



S O C P A
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين



آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها

السعي لتوفير معلومات مفيدة حتى في
ظروف عدم التأكد الجوهري

نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد
القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩

شعبان ١٤٤١ - أبريل ٢٠٢٠

تمهيد:

تمتد آثار الأزمات والكوارث مثل الأزمة الحالية التي يسببها انتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) إلى عدد من مناسط الحياة الاقتصادية. ويكون لها تأثير على إعداد القوائم المالية، وعلى مراجعة تلك القوائم المالية وفقا للمعايير المعتمدة، وبخاصة أن مثل تلك الأزمة تعد مصدرا لعدم التأكد حيال مستقبل المنشآت. وبحكم أن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة مبنية على المبادئ، فإنه يمكن تطبيقها في ظروف متعددة، وبما يلزم معه قيام إدارة المنشأة بعدد من الاجتهادات في ظل المبادئ التي تعرضها المعايير وفقا لظروف المنشأة.

وتعرض الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في هذه النشرة عددا من الموضوعات التي قد تكون ذات أهمية خاصة في هذه الظروف سواء لمعدي القوائم المالية أو لمراجعيها. ولا يقصد منها أن تكون شاملة لكل ما ينبغي الاهتمام به في هذه الفترة. وفيما عدا بعض المواضيع الخاصة بتطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن ما ورد في هذه النشرة من تنبيهات ينطبق على إعداد القوائم المالية ومراجعتها سواء كانت المنشأة تطبق النسخة الكاملة للمعايير الدولية، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وتود الهيئة التنويه إلى أنها تتابع وبشكل آني ما يصدر عن المجالس الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المراجعة الدولية) التي تعتمد الهيئة المعايير الصادرة منها. كما تتابع أيضا ما يصدر عن عدد من الجهات العالمية ذات الاهتمام المتخصص بالمحاسبة والمراجعة، وتؤكد الهيئة أنه حتى تاريخه لم يصدر أي إعفاء أو تعديل في متطلبات المعايير. وكل ما صدر حتى تاريخه يُذكر بمتطلبات المعايير ويؤكد على وجوب الالتزام بها، والتي تشتمل على عدد من المتطلبات في حالات عدم التأكد وفقا لظروف كل منشأة. وتم إعداد هذه النشرة في نفس سياق التذكير بأهم الموضوعات، ولا تعد في ذاتها استشارة مهنية، ولا تتحمل الهيئة أي مسؤولية عن قيام أو الامتناع عن قيام المحاسبين بأي إجراء يتعلق بإعداد القوائم المالية أو مراجعتها في ضوء ما ورد في هذه النشرة.

كوفيد- ١٩ سبب من
أسباب عدم التأكد
المستقبلي

معايير التقرير المالي مصممة
للاستجابة للمتغيرات من
خلال بنائها على المبادئ

لم تصدر أي من جهات إصدار
المعايير الدولية في المحاسبة
والمراجعة أي إعفاءات أو
تعديلات في المعايير بسبب
كوفيد-١٩



S O C P A
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين



موضوعات ذات أهمية عند تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي

مصادر عدم التأكد والإفصاح عنها في القوائم المالية

لا شك أن انتشار فيروس كورونا له آثار مستقبلية على قطاعات الأعمال قد يصعب التنبؤ بها، ومع ذلك فإن معايير التقرير المالي قد وضعت مبادئ عامة للتعامل مع حالات عدم التأكد. وبشكل محدد، ينص معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ «السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء» على أنه نتيجة لحالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإن العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على اجتهادات تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها.

ونظراً للتأثير الكبير لحالات عدم التأكد المصاحبة للتقديرات، ولحاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات مفيدة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية فإن معيار المحاسبة الدولي رقم ١ «عرض القوائم المالية» يوجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراضات التي تضعها عن المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسية الأخرى في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفي الحالة الراهنة لانتشار فيروس كوفيد-١٩، فإن تحديد المبالغ الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يتطلب تقديراً لآثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية فترة التقرير، والتي قد يسببها هذا الوباء.

ويجب على المنشأة أن تبذل الاجتهاد اللازم في تقديرها لآثار الوباء وما تضعه من افتراضات تتعلق بتعديل التدفقات النقدية أو معدلات الخصم تبعاً للمخاطر، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى. ويؤكد معيار المحاسبة الدولي رقم ١ بأن الإفصاح عن الافتراضات ومصادر عدم تأكد التقدير الأخرى، المشار إليها أعلاه تتعلق بشكل خاص بالتقديرات التي تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة صعوبة أو أكثرها خضوعاً للتقدير الشخصي أو أكثرها تعقيداً كما هو الحال في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩، والذي قد يصعب التنبؤ بنهايته ومدى شدة آثاره. ويؤكد المعيار على أنه كلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات المؤثرة على الصورة المحتملة لاتضح حالات عدم التأكد في المستقبل،



يجب على كل منشأة وعلى
كل مراجع النظر في الظروف
الخاصة لكل منشأة



يجب الإفصاح عن الافتراضات
التي تضعها المنشأة عن
المستقبل



**كوفيد-١٩ يعد أحد مصادر
عدم التأكد بشأن المستقبل
ومن ثم يلزم وضع إفصاحات
بشأن تأثيراته المتوقعة**



**يمكن اعتبار كوفيد-١٩ مصدر
من مصادر عدم التأكد التي
تتطلب أكثر اجتهادات الإدارة
صعوبة أو أكثرها خضوعاً
للتقدير الشخصي**



**تفصح المنشأة عن الصورة
المتوقعة لاتضاح حالة عدم
التأكد ومدى النواتج المحتملة
بدرجة معقولة خلال السنة
المالية التالية فيما يتعلق
بالمبالغ الدفترية للأصول
والالتزامات المتأثرة**

زاد خضوع تلك الاجتهادات للتقدير الشخصي وأصبحت أكثر تعقيداً، ومن ثم، زادت عادة إمكانية أن ينجم عن ذلك تعديل ذو أهمية نسبية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات.

