مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (22) – العدد الثاني – إبريل 2021

معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)

Constraints to Accounting Disclosure on Impose Continuity Under of the Coronavirus (Covid-19) Pandemic Event

د. غريب محمد محمد عبد العزيز
أستاذ المحاسبة المساعد – قسم المحاسبة
كلية إدارة الأعمال - جامعة حفر الباطن – السعودية

رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/

معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)

د. غريب محمد محمد عبد العزيز – كلية إدارة الأعمال – جامعة حفر الباطن

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، وتناول البحث مفهوم فرض الاستمرارية، وأهمية التقرير عن مدي قدرة المنشأة على الاستمرارية، وكيفية قيام الإدارة بتقييم مدي ملائمة فرض الاستمرارية، والمجهودات المهنية الدولية والمحلية لدعم فرض الاستمرارية ، ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية كأحد أهم التداعيات المحاسبية لفيروس كورونا وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وتحليل أثر المخاطر الداخلية والخارجية خاصة التي سببها حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) على بيئة الأعمال المحاسبية والتشغيلية، وتم اختبار مدي صحة فروض الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One-Way-Anova)، وتوصلت الدراسة إلى موافقة مستخدمي القوائم المالية حول معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية الداخلية المتعلقة بفكر وقدرات إدارة المنشأة وسياستها، والخارجية المتعلقة بتداعيات حدث جائحة فيروس كورونا، وأوصت الدراسة بضرورة تكاتف جميع الأطراف مثل الدولة والمؤسسات المهنية والمالية ومنشآت الأعمال في دعم استدامة الأعمال، والأخذ بما جاء بتعديلات معايير المحاسبة الدولية بشأن متطلبات الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرارية، وضرورة أن تفصح منشآت الأعمال عن كافة المخاطر وآلية إداراتها بشكل كامل ينعكس على جودة المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية، وبما يخدم مصالح مستخدمي القوائم المالية.

المصطلحات الأساسية: معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية، معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية، فرض الاستمرارية، التداعيات المحاسبية لفيروس كورونا (COVID-19).

Constraints to Accounting Disclosure On Impose Under of the Coronavirus (Covid-19) Continuity Pandemic Event

Dr.Ghareeb M. M. Abdelazeez

Abstract:

This research aims to identify the internal and external accounting disclosure impediments to imposing continuity in light of the Coronavirus (COVID-19) pandemic event from the point of view of the users of financial statements, and the research dealt with the concept of imposing continuity, the importance of the report on the extent of the establishment's ability to continue continuity, and how management evaluates The extent of the appropriateness of the continuity imposition, the international professional efforts to support the continuity imposition, the requirements for accounting disclosure of the continuity imposition as one of the most important accounting implications of the Coronavirus according to international accounting standards, and the analysis of the impact of internal and external risks, especially those caused by the Coronavirus (COVID-19), on the accounting and operational business environment, The validity of the study hypotheses was tested using (One-Way-Anova) analysis of variance, and the study reached the consent of the users of the financial statements about the obstacles to the accounting disclosure of imposing internal continuity related to the thinking and capabilities of the facility management and its policy, and external related to the repercussions of the Corona virus pandemic event, and recommended Studying the need for all parties, such as the state, professional and financial institutions, and business establishments to join hands in supporting business sustainability, And taking into account the provisions of the amendments of the international accounting standards regarding the requirements for disclosure of the entity's ability to continue as a going concern, and the necessity for business establishments to fully disclose that reflects on the quality of the informational content of the financial statements of business establishments, in a manner that serves the interests of the users of the financial statements.

Keywords: Internal accounting disclosure impediments, external accounting disclosure impediments, the imposition of continuity, and the accounting implications of Coronavirus (COVID-19).

مقدمة

لعل أهم ما يميز علم المحاسبة القدرة على تحديد وقياس القيم المالية التي ينبغي أن تسجل بها عناصر البيانات المالية في ضوء الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وتوصيل المعلومات المالية لمستخدميها لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بمنشآت الأعمال، وتعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي من أهم وظائف المحاسبة المالية؛ ولذا ينبغي على جميع منشآت الأعمال التزام الحرص في الإفصاح عن المخاطر التي قد تؤثر في بنود القوائم والتقارير المالية.

وتعتبر المحاسبة المالية نظاما للمعلومات يستهدف إنتاج وتوصيل المعلومات لأصحاب المصالح في الشركات، وهناك اتفاق على ضرورة أن تكون المعلومات المالية مستوفاة خصائصها النوعية.

ويعتبر فرض الاستمرارية أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية، ويعني النظر إلى المنشأة علي أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وأن المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح، وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية، ولهذا السبب فإن الأطر التي تتطلب صراحة من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديدا للفترة التي ينبغي على الإدارة إعداد رؤية مستقبلية لها أخذا في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة (معيار المراجعة الدولي رقم (570) الاستمرارية، فقرة 7).

وقد شهدت دول العالم انتشار فيروس كورونا (COVID-19) وذلك منذ بدء انتشاره في الصين في ديسمبر 2019م، وأصبح انتشار الفيروس بمثابة جائحة مفاجئة أثرت على اقتصاديات الدول بشكل خطير وأحدثت تغيرات واضحة في المعاملات المالية وغير المالية، لتراجع الطلب على عدد من المنتجات والخدمات خاصة الترفيهية؛ مما سبب انخفاضا كبيرا في أرباح عدد من منشآت الأعمال الكبيرة والصغيرة على حد سواء، ومن أشد القطاعات تأثرا قطاع الطيران والصناعة وغيرها من القطاعات الخدمية والتجارية، وقد هددت الجائحة عددا من منشآت الأعمال في تحقيق متطلبات فرض الاستمرارية.

كما تسبب حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) في إحداث خسائر لبعض القطاعات والتي لم تفصح عنها منشآت الأعمال خاصة الصغيرة منها؛ نظرا لعدم قيامها بإعداد قوائم أو تقارير مالية بصفة دورية، وأظهرت الظروف الحالية قلة وجود قدر كاف من المعلومات سواء المالية أو غير المالية عن حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) وأثره على المدي القصير أو البعيد على منشآت الأعمال والاقتصاد المحلي والعالمي، ولذا ينبغي على المنشأة أن

تفصح عن التداعيات المحاسبية التي تسبب بها حدث فيروس كورونا، وكيفية قيامها بالإفصاح عن هذه التداعيات، وكيفية مواجهتها، وأثر ذلك على سير الأعمال والمحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.

وأشار صندوق النقد الدولي إلى انه يتعين على منشآت الأعمال الإفصاح العام عن مدى توافق الإجراءات الطارئة والتغييرات في الميزانيات الأصلية مع هدف تحقيق الاستقرار والاستدامة، ويوفر صندوق النقد الدولي والمجتمع العالمي عدة تسهيلات لدعم الحكومات التي تحتاج إلى مساعدة مالية، على النحو الذي أبرزته اللجنة الدولية للشؤون النقدية والمالية (صندوق النقد الدولي،2020).

والواقع أن معوقات الإفصاح المحاسبي لا تقتصر فقط على نوع محدد من المخاطر؛ حيث يوجد نوعين من المعوقات، الأول منها على المستوى الداخلي للمنشأة، وهي تلك التي ترتبط بالنمط الإداري للمنشأة، وفكر ومعتقدات المسئولين بها، وخصائص سياستها في التعامل مع مخاطر السوق وتحدياته، والآخر على المستوى الخارجي، وهي تلك التي ترتبط بحدوث أزمات كبرى، وجوائح لها تأثير كبير على مؤسسات الأعمال، ولعل أبرزها في الوقت الحالي حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).

كما أن هناك فرق بين قياس المخاطر وإدارتها؛ فبينما يحدد قياس المخاطر مقدار التعرض لهذه المخاطر، تحدد إدارة المخاطر الإجراءات التي تتبعها المؤسسات المالية لتعريف استراتيجية العمل، وتحديد المخاطر التي ستتعرض لها، وإعطاء قيم لهذه المخاطر، وفهم طبيعة المخاطر التي تواجهها والسيطرة عليها (Cumming-2001).

وفي ضوء ما تقدم؛ نبعت فكرة البحث الحالية، والتي دارت حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض استمرارية المنشأة.

مشكلة البحث

تسبب تفشي فيروس كورونا (COVID-19) المستجد في حدوث تأثير سلبي كبير على جميع منشآت الأعمال والمؤسسات المحلية والعالمية وعلى كافة الأنشطة والمجالات، نتيجة خفض الطلب وزعزعه عمليات سلاسل التوريد، كما تشهد بعض القطاعات خسائر كبيرة مثل قطاع السياحة والطيران والخدمات وتجارة التجزئة نتيجة الانخفاض الكبير في الطلب عليها، ويتوقع اتحاد النقل الجوي الدولي أن يخسر قطاع الطيران نحو 250 مليار دولار بسبب حدث جائحة فيروس كورونا، كما يتوقع انخفاض أرباح الشركات التقليدية في قطاع تجارة التجزئة والتي لا

تملك البيع من خلال الإنترنت؛ ففي الولايات المتحدة الأمريكية هناك توقع بخسارة قدرها (430) مليار دولار في قطاع تجارة التجزئة، وتوقعت مؤسسة Goldman Sachs انكماش الاقتصاد العالمي بنسبة 1% خلال عام 2020 (مؤسسة دبي للمستقبل، 2020).

وعندما تكون الإدارة في حالة التعرض لمخاطر عدم التأكد؛ بسبب الأحداث والظروف المحيطة بالمنشأة والتي قد تؤثر على استمراريتها أو قدرتها على سداد ديونها، فعليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد، بالإضافة إلى الأسس التي أعدت على أساسها القوائم المالية، وعليها أن تفصح عن مخاطر حدث فيروس كورونا، وكيفية قيامها بمواجهة هذه المخاطر، وأثر ذلك على سير الأعمال من حيث المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.

وفي ضوء ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها المنشأة وتؤثر على فرض الاستمرارية؟
2. ما معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل تداعيات حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية؟

منهج البحث وأداته

1. المنهج الاستنباطي

تم اتباع المنهجية في صياغة مشكلة البحث وأهدافه وتساؤلاته، ولبناء أداة البحث؛ تم إجراء مقابلات شخصية عن بعد مع عينة بلغت (10) أفراد من المستثمرين والمساهمين والمقرضين لتحديد وجهة نظرهم حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض الاستمرارية، وفي ضوء تحليل الآراء تم إعداد استبانة البحث الحالي ملحق رقم (1).

2. المنهج الاستقرائي

تم اتباع المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على بعض الكتب والدراسات السابقة والدوريات العلمية التي تناولت أسس الإفصاح في ظل مخاطر ظروف عدم التأكد والتي بدورها تؤثر على فرض الاستمرارية نتيجة للأحداث مثل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الهدفين التاليين:

1. الوقوف على المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها المنشأة وتؤثر على فرض الاستمرارية.

2. تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض الاستمرارية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

فـروض البحث

سعي البحث للتحقق من صحة الفرضين الآتيين:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي 0.05 بين مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية عن فرض الاستمرارية.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي 0.05 بين مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية عن فرض الاستمرارية.

حـدود البحث

التزم البحث بالحدود الآتية:

1. حدود موضوعية: وتمثلت في تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية المتعلقة بإدارة المنشأة وسياستها عن فرض الاستمرارية، ومعوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية خاصة المتعلقة بحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).
2. حدود بشرية: حيث طبقت الدراسة على مجموعة من مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم)، وبلغ عددهم (104) فردا.
3. حدود زمنية: تم تطبيق الدراسة الميدانية خلال الفترة المحاسبية 2020 بالمملكة العربية السعودية.

