو ما يُسميها البعض المحاسبة الإبداعية، وتزايد المخاوف في هذا الجانب، خاصةً وأن جائحة كورونا تؤثر على المبادئ المحاسبية، مما قد يتطلب استخدام مقاييس جديدة غير متوافقة مع تلك المبادئ في بعض الأحيان، ومعنى آخر الخروج عن المبادئ والبقاء في إطار الفروض المحاسبية، وهذا يمكن أن يدفع الشركات إلى تطبيق مفاهيم وإجراءات المحاسبة غير الأخلاقية، وفي هذا الصدد نشر رواد مواقع التواصل الاجتماعي (Facebook & Twitter) منشورات وتغريدات عبرت عن مخاوفهم بأن تُحفز جائحة كورونا الشركات على استخدام مقاييس جديدة غير متوافقة مع المبادئ المحاسبية، لتجميل الدخل أو تقييحه، ومما يشجع على ذلك التسهيلات والامتيازات الضريبية،

التي تمنحها بعض الحكومات، فمثلاً قد تمنح مصلحة الضرائب إعفاء للشركات التي تأثرت بجائحة كورونا بدرجة معينة، بحيث تربط الإعفاء بمقدار التغير في الإيرادات أو الأرباح (EY, 2020)، وهذا قد يجعل بعض الشركات تخفض إيراداتها أو تزيد من مصروفاتها للحصول على الامتياز الضريبي.

وأخيراً، من المهم أن نشير إلى احتمالية أن تتأثر بعض عناصر القوائم المالية بعوامل لا علاقة لها بجائحة كورونا، وقد يكون من الصعب على الإدارة تحديد الأحداث التي تسببت في التأثير على التقارير المالية للشركة، وقياس تأثيرها بشكل مستقل عن تأثير جائحة كورونا (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, 2020)، وهو ما يمثل تحدياً يقف أمام تطبيق المبادئ المحاسبية الأربعة السابقة.

ثالثاً: انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق المحددات المحاسبية:

تؤثر جائحة كورونا على المحددات المحاسبية بحيث تجعلها أكثر تقييداً أو أقل تقييداً، أي تزيد في حدتها، وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية وضع محدد محاسبي واحد فقط وهو محدد التكلفة والمنفعة، إلا أن الباحث رأى أنه من المفيد تناول الحيلة والحذر كمحدد علاوة على التكلفة والمنفعة، لأنه يخدم الجانب التحليلي للبحث، ولاسيما في ظل التركيز المكثف من قبل المنظمات والشركات المحاسبية الدولية الكبرى على التطبيقات المحاسبية المستندة إلى الحيلة والحذر، وربطها بكل الممارسات المحاسبية.

أن الحيلة والحذر أنتج مفهوماً محاسبياً يسمى في الأدبيات المحاسبية بمحاسبة التحوط Hedge Accounting، وأصبح هذا المفهوم يُطبق كجزء من استراتيجية إدارة المخاطر (Gould & Arnold, 2020)، حيث يقصد بالتحوط الإجراءات التي تتخذ للتخفيف من أثر التعرض للمخاطر المتعلقة بالأسعار أو معدلات الفائدة، والمحاسبة عن هذا التحوط تشمل مختلف الأسس والقواعد التي تحكم وتوجه القياس والإفصاح المحاسبي لعمليات التحوط، بما ينعكس إيجاباً على شفافية ومصداقية عناصر القوائم المالية (عزي، 2017)، وقد نال هذا المفهوم نصيباً من الاهتمام في المنشورات محل التحليل الصادرة عن المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، حيث أشار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة قيام الشركات بتقويم فعالية التحوط في بداية الجائحة وعلى أساس مستمر في تاريخ المركز المالي أو في حالة حدوث تغيرات كبيرة في الظروف، فظروف السوق المتقلبة حالياً قد تتطلب من الشركة أن تعيد ترتيب التحوط أو التوقف عن محاسبة التحوط إذا كانت العلاقة الاقتصادية لم تعد قائمة أو تغلب عليها مخاطر الائتمان (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2020)، وأضاف البعض أن جائحة كورونا قد تقلل من احتمالية حدوث معاملة تنبؤية تحوطية أو تؤثر على توقيت حدوثها، وبالتالي، فإن أسس وقواعد محاسبة التحوط المعمول بها في الوقت الطبيعي، قد لا يتم الوفاء بها أو تطبيقها في مثل هذا الوقت الاستثنائي، ويتعين إعادة النظر في الأرباح أو الخسائر المتراكمة نتيجة تطبيق محاسبة التحوط في ظل جائحة كورونا (Gould & Arnold, 2020).