وعليه فإن الهيئة توصي معدي القوائم المالية ومراجعيها ببذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف فيروس كوفيد-١٩، وتقديم الإفصاحات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مبنية على معلومات ذات جودة عالية. ولتحقيق ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي رقم ١ يطلب من المنشأة أن تعرض الإفصاحات عن حالات عدم التأكد (مثل تلك التي تسببها ظروف فيروس كوفيد-١٩) بطريقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الاجتهادات التي تمارسها الإدارة عن المستقبل وعن مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى. وتتنوع طبيعة ومدى المعلومات التي يتم توفيرها وفقاً لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. ومن أمثلة أنواع الإفصاحات التي تقدمها المنشأة ما يلي:

- (أ) طبيعة الافتراض أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى؛
- (ب) حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي يستند إليها احتسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
- (ج) الصورة المتوقعة لاتضاح حالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛
- (د) شرح للتغييرات التي تم إدخالها على الافتراضات السابقة بشأن تلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد على حالها دون أن تتضح.

وحتى لو تعذر من الناحية العملية الإفصاح عن مدى الآثار المحتملة لافتراض أو مصدر آخر لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير، وهو شيء متوقع في مثل ظروف فيروس كوفيد-١٩ الذي يؤدي إلى تغييرات متسارعة فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن أنه من المحتمل بدرجة معقولة، على أساس المعرفة القائمة، أن تتطلب النتائج التي تختلف عن الافتراضات الحالية خلال السنة المالية التالية تعديلاً ذا أهمية نسبية على المبلغ الدفترية للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فئة الأصول أو الالتزامات) المتأثر بالافتراض، ومبلغه الدفترية.

مدى مناسبة فرضية الاستمرارية

لعل من أهم الإجراءات الاحترازية المتخذة للحد من انتشار فيروس كوفيد-١٩ هو الحد من التفاعل الجسدي بين الناس من خلال الاجتماعات والاختلاط في أماكن العمل والتسوق واللقاءات الاجتماعية ومنع السفر أو التنقل، ومثل هذه الإجراءات على أهميتها قد أُلقت بظلالها على الأعمال التجارية سواء من حيث الحد من نطاقها، أو من حيث تقلص الطلب على المنتجات، مما قد يثير شكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالمقابل قدمت الدولة عدداً من التسهيلات والدعم للأعمال التجارية لمساعدتها على تجاوز هذه الجائحة الصحية بأقل قدر من الضرر. وفي مثل هذه الظروف يثور التساؤل حول كيفية التعامل مع فرضية استمرارية المنشأة والآثار المحتملة لهذا الوباء على التقارير المالية.

وتود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التأكيد على أن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية مبنية على المبادئ والتي تطلب من الإدارة القيام بقدر من الاجتهاد لتطبيق متطلبات المعايير، ومنها ما يتعلق باستمرارية المنشأة.

وفي هذا السياق، ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١ على أنه يجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية أن تجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تكون الإدارة على علم، عند إجرائها للتقييم، بحالات عدم تأكد جوهري، متعلقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تُعد منشأة مستمرة. كما يطلب نفس المعيار من الإدارة عند تقييمها لما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسباً، أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل الذي يمتد على الأقل إلى اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير، دون أن يقتصر على تلك المدة.

كوفيد-١٩ قلص من نطاق الأعمال وأثر على السيولة

تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يأخذ في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل خلال الاثني عشر شهراً اللاحقة على الأقل



**يجب اعتبار ما يتعلق بالتأثيرات
السلبية للفيروس على سير
الأعمال أو القدرة على سداد
الديون، وما يتعلق بالتأثيرات
الإيجابية لحزمة التسهيلات
والدعم التي قدمتها الدولة
للأعمال التجارية المتأثرة
بانتشار الفيروس**



**على المنشأة تقييم مدى
مناسبة إعداد القوائم المالية
على أساس الاستمرارية في
الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية
السنة المالية وقبل نشرها
لقوائمها المالية**

وتعتمد درجة النظر في تلك المعلومات ومراعاتها على الحقائق القائمة في كل حالة. فعندما يكون لدى المنشأة تاريخ من العمليات المربحة، وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تتوصل المنشأة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لأساس الاستمرارية تعدّ مناسبة دون إجراء تحليل تفصيلي. وفي حالات أخرى، قد يلزم الإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة والجداول الزمنية لسداد الديون والمصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن تتمكن من التوصل إلى قناعة بأن أساس الاستمرارية يُعدّ مناسباً.

وفي مثل حالة التأثيرات المحتملة لظروف فيروس كوفيد-19، فإن على الإدارة أن تأخذ المعلومات المستقبلية للاثني عشر شهراً التالية لفترة التقرير على الأقل سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس على سير الأعمال أو القدرة على سداد الديون، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي قدمتها الدولة للأعمال التجارية المتأثرة بانتشار الفيروس.

ومما ينبغي التأكيد عليه أيضاً أن على المنشأة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في ضوء الأحداث التي تقع في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشرها لقوائمها المالية، حيث يجب تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٠ «الأحداث بعد فترة التقرير» بشأن إعداد القوائم المالية في ظل ظهور مؤشرات تمنع المنشأة من افتراض استمرارية الأعمال بعد تاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشر القوائم المالية، حيث ينص ذلك المعيار على أن تدهور النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد فترة التقرير قد يشير إلى وجود حاجة للنظر فيما إذا كان افتراض الاستمرارية لا يزال مناسباً. وإذا لم يُعدّ افتراض الاستمرارية مناسباً، فإن أثر ذلك سيكون منتشرًا لدرجة أن هذا المعيار يتطلب إجراء تغيير جذري في أساس المحاسبة، وليس مجرد تعديل للمبالغ المثبتة بموجب أساس المحاسبة الأصلي.

وكما سبقت الإشارة إليه من حيث كون المعايير الدولية للتقرير المالي المتعمدة في المملكة مبنية على المبادئ، فإنه يجب على كل منشأة أن تقيّم الآثار بحسب ظروفها الخاصة، ولا يمكن وضع تقييم عام لكل المنشآت نظراً لاختلاف هياكل التمويل وطبيعة الأعمال وتفاوت التأثير السلبى للفيروس أو التأثير الإيجابي للدعم الحكومي المقدم للمنشآت المتأثرة.