أهميــة البحـث

تنبع أهمية البحث لكل من منشآت الأعمال، والمجتمع والدولة على النحو الآتي:

1. بالنسبة لمنشآت الأعمال:

من المهم الحفاظ على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية التي توفرها القوائم والتقارير المالية والتي تظهر الالتزام بما جاء بمعايير المحاسبة خاصة متطلبات الإفصاح المحاسبية عن فرض الاستمرارية كأحد أهم التداعيات المحاسبية لحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)، وبما يكفل تحقيق متطلبات فرض استمرارية المنشأة في ظل وجود مخاطر عدم التأكد لحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).

2. بالنسبة للمجتمع والدولة:

تمثل منشآت الأعمال أحد أهم أعمدة الاقتصاد بالدولة، وتنبع أهمية مصداقية وموثوقية المعلومات المالية من مصداقية التقارير والقوائم المالية على مستوي الدولة حيث تمثل جزءا من

المعلومات المالية لاقتصاد الدولة ككل، كما أن استمرارية منشآت الأعمال مهمة للمجتمع والدولة؛ فانهيار منشآت الأعمال يمثل انهيار لاقتصاد الدولة؛ مما يكون له أثر سلبي على المجتمع والدولة.

الدراسات السابقة

قام الباحث بفحص بعض الدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح المحاسبي في ظل وجود مخاطر من شأنها التأثير بالسلب على كفاية الإفصاح المحاسبي واستمرارية منشآت الأعمال، وقم الباحث بعرضها من حيث أهدافها، وأهم ما توصلت إليه من الأقدم إلى الأحدث، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

هدفت دراسة المليجي (2013) قياس مدى كفاية الإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية وفقاً لمقررات لجنة بازلIII ، وتناولت مفهوم وأنواع المخاطر بالبنوك، ووضع إطار مقتَرح للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية، وتوصلت الدراسة إلى أن مؤشر عدم كفاية السيولة، ومؤشر عدم كفاية صافي التمويل الثابت يؤثران على الإفصاح المحاسبي بالبنوك التجارية، كما توصلت إلى أنه يوجد لدى البنوك التجارية إطارا متكاملا للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة، وثبت فعالية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة في البنوك التجارية الذي توصلت إليه الدراسة.

وهدفت دراسة Wajdi (2014) تحديد مكونات الحوكمة الرشيدة لمجلس الإدارة التي يمكن أن تعزز استمرارية الأعمال في مجموعات الشركات التونسية من خلال دراسة تصورات أعضاء مجلس الإدارة، وتناولت الدراسة توضيح مساهمة ممارسات مجلس الإدارة الجيدة في استمرارية الأعمال في مجموعة من الشركات التونسية (الشركات العائلية)، كما أن الحوكمة الجيدة لهذه الشركات تعتبر محركًا لاستمرارية الأعمال من خلال تقديم ممارسات الإدارة الجيدة التي تسمح لهذه الشركات مواجهة مشاكل الإدارة وتحسين أدائها واستدامتها، وتم إجراء استطلاع على عينة مكونة من 50 مجموعة من الشركات التونسية باستخدام استبيان مصمم تم تعبئته من قبل المديرين وأعضاء الإدارة العليا، وأظهرت الدراسة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار أن استمرارية العمل مرتبطة بشكل إيجابي بالدور الاستراتيجي لمجلس الإدارة، ومهارات المديرين، وإجراءات المجلس ومساءلة المجلس، وأظهرت النتائج أن دور مراقبة وعدالة مجلس الإدارة يرتبطان سلبا مع استمرارية الأعمال في عينة الدراسة.

كما هدفت دراسة Jacob (2016) وضع خطة للتعافي من الكوارث لاستمرارية الأعمال من خلال دراسة حالة في التعافي من كوارث تكنولوجيا المعلومات في قطاع الأعمال (ITDR)،

وأشارت الدراسة إلى أن خطة التعافي توفر نهجًا منظمًا للاستجابة للحوادث غير المخطط لها التي تهدد البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، والتي تشمل الأجهزة والبرامج والشبكات والعمليات والأشخاص، وأن حماية استثمارات المؤسسات في البنية التحتية للتكنولوجيا، وحماية قدرة المؤسسة على إجراء الأعمال هي السبب الرئيس لتنفيذ خطة التعافي من الكوارث في تكنولوجيا المعلومات، وأوضحت الدراسة أن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أصبحت منتشرة بشكل متزايد لسهولة التشغيل، وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي تعرضت لخسارة كبيرة في الأعمال لم تستطع فتح أبوابها للمرة الثانية، وأوصت الدراسة بالأخذ في الاعتبار استمرار أو استعادة أنظمة تكنولوجيا المعلومات في الاستثمارات الكبيرة؛ توفيرا للوقت والمال وضمان الحد الأدنى من الخسائر في حالة وقوع أي حدث تخريبي.

وكذلك هدفت دراسة الصيرفى (2016) اختبار أثر مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على قيمة الشركة، وأثر كل من قيمة ونوع المعاملة (كالمتغيرات الرقابية) على هذه العلاقة التأثيرية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير مباشر سلبى غير معنوى لمستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على قيمة الشركة، كما يوجد تأثير غير مباشر معنوى للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على قيمة الشركة فى ظل إدخال متغيرى قيمة المعاملة ونوع المعاملة كمتغيرات رقابية على العلاقة السابقة، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام هيئة الرقابة المالية بتوفير إرشادات لتوجيه الشركات لتحسين استخدامها.

وقد هدفت دراسة ربيع (2017) توضيح أوجه قصور التقارير المالية في شرح وتفسير أداء الشركة، وتوصلت الدراسة إلى أهمية التقرير الاستراتيجي في شرح وسرد كل الأمور المتعلقة بالشركة، وربط متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للشركة باستراتيجيتها، وتوصلت الدراسة إلى حاجة الشركات المصرية للإفصاح عن استراتيجية الشركة والأنشطة التي تقوم بها وعلاقتها بأداء الشركة، وأن إفصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجي يساعد على إمداد أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل سليم، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار توجيه هيئة الرقابة المالية لجميع الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية لقيامها بإصدار التقرير الاستراتيجي، وزيادة الإفصاح بالتقرير السنوي للشركات من خلال إضافة استراتيجية الشركة والأعمال والعوامل البيئية والاجتماعية وإدارة المخاطر بتقريرها السنوي.

كما هدفت دراسة Madbouly (2019) إلى اختبار منفعة الإفصاح الإلزامي عن الدخل الشامل في ظل معيار المحاسبة المصري المعدل رقم (1) وقامت بالمقارنة بين فائدة الإفصاح

الإلزامي عن الدخل الشامل وصافي الدخل للمستثمرين في سوق الأوراق المالية المصرية بعد تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة في عام 2016، وتم اختبار منفعة الدخل الشامل للمستثمرين مقارنة بصافي الدخل التقليدي، وتوصلت الدراسة إلى أن كلا من صافي الدخل والدخل الشامل يرتبطان ارتباطا إيجابيا بالسعر السوقي لأسهم الشركات، وبالنسبة لفرض الاستمرارية فتم رفض فرض الاستمرارية لكل من الدخل الشامل وصافي الدخل؛ حيث كانت نتائج الاختبار غير معنوية لكل منهما بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وأن الدخل الشامل أفضل في قياس أداء الشركة عن صافي الدخل ولكن بفرق غير معنوي.

وقد هدفت دراسة Narcisa (2020) تقديم بعض الحلول الممكنة لإدارة مخاطر الكوارث من خلال تعديل الهيكل التنظيمي والثقافي، وتناولت الدراسة الوضع الحالي، وأوضحت كيفية إدارة الكوارث واستمرارية الأعمال في العالم الرقمي، وأشارت إلى أن تكلفة تخفيف المخاطر المالية أو البشرية أو الاجتماعية أو المادية ستكون دائما أقل من تكلفة الاسترداد إذا لم يكن هناك هيكل أو استراتيجية مخصصة لتضمين طريقة وقائية مخصصة، وأجريت الدراسة على نوعين مختلفين من المؤسسات: البنوك والجامعات، وتوصلت الدراسة إلى أن تخطيط استمرارية الأعمال عبارة عن منهجية مستخدمة لإنشاء والتحقق من صحة الخطة للحفاظ على العمليات التجارية المستمرة قبل الكوارث والأحداث التخريبية وأثنائها وبعدها، وتتعلق هذه الخطة بإدارة العناصر التشغيلية التي تسمح للأعمال التجارية بالعمل بشكل طبيعي من أجل توليد الإيرادات، وأوصت الدراسة بإنشاء صندوق احتياطي مالي لضمان تنفيذ خطة استمرارية الأعمال، والحفاظ على نشاط المنظمة.

وأيضا هدفت دراسة Noor (2020) إلي قياس أثر أزمة جائحة Covid-19 على المؤسسات الصغيرة في ماليزيا من منظور أصحاب الأعمال حول استراتيجية استمرارية الأعمال والتعافي، وتركز الدراسة على مجالين رئيسيين من وجهة نظر أصحاب الأعمال، المجال الأول فهم استراتيجية استمرارية الأعمال، والمجال الثاني يتمثل في ماهية خطة استعادة الأعمال التي تستخدمها المؤسسات الصغيرة في التعامل مع تأثير الأزمة، وقامت الدراسة بإجراء مقابلات هاتفية غير منظمة مع اثنين من أصحاب المشاريع الصغيرة المحليين، وتشير النتائج إلى اعتبار أزمة فيروس كورونا (Covid-19) حالة صعبة للمؤسسات الصغيرة بسبب تهديداتها المفاجئة، وأن هناك نقص حول تأثير تفشي الوباء على المؤسسات الصغيرة في البلدان النامية، لاسيما فيما يتعلق باستمرارية الأعمال واستراتيجية التعافي، وأوصت الدراسة بإنشاء آليات دعم فعالة من خلال ريادة الأعمال المرتبطة بها منظمات التنمية لأصحاب المشاريع الصغيرة لتزدهر أثناء الأزمة وبعدها.

وأخيرا هدفت دراسة سلامة (2020) اختبار وتحليل أثر نفوذ المدير التنفيذى وهيكل الملكية على العلاقة بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركة، بالإضافة إلى اختبار وتحليل أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة و نفوذ المدير التنفيذى وهيكل الملكية على القيود المالية التى تواجه الشركات، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركة، كما توصلت إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين الإفصاح عن أداء الاستدامة والقيود المالية التى تواجه الشركة، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المدرجة بالبورصة بالإفصاح عن أداء الاستدامة لأنه يساعد على زيادة قيمة الشركة وتقليل القيود المالية التى تواجهها خاصة عند محاولة حصول الشركة على تمويل خارجى لها.

ويتفق الباحث مع ما جاء بالدراسات السابقة فيما يتعلق:

1. أن هناك العديد من أوجه القصور في القوائم والتقارير المالية خاصة المتعلقة بشرح وتفسير أداء الشركة بما يؤثر على مصداقيتها.
2. أن هناك ضرورة لاهتمام الشركات بزيادة مستوى إفصاحها عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لزيادة شفافية وتحسين صورة القوائم المالية أمام أصحاب المصالح.
3. اهتمام منشآت الأعمال بزيادة الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية عن جميع المخاطر التي تتعرض لها وكيفية إدارة هذه المخاطر.
4. يمكن إدارة المخاطر من خلال تعديل الهيكل التنظيمي والثقافي للإدارة للحد من نفوذها والحفاظ على استمرارية العمليات التجارية سواء قبل الكوارث والأحداث التخريبية وأثناء حدوثها وعقب انتهائها.