ومن ضمن العناصر التي أفرزها محدد الحيلة والحذر هي المخصصات، التي تستعمل محاسبياً لامتناع الصدمات ومقابلة الخسائر المحتملة، وخاصة في الظروف المشابهة لظروف جائحة كورونا، وفي هذا الصدد أشارت العديد من الإصدارات منها إصدارات SNG Grant Thornton إلى ضرورة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة (Expected Credit Loss (ECL) لأصول المالية من أدوات الدين، التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة، بالنظر إلى الأحداث الماضية والظروف الحالية والتوقعات المستقبلية، ومراعاة التوقعات الاقتصادية السلبية وصعوبات التدفق النقدي التي يعاني منها العملاء نتيجة لجائحة كورونا، وتكوين المخصصات المتعلقة

بالخسائر الائتمانية المتوقعة للمدينين التجاريين والقروض وأوراق الدين والأصول الناشئة عن تكاليف الحصول على عقد البيع أو تنفيذه (SNG Grant Thornton, 2020)، وهو ما أكدت عليه KPMG (2020) وذكرت أنه من الضروري العمل على تحديث افتراضات حدوث الخسائر الائتمانية (تحديث مصفوفات المخصصات) بالنظر في كل المعلومات التاريخية والحديثة، والتوقعات المستقبلية المعقولة (بما في ذلك معلومات الاقتصاد الكلي)، والتأكد من المعاملات التي لم تعد محتملة الحدوث والمتعلقة بالتدفق النقدي، مثل: المبيعات والمشتريات.

وبخصوص إنشاء المخصصات لمقابلة خسائر جائحة كورونا، فأشارت تقارير EY (2020) إلى ضرورة تكوين مخصصات للعقود المرهقة، والاعتراف بأي خسائر ناتجة عن انخفاض في قيمة الأصول المحتملة والمخصصة لهذه العقود، أما في حالة ما قررت الشركة إعادة الهيكلة لبعض عملياتها، فأشار البعض إلى ضرورة تكوين مخصص لهذا الغرض، بحيث تؤخذ كل التكاليف المحتملة في عين الاعتبار، بشرط وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة (Debell & Kalidas, 2020)، كما رأيت PwC (2020) أنه من الضروري تكوين مخصص لمقابلة المخاطر السيبرانية المتوقعة، في حالة ما كُتفت الشركات طريقة عملها بما ينسجم مع الطرق الجديدة للعمل عن بُعد بواسطة التقنيات الحديثة، وقد يحتاج المحاسبون إلى تحليل الديون وزيادة مخصص الديون المشكوك فيها تحسباً لإفلاس بعض العملاء، وتحول الديون من جيدة إلى معدومة (Meyers Norris Penny, 2020)، وهنا لفتت KPMG النظر لمسألة مهمة، وهي أن بعض العملاء قد لا يكون أفلس بسبب جائحة كورونا، وبالتالي يجب توخي الحذر في تحليل العوامل التي أدت في النهاية إلى الإفلاس، والتحلي بالحكمة في تقييم ذلك، فقد يفلس أحد المدينين بسبب التطورات الاقتصادية التي حدثت في سنة 2019م، مثل: التوترات التجارية بين الولايات المتحدة الأمريكية والصين (Centre for Critical Accounting and Auditing Research, 2020).