الأحداث بعد فترة التقرير

يعرّف كل من المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٠ «الأحداث بعد فترة التقرير» والقسم رقم ٣٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الأحداث بعد نهاية فترة التقرير بأنها تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويوجد نوعان من الأحداث:

- (أ) تلك التي توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير تتطلب تعديلات).
(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

وتؤكد المعايير بأن الأحداث بعد نهاية فترة التقرير تشمل جميع الأحداث الواقعة حتى التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو وقعت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الربح أو الخسارة أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

وعليه فإن على كل منشأة بالنظر إلى تاريخ قوائمها المالية أن تنظر في التأثيرات المصاحبة لانتشار فيروس كوفيد-١٩، وما إذا كانت توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير. ومن غير المحتمل أن يكون لانتشار هذا الفيروس آثار تتطلب تعديلاً على القوائم المالية المعدة عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١، نظراً لأنه في ذلك التاريخ لم يكن هناك أثر على اقتصاد المملكة بشكل عام، وعلى أعمال المنشآت بشكل خاص. ولذا فإن التركيز سيكون على تأثير ذلك الفيروس على الظروف التي نشأت بعد نهاية فترة التقرير. ومثل هذه الأحداث لن تؤدي إلى تعديل في المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

ومما يحسن التذكير به في هذه النشرة أنه من المهم أن توفر المنشأة إفصاحات كافية عن الآثار المحتملة لفيروس كوفيد-١٩ إذا كانت ذات أهمية نسبية بحيث تساعد القوائم المالية المستفيدين على اتخاذ قرارات مدروسة وفقاً للمعلومات المتاحة. ويطلب المعيار الإفصاح عن طبيعة الحدث وعن تقدير لآثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

من غير المتوقع أن فيروس كوفيد-١٩ يوفر دليلاً على ظروف كانت موجودة بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١ في المملكة

الإفصاح مهم عن آثار فيروس كوفيد-١٩ التي ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتمادها للنشر.

الإفصاح ضروري حتى مع عدم القدرة على تقدير الأثر المالي لفيروس كوفيد-١٩

المحاسبة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ «الأدوات المالية»

في حالة السماح لجميع
المقترضين في فئات معينة
من الأدوات المالية بتأجيل
السداد، لا ينبغي أن يؤدي
ذلك تلقائياً إلى اعتبار أن
جميع تلك الأدوات قد
حدثت فيها زيادة كبيرة في
المخاطر الائتمانية

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نشرة بشأن الاعتبارات التي يجب النظر فيها عند المحاسبة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ «الأدوات المالية» في ظل ظروف عدم التأكد الناشئة بسبب انتشار فيروس كوفيد-١٩. وأشار المجلس في نشرته إلى أنه على الرغم من أن المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب أن يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تحدث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، إلا أنه لم يضع خطوفاً دقيقة، أو منهجاً آلياً، لتحديد متى يلزم إثبات الخسائر على مدى العمر. ولا ينص المعيار أيضاً على الأساس الذي ينبغي على المنشآت أن تحدد بناء عليه التصورات المستقبلية التي ستنتظر فيها عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ممارسة الاجتهاد، ويتطلب من المنشآت ويتيح لها أن تعدل منهجها، لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة في ظل الظروف المختلفة. وربما لم تعد بعض الافتراضات والعلاقات، التي استندت إليها طريقة تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة، قائمة في ظل البيئة الراهنة. ولا ينبغي أن تستمر المنشآت، بشكل آلي، في تطبيق منهجيتها الحالية فيما يخص الخسائر الائتمانية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة السماح لجميع المقترضين في فئات معينة من الأدوات المالية بتأجيل السداد، لا ينبغي أن يؤدي ذلك تلقائياً إلى اعتبار أن جميع تلك الأدوات قد حدثت فيها زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية.

ولتقييم حدوث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن تقوم المنشآت بتقييم التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر المتوقع للأداة المالية. ويلزم أن يستند كل من تقييم الزيادة الكبيرة في المخاطر الائتمانية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة للمنشأة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لها. ويتعين على المنشآت أن تضع تقديراتها بناء على أفضل معلومات متاحة عن الأحداث السابقة والأوضاع الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة. وعند تقييم الظروف المتوقعة،





ينبغي النظر في كل من آثار فيروس كوفيد-١٩ والتدابير الداعمة المهمة التي تتخذها الحكومة.

ومن المرجح أن يكون من الصعب في الوقت الحالي دمج الآثار الخاصة بفيروس كوفيد-١٩ والتدابير الحكومية الداعمة على أساس معقول ومؤيد. ولكن التغييرات في الظروف الاقتصادية ينبغي إظهار أثرها في التصورات التي تطبقها المنشآت للاقتصاد الكلي، وفي ترجيحات هذه التصورات. وإذا لم يكن من الممكن إظهار آثار فيروس كوفيد-١٩ في النماذج، فسيلزم عندئذ النظر في إدخال تعديلات أو تعديلات مركبة بعد تطبيق النموذج. وتشهد البيئة تغييرات متسارعة وينبغي الاستمرار في متابعة أحدث الحقائق والظروف كلما توفرت معلومات جديدة.

وبالرغم من صعوبة الظروف الراهنة وتسببها في ارتفاع مستويات عدم التأكد، فإنه إذا استندت تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى معلومات معقولة ومؤيدة ولم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على نحو آلي، فسيكون من الممكن تقديم معلومات مفيدة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة. وفي ظل البيئة الحالية المليئة بالتوترات، يستطيع المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والإفصاحات المرتبطة به أن يقدم لمستخدمي القوائم المالية الشفافية التي تشتد الحاجة إليها في مثل هذه الظروف.

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن مؤسسة النقد العربي السعودي قد أصدرت مجموعة من الإرشادات التطبيقية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩، وينصح المجلس الدولي للمنشآت على مراعاة مثل تلك الإرشادات التي تؤدي إلى تطبيق متسق لمتطلبات المعيار.