وتتمايز هذه الدراسة عن سابقتها في تناولها للمخاطر الداخلية والخارجية الناجمة عن حدث مفاجئ غير مخطط له من قبل الإدارة يتمثل في حدث جائحة فيروس كورونا، وأثره على متطلبات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية.

خطة البحث

اشتملت الدراسة على مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول– فرض الاستمرارية (المفهوم، الأهمية، التقييم، المخاطر، متطلبات الإفصاح).
- المبحث الثاني– الدراسة الميدانية.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- مراجع البحث.
- ملحق رقم (1) استبانة البحث.

المبحث الأول – فرض الاستمرارية
(المفهوم، الأهمية، التقييم، المخاطر، متطلبات الإفصاح)

مقدمة

تؤثر مخاطر حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) على جميع الأعمال والأسواق الاقتصادية والمالية الرئيسة، كما تواجه الصناعات والحكومات تحديات مرتبطة بالظروف الاقتصادية، حيث شهدت المنشآت الترفيهية والبيع بالتجزئة انخفاضات كبيرة في إيراداتها؛ بسبب التغير في سلوك المستهلك وإجراءات التباعد الاجتماعي، ولمعالجة هذه المخاطر وتلك التحديات الاقتصادية؛ قامت بعض الحكومات بسن بعض القوانين؛ فعلى سبيل المثال قامت حكومة الولايات المتحدة الأمريكية في مارس 2020 بإصدار قانونCARES ACT، وبناء عليه ثمة بعض الاعتبارات المحاسبية التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند إعداد التقارير والقوائم المالية المتعلقة بالمخاطر والانكماش الاقتصادي وأثره علي فرض الاستمرارية (Deloitte's,2020).

وقد أدت مخاطر جائحة فيروس كورونا (COVID-19) إلى قيام العديد من البلدان بفرض قيود على السفر وضوابط الحركة، وقد تأثرت المؤسسات الصغيرة أكثر مقارنة بالمؤسسات الكبيرة، ويعاني أصحاب المنشآت من انخفاض الدخل بسبب إغلاق العديد من القطاعات الداعمة مثل تجارة التجزئة والنقل(Noor-2020).

وللتصدي لتلك المخاطر وغيرها؛ وعادة ما يتم وضع خطط للتعافي من الكوارث في مراحل التخطيط الاستراتيجي، وعلى الرغم من ذلك قد تكون الخطوات التنفيذية مربكة؛ لأن الموقف أثناء الأزمة لم يكن مخطط له جيدا، ويحتوي التعافي من الكوارث على وقف آثار الكارثة في أسرع وقت ممكن ومعالجة العواقب المباشرة (Narcisa 2020).

وفي ضوء ما سبق؛ تم الإجابة عن السؤال الأول المتعلق بالمخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها المنشأة وتؤثر على فرض الاستمرارية؛ من خلال تناول مفهوم فرض الاستمرارية، وأهمية التقرير عن مدي قدرة المنشأة على الاستمرارية، وكيفية قيام الإدارة بتقييم مدي ملائمة فرض الاستمرارية، ودور الجهات المهنية في دعم فرض الاستمرارية، ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية، والمخاطر التي قد يتعرض لها فرض الاستمرارية، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

أولا– مفهوم فرض الاستمرارية

يعتبر فرض الاستمرارية– وفقا للفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما Generally Accepted Accounting Principles والتي يرمز لها (GAAP) أحد الفروض المهمة

والأساسية التي تشكل العلم المحاسبي، ويعني فرض الاستمرارية أن المنشأة وجدت لتستمر في عملياتها في المستقبل لفترة من الزمن تكفي لتحقيق أهدافها والوفاء بالتزاماتها الموجودة وأن التصفية غير مطروحة وتعتبر حالة استثنائية، ويعد التمييز بين الأصول الثابتة والمتداولة والخصوم قصيرة الأجل وطويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدأ الاستمرارية، ويتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنها مستمرة في التشغيل خلال المستقبل المنظور، وبالتالي فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية، وليس لديها الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها في القريب العاجل او المستقبل.

كما لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد تاريخ الميزانية تصفية المنشأة والتوقف عن مزاولة النشاط، وفى نفس الوقت لا يوجد لديها بديل آخر (معيار المحاسبة الدولي رقم 7).

ثانيا– أهمية التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

من المهم الحفاظ على استمرارية منشآت الأعمال بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين، من أجل الحفاظ على تدفق الأرباح من الاستثمارات، والحفاظ على مساهمة منشآت الأعمال في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة رفاهية المجتمع، وترجع أهمية التقرير عن فرض الاستمرارية إلى (Cormier,1995):

- وجود قلق بين مستخدمي القوائم المالية بخصوص فشل مراقبي الحسابات في توفير اشارات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المنشأة في المستقبل القريب.
- التعرض لالتزامات قانونية بسبب أخطاء المراجعين المتعلقة بإبداء أراءهم بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى التأثير على مصداقيتهم.

ثالثا– كيفية تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية

يمكن ان تتعرض المنشأة خلال حياتها العملية إلى العديد من المخاطر سواء الداخلية أو الخارجية، كتعرضها لبعض الحوادث أو السرقات أو الأزمات كالأزمة المالية العالمية أو بعض الاحداث كجائحة فيروس كورونا.

وتأخذ الإدارة في الاعتبار الآثار الحالية والمتوقعة لتفشي فيروس كورونا على أنشطة المنشأة في تقييمها لمدى ملاءمة استخدام أساس الاستمرارية، ويتم تنفيذ تقييم استمرارية المنشأة حتى تاريخ اصدار القوائم المالية، ومطلوب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل، وبالنظر إلى عدم القدرة على التنبؤ بالأثر المحتمل لتفشي فيروس كورونا فقد يكون هناك شكوك حول استمرارية بعض المنشآت(EY,2020).

ويعتمد تقييم الإدارة لمدي ملائمة فرض الاستمرارية على الحكم الشخصي في نقطة زمنية محددة، خصوصا فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد، وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة التي تتعلق بفرض الاستمرارية (معيار المراجعة الدولي (٥٧٠)، فقرات 6-8):

- بصفة عامة، تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذه الحدث خلالها .
- يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية على المعلومات المتاحة عند إعداد هذا التقدير، وبالتالي فقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها.

ويتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية لأحداث أو ظروف معينة بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة، وطبيعة وظروف أعمالها، وكذلك مدي تأثرها بالعوامل الخارجية.

كما أنه من خلال مقارنة معيار المراجعة الدولي رقم (570) بنشرة معايير المراجعة رقم (59) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountantsتبين أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) يختلف عن النشرة رقم (59) في الآتي (الدالي 2008):

- عدم تحديد مدى زمني للمقصود بعبارة (المستقبل المنظوري) الوارد في تفسير فرض الاستمرارية الوارد بالنشرة رقم (59) والذي نصت على أنه "لا ينبغي أن يقل عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية".
- ينبغي على المراجع إن يقوم بتصميم برامج تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتحديد مدى ملائمة فرض الاستمرارية بينما لم تتطلب النشرة الأمريكية رقم 59 ذلك واكتفت بالأدلة المتوفرة لبرامج المراجعة العادية التي قام بها المراجع أثناء فحصه.

ومما ينبغي التأكيد عليه أيضا أن على المنشاة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشرها لقوائمها المالية، حيث ينبغي تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (10) بشأن إعداد القوائم المالية في ظل ظهور مؤشرات تمنع المنشأة من افتراض استمرارية الأعمال بعد تاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشر القوائم المالية (المغامس،2020).

ويمكن لمنشآت الأعمال اختبار مدى إمكانية الاعتماد على التقرير الاستراتيجي في التنبؤ بإفلاس الشركات ومدى قدرتها على الاستمرار، وأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على حوكمة الشركات وإدارة المخاطر (ربيع،2017).

ولذا فتعتبر إدارة المنشأة في الشركات المساهمة وأيضا في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص هي المسئولة في المقام الأول عن تأكيد فرض الاستمرارية في المعلومات المالية عند إعداد القوائم والتقارير المالية، من خلال تقويم قدرة المنشأة على الاستمرارية باستخدام النماذج المالية المتعلقة بالتنبؤ بالفشل المالي، وتوضيح المعالجات المحاسبية التي استخدمتها والتي تتوافق مع معايير المحاسبة والقوانين المحلية والدولية والتي تعبر عن استمرارية الأعمال، والمركز المالي الصحيح للمنشأة.

رابعا– مخاطر فرض الاستمرارية

ينشأ الخطر عندما يكون هناك احتمال لأكثر من نتيجة والمحصلة النهائية غير معروفة ويقاس هذا الخطر في العادة باحتساب الانحراف المعياري عن النتائج السابقة (خان–2003)، وتواجه المؤسسات المالية ثلاث أنواع من المخاطر هي (Santomero-1997):

- المخاطر التي يمكن أن تزول عن طريق ممارسات العمل.
- المخاطر التي يمكن تحويلها للأطراف الأخرى المشاركين.
- المخاطر التي ينبغي أن تدار بشكل قوى وبإمكان المؤسسة نفسها أن تديرها .

وقد تعددت المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في ظل حدوث أزمات داخلية أو خارجية، أو مشكلات محلية أو دولية تؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرارية، ومن ثم تغيير الاستراتيجيات والسياسات التي تتبعها وفقا لنوع هذه المخاطر، وتم توضيح مخاطر فرض الاستمرارية داخليا وخارجيا على النحو الآتي:

1. مخاطر داخلية

ويقصد بها في البحث الحالي تلك المخاطر التي تتعلق بمجموعة الأحداث أو الظروف الداخلية التي قد تتعرض لها المنشأة والتي تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل القريب، وقد ترجع هذه المخاطر إلى فكر وقدرات إدارة المنشأة، والسياسات التي تتبعها وفقا لأهدافها سواء المعلنة أو المستترة.

وقد تكون هذه الأحداث أو الظروف الداخلية التي قد تؤدي إلى الشك في قدرة المنشاة على الاستمرار مجتمعة أو منفردة، ويمكن الاسترشاد ببعض المؤشرات التي تدلل على ضعف أو عجز

الإدارة في إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، ويمكن تصنيفها على النحو الآتي (معيار المراجعة الدولي رقم 570):

- أحداث وظروف مالية
  - ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب.
  - عدم وجود توقعات واقعية لتجديد أو لسداد القروض المحددة المدة أو وجود اعتماد زائد على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
  - وجود مؤشرات تفيد انسحاب المقرضين عن الاستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشاة.
  - وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل سواء في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
  - وجود نسب مالية مهمة عكسية.
  - وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
  - وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح.
  - عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
  - عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
  - التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
  - عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى.
- أحداث وظروف تشغيلية
  - خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب.
  - فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيس.
  - وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول على مستلزمات التشغيل المهمة.
- أحداث وظروف أخرى
  - عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.
  - وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشاة، قد لا تستطيع الوفاء بالالتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير.