أما فيما يتعلق بمحدد التكلفة والمنفعة، فلم يتم الإشارة له بشكل واضح في الإصدارات المتخصصة محل التحليل، ولكن يمكن القول في هذا الشأن أن المحاسب يحتاج إلى إعادة تقدير تكلفة ومنفعة المعلومات المحاسبية التي يقوم بإعدادها خلال جائحة كورونا، فقد لا يتم التركيز على هذا المحدد في مثل هذه الظروف، أي بمعنى قد يتم إنتاج معلومات محاسبية ونشرها بتكلفة تزيد عن منفعتها، وفي سبيل زيادة منفعة المعلومة يرى الباحث إنها يجب أن تأتي في الوقت الملائم، فكلما تأخرت عن وقتها فقدت فائدتها ومناسبتها للاستخدام، فالمعلومات المحاسبية الأقل موثوقية التي تأتي في الوقت المناسب، أفضل من المعلومات المحاسبية الأكثر موثوقية وتأخر، وذلك بالنسبة لمتخذي القرارات.

وفي ظل جائحة كورونا قد تزيد تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية التي تشمل تجميع وتشغيل المعلومات المحاسبية عبر الأنظمة المحاسبية، وتلخيصها ومراجعتها وتحليلها وتقديمها، فمثلاً قد تكون بعض المستندات والوثائق في مناطق منعزلة ويصعب الوصول إليها، حتى من خلال العمل عن بُعد، ويرى الباحث أن تكلفة إنتاج المعلومة في ظل جائحة كورونا قد تصل إلى خسارة الموظف (وفاته بالفيروس)، والتي لا يمكن أن تقابلها أي منفعة، أما بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية فإن تكلفة المعلومات من منظورهم تنخفض كلما قام منتج المعلومة بإزاحة عبء جائحة كورونا وترجمة الأحداث الاقتصادية المترتبة عليها بشكل قريب إلى الدقة والواقعية، كما تنخفض تكلفة المعلومة كلما انخفضت الآثار الضارة التي تنتج عن الاعتماد على المعلومة.

أشارت الأدبيات المحاسبية إلى أن العلاقة المنطقية بين تكلفة ومنفعة المعلومة المحاسبية تبرر عدم الضرورة بالالتزام نصاً وحرافاً بالطرق والإجراءات والمبادئ المحاسبية في الحالات التي تكون فيها تكلفة الالتزام الحرفي أعلى من المنفعة المتحصل عليها (كبلان وسليمان، 2013)، وبإسقاط ذلك على ظروف جائحة كورونا، نجد أن المحاسب في مثل هذه الظروف قد لا يلتزم بالمبادئ المحاسبية بالنص والحرف عند إجراء المعالجات المحاسبية لبعض العناصر، وعلاوة على ما سبق يلفت الباحث النظر إلى تزايد صعوبات قياس التكاليف والمنافع في ظل جائحة كورونا، خاصةً وأنها غير قابلة للقياس كمياً بدرجة معقولة حتى قبل الجائحة.

الخلاصة:

- بعد هذه الجولة في بحث جائحة كورونا وانعكاساتها على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، تم التوصل، فضلاً عن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في متن البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات الأخرى، يمكن استعراضها على النحو الآتي:
1. أن جائحة كورونا لها تداعيات اقتصادية واجتماعية تنعكس بشكل مباشر وغير مباشر على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية.
 2. توجد ردود أفعال سريعة واهتمام واضح تجاه جائحة كورونا من قبل المنظمات المحاسبية المهنية الدولية وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، من خلال نشر إرشادات تمس الجانب التطبيقي للفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، مما يزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة.
 3. أن الإغلاق لفترة غير محدودة والاضطرابات في سلاسل التوريد وانخفاض الإنتاج إلى أقل من الطاقة العادية، وانخفاض الطلب والأسعار والربحية والسيولة، تعتبر أبرز المؤشرات التي تلقي بظلال من الشك على استمرارية الشركة في ظل جائحة كورونا؛ وبالتالي تتأثر الممارسات المحاسبية المستندة إلى فرض الاستمرارية، وانحيازاً في فرض الوحدة الاقتصادية وجميع المبادئ والمحددات المحاسبية.
 4. أفرزت جائحة كورونا بيئة مخوفة بالمخاطر، مما زاد من أهمية توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، وتعاضم دور التقارير المالية المرحلية، سواءً في البيئات التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية أو التي تستخدم ممارسات محاسبية تستند مباشرةً إلى الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وهو ما يعتبر تطبيقاً سليماً لفرض الدورية.
 5. تتمثل إحدى التداعيات الاقتصادية لجائحة كورونا في التأثير على المستوى العام للأسعار، وحدوث حالات التضخم والانكماش والركود الاقتصادي، وخاصةً في ظل الاقتصاد الديناميكي المتحرك، مما يعني تأثر الممارسات المحاسبية القائمة على فرض وحدة القياس النقدي، وإجراءات القياس المحاسبي التي تستند إلى التكلفة التاريخية.
 6. يواجه مبدأ القياس صعوبة في التطبيق في ظل جائحة كورونا؛ نتيجة عدم توفر بعض مدخلات القياس الموثوق بها ولجوء المحاسبين للإفراط في استخدام التقديرات الشخصية، خاصةً عند استخدام خيار القيمة العادلة.
 7. يتأثر مبدأ تحقق المصروف ومبدأ تحقق الإيراد، بالعناصر والبنود الجديدة التي ظهرت في جائحة كورونا، والتي تحتاج إلى إعادة النظر في سياسات القياس والاعتراف المحاسبي.
 8. تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في ظل جائحة كورونا، وبشكل كمي ووصفي، خاصةً تلك العناصر المتعلقة بالمخاطر والاحتمالات المستقبلية.

9. تزداد التطبيقات المحاسبية القائمة على محدد الحيطه والحذر، وخاصةً فيما يتعلق بإنشاء المخصصات لامتنصص صدمات جائحة كورونا.
10. تتطلب جائحة كورونا إعادة النظر في تحليلات التكلفة والمنفعة عند إنتاج المعلومات المحاسبية.
- التوصيات:** اعتماداً على ما تم التوصل إليه من نتائج، يوصي البحث بالآتي:
1. الاطلاع على إصدارات المنظمات المحاسبية المهنية الدولية، وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى، والتعرف على إرشاداتهم المحاسبية في ظل جائحة كورونا، ومحاولة ترجمتها إلى إجراءات عملية تتناسب مع بيئة العمل الفعلية من ناحية، وتنسجم مع الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية من ناحية أخرى.
 2. التنسيق والتواصل المستمر بين الشركات وأهل مهنة المحاسبة والمنظمات المحاسبية المهنية الدولية لمعالجة أي مشاكل متعلقة بالقياس والإفصاح والاعتراف المحاسبي تحدثها جائحة كورونا.
 3. في حال وجود مؤشرات تدل على تأثر قدرة الشركة على الاستمرار في ظل جائحة كورونا، فيجب الخروج عن فرض الاستمرارية وما يقوم عليه من مبادئ ومحددات محاسبية، وتبني أساس آخر للمحاسبة، مثل: أساس التصفية، أو استخدام أدوات قياس وإفصاح عامة.
 4. في حال الخروج عن المبادئ والمحددات المحاسبية لضرورات عملية نتيجة جائحة كورونا، فيجب ألا يدفع هذا إلى استخدام تطبيقات المحاسبة غير الاخلاقية (المحاسبة الإبداعية).
 5. أن يؤخذ بعين الاعتبار -قبل تسجيل المصروفات والإيرادات- المؤشرات التي تؤثر على الاعتراف والسياسات المحاسبية ذات العلاقة التي ترسمها الشركة أثناء جائحة كورونا.
 6. الاستعانة بخبراء أكتواريين للتعامل الأثر الاقتصادي للمخاطر وعدم التأكد في ظل جائحة كورونا، وقياسه، والاستفادة من هؤلاء في صياغة سياسات تحفظية تتماشى مع مجريات الأحداث، وفي حال تم ذلك، فيجب إعادة النظر في إجراءات القياس المحاسبي للعناصر المتأثرة.
 7. الإفصاح الكافي في التقارير المالية المرحلية والسنوية عن تأثيرات جائحة كورونا على بيئة عمل الشركة، ووضع مستخدمي المعلومات المحاسبية في الصورة؛ لكسب ثقتهم في الشركة وللمحافظة على مكانة مهنة المحاسبة في المجتمع.
 8. الاستفادة من تقنيات الثورة الصناعية الرابعة في أداء وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي، في ظل بيئة العمل عن بُعد التي فرضتها جائحة كورونا، وبما ينسجم مع الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية.
 9. استغلال ما يتوفر لدى الشركات من الوقت نتيجة الإغلاق أو التوقف، لإصلاح المجالات التي لم تولي الاهتمام المناسب فيما سبق، بما في ذلك السياسات المحاسبية المشتقة من الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية.

10. إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث التي تربط بين جائحة كورونا والمحاسبة والمراجعة، وبشكل خاص الربط بين المعايير المحاسبية الدولية وجائحة كورونا، والربط بين المحاسبة الإدارية وجائحة كورونا؛ لمعرفة التداعيات والآثار، واقتراح سبل معالجتها، والاستفادة منها في المستقبل عند حدوث أوبئة وأزمات صحية مشابهة.

المراجع:

- أبو طالب، يحيى محمد، (2020)، "تأثيرات جائحة فيروس كورونا 19 المستجد على كل من نظرية ومعايير المحاسبة الدولية والمصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 24، العدد 3.
- أرديني، طه أحمد حسن، (2020)، "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل جائحة فيروس كورونا (COVID-19)"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 39، العدد 128.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2020)، "آثر انتشار جائحة كورونا (Covid-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، مصر، العدد 1.
- الجحواوي، طلال محمد علي والمسعودي، حيدر علي، (2018) المحاسبة المالية المتوسطة، الطبعة الأولى، بغداد، مؤسسة دار الكتب.
- الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي، (2019)، "دراسة تحليلية لأثر فاعلية استخدام تكنولوجيا سلاسل الثقة Blockchain في البيئة وانعكاسها على قطاعات الأعمال المختلفة". مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول.
- عبد الله، علي مال الله ومحمد، عبد الواحد غازي، (2020)، "موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تأثيرات جائحة كورونا Covid-19"، ورشة إلكترونية بعنوان الآثار المحتملة لجائحة كورونا على الموازنة العامة للدولة ومهنة المحاسبة والتدقيق، جامعة الموصل.
- عزي، فريال منال، (2017)، انعكاسات تطبيق محاسبة التحوط على القياس والإفصاح المحاسبي: دراسة حالة شركة سوناطراك. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة.
- كبلان، عبد السلام علي وسليمان، مراجع غيث، (2013) المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثالثة، بنغازي، مركز بحوث العلوم الاقتصادية.
- الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (2020)، تأثير كوفيد 19 على القوائم المالية والإفصاحات، http://www.ascasociety.org/News/key_news/3029.aspx. 10.7.2020.
- محمود، صدام محمد وحسين، علي إبراهيم، (2020)، "تداعيات الأزمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية فيروس كورونا (Covid-19) أمودجاً: دراسة نظرية تحليلية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 16، العدد 49.

مطر، محمد والسويطي، موسى، (2012)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس والعرض والإفصاح، الطبعة الثالثة، عمان، دار وائل للنشر.

منظمة الصحة العالمية، (2020)، مرض فيروس كورونا (كوفيد-19): سؤال وجواب،
www.who.int/ar/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses .12.7.2020

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2020)، آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة إرشادية مختصرة.

يعن الله، طارق، (2020)، كورونا والأثر على القوائم المالية، www.maaal.com/archives/20200403/138612، 16.7.2020

Bary, Emily. (2020). How companies are becoming creative with accounting during the COVID-19 pandemic. Market Watch: www.marketwatch.com/story/how-companies-are-becoming-creative-with-accounting-during-the-covid-19-pandemic-2020-05-28. 11.10.2020.

Boissay, Frederic & Rungcharoenkitkul, Phurichai, (2020), "Macroeconomic effects of Covid-19: an early review", BIS Bulletin, Bank for International Settlements, Switzerland, No 7.

Braun, V., Clarke, V., Hayfield, N., & Terry, G, (2018), "Thematic Analysis. In P. Liamputtong (Ed.)", Handbook of Research Methods in Health Social Sciences, Springer Nature, Singapore.