على المنشآت أن تضع
تقديراتها بناءً على أفضل
معلومات متاحة عن الأحداث
السابقة والأوضاع الحالية
والظروف الاقتصادية
المتوقعة أخذاً في الحسبان
كلًا من آثار فيروس كوفيد-١٩
والتدابير الداعمة المهمة التي
تتخذها الحكومة



قياس الهبوط في الأصول طويلة الأجل

من الآثار المباشرة لانتشار فيروس كوفيد-١٩ والإجراءات الاحترازية المصاحبة له تقلص النشاط الاقتصادي لكثير من المنشآت. وقد تؤدي إلى توقف كامل لبعض الأنشطة بشكل مؤقت. ومثل هذه الآثار ينبغي النظر في مدى اعتبارها من ضمن المؤشرات على الهبوط في قيمة الأصول طويلة الأجل. وينظم معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ «الهبوط في قيمة الأصول» والقسم المماثل له في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كيفية قياس الهبوط في قيمة الأصول والإفصاح عنه بما في ذلك عكس الهبوط في فترات لاحقة إذا ظهرت مؤشرات على ذلك. ويعرض المعيار عددا من المؤشرات الداخلية والخارجية التي يجب أخذها كحد أدنى عند النظر فيما إذا كانت الأصول طويلة الأجل قد هبطت قيمتها، ومن بينها حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة، وزيادة المبلغ الدفترى لصافي أصول المنشأة عن رسمتها السوقية. ونظراً لحجم المتطلبات في ذلك المعيار وأهميتها بمجموعها، فإنه من غير العملي محاولة تلخيص أي من متطلبات هذا المعيار في هذه النشرة، ولذا فإن الهيئة تدعو المنشآت إلى قراءة فاحصة لذلك المعيار أخذاً في الاعتبار تقديراتها ومدى الامتداد الزمني لآثار فيروس كوفيد-١٩ ومن ثم تأثيره على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول.

المخصصات والعقود غير المجدية

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ «المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة» المخصص على أنه التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه. والالتزام بطبيعته هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. والواجب القائم على المنشأة قد يكون واجبا نظامياً ناشئاً على سبيل المثال عن عقد أو نظام معين، أو واجباً ضمناً ناشئاً عن تصرفات المنشأة عندما توحى لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت، أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛ ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات. وفي ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ قد لا يكون من الواضح وجود واجب قائم في تاريخ القوائم المالية (على سبيل المثال الغرامات المترتبة على تأخير تنفيذ أعمال معينة بسبب ظروف الفيروس). ويوضح معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ أنه في هذه الحالات، يُعد أن هناك حدثاً سابقاً ينشأ عنه واجب قائم إذا كان وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة. ويطلب المعيار من المنشأة أن تقرر ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء. وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير. وعلى أساس مثل هذه الأدلة فإن المنشأة إما أن تثبت مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات) عندما يكون وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه؛ أو أن تفسح عن التزام محتمل عندما يكون من المرجح عدم وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير، وذلك ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية إمكانية بعيدة. ومع التوقعات بأن ظروف فيروس كوفيد-١٩ سيكون لها آثار سلبية مستقبلية، فإنه ينبغي ألا تخطط المنشأة بين المخصصات (وفقاً لتعريف المعيار) وبين التكاليف المستقبلية المتعلقة بالتشغيل المستقبلي الذي قد يتسبب فيه استمرار ظروف الفيروس، حيث يؤكد المعيار على أن القوائم المالية تتعامل مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة تقريرها وليس مع مركزها المحتمل في المستقبل.



المخصص هو التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه. والالتزام بطبيعته هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة



الواجب القائم على المنشأة قد يكون واجباً نظامياً، أو واجباً ضمناً ناشئاً عن تصرفات المنشأة عندما توحى لأطراف أخرى بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة



يجب على المنشأة أن تقرر ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك رأي الخبراء



تشمل الأدلة التي تؤخذ في الحساب عند تحديد وجود مخصص أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير



قد تتسبب ظروف فيروس كوفيد-١٩ في توقع خسائر تشغيلية مستقبلية. وهذه الخسائر لا يجوز إثبات مخصص لها



قد تسبب ظروف فيروس كوفيد-١٩ في جعل بعض العقود المستقبلية غير مجدية مما يلزم معه تكوين مخصص بقدر الخسارة الناتجة عنها

ولذلك، لا يتم إثبات مخصص للتكاليف التي سيكون من اللازم تكبدها للتشغيل في المستقبل. والالتزامات الوحيدة التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة هي تلك التي تكون موجودة في نهاية فترة التقرير. ومع ذلك فإنه يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية، التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، في مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها. ويؤكد المعيار في هذا الصدد أن الخسائر التشغيلية المستقبلية لا تستوفي تعريف الالتزام ولا الضوابط العامة الموضوعية لإثبات المخصصات ومن ثم لا يجوز إثبات مخصص لها. ويمكن من جانب آخر اعتبار توقع حدوث خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشراً على احتمال هبوط قيمة أصول تشغيلية معينة. وتختبر المنشأة هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ «الهبوط في قيمة الأصول».

وينبغي للمنشآت التنبه لمتطلب المعيار المتعلق بالتعويض الذي تحصل عليه عن بعض المخصصات حيث ينص المعيار على أنه عندما يكون بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من المتوقع تعويضها من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الواجب. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.

ومن الأمور الجديرة بمزيد من الاهتمام في ظل الظروف الحالية، النظر في عقود الشركة التي لم تنفذ بعد، وذلك للنظر فيما إذا كان أي منها لم يعد مجدياً مع استمرار ظروف الفيروس إلى وقت تنفيذ تلك العقود، ومن ثم يلزم إثبات مخصص له. ويعرّف معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ العقد غير المجدي بأنه عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد، والتي هي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء به، أيهما أقل.

قياس المخزون

من المتوقع في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ ومع توقف بعض الأعمال لفترة من الزمن وتقلص حجم الإنتاج أو تقادم بعض السلع أو تلفها، أن يكون له أثر على قياس المخزون المنتج خلال الفترة، أو على المخزون في آخر الفترة. وينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢ «المخزون» على أن تخصص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة على تكاليف التحويل يستند إلى الطاقة الإنتاجية العادية لمرافق الإنتاج. والطاقة الإنتاجية العادية هي متوسط الإنتاج المتوقع تحقيقه على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، مع الأخذ في الحسبان الفقد في الطاقة الإنتاجية الناتج عن الصيانة المُجدولة. ومما ينبغي التأكيد عليه في ظروف فيروس كوفيد-١٩ والتي قد تؤدي بشكل جوهري إلى انخفاض في الإنتاج دون الطاقة العادية، أن المعيار ينص على عدم جواز زيادة مبلغ النفقات الإضافية الثابتة (التكاليف غير المباشرة) المُخصص لكل وحدة إنتاج نتيجة لانخفاض الإنتاج أو عدم استغلال الآلات. وتُثبت النفقات الإضافية غير المُخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم تحملها فيها. وفي فترات الإنتاج المرتفع على نحو غير عادي، ينخفض مبلغ النفقات الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة.