2. مخاطر خارجية

ويقصد بها تلك المخاطر التي تتعرض لها منشأة الأعمال ولا يكون لها يد فيها لكونها ناشئة عن أحداث خارجية محلية كوجود تغييرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة أو أحداث خارجية دولية والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي على المنشأة بالشكل الذي قد يضر باستمرارها في ممارسة النشاط، وهذه المخاطر متعددة، ويصعب حصرها هنا؛ ولذا اقتصر البحث على تناول مخاطر حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)؛ نظرا لبروز وظهور هذه المخاطر وتأثيراتها السلبية على منشآت الأعمال.

ويعتبر خطر مدي استمرارية المنشأة في ممارسة نشاطها من أهم المخاطر التي هدد حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) جميع منشآت الاعمال، وهو من أهم تداعياته وأدي إلى وجود العديد من الاعتبارات المحاسبية التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند إعداد التقارير والقوائم المالية خلال فترة الحدث في ضوء معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن فترات إعداد التقارير المالية المنتهية في 2020 (طلحة،2020، Deloitte,2020, EY,2020, Elsayed,2020, OECD,2020, WTO,2020, Gopinath, 2020,).

كما أن تهديد فرض الاستمرارية خطر لا يمكن للمنشآت أن تديره وحدها، بل لا يعرف العديد من الخبراء في كافة المجالات مداه أو تأثيره المستقبلي، كما أنه من المتوقع في ظل استمرار حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) أن تكون هناك عواقب غير عادية في سوق الأوراق المالية كانخفاض غير عادي لأسعار الأسهم، وارتفاع أسعار بعض السلع والخدمات نتيجة لانخفاض انتاجها، وانخفاض الاهتمام بالنزول للأسواق بالطريقة التقليدية مما يؤثر على سوق العقارات بشكل كبير وزيادة البطالة، وقد يتسبب ذلك في إغلاق بعض المصانع خاصة التي تقوم بتصنيع السلع الكمالية أو الترفيهية، كما يمكن تصفية بعض الأنشطة الترفيهية أو الخدمات الشخصية، نتيجة لانخفاض الطلب على السلع وزيادة التوجه نحو التسوق والشراء الإلكتروني.

وخلاصة القول إن هناك مخاطر كبيرة متزايدة يتعرض لها النشاط والمنشأة تؤثر على متطلبات فرض الاستمرارية ناتجة عن حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).

خامسا– دور الجهات المهنية في دعم فرض الاستمرارية

للجهات المهنية في مجال المحاسبة دورا واضحا في دعم فرض الاستمرارية والتصدي للمخاطر التي يمكن أن تؤثر عليه سلبا خاصة مخاطر حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)، ومن أهم الجهات المهنية التي دعمت فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة كورونا على المستوي المحلي الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، هيئة السوق المالية بالمملكة العربية السعودية،

وعل المستوي الدولي هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، مجلس معايير المحاسبة الدولية ISA، وفيما يلي توضيح ذلك:

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA

أكدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA في تقرير لها بتاريخ 29 مارس 2020 على أن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية مبنية على المبادئ التي تطلب من الإدارة القيام بقدر من الاجتهاد لتطبيق متطلبات المعايير خاصة ما يتعلق باستمرارية المنشأة، لذا ينبغي على الإدارة أن تأخذ المعلومات المستقبلية للاثني عشر شهراً التالية لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للمخاطر على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتها الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بالمخاطر.

كما قامت في ابريل 2020 بنشر نشرة إرشادية، أشارت فيها أنه نظرا لأن الفترة الأولية الأولى التي تعرض فيها آثار ظروف فيروس كورونا قد تكون ذات أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية، ونظرا للظروف الاستثنائية التي مرت بها المنشآت خلال الأشهر القليلة الأولى لانتشار الفيروس فقد أكدت الهيئة على أن الاعتبارات السابق الإشارة إليها في هذه النشرة تنطبق على التقرير المالي الأولي كما هي منطبقة على التقرير السنوي من حيث مبادئ إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها المطبقة في القوائم المالية السنوية، وقامت بنشر نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كورونا، مصدر من مصادر عدم التأكد بشأن المستقبل والتي تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة صعوبة أو أكثرها خضوعا للتقدير الشخصي، ومن ثم يلزم وضع إفصاحا بشأن تأثيراته المتوقعة والافتراضات التي تضعها المنشأة عن المستقبل(SOCPA,2020).

2. هيئة السوق المالية بالمملكة العربية السعودية

قامت هيئة السوق المالية بالمملكة العربية السعودية بعدد من الإجراءات لمواجهة مخاطر فيروس كورونا المستجد وهي (هيئة السوق المالية ،2020):

- إجراءات سوق المال والصناديق الاستثمارية:
  - الاكتفاء بعقد جمعيات الشركات المدرجة عبر وسائل التقنية الحديثة عن بُعد وتعليق عقدها حضورياً بشكل مؤقت امتثالاً للإجراءات الوقائية.
  - تقليص ساعات التداول اليومية في السوق المالية.

- تمديد مهلة الإفصاح عن تقرير مجلس الإدارة والمعلومات المالية السنوية للشركات المدرجة وصناديق الاستثمار العقارية والمتداولة التي تنتهي في 31مارس2020 وصناديق المؤشرات المتداولة التي تنتهي في 7 أبريل2020.
- تمديد مهلة استيفاء شروط ومتطلبات البدء بتجربة التقنية المالية حتى نهاية شهر يوليو 2020.
- تمديد مهلة الإفصاح عن القوائم المالية الأولية للشركات المدرجة التي تنتهي فتراتها المالية الأولية في 29فبراير2020، و31مارس2020.
- تمديد مهلة الإفصاح عن التقارير السنوية لصناديق الاستثمار العامة والخاصة.
- –إجراءات مؤسسات السوق المالية:
- حث مؤسسات السوق المالية على اتباع التدابير الاحترازية للوقاية من الإصابة بفيروس كورونا(COVID-19) .
- تعزيز العمل الإلكتروني عن بعد لدى مؤسسات السوق المالية وتوفير الدعم الكافي وتسخير كافة التقنيات الإلكترونية لضمان استمرار وتيرة الأعمال في السوق المالية في ظل الظروف الاستثنائية.
- الالتزام بتعليق حضور العاملين في مؤسسات السوق المالية تماشياً مع قرار وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية بشأن تعليق حضور العاملين للمكاتب الرئيسية لمنشآت القطاع الخاص لمدة 15 يوم.
- تعليق تجميد الحسابات الاستثمارية للجهات الخاضعة لإشراف الهيئة.
- تمديد مدد تزويد الهيئة ببعض المتطلبات النظامية واللائحة للأشخاص المرخص لهم.
- تمديد مدد تزويد الهيئة ببعض المتطلبات النظامية واللائحة لوكالات التصنيف الائتماني.
- التعامل مع الإجراءات الاحترازية بخصوص العمل في فترات منع التجول.

3. هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية

أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية في 3 أبريل 2020 بيانا حول أهمية التقارير المالية عالية الجودة في ضوء مخاطر COVID-19، فيما يتعلق بالأحكام المهمة والتقديرات فيتم العمل بما صدر من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والقوانين المستحدثة، والتركيز علي المجالات المحاسبية العديدة التي قد تنطوي على أحكام وتقديرات مهمة في ضوء المخاطر، كاعتبارات القيمة العادلة واضمحلال القيمة Fair value and impairment considerations ، وعقود الإيجارLeases ، وتعديلات أو إعادة هيكلة الديون Debt

modifications or restructurings، والتحوط Hedging، وتحقق الإيرادات Revenue recognition ، وضرائب الدخل Income taxes، والأحداث اللاحقة Subsequent events ، واعتماد معايير المحاسبة الجديدة (كمعيار الخسائر الائتمانية الجديد)، وإجراء المراجعة مع مجلس مراقبة الشركات العامة Publi Company Accounting Oversight Board، وعلى المستوي الدولي يتم التفاعل مع ما صدر من مجلس معايير المحاسبة الدولية ISA ومجموعة المراقبة، وإشراك أصحاب المصلحة، وشركات المراجعة، والتركيز على الأسواق الناشئة (Teotia,2020).

4. مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

عقد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB اجتماعًا عامًا في 8 أبريل 2020 في إطار دعم أصحاب المصلحة في استمرارية منشآتهم، وأصدر رئيس المجلس بيانا للموافقة على الإجراءات التي تهدف إلى تزويد أصحاب المصلحة والمحاسبيين بالراحة Relief والوضوح Clarity خلال أزمة COVID-19، وسيصدر اقتراحًا لتزويد بعض الشركات الخاصة والمنظمات غير الهادفة للربح بتأخير اختياري لمدة عام واحد لمعيار الإيجارات، وسيضيف مشروعًا لمعرفة ما إذا كانت هناك فرص لتقديم وسائل تطبيق الاعتراف بالإيرادات إلى أصحاب الامتياز، وسيتم منح أصحاب الامتياز تأجيلًا لمدة عام واحد لمعيار إثبات الإيرادات، بالإضافة إلى إصدار مجموعة أسئلة وأجوبة حول الإيجارات، وحول القضايا الأخرى المتعلقة بالأزمات، بما في ذلك إيرادات الفوائد وإجازات مدفوعات القروض، والتحوط، ومحاسبة القيمة العادلة (FASB,2020).

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 (FASB,2020).

5. مجلس معايير المحاسبة الدولية ISA

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية ISA في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) متطلبات العرض والإفصاح العام في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وكذا مقتضيات العرض والإفصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة، كما أنه يحدد كيفية معالجة التغيرات المحاسبية، والمكاسب أو الخسائر المحتملة.

كما يحدد المعيار الإفصاح المطلوب إذا لم تُعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية؛ أو كانت الإدارة على علم بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وتشارك مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المخاوف العالمية بشأن تأثير جائحة فيروس كورونا (COVID-19) وتراقب التطورات التي تسترشد ببيانات من سلطات الصحة العامة، وقد قام المجلس بإجراء تعديلات على بعض المعايير لدعم منشآت الأعمال والتي من شانها تدعم متطلبات فرض الاستمرارية لمنشآت الاعمال مثل (IFRS-2020):

- آثار التغيرات غير المسبوقة لأسعار الفائدة المعروضة بين البنوك – أسعار الفائدة المعيارية التي تدعم قياس العديد من الأدوات المالية.
- تعديلات عقود التأمين على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17.
- في 27 مارس 2020، تم اتخاذ القرار بتأجيل نشر العديد من التعديلات المحدودة النطاق على معايير IFRS المخطط لها.
- في 27 مارس 2020، تم نشر مواد تعليمية حول تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 الأدوات المالية.
- في 10 أبريل 2020، تم نشر مواد تعليمية حول تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 عقود الإيجار، ليسهل على المستأجرين حساب امتيازات الإيجار المتعلقة بـ covid-19 مع استمرار تقديم معلومات حول عقود الإيجار للمستثمرين.
- في 15 يوليو 2020، أصدر المجلس تعديلاً لتأجيل التاريخ الفعلي لتصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة لمدة عام واحد، وهو تعديل لمعيار المحاسبة الدولي 1 عرض البيانات المالية.
- في أغسطس 2020، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية كمرحلة ثانية تعديلا لمعيار أسعار الفائدة، والذي يؤثر على كلا من:
  - المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) الأدوات المالية.
  - معيار المحاسبة الدولي (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
  - المعيار الدولي للتقارير المالية (7) الأدوات المالية: الإفصاح.
  - المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 عقود التأمين.
  - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (16) عقود الإيجار.