Centre for Critical Accounting and Auditing Research, (2020), Accounting, Governance and Integrated Thinking in the Context of Covid-19, University of the Witwatersrand .

Danyluk, K, (2020), Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019, www.iasplus.com/en-ca/publications/publications/2020/clearly-ifs-accounting-considerations-related-to-coronavirus-disease-2019. 2.11.2020.

Debell, Tony & Kalidas, Vikash, (2020), In depth a look at current financial reporting issues: Accounting implications of the effects of coronavirus, PwC .

Deloitte, (2020), Financial Reporting Considerations Related to COVID-19 and an Economic Downturn, Financial Reporting Alert.

EY, (2020), Applying IFRS Accounting considerations of the coronavirus outbreak.

FASB, (2020), The Conceptual Framework. www.fasb.org. 10.6.2020.

- Garavito, Maria Jose Arteaga, Croce, Mariano Massimiliano, Farroni & Paolo, Wolfskeil, Isabella, (2020). When the Markets Get CO.V.I.D.: COntagion, Viruses, and Information Diffusion, <https://ssrn.com/abstract=3560347>. 30.11.2020.
- Gould, Stathis & Arnold, Christopher, (2020), The Financial Reporting Implications of COVID-19, International Federation of Accountants: www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19. 12.6.2020.
- Guillard, Vincent, (2020), Covid-19 And Key Accounting Implications For Corporates, Mazars Group: www.mazarsusa.com/ledger/covid-19-and-key-accounting-implications-for-corporates. 25.7.2020.
- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, (2020), Financial reporting implications of coronavirus. Alert Updates on financial reporting, auditing and ethics, Issue 33.
- ICAI, (2020), Impact of Corona Virus on Financial Reporting and the Auditors Consideration, Joint Initiative of Accounting Standards Board & Auditing and Assurance Standards Board.
- Kelly, Louise & Taylor, Neal, (2020), Accounting implications of the COVID-19 outbreak, www.grantthorntoni.com/insights/factsheets/accounting-implications-of-the-covid-19-outbreak/. 24.8.2020.
- Kieso, Donald E, Weygandt, Jerry J & Warfield, Terry D, (2019), Intermediate Accounting, 17e, USA, Wiley.
- Kölschbach, Joachim, (2020), COVID 19: What are the specific accounting implications for insurers?, KPMG: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-insurers-11a.html>. 20.9.2020.
- KPMG, (2020), Accounting implications of COVID-19: FAQ.
- KPMG, (2020), Accounting implications of COVID-19: Talkbook
- KPMG, (2020), Financial Reporting Hot Topics: Coronavirus Thoughts on financial instruments accounting, Issue 2 .
- Lakshminarayan, Srivatsan, (2020), Mind The GAAP: Covid-19 And The Financial Reporting Challenge, www.businessworld.in/article/Mind-The-GAAP-Covid-19-And-The-Financial-Reporting-Challenge/03-05-2020-190993/. 18.7.2020.
- Lui, Gladie, Pronobis, Paul & Venuti, Francesco, (2020), Accounting implications of the COVID-19 outbreak, ESCP Research Institute of Management (ERIM).

- Meyers Norris Penny, (2020), Accounting Considerations Related to the COVID-19 Outbreak, <https://www.iasplus.com/en/resources/topics/covid-19>. 10.10.2020.
- OECD, (2020), Coronavirus: The world economy at risk.
- PwC, (2020), COVID-19: Top 5 Accounting Issues for Consumer Markets, In the Spotlight A Consumer Markets Industry Focus on COVID-19 Accounting Considerations.
- PwC, (2020), Accounting implications of the impacts of COVID-19, An Overview of IFRS Requirements.
- PwC, (2020), COVID19: Responding to impact on Accounting and Reporting, Quick Read for directors, audit committees and management in Singapore.
- SNG Grant Thornton, (2020), COVID-19: Financial Reporting and Disclosures, <https://www.grantthornton.co.za/Newsroom/covid-19-financial-reporting-and-disclosures/>. 12.7.2020.