ومما يجب التنبيه له في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ المؤدية إلى تباطؤ البيع أو توقفه لفترة الاهتمام باحتساب صافي القيمة القابلة للتحقق، وذلك أنه بسبب هذه الظروف قد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون إذا ما تلف أو إذا أصبح متقادماً بشكل كلي أو جزئي أو إذا انخفض سعر بيعه. وقد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون أيضاً إذا زادت التكاليف المُقدرة للإتمام أو التكاليف المُقدر أن يتم تكبدها لإنفاذ البيع. ومن ثم يجب تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق بحيث لا تزيد قيمته عن المبالغ المتوقع أن تتحقق من بيعه أو استخدامه. ووفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢، فإن تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق ينبغي أن تستند إلى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها المتاحة في وقت إجراء التقديرات للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة التي تتعلق بشكل مباشر بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة وذلك بالقدر الذي تؤكد به تلك الأحداث الظروف القائمة في نهاية الفترة. ويحسن التذكير أنه لو تحسنت الظروف الاقتصادية وزال الأثر السلبي لهذا الفيروس، فإن مبلغ التخفيض يُعكس (أي أن العكس يقتصر على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث يعادل المبلغ الدفترية الجديد التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق بعد التعديل، أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عند وجود بند من بنود المخزون مسجل بصافي القيمة القابلة للتحقق، بسبب انخفاض سعر بيعه، وهذا البند لا يزال موجوداً في فترة لاحقة وقد ارتفع سعر بيعه.



من المتوقع أن ينخفض مستوى الإنتاج في ظروف فيروس كوفيد-١٩، ويجب على المنشآت التنبيه إلى كيفية تخصيص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة



في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ من المتوقع تخفيض قيم المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق



يسمح معيار المخزون بعكس خسارة تخفيض قيمة المخزون في فترة لاحقة لو زالت الظروف التي تسببت سابقاً في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة

التعديلات على عقود الإيجار

قد تؤدي ظروف فيروس كوفيد-19 إلى تعاون المؤجرين مع المستأجرين من خلال منحهم إعفاءات محددة من التزامات عقود الإيجار أو مزايا أخرى، وقد تكون هناك ضرورة ملحة لتعديلات جوهرية على بعض عقود الإيجار بحسب مدى فداحة الآثار الاقتصادية التي يسببها الفيروس. ونظراً لأهمية هذا الموضوع وحدثة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 «عقود الإيجار» فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نشرة أوضح فيها كيفية تطبيق متطلبات المعيار في ظل الظروف الحالية، والتي غالباً ما تنطوي على ممارسة الاجتهاد من قبل الإدارة أخذاً في الحسبان عدداً من العوامل من أهمها ما إذا كانت تلك التغييرات جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. وأشار المجلس إلى أنه يمكن أن تنشأ التغييرات بشكل مباشر عن تعديلات في عقد الإيجار نفسه أو بشكل غير مباشر، على سبيل المثال، عن الإجراءات التي تتخذها الحكومة لمواجهة ظروف فيروس كوفيد-19. وعند المحاسبة عن التغييرات في دفعات الإيجار، تنظر المنشأة في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع أي أنظمة أو لوائح منطبقة. وبعبارة أخرى، عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 16، تعالج المنشأة أي تغيير في دفعات الإيجار بنفس الطريقة، بغض النظر عما إذا كان التغيير ناشئاً عن تغيير في العقد نفسه، أو على سبيل المثال، عن تغيير في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وتعتمد المحاسبة التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 عن التغيير في دفعات الإيجار على ما إذا كان ذلك التغيير يستوفي تعريف تعديل عقد الإيجار. ووفقاً لنشرة المجلس الدولي، فإن من أهم الموضوعات التي يجب مراعاتها ما يلي:

تقييم ما إذا كان التغيير في دفعات الإيجار يُعد تعديلاً في العقد:

يُعرّف المعيار الدولي للتقرير المالي 16 تعديل عقد الإيجار بأنه تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو عوض عقد الإيجار، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. وعند تقييم ما إذا كان قد حدث تغيير في نطاق عقد الإيجار، تنظر المنشأة فيما إذا كان هناك تغيير في حق الاستخدام المنقول إلى المستأجر بموجب العقد - ومن أمثلة التغيير في نطاق عقد الإيجار إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، أو تمديد أو تقليص مدة عقد الإيجار التعاقدية. ولا يعد الإعفاء المؤقت من دفع الأجرة أو تخفيض الأجرة، بمفرده، تغييراً في نطاق عقد الإيجار.



**ظروف فيروس كوفيد-19
قد تؤدي إلى تعديلات في
عقود الإيجار**



**كيفية تطبيق متطلبات
المعيار في ظل الظروف
الحالية، والتي غالباً ما
تنطوي على ممارسة
الاجتهاد من قبل الإدارة
أخذاً في الحسبان عدداً
من العوامل**