سادسا– متطلبات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية

يوفر الإفصاح المحاسبي في التقارير والقوائم المالية معلومات مالية ضرورية لإيضاح وشرح لجميع البنود الواردة في القوائم والتقارير المالية، بهدف دعم مستخدمي القوائم المالية بكافة المعلومات المحاسبية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتعاملاتهم مع منشأة الأعمال.

وجدير بالذكر أن الشركات المساهمة تقوم بالإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، وبناء عليه يتم تحديد مدى التزام هذه الشركات بالإفصاح عن كافة البنود والعناصر بالقوائم المالية الإلزامية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) العرض والإفصاح العام، وكذلك ماهية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والتي يستخدمها مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المختلفة، مع ملاحظة أن عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية تجعل القوائم والتقارير المالية لا تلبي احتياجات المستخدمين؛ مما يجعلها قاصرة وتفقد مصداقيتها وثقة مستخدميها.

ووفقا للمعيار يتم الإفصاح عن جميع السياسات المحاسبية الهامة المستخدمة في إعداد البيانات المالية، كما يشير إلى افتراض استمرارية العمل كأحد المبادئ الأساسية لجميع جوانب السياسة المحاسبية المطبقة، وإذا لم يتم إعداد البيانات المالية في ضوء استمرارية العمل، ينبغي تقديم الأسباب وراء فشل المنشأة، وإدارة المنشأة هي المسؤولة عن التقييم بناءً على المعلومات التي تم الاحتفاظ بها لتحقيق هذا المبدأ، ولا ينبغي أن يقتصر الأفق الزمني على (12) شهرًا من تاريخ الميزانية العمومية، بل ينبغي تحليل الجوانب المتعلقة بخطر الإفلاس الذي يعتبر أمر ضروري لصنع القرار، وهو التحليل الثابت لمخاطر الإفلاس على مدار تاريخ القوائم المالية (Tamas,2012).

كما ينبغي على المنشأة عند عرض المعلومات في قائمة الدخل أن تظهر نتائج الأنشطة المستمرة وغير المستمرة، ويقصد بالأنشطة المستمرة للوحدة المحاسبية المصدر الرئيس للإيرادات بالمقارنة مع عمليات الوحدة الفرعية أو العرضية (معيار المحاسبة الدولي، رقم (1)، فقرة 609).

وكذلك يتعين أن تظهر التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية النقد المتسلَّم أو المستخدم في أنشطة التشغيل ويشمل ذلك النقد المحصل من أو المدفوع على الأنشطة المستمرة وغير المستمرة (معيار المحاسبة الدولي، رقم (1)، فقرة 620).

وفضلاً عن ذلك فإن المعيار يحدد متطلبات إفصاح تعريف الوحدة المحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل من القوائم المالية والسياسات المحاسبية والارتباطات والأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية، كما يحدد معيار الإفصاح العام متطلبات الإفصاح في القوائم المالية لكل ما يلي ((معيار المحاسبة الدولي، رقم (1)، فقرة 679) :

- طبيعة نشاط المنشأة.
- السياسات المحاسبية الهامة.
- التغيرات المحاسبية ومعالجتها المحاسبية .

- المكاسب والخسائر ومعالجتها المحاسبية .
- الارتباطات المالية .
- الأحداث اللاحقة.

كما توجد العديد من المعلومات المالية وغير المالية المطلوب الإفصاح عنها في ظل ظروف عدم التأكد لحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)، وينبغي أن تتضمن التقارير والقوائم المالية كافة المعلومات التي تعكس أداء منشأة الأعمال ومدي تأثرها بالظروف والاحداث المحيطة، ولذا فتحتاج منشآت الأعمال إلى إفصاح إضافي حول تأثير COVID-19 في السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2019، وقدمت الجهات الأكثر شيوعًا مثل هذا الإفصاح في واحد أو أكثر من المجالات التالية(Deloitte,2020):

- عوامل الخطر – ينبغي على منشآت الأعمال الكشف عن المعلومات حول أهم المخاطر التي تنطبق على شركاتهم أو أوراقها المالية، بالإضافة إلى الكشف عن أي مخاطر عامة تتعلق بقضايا مثل الكوارث الطبيعية المحتملة أو الأوبئة، وينبغي تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لتحديث عامل الخطر لتوضيح أنه لم يعد مجرد خطر افتراضي وتوفير المزيد من الايضاح حول التأثير المحتمل لـ COVID-19.
- وينبغي على منشآت الأعمال الكشف عن أي اتجاهات أو شكوك معروفة كان لها، أو من المتوقع بشكل معقول أن يكون لها، تأثير مادي على الإيرادات أو الدخل، وينبغي على منشآت الأعمال المتأثرة ماديًا بـ COVID-19 أن تفصح عن التأثيرات الحالية والمستقبلية المحتملة على عملياتهم أو حالتهم المالية أو السيولة، ويمكن أن توفر مثل هذه الإفصاحات إشارات إنذار مبكرة للمستثمرين بأن نمو الإيرادات أو هوامش الربح قد لا تكون مستدامة بسبب تأثير COVID-19.
- وضع حواشي للبيانات المالية، إذا كانت المشاكل المتعلقة بـ COVID-19 تؤثر بشكل جوهري على حسابات منشآت الأعمال، فقد تطلب GAAP الأمريكية تقديم إفصاح لاحق يتعلق بالتأثير المحتمل لـ COVID-19 في البيانات المالية، وقدمت العديد من منشآت الأعمال إفصاح للتأثير المحتمل لـ COVID-19 على أرباحهم، خاصة فيما يتعلق التأثير المحتمل على توجيه الإيرادات والأرباح للفترات المستقبلية، وعند تحديد طبيعة ومدى عمليات الإفصاح المطلوبة، ينبغي على منشآت الأعمال التشاور مع مستشارها القانوني والنظر في المشاكل المحتملة من:
  - إغلاق مخزن أو منشأة.

- فقدان العملاء أو حركة العملاء.
- التأثير على الموزعين.
- انقطاع سلسلة التوريد.
- تأخيرات أو حدود الإنتاج.
- التأثير على رأس المال البشري.
- التغييرات التنظيمية.
- مخاطر الخسارة في العقود المهمة.

- ينبغي على المؤسسات تقديم إفصاح حول الضوابط والإجراءات المحددة للمخاطر الناشئة.
- ينبغي على المؤسسات الإفصاح عن قدرة الإدارة على إعداد التقارير والقوائم المالية في الوقت المناسب، بالإضافة إلى التأكد من قدرتها على تصميم وتنفيذ وضوابط اختيار وتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا فيما يتعلق بمشاكل المحاسبة والإفصاح الناتجة عن حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) بشكل صحيح.

ويتضح من خلال ما تم سردة أن تفشي حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) أثر على دنيا الأعمال وأنشطة جميع منشآت الأعمال، وبالتالي أثر على المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المعدة قبل تفشي فيروس كورونا (COVID-19) وبعده، والتي قد تؤثر على استمرارية منشآت الأعمال واستدامتها، ومن أجل مواجهة هذه المخاطر الداخلية و الخارجية يتطلب الأمر ضرورة بذل الجهد والتكاتف بين المنظمات المهنية؛ لدعم أسس الإفصاح المحاسبي بالشكل الذي يخدم منشآت الأعمال، ويحد من أثر مخاطر تفشي فيروس كورونا (COVID-19) وأهمها أثره على استمرارية المنشأة؛ وينبغي على منشآت الأعمال الإفصاح المحاسبي عن جميع المخاطر التي تهدد فرض الاستمرارية وخاصة التداعيات المحاسبية لفيروس كورونا؛ حتى لا تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها وموثوقيتها أمام مستخدمي القوائم المالية، هذا ويمكن الوقوف على معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) من خلال استطلاع آراء مستخدمي القوائم المالية بالدراسة الميدانية من خلال المبحث التالي.

المبحث الثاني – الدراسة الميدانية

توجد بعض المخاطر سواء الداخلية أو الخارجية التي قد تؤثر بشكل ما على استمرارية المنشأة وخاصة المخاطر التي أخلفها حدث جائحة فيروس كورونا، وحتى تمتاز المعلومات المحاسبية بالقوائم والتقارير المالية بالمصداقية والشفافية؛ ينبغي على المنشأة الإفصاح عن كافة هذه العوامل حتي تكون المعلومات المحاسبية داعمة وموجهة لقرارات مستخدميها الاستراتيجية، وتحقيقا لهدف البحث الثاني سوف يتم الإجابة على السؤال الثاني: ما معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل تداعيات حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية؟ من خلال الدراسة الميدانية، ولإنجاز الدراسة الميدانية اتبع الباحث الإجراءات الآتية:

أولا– أداة الدراسة

لاختبار فرضي الدراسة والتحقق من صحتهم أو عدم صحتهم، تم تصميم استبيان ملحق رقم (1)، بهدف تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية في ظل تداعيات حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض الاستمرارية، وقد مر بناء الاستبانة بالخطوات الآتية:

1. تم إعداد الصورة المبدئية للاستبيان من خلال الاستعانة بالدراسات النظرية والأدبيات والمراجع والدوريات والمجلات العلمية والأبحاث المتخصصة ومراجعة العديد من الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
2. عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الخبراء الأكاديميين من يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات المختلفة في المجال، وقد أبدو بعض الملاحظات التي تم مراعاتها، وهو ما يسمي بصدق المحكمين أو الصدق الظاهري.
3. تم تقنين الاستبيان وحساب ثباته بطريقة الفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وتبين أن معامل ثبات الاستبيان بلغ 0.84 وهو يعد معامل ثبات مرتفع.
4. بعد تقنين الاستبيان؛ تم إعداد الصورة النهائية له بقصد التطبيق.
5. لتحقيق هدف البحث، جاءت الاستبانة في محورين كالتالي:

- المحور الأول: معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها.
- المحور الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا.

ثانيا- تطبيق الاستبانة

تم تطبيق الاستبانة بالاستعانة بمجموعة من أهم مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم) نظرا لكونهم من أهم الفئات الأكثر تأثر لتداعيات حدث فيروس كورونا على منشآت الأعمال، ويوضح جدول رقم (1) توزيع مستخدمي القوائم المالية بحسب علاقتهم بالمنشأة:

جدول رقم (1)

وصف مجموعة مستخدمي القوائم المالية بحسب علاقتهم بالمنشأة

الوظيفة	عدد	النسبة المئوية
مستثمر	18	%17.3
مقرض	22	%21.2
مساهم	64	%61.5
الإجمالي	104	%100

يتضح من الجدول السابق تقارب مجموعة مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين أو المقرضين؛ حيث بلغت نسبيتهما (17.3%، 21.2%) من الاجمالي على التوالي وذلك لسهولة اتخاذهم القرار بعدم الاستثمار أو الإقراض لأي منشآه في ظل الجائحة، بينما زادت نسبة المساهمين في المشاركة لزيادة مخاوفهم وبلغت (61.5%) من الإجمالي، وقد جاءت نسب مساهمة المساهمين أكبر لكونهم الأكثر اهتمام بالمخاطر التي تواجه مشروعاتهم، ورغبتهم في الاطمئنان من قدرات وفكر الإدارة في التصرف في كيفية إدارة أموالهم والتخطيط لمواجهة وإدارة المخاطر المحتملة.

ثالثا- الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها؛ تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات، وذلك من خلال حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة للعلوم الاجتماعية الإصدار رقم (22) (Statistical Package Social Sciences-SPSS-22) على النحو التالي:

1. الإحصاء الوصفي

- تم تحديد درجة الموافقة على كل استجابة من الاستجابات الخمسة، بحسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث جاءت الدرجات المعيارية للاستجابات كالتالي:

موافق بشدة= (5)، موافق= (4)، محايد= (3)، غير موافق= (2)، غير موافق بشدة= (1).

- وتم استخدام التكرارات، النسبة المئوية، المتوسطات؛ للتعرف على مستوى موافقة مستخدمي القوائم المالية لكل متغير حسب عدد فقراته الخاصة به من فقرات الاستبيان.
- وتم استخدام المتوسط الحسابي المرجح، لمعرفة اتجاه موافقة مستخدمي القوائم المالية على النحو الآتي:

- غير موافق بشدة = من 1 إلى 1.80
- غير موافق = من 1.81 إلى 2.60
- محايد = من 2.61 إلى 3.40
- موافق = من 3.41 إلى 4.20
- موافق بشدة = من 4.21 إلى 5

2. الإحصاء الاستدلالي

تم استخدام اختبار (One-way-Anova-Test) لتحديد مدى قبول أو رفض فروض الدراسة على أساس تحديد قيمة (F) ودلالتها الإحصائية؛ فإذا كانت أقل من 5% فهذا يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أما إذا كانت أكبر من 5% فهذا يعنى العكس أي قبول فرض العدم.

رابعا– نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

تم عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها على النحو الآتي:

1. معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها

ويقصد بها المعوقات المتعلقة بفكر وقدرات إدارة المنشأة وعدم رغبتها في الإفصاح عن المخاطر التي تحيط بفرض الاستمرارية في ظل تداعيات حث جائحة فيروس كورونا لوجود أهداف مستترة أو أوجه قصور لديها، ويوضح جدول رقم (2) استجابات مستخدمي القوائم المالية والمتوسط الحسابي حول هذه المعوقات.

جدول رقم (2)

استجابات أفراد مستخدمي القوائم المالية والمتوسط الحسابي حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها

م	الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الترتيب
1	تعمد إخفاء المخاطر التي تهدد فرض الاستمرارية	ن	38	50	8	4	4	4.1	2
		%	36.5	48.1	7.7	3.8	3.8		

م	الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الترتيب
2	صعوبة القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية	ن	38	44	6	26	–	4	3
		%	36.5	42.3	5.8	15.4	–		
3	الفشل في وضع خطة عمل بديلة تناسب الوضع الراهن	ن	38	38	20	6	2	4	3مكرر
		%	36.5	36.5	19.2	5.8	1.9		
4	صعوبة إعادة هيكلة الالتزامات المالية	ن	26	58	8	6	6	3.9	5
		%	25	55.8	7.7	5.8	5.8		
5	ضعف استخدام الموظفين لتطبيقات التحول الإلكتروني للنشاط	ن	38	54	6	4	2	4.2	1
		%	36.5	51.9	5.8	3.8	1.9		
6	الرغبة في إخفاء الحقائق عن مستخدمي التقارير المالية	ن	38	38	16	8	2	3.9	5مكرر
		%	36.5	36.5	15.4	7.7	3.8		
7	صعوبة ايقاف توزيعات الأرباح السنوية أو الإعلان عنها	ن	38	36	18	10	2	3.9	5مكرر
		%	26.5	34.6	17.3	9.6	1.9		
8	ضعف إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة	ن	32	42	14	12	4	3.8	10
		%	30.8	40.4	13.5	11.5	3.8		
9	تخوف الإدارة من استخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	32	46	12	10	4	3.9	5مكرر
		%	30.8	44.2	11.5	9.6	3.8		
10	صعوبة التجاوب مع متطلبات تقارير الأعمال المتكاملة	ن	26	54	14	6	4	3.9	5مكرر
		%	25	51.9	13.5	5.8	3.8		
الإجمالي		ن	344	460	122	92	30	3.96	
		%	%33	%44	%12	%9	%3		

يتضح من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي للجدول ككل (3.96) وهذا يشير إلى موافقة أفراد مستخدمي القوائم المالية على عبارات الجدول ككل حيث جاءت موافقتهم على جميع نقاط المحور الأول، وبلغت المتوسطات الحسابية على إجابات فقرات المحور الأول ما بين (3.8–4.1) وهي نسب موافقة متقاربة، ويشير ذلك إلى موافقة مستخدمي القوائم المالية على ما جاء بالمحور الأول من معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها وفقا للترتيب الوارد بالموافقات كالتالي:

- **في المرتبة الاولي الفقرة الخامسة: جاء ضعف استخدام الموظفين لتطبيقات التحول الإلكتروني للنشاط، وينبغي ان يكون هناك إفصاح غير مالي عن مثل هذه المعوقات وطرق معالجتها.**

- **كما جاء بالمرتبة الثانية الفقرة الأولي: تعمد الإدارة إخفاء المخاطر التي تهدد فرض الاستمرارية، وهذا ما لا يتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وعلى منشاة الأعمال الإفصاح الكامل وعدم إخفاء أي معلومات من شأنها تضر بمصلحة مستخدمي القوائم المالية.**
- **بينما جاء في المرتبة الثالثة كلا من الفقرتان الثانية والثالثة على التوالي: صعوبة القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، الفشل في وضع خطة عمل بديلة تناسب الوضع الراهن، وهذا يدلل على ضعف خبرة الإدارة وعليها الاستعانة بالخبراء لوضح حلول لمثل هذه المعوقات.**
- **وجاء في المرتبة الخامسة كلا من الفقرات الرابعة والسادسة والسابعة والتاسعة والعاشرة على التوالي: صعوبة إعادة هيكلة الالتزامات المالية، الرغبة في إخفاء الحقائق عن مستخدمي التقارير المالية، صعوبة ايقاف توزيعات الأرباح السنوية أو الإعلان عنها، تخوف الإدارة من استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، صعوبة التجاوب مع متطلبات تقارير الأعمال المتكاملة، وجميع هذه المعوقات تتعلق بإمكانيات وقدرات وخبرات الإدارة في التعامل مع مثل هذه المخاطر، وعلى إدارة المنشأة بذل مزيد من الجهد لتفهم خطورة عدم الإفصاح باتباع الأساليب الحديثة على متخذي القرارات، والعمل على دعم متخذي القرار من خلال إمدادهم بالمعلومات المالية وغير المالية.**
- **وأخيرا جاء في المرتبة العاشرة الفقرة الثامنة: ضعف إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة، وقد يرجع ذلك إلى سياسة الإدارة أو تغيب المراجعين الداخليين بسبب الجائحة، الامر الذي يدعو إلى ضرورة دعم نظام الرقابة الداخلية وتكثيف إجراءاتها حتى تستطيع المنشاة مواجهة حدث جائحة فيروس كورونا.**

كما ينبغي أن تلتزم الإدارة بالإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة ذات الصلة وأن تذلل هذه المعوقات حتى تكون القوائم المالية معبرة عما تحتويه من معلومات مالية او غير مالية.

ولاختبار صحة الفرض الأول والذي ينص على: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي 0.05 بين مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية عن فرض الاستمرارية"؛ استخدم الباحث F-Test، وجاء جدول رقم (3) ليوضح تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة وقيم "F" ودلالاتها الإحصائية، والتي تُعزَى لمتغير علاقتهم بالمنشأة.

جدول رقم (3)

تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة عند0.05	دلالة الفروق
بين المجموعات	181.84	2	90.9	1.72	0.184	غير دالة
داخل المجموعات	5334.27	101	52.82			
المجموع	6202.89	103				

ويتضح من الجدول رقم (3) تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة بعد استخدام اختبار (F–Test-Scheffe) عند مستوي معنوية 0.05 أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مستخدمي القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.184) وهو أكبر من مستوي معنوية 0,05 حيث جاءت قيمة (F) بالجدول (1.72) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية عن فرض الاستمرارية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها التي تُعزَى لعلاقتهم بالمنشأة، وبناء عليه؛ يمكن قبول الفرض الأول للدراسة.

2. معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا

ويقصد بها تلك المعوقات الخارجية التي تتعلق بمخاطر حدث فيروس كورونا على استمرارية النشاط، والتدفقات النقدية، والايرادات والمصروفات، والأرباح والخسائر، ويوضح جدول رقم (4) استجابات مستخدمي القوائم المالية والمتوسط الحسابي معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا.

جدول رقم (4)

استجابات أفراد مستخدمي القوائم المالية والمتوسط الحسابي معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا

م	الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الترتيب
1	توقف بعض الأنشطة وصعوبة تسويق بعض المنتجات	ن	54	44	4	0	1	4.4	1
		%	51.9	42.3	3.8	0	1.9		
2	ضعف الإيرادات المستمرة مقارنة بالمستهدف	ن	50	42	8	4	0	4.3	4
		%	48.1	40.4	7.7	3.8	0		
3	زيادة نسبة المصروفات المستمرة مقارنة بالعائد	ن	52	32	16	4	0	4.2	6
		%	50	30.8	15.4	3.8	0		

م	الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الترتيب
4	صعوبة تدبير سيولة لتشغيل النشاط	ن	44	48	12	0	0	4.31	3
		%	42.3	46.2	11.5	0	0		
5	زيادة مخاطر مضاربات التجار	ن	42	42	12	6	2	4.1	7
		%	40.4	40.4	11.5	5.8	1.9		
6	صعوبة الوفاء بالإيجارات المستحقة	ن	46	38	16	2	2	4.21	5
		%	44.2	36.5	15.4	1.9	1.9		
7	صعوبة القدرة على تصريف المخزون الراكد	ن	46	46	8	4	0	4.32	2
		%	44.2	44.2	7.7	3.8	0		
8	ضعف التدفقات النقدية المستمرة الداخلة	ن	44	50	8	2	0	4.19	8
		%	42.3	48.1	7.7	1.9	0		
9	زيادة التدفقات النقدية الخارجة	ن	38	32	26	6	2	3.9	9
		%	35.5	30.8	25.0	5.8	1.9		
10	زيادة التعويضات والغرامات المترتبة على الحدث	ن	26	46	16	12	4	3.75	10
		%	25	44.2	15.4	11.5	3.8		
الإجمالي		ن	442	420	126	40	11	4.19	
		%	%43	%40	%12	%4	%1		

يتضح من الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي للجدول ككل (4.19) وهذا يشير إلى موافقة أفراد مستخدمي القوائم المالية على عبارات الجدول ككل حيث جاءت المتوسطات الحسابية على إجابات فقرات المحور الثاني بلغت (3.75–4.4) ما بين موافقة وموافقة بشدة، ويشير ذلك إلى موافقة مستخدمي القوائم المالية على ما جاء بالمحور من معوقات للإفصاح المحاسبي تتعلق بتداعيات حدث جائحة فيروس كورونا وكان ترتيب الفقرات كالتالي:

- **جاءت في المرتبة الاولي الفقرة الأولي: توقف بعض الأنشطة وصعوبة تسويق بعض المنتجات، وهذه أهم المعوقات التي تسببت بها جائحة كورونا على بعض المنشآت والتي تحتاج دعم من الملاك والدولة لمثل هذه الانشطة.**
- **بينما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة السابعة: صعوبة القدرة على تصريف المخزون الراكد، وينبغي على منشآت الأعمال أن تلجأ إلى طرق التسويق الالكترونية لحل مثل هذه المشكلة.**