وعند تقييم ما إذا كان قد حدث تغيير في عوض عقد الإيجار، تنظر المنشأة في التأثير الكلي لأي تغيير في دفعات الإيجار. فعلى سبيل المثال، في حالة عدم دفع المستأجر لدفعات الإيجار لمدة ثلاثة أشهر، ربما يتم زيادة دفعات الإيجار للفترة التي تلي ذلك بشكل تناسبي بما يعني أن عوض عقد الإيجار لم يطرأ عليه أي تغيير. وفي حالة عدم حدوث أي تغيير في نطاق عقد الإيجار أو العوض الخاص به، فعندئذ لا يكون هناك أي تعديل قد تم في العقد. وإذا كان هناك تغيير قد حدث في نطاق عقد الإيجار أو العوض الخاص به، تنظر المنشأة بعد ذلك فيما إذا كان ذلك التغيير يشكل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار. وتطبق المنشأة الفقرة ٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ وتنظر في كل من الشروط والأحكام الخاصة بالعقد وفي جميع الحقائق والظروف ذات الصلة. وقد تشمل هذه الحقائق والظروف ذات الصلة عقداً أو تشريعاً أو نظاماً أو لائحة أخرى منطبقة على عقود الإيجار. فعلى سبيل المثال، قد تحتوي عقود الإيجار أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة على بنود تفضي إلى حدوث تغييرات في الدفعات إذا وقعت أحداث معينة أو طرأت ظروف معينة. ويمكن أن تكون الإجراءات الحكومية (مثل، فرض إغلاق المتاجر لفترة زمنية بسبب ظروف فيروس كوفيد-١٩) ذات صلة بالتفسير القانوني للبنود، مثل القوة القاهرة، التي كانت منصوصاً عليها في العقد الأصلي أو في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وتعد التغييرات في دفعات الإيجار التي تنشأ عن البنود المنصوص عليها في العقد الأصلي أو في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار، حتى وإن لم يكن أثر تلك البنود (الناشئ عن حدث مثل ظروف كوفيد-١٩) متصوراً في السابق. وفي مثل هذه الحالات، لا يكون هناك أي تعديل قد تم في العقد لأغراض المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦. وإذا كان التغيير في دفعات الإيجار ناتجاً من تعديل في العقد، يطبق المستأجر الفقرات ٤٤-٤٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ ويطبق المؤجر الفقرتين ٧٩ و٨٠ أو الفقرة ٨٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦.

التغييرات في الدفعات التي لا تُعد تعديلات في العقد:

إذا لم يكن التغيير في دفعات الإيجار ناتجاً من تعديل في العقد، فإن ذلك التغيير ستم المحاسبة عنه عادةً على أنه من دفعات الإيجار المتغيرة. وفي هذه الحالة، يطبق المستأجر الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ ويقوم عادةً بإثبات أثر الإعفاء



يمكن أن تكون الإجراءات الحكومية (مثل، فرض إغلاق المتاجر لفترة زمنية بسبب ظروف فيروس كوفيد-١٩) ذات صلة بالتفسير القانوني للقوة القاهرة، المنصوص عليها في العقد الأصلي أو اللوائح المنطبقة



الإيجاري ضمن الربح أو الخسارة. وفيما يخص عقد الإيجار التشغيلي، يقوم المؤجر بإثبات أثر الإعفاء الإيجاري عن طريق إثبات دخل منخفض من عقود الإيجار.

التخلص الجزئي من التزام عقد الإيجار:

إذا أدى التغيير في دفعات الإيجار إلى التخلص من جزء من الواجب المحدد في العقد على المستأجر (على سبيل المثال، إبراء المستأجر نظاماً من الواجب الذي عليه بأداء دفعات محددة على وجه الخصوص)، ينظر المستأجر فيما إذا كانت المتطلبات الخاصة بإلغاء إثبات جزء من التزام عقد الإيجار قد تم استيفاؤها وفقاً للفقرة ٣,٣,١ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ «الأدوات المالية».

الهبوط في قيمة الأصول:

يُطبَّق المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٦ «الهبوط في قيمة الأصول» عند تحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة أصول حق الاستخدام (فيما يخص المستأجر) وبنود العقارات والآلات والمعدات الخاضعة لعقد الإيجار التشغيلي (فيما يخص المؤجر). ومن المرجح أن تدل الظروف، التي تنشأ عنها إعفاءات إيجارية نتيجة لظروف فيروس كوفيد-١٩، على حدوث هبوط في قيمة الأصول. فعلى سبيل المثال، قد يكون فوات الربح أثناء الفترة التي تشملها الإعفاءات الإيجارية مؤشراً على حدوث هبوط في قيمة أصل حق الاستخدام ذي الصلة. وبالمثل، قد تؤثر الآثار طويلة الأجل لظروف فيروس كوفيد-١٩ على الأداء الاقتصادي الدائم المتوقع لأصول حق الاستخدام. وسيلزم على المؤجر أن ينظر أيضاً في المتطلبات المنطبقة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩، على سبيل المثال عند المحاسبة عن أي هبوط في قيمة المبالغ مستحقة التحصيل فيما يخص عقود الإيجار.

الإفصاح:

يجب على المستأجر والمؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١ «عرض القوائم المالية». فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٦ من كل من المستأجرين والمؤجرين الإفصاح عن المعلومات التي توفر أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على مراكزهم المالية وأدائهم المالية وتدفعاتهم النقدية.

يلزم أن تكون المعلومات المفصَح عنها كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم آثار التغييرات في دفعات الإيجار، نتيجة لظروف فيروس كوفيد-١٩، على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي

القوائم المالية الأولية

ستظهر آثار ظروف فيروس كوفيد-١٩ على المنشآت المدرجة في السوق المالية (الملزمة بإعداد قوائم مالية أولية) اعتباراً من الربع الأول لعام ٢٠٢٠. ومن المهم التأكيد على أن الاعتبارات السابق الإشارة إليها في هذه النشرة تنطبق على التقرير المالي الأولي كما هي منطبقة على التقرير السنوي، ولا توجد في المعايير الدولية استثناءات تتعلق بالإثبات أو القياس في القوائم المالية الأولية، فالفترة الأولية ما هي إلا جزء من سنة مالية أكبر، وينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٤ «التقرير المالي الأولي» على أن مبادئ إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها المطبقة في القوائم المالية السنوية بما في ذلك مبادئ إثبات وقياس الخسائر من تخفيض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو الهبوط، إلا أنه مراعاة للاعتبارات توفير المعلومات في الوقت المناسب وللتكلفة المصاحبة ولتجنب تكرار معلومات تم التقرير عنها سابقاً، قد تُطالب المنشأة أو قد تختار أن توفر معلومات أقل في التواريخ الأولية بالمقارنة مع قوائمها المالية السنوية.

ويعرف المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٣٤ الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي بأنه يشمل القوائم المالية المختصرة والإيضاحات التوضيحية المختارة. ويُقصد من التقرير المالي الأولي أن يوفر تحديداً لآخر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية. ومن ثم، فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي تم التقرير عنها سابقاً، حيث ينص المعيار على أنه يجب على المنشأة أن تدرج في تقريرها المالي الأولي توضيحاً للأحداث والمعاملات التي تعد مهمة لفهم التغييرات في المركز المالي للمنشأة وأدائها منذ نهاية آخر فترة تقرير سنوية. ويجب أن تؤدي المعلومات المفصّل عنها فيما يتعلق بتلك الأحداث والمعاملات إلى تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في أحدث تقرير مالي سنوي. ويعرض المعيار عدداً من الأمثلة للإفصاحات المطلوبة في التقرير الأولي.

ولعل الفترة الأولية الأولى التي تعرض فيها آثار ظروف فيروس كوفيد-١٩ قد تكون ذات أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية نظراً للظروف الاستثنائية التي مرت بها المنشآت خلال الأشهر القليلة الأولى لانتشار الفيروس، مما يلزم معه بذل العناية اللازمة بشأن الأنشطة والأحداث والظروف التي مرت بها المنشأة منذ نهاية الفترة السابقة.



**مبادئ إثبات الأصول
والالتزامات والدخل
والمصروفات في الفترات
الأولية هي نفسها
المطبقة في القوائم
المالية السنوية**



**الفترة الأولية الأولى التي
تعرض فيها آثار ظروف
فيروس كوفيد-١٩ قد
تكون ذات أهمية بالغة
لمستخدمي القوائم
المالية نظراً للظروف
الاستثنائية التي مرت بها
المنشآت خلال الأشهر
الليلة الأولى لانتشار
الفيروس**



S O C P A
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين



موضوعات ذات أهمية عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة

المعيار الدولي للمراجعة ٥٠١ «أدلة المراجعة اعتبارات محددة لبنود مختارة»

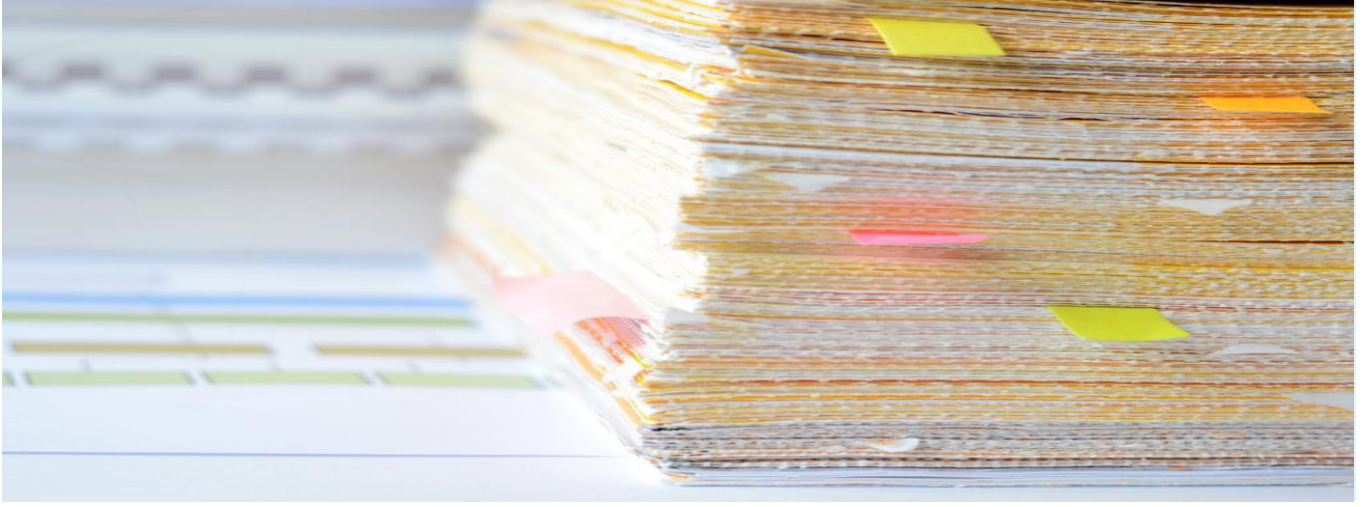
ينص المعيار الدولي للمراجعة ٥٠١ «أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة» على أنه إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة الفاصلة. ولم يضع المعيار وصفاً محدداً للحالات غير العملية، حيث تركها لحالة وظروف كل ارتباط وفقاً للحكم المهني للمراجع. ويمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس كوفيد-١٩ على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً نظراً لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين، وهو خطر مؤيد بالإجراءات الاحترازية الحكومية التي تحد من التواجد في مقرات العمل. وقد نص المعيار في فقراته التوضيحية على أن من أمثلة عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون كون المخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع. وفي مثل هذه الظروف، يشير المعيار إلى أنه حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، فإن تطبيق إجراءات مراجعة بديلة قد يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، التقصي عن مستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون. ويسمح المعيار بتنفيذ عمليات جرد اختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، والذي يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات. وبالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها المراجع، يشير المعيار إلى أن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد المراجع في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون. وفي حال عدم التمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة



حضور الجرد الفعلي للمخزون مطلوب ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً



يمكن النظر إلى الظروف المصاحبة لانتشار فيروس كوفيد-١٩ على أنها مثال واقعي لاعتبار حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً نظراً لما يشكله من خطر على سلامة المراجعين



المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) يتطلب أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجة لتقييد النطاق.

وقد ناقشت بعض النشرات الصادرة من عدد من الجهات الدولية المؤثرة في مهنة المحاسبة والمراجعة مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الإنجليزي للمحاسبين المعتمدين بعض إجراءات المراجعة البديلة، ومنها استخدام المراجع للتقنية عن بعد والتي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لبنود المخزون تسمح للمراجع أن يختار بشكل آني ومفاجئ بعض بنود المخزون، ويطلب من الطرف الآخر تسليط الضوء عليها بما يسمح بالتأكد من وجود المخزون وحالته. وقد يكون من المناسب ما أمكن إشراك المراجع الداخلي في عملية الجرد عن بعد من خلال استخدام التقنية أخذاً في الحسبان متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ «استخدام عمل المراجعين الداخليين». ومن الإجراءات البديلة التي تقترحها النشرات المشار إليها أعلاه الفحص المستندي للمشتريات والمبيعات المتعلقة بينود مختارة في المخزون مع الاهتمام بالكميات وتواريخ الحركة وزيادة حجم العينة، وفحص سجلات الجرد التي قامت بها الإدارة مع القيام بإجراءات تحليلية على حجم المشتريات والمبيعات، وتحليل هوامش الربح الإجمالي ومعدل المبيعات، وتحليل بيانات المخزون في أماكن متعددة.

وفي كل الأحوال يجب على المراجع التحلي بنزعة الشك المهني، وأنه في حال عدم تمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) يتطلب أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجة لتقييد النطاق.



بينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، فإن تطبيق إجراءات مراجعة بديلة قد يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته



قد يكون من المناسب استخدام المراجع للتقنية التي تتيح عرضاً مرئياً مباشراً لبنود المخزون تسمح للمراجع أن يختار بشكل آني بعض بنود المخزون ويطلب من الطرف الآخر تسليط الضوء عليها بما يسمح بالتأكد من وجود المخزون وحالته

المعيار الدولي للمراجعة ٥٦٠ «الأحداث اللاحقة»



من المخاطر المصاحبة
لفيروس كوفيد-١٩
إمكانية وجود حقائق بعد
صدور القوائم المالية لم
يكن المراجع يعلم بها إلا
بعد ذلك

يضع المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٦٠ «الأحداث اللاحقة» متطلبات واضحة للمراجع فيما يتعلق بتحقيقه من الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. إلا أن ما يلزم التأكيد عليه في هذه النشرة المتعلّقة بالحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية، وبخاصة في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ وما تسببه الإجراءات الاحترازية المقيدة للحركة من إمكانية وجود حقائق في وقت المراجعة لم يتعرف عليها المراجع إلا بعد صدور القوائم المالية وتقريره عليها. وفي مثل هذه الحالة يطلب المعيار من المراجع عندما يعلم بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، أن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛ وأن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك الاستفسار عن الكيفية التي تعتمز بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. ويضع المعيار متطلبات واضحة عندما تعدل الإدارة القوائم المالية، كما يضع متطلبات في حالة لم تقم الإدارة بالتعديل اللازم للقوائم المالية. وتهيب الهيئة بالمراجعين الاهتمام بمتطلبات هذا المعيار نظرا لما قد تسببه ظروف فيروس كوفيد-١٩ من حدوث حالات تستوجب إعادة النظر في القوائم المالية وفي تقرير المراجع بعد صدورها.



يضع معيار المراجعة رقم ٥٦٠
متطلبات واضحة للتعامل مع
الحقائق التي تظهر بعد صدور
القوائم المالية



المعيار الدولي للمراجعة ٥٧٠ «الاستمرارية»

تتمثل مسؤوليات المراجع وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ «الاستمرارية» في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ولا يعني خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وذلك نظراً للتأثيرات المحتملة للقيود الملزمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تزداد بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة، وبخاصة تلك الأحداث التي تتطور بشكل سريع وغير ممكن التنبؤ بها كما هو الحال مع آثار فيروس كوفيد-١٩

وفي ظل الظروف الحالية المتمثلة في الآثار الكبيرة لفيروس كوفيد-١٩ والتي قد تكون في حد ذاتها مصدراً رئيسياً لعدم التأكد الجوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه تزداد أهمية اهتمام المراجع بمتطلبات المعيار. ومن ذلك وجوب قيامه بالنظر فيما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أخذاً في الحسبان تأثير فيروس كوفيد-١٩ على أعمالها. وإذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل مثل هذا التقييم، فيجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أن فيروس كوفيد-١٩ قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف. أما إذا لم تقم الإدارة بإجراء مثل هذا التقييم بعد، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كان فيروس كوفيد-١٩ قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي مثل ظروف فيروس كوفيد-١٩ تزداد أهمية إعداد تنبؤات بالتدفقات النقدية. وينص المعيار على أنه عند قيام المنشأة بإعداد



خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ليس ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة



يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة خططها للتعامل مع فيروس كوفيد-١٩، وما إذا كان قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة



**في مثل ظروف فيروس
كوفيد-١٩ تزداد أهمية
إعداد تنبؤات بالتدفقات
النقدية**

تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند الأخذ في الحسبان النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فإن من بين إجراءات المراجعة الإضافية تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ، وتحديد ما إذا كان هناك دعماً كافياً للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.

وتود الهيئة التأكيد على أن استنتاج وجود عدم تأكد جوهري بشأن ما إذا كان فيروس كوفيد-١٩ قد يثير، منفرداً أو مع أحداث أخرى، شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يعد مسؤولية المراجع وفقاً لحكمه المهني واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند مراجعة كل منشأة. ولا يمكن وضع تصور لاستنتاج عام يستخدمه كل المراجعين لكل المنشآت التي تأثرت بفيروس كوفيد-١٩ نظراً للاختلاف ظروف كل منشأة.



**استنتاج وجود عدم تأكد
جوهري بشأن ما إذا كان
فيروس كوفيد-١٩ قد يثير،
شكوكاً كبيرة بشأن قدرة
المنشأة على البقاء كمنشأة
مستمرة يعد مسؤولية
المراجع وفقاً لحكمه المهني
واستناداً إلى أدلة المراجعة
التي تم الحصول عليها**

ومما يجب التأكيد عليه أنه حتى في حالة استنتاج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل كافٍ عن أن ظروف فيروس كوفيد-١٩ قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل معها؛ وعن عدم التأكد الجوهري المصاحب لتلك الظروف وأن المنشأة بناء على ذلك، قد تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. ويوضح المعيار الحالات التي قد يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، أو حتى الامتناع عن إبداء الرأي، في حال عدم التزام الإدارة بمتطلبات الإفصاح أو في حال إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية مع عدم مناسبته، أو في حال عدم تمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية.

المعيار الدولي للمراجعة رقم ٦٠٠ «اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكوّنات المجموعة)»

ينص معيار المراجعة الدولي رقم ٦٠٠ «اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكوّنات المجموعة)» على أهداف المراجع الذي يعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة تتمثل في التواصل بوضوح مع مراجعي المكونات بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم بشأن المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات والنتائج التي يتوصلون إليها