- كما جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة الرابعة: صعوبة تدبير سيولة لتشغيل النشاط، والسبب الرئيس لعدم وجود مبيعات والإجراءات الوقائية للحد من الاختلاط وتقليل ساعات العمل، وينبغي على مؤسسات الدولة توفير الدعم للمنشآت المتعثرة من خلال إعادة هيكلة الديون او ضخ استثمارات جديدة لضمان استمرارية منشآت الأعمال.
- بينما جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة الثانية: ضعف الإيرادات المستمرة مقارنة بالمستهدف، ويرجع ذلك لساعات الاغلاق الطويلة وعزوف الأفراد عن شراء بعض السلع الرفاهية، وينبغي على الإدارة البحث عن مصادر بديلة لتحقيق الدخل مثل المبيعات الالكترونية.
- وجاءت في المرتبة الخامسة الفقرة السادسة: صعوبة الوفاء بالإيجارات المستحقة، وهذا بسبب عدم وجود إيرادات لتوقف بعض الأنشطة وينبغي أن تقوم الإدارة بالإبقاء على الأماكن الهامة والمؤثرة في النشاط والاستغناء عما يمكن الاستغناء عنه للمحافظة على الأماكن الحيوية والمولدة للإيراد.
- بينما جاءت في المرتبة السادسة الفقرة الثالثة: زيادة نسبة المصروفات المستمرة مقارنة بالعائد، وذلك بالمقارنة مع الإيرادات المحققة والتي لا تتناسب مع المصروفات بسبب الجائحة مما تضطر بعض المنشآت إلى الاستغناء عن بعض العمالة، ولذا فينبغي السعي نحو البحث عن مصادر دخل أخري والحد من المصروفات غير الضرورية.
- وكذلك جاءت في المرتبة السابعة الفقرة الخامسة: زيادة مخاطر مضاربات التجار، وهو الامر البديهي الذي قد تتعرض له المنشآت بسبب التخفيضات التي تمنح على السلع بسبب عدم الأقبال عليها، ولذا فينبغي على الجميع مراعاة الغير وعدم اتخاذ قرارات تخفيض غير عادلة تضر بالأسواق ومنشآت الأعمال.
- في حين جاءت في المرتبة الثامنة الفقرة الثامنة: ضعف التدفقات النقدية المستمرة الداخلة، وهو الامر الطبيعي نتيجة انخفاض او توقف الإيرادات بسبب الجائحة، وينبغي على منشآت الأعمال البحث عن سبل جديدة ومتطورة تتناسب مع الوضع المفروض عليها.
- بينما جاءت في المرتبة التاسعة الفقرة التاسعة: زيادة التدفقات النقدية الخارجة، وذلك بمقارنة التدفقات النقدية الداخلة بالخارجية بسبب الجائحة ويرجع ذلك إلى زيادة المصروفات مقارنة بالعائد.
- وأخيرا جاءت المرتبة العاشرة الفقرة العاشرة: زيادة التعويضات والغرامات المترتبة على الحدث، وهذه التعويضات لا يد ولا حيلة للمنشاة بها فينبغي عليها ان تقوم بعمل توقع لجميع التعويضات

والغرامات التي تسببت بها الجائحة نتيجة لتوقف النشاط او عدم الوفاء بالشروط التعاقدية، وتخطيط كيفية مواجهتها من خلال جدولتها أو الاتفاق على تعويض مناسب.

ولاختبار صحة الفرض الثاني والذي ينص على: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي 0.05 بين مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مساهم) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية عن فرض الاستمرارية"؛ استخدم الباحث F-Test، وجاء جدول رقم (5) ليوضح تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة وقيم "F" ودلالاتها الإحصائية، والتي تُعزَى لمتغير علاقتهم بالمنشأة.

جدول رقم (5)

تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة عند0.05	دلالة الفروق
بين المجموعات	19.18	2	9.91	0.25	0.778	غير دالة
داخل المجموعات	391.57	101	39.322			
المجموع	3991.39	103				

ويتضح من الجدول رقم (5) تحليل التباين الأحادي لدرجات مستخدمي القوائم المالية حسب علاقتهم بالمنشأة بعد استخدام اختبار (F–Test-Scheffe) عند مستوي معنوية 0.05 أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مستخدمي القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.778) وهو أكبر من مستوي معنوية 0,05 حيث جاءت قيمة (F) بالجدول (0.25) حول معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية عن فرض الاستمرارية التي تتعلق بتداعيات حدث جائحة فيروس كورونا التي تُعزَى لعلاقتهم بالمنشأة، وبناء عليه؛ يمكن قبول الفرض الثاني للدراسة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة

تعتبر مشكلة الإفصاح المحاسبي في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض الاستمرارية من المشاكل المعاصرة التي تحتاج إلى دراسة وتحليل لأثرها السلبي الواقع على منشآت الأعمال والاقتصاد المحلي والعالمي، وقد حققت الدراسة الحالية أهدافها من خلال مبحثين كالتالي:

تناولت الدراسة في المبحث الأول تحقيق الهدف الأول المتعلق بتحديد أهم المخاطر الداخلية المتعلقة بالإدارة وإمكانياتها وقدرتها وسياساتها، والخارجية المتعلقة بحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) والتي آثرت على تحقيق متطلبات فرض استمرارية منشأة الأعمال، وأظهرت الدراسة الجهود المهنية المبذولة لدعم استمرارية المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر بهدف الحد من أثر الحدث، كما أوضحت الدراسة متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل الحدث عن فرض الاستمرارية بما ينعكس على مصداقية المعلومات المالية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية؛ والتي ينبغي على إدارة المنشأة مراعاتها والحد من التدخلات والقرارات التي قد تؤثر بالسلب في مصداقية ما تحتويه القوائم والتقارير المالية.

كما تناولت الدراسة بالمبحث الثاني من خلال الدراسة الميدانية تحقيق الهدف الثاني المتعلق بتحديد أهم معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية في ظل تداعيات حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) عن فرض الاستمرارية من وجهة نظر أهم مستخدمي القوائم المالية (مستثمر، مقرض، مستثمر)، والتي ينبغي أن تقوم الإدارة بالتعامل معها بمنتهي الشفافية والمصداقية لبعث الاطمئنان لمستخدمي القوائم المالية، كما انه من المنتظر بذل الجهود المهنية المحلية والدولية للتغلب على آثر الحدث الذي ما زال مستمر حتي تاريخ انهاء البحث وغير معلوم توقيت انتهائه.

النتائج

توصل الباحث إلى أن هناك معوقات للإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية داخلية تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها، وخارجية تتعلق بحدث فيروس كورونا وآثره على استمرارية النشاط وتتمثل أهم نتائج الدراسة في:

1. أن خطر تهديد فرض استمرارية المنشأة أحد أهم التداعيات المحاسبية التي سببها حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).
2. تستطيع الإدارة تعمد إخفاء المخاطر التي تهدد فرض الاستمرارية، وهذا ما لا يتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وعلى منشاة الأعمال عدم إخفاء أي معلومات من شأنها تضر بمصلحة مستخدمي القوائم المالية.

3. يوجد ضعف لاستخدام الموظفين لتطبيقات التحول الإلكتروني للنشاط، وينبغي ان يكون هناك إفصاح غير مالي عن مثل هذه المعوقات وكيفية معالجتها.
4. هناك صعوبة للقدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، كما ان هناك فشل في وضع خطة عمل بديلة تناسب الوضع الراهن.
5. يوجد صعوبة في إعادة هيكلة الالتزامات المالية، مما يجعل هناك الرغبة في إخفاء الحقائق عن مستخدمي التقارير المالية، وعدم قدرة الإدارة على ايقاف توزيعات الأرباح السنوية أو الإعلان عنها.
6. هناك تخوف من قبل الإدارة من استخدام الأساليب الحديثة في الإفصاح المحاسبي، كاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة ويرجع ذلك لصعوبة التجاوب مع متطلباتها.
7. هناك ضعف في إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة، وقد يرجع ذلك إلى سياسة الإدارة أو تغيب المراجعين الداخليين بسبب الجائحة.
8. توقفت بعض الأنشطة بسبب صعوبة تسويق بعض المنتجات، وصعوبة القدرة على تصريف المخزون الراكد، وصعوبة تدبير سيولة لتشغيل النشاط، وضعف الإيرادات المستمرة مقارنة بالمستهدف وزيادة نسبة المصروفات المستمرة مقارنة بالعائد، وصعوبة الوفاء بالإيجارات المستحقة.
9. زيادة مخاطر مضاربات التجار، وضعف التدفقات النقدية المستمرة الداخلة، وزيادة التدفقات النقدية الخارجة بسبب زيادة التعويضات والغرامات المترتبة على الحدث مقارنة بالتدفقات النقدية الداخلة.

التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة النظرية والميدانية يوصى الباحث بما يلي:

1. ضرورة الإفصاح المحاسبي عن المخاطر الداخلية والخارجية التي تهدد فرض الاستمرارية حتى لا تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها وموثوقيتها أمام مستخدمي القوائم المالية.
2. ضرورة أن تتضمن التقارير والقوائم المالية كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تعكس أداء إدارة المنشأة وسياستها ومدي تأثرها بحدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).
3. ضرورة أن تطور الإدارة من خبراتها وتأخذ في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور عند تقييم مدى ملائمة قدرة المنشأة على الاستمرارية، والعمل على ازالة أي معوقات للإفصاح المحاسبي بما يخدم مصالح مستخدمي القوائم المالية وزيادة اطمئنانهم على استثماراتهم.

4. ضرورة البحث عن طرق بديلة لممارسة النشاط مثل المواقع الالكترونية وتسويق المبيعات الكترونيا، ودعم طرق التسويق الحديثة والالكترونية.
5. ضرورة تجاوب الإدارة مع الازمة والاهتمام بتدريب الموظفين على استخدام التقنيات الحديثة والاستعداد للتحول التكنولوجي للنشاط بالنسبة للأنشطة العادية.
6. ضرورة أن تقوم الإدارة بالبحث عن مصادر دخل بديلة والحد من المصروفات غير الضرورية، والابقاء على الأماكن الهامة والمؤثرة في النشاط والاستغناء عما يمكن الاستغناء عنه للمحافظة على الأماكن الحيوية والمولدة للإيراد.
7. ضرورة توافر دعم من المساهمين ومؤسسات الدولة بتوفير الدعم للمنشآت المتعثرة من خلال إعادة هيكلة الديون وضخ استثمارات جديدة لضمان استمرارية منشآت الأعمال.
8. ضرورة تكاتف جميع المنشآت والتجار ومراعاة النظير بعدم اتخاذ قرارات تخفيض غير عادلة تضر بالأسواق ومنشآت الأعمال، وتعديل وتيسير الشروط التعاقدية بما فيه صالح الطرفين.
9. ضرورة القيام بالإفصاح عن المخاطر الداخلية والخارجية الحالية والمنظورة في المستقبل القريب بما يساهم في دعم مستخدمي القوائم المالية.
10. ضرورة أن تقوم الجهات المهنية بإصدار التوجيهات والارشادات المحاسبية التي تساهم في الحد من أثر التداعيات المحاسبية لحدث فيروس كورونا على القوائم المالية.

مراجع البحث

أولا– المراجع العربية

1. المغامس، أحمد بن عبد الله (2020)، "الآثار المحتملة لانتشار فيروس كورونا على التقارير المالية"، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA،
https://socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/3144.aspx
2. الصيرفى، أسماء أحمد، (2016)، "أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة :دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد العشرون، العدد الثاني.
3. المليجي، هشام حسن عواد وآخرون (2013)، "مدى كفاية الافصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية وفقا لمقررات لجنة بازلIII "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع.
4. الدالي، محمد خالد وآخرون (2008)،" مسئولية مراقب الحسابات تجاه فرض الاستمرارية "، مجلة المحاسب، العدد الواحد والثلاثون.
5. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA (2020)، "آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد–19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها"،
https://socpa.org.sa/SOCPA/files/67/67aab8e3-b1a6-4c01-ac5a-eff0d1f3d952.pdf
6. ربيع، مروة إبراهيم، (2017)،" مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع دراسة استطلاعية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الأول.
7. خان، طارق الله، أحمد، حبيب (2003)، "إدارة المخاطر –تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية"، البنك الإسلامي للتنمية – المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة – المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى.
8. سلامة، إيمان محمد السعيد (2020)، " أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة على قيمة الشركة والقيود المالية لها ودور كل من نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية – دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول.
9. صندوق النقد الدولي (2020)، " سياسات للمالية العامة توفر الحماية للناس أثناء تفشي فيروس كورونا"،

https://www.imf.org/ar/News/Articles/2020/03/06/fiscal-policies-to-protect-people-during-the-coronavirus-outbreak

10. طلحة، الوليد أحمد (2020)، " التداعيات الاقتصادية لفيروس كورونا المُستجد على الدول العربية"، صندوق النقد العربي،

11. مؤسسة دبي للمستقبل (2020)، "الحياة بعد كوفيد -19، اتجاهات المستقبل- مستقبل التقنيات المالية"،

https://www.dubaifuture.gov.ae/wp-content/uploads/reports/DFF-Covid19-FinTech-ARA.pdf

12. معايير المحاسبة الدولية/ السعودية (2017)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA،

https://socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards.aspx

13. معاير المراجعة الدولية "معيار المراجعة المصري رقم (570) – الاستمرارية "، فقرة رقم (3).

14. معايير المحاسبة الدولية رقم (7) "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية"، الفقرة رقم (14).

http://www.cma.gov.eg/cma/content/arabic/pools_extra_data/revision_pdf.htm

15. هيئة السوق المالية السعودية CMA (2020)،" إجراءات هيئة السوق المالية لمواجهة تداعيات فيروس كورونا المستجد"،

https://cma.org.sa/MediaCenter/Pages/COVID.aspx

Second: English References

1. **El Madbouly, Dalia Muhammed Khairy (2019), " The Usefulness of Comprehensive Income to Investors Compared to the Net Income: An Empirical Study on listed Firms in the Egyptian Stock of Exchange", Alexandria Journal of Accounting Research: Alexandria University, Vol 3, Issue 1.**
2. **Cormier, D. & other, "The Auditor, s Consideration of the Going Concern Assumption : A Diagnostic Model", Journal of Accounting, Auditing & Finance (Winter 1995), P. 252.**
3. **Coronavirus, O. E. C. D. (2020). The World Economy at Risk. OECD Economic Outlook, Interim Report March, http://www.oecd.org/economic-outlook/march-2020/#resources**
4. **Cho, Charles & Michelon, Giovanna & Patten, Dennis & Roberts, Robin. (2015). CSR disclosure: The more things change…?. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 28. 14-35. 10.1108/AAAJ-12-2013-1549.**
5. **Cumming, Christine and Beverly J. Hirtle, "The Challenges of Risk Management in Diversified Financial Companies", Economic Policy Review, Federal Reserve Bank of New York,2001,1-17.**
6. **Deloitte Development LLC, (March,2020), " Accounting, Disclosure, and Internal Control Considerations Related to Coronavirus Disease 2019", Financial Reporting Alert 20-1, the World Health Organization (WHO) declared COVID-19 a pandemic, https://www2.deloitte.com/us/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html**
7. **Deloitte Development LLC, (April, 2020), "Financial Reporting Considerations Related to COVID-19 and an Economic Downturn", Financial Reporting Alert 20-2, the World Health Organization (WHO) declared COVID-19 a pandemic, https://www2.deloitte.com/us/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html**
8. **Deloitte Development LLC, (May,2020), " IFRS in Focus - IASB proposes to amend IFRS 16 Leases regarding COVID-19-related rent concessions ", www.deloitte.com**
9. **Elsayed, Abdullah and Elrhim, Mansour Abd, (2020). The Effect Of COVID-19 Spread On Egyptian Stock Market Sectors, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3608734 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3608734**
10. **EY, Ernst & Young Global Limited, (2020)," Applying IFRS - Accounting considerations of the coronavirus outbreak",**

https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/accounting-considerations-of-the-coronavirus-outbreak--updated-april-2020

11. FASB, Financial Accounting Standards Board, (2000), " STATEMENT OF FASB CHAIRMAN RUSSELL G. GOLDEN ON FASB MEETING ON ACCOUNTING RELIEF DURING COVID-19 PANDEMIC",
12. https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=FASBContent_C&cid=1176174437915&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage
13. Jacob Joseph Kassema, (2016), "Disaster Recovery Plan for Business Continuity: Case Study in a Business Sector", Elsevier BV, Social Science Research Network (www.ssrn.com), SSRN-id2796601.
14. Kristin Bauer, Sandie Kim, Pat Johnson, and Brianne Loyd, Deloitte & Touche LLP, (2020), " FASB Decides to Defer Certain Effective Dates and Provides Guidance on COVID-19", Deloitte Development LLC . Volume 27, Issue 7,
15. Noor Fzlinda Fabeil, Khairul Hanim Pazim, Juliana Langgat, (2020),"The Impact of Covid-19 Pandemic Crisis on Micro-Enterprises: Entrepreneurs' Perspective on Business Continuity and Recovery Strategy", The Asian Institute of Research, Journal of Economics and Business, Vol.3, No.2.
16. Reuter, Marek & Messner, Martin. (2015). "Lobbying on the integrated reporting framework. Accounting", Auditing & Accountability Journal. Vol. 28 No. 3, pp. 365-402. 365-402. 10.1108/AAAJ-03-2013-1289. Purpose
17. Santomero, Anthony M. (1997), "Commercial Bank Risk Management: An Analysis of the Process", Financial institutions center, university of Pennsylvania .
18. Teotia, Sagar, (2019),"Statement in Connection with the 2019 AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments", , U.S.SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, https://www.sec.gov/news/speech/teotia-speech-2019-aicpa-conference
19. Teotia, Sagar, (2020),"Statement on the Importance of High-Quality Financial Reporting in Light of the Significant Impacts of COVID-19, U.S.SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, https://www.sec.gov/news/public-statement/statement-teotia-financial-reporting-covid-19-2020-04-03
20. Tamas, Attila Szora, Ana-Maria Joldoş, (2012), " THE PRINCIPLE OF BUSINESS CONTINUITY IN TERMS OF FINANCIAL AUDIT", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(2).

21. **WTO, World Trade Organization, (2020), "New WTO indicator finds services trade weakening into second half of 2019", Services Trade Barometer, Dec 2019, https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/wtoi_12sep19_e.htm**
22. **Wajdi Ben Rejeb (December 2014), "Good Board Governance and Perceived Business Continuity in Tunisian Corporate Groups", J. Asian Dev. Stud, Vol. 3, Issue 4, , Social Science Research Network (www.ssrn.com), ISSN 2304-375X .**
23. **IFRS, (2020), " The coronavirus and the Foundation's work", https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/03/the-coronavirus-and-the-foundations-work/**
24. **FASB, (2020), " FASB RESPONSE TO COVID-19, https://www.fasb.org/COVID19**

ملحق رقم (1)

استبانة معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية

سعادة الأستاذ / .....

تحية طيبة ... وبعد،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية تهدف إلى: الوقوف على معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19).

ولتحقيق هدفي الدراسة، جاءت الاستبانة في جاءت الاستبانة في محورين كالتالي:

- **المحور الأول: معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها.**
- **المحور الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا.**

ويرجو الباحث قراءة فقرات الاستبانة بتأني، والإجابة عنها بدقة وموضوعية من خلال اختيار أحد بدائل كل فقرة بوضع علامة (√) في المكان المناسب لكل اختيار أمام كل فقرة مع الأخذ بالحسبان عدم ترك أية فقرة من دون إجابة علما إن الإجابة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين لكم مقدماً حسن تعاونكم، ويتعهد الباحث بالحفاظ علي سرية البيانات الواردة في إجاباتكم وعدم استخدامها في غير أغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول وافر والاحترام والشكر،،،

الباحث

د. غريب عبد العزيز

Ghareebabdelazeez@yahoo.com

<u>البيانات الأولية</u>

الاسم (اختياري) .....

الوظيفة .....

طبيعة الصلة بالمنشأة مستثمر ☐ مقرض ☐ مساهم ☐

المرجو وضع علامة (√) أمام كل عبارة تحت الاختيار الذي يمثل رأيكم، علما بأن الدرجات المعيارية للاستجابات كالتالي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

أولا- معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية التي تتعلق بإدارة المنشأة وسياستها:

ويقصد بها المعوقات المتعلقة بفكر وقدرات إدارة المنشأة وعدم رغبتها في الإفصاح عن مخاطر تداعيات حدث فيروس كورونا على فرض الاستمرارية لوجود أهداف مستترة أو أوجه قصور لديها.

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تعمد إخفاء المخاطر التي تهدد فرض الاستمرارية					
2.	صعوبة القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية					
3.	الفشل في وضع خطة عمل بديلة تناسب الوضع الراهن					
4.	صعوبة إعادة هيكلة الالتزامات المالية					
5.	ضعف استخدام الموظفين لتطبيقات التحول الإلكتروني للنشاط					
6.	الرغبة في إخفاء الحقائق عن مستخدمي التقارير المالية					
7.	صعوبة ايقاف توزيعات الأرباح السنوية أو الإعلان عنها					
8.	ضعف إجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة					
9.	تخوف الإدارة من استخدام تقارير الأعمال المتكاملة					
10	صعوبة التجاوب مع متطلبات تقارير الأعمال المتكاملة					

ثانيا- معوقات الإفصاح المحاسبي الخارجية التي تتعلق بتداعيات حدث فيروس كورونا:

ويقصد بها تلك المعوقات التي تتعلق بمخاطر حدث فيروس كورونا على استمرارية النشاط، والتدفقات النقدية، والايرادات والمصروفات، والأرباح والخسائر.

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	توقف بعض الأنشطة وصعوبة تسويق بعض المنتجات					
2.	ضعف الإيرادات المستمرة مقارنة بالمستهدف					
3.	زيادة نسبة المصروفات المستمرة مقارنة بالعائد					
4.	صعوبة تدبير سيولة لتشغيل النشاط					
5.	زيادة مخاطر مضاربات التجار					
6.	صعوبة الوفاء بالإيجارات المستحقة					
7.	صعوبة القدرة على تصريف المخزون الراكد					
8.	ضعف التدفقات النقدية المستمرة الداخلة					
9.	زيادة التدفقات النقدية الخارجة					
10	زيادة التعويضات والغرامات المترتبة على الحدث					

ضع علامة (√) أمام كل عبارة تحت الاختيار الذي يمثل رأيكم، علما بأن الدرجات المعيارية للاستجابات كالتالي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

مع خالص شكري وتقديري لشخصكم الكريم،

الباحث

د. غريب عبد العزيز

Ghareebabdelazeez@yahoo.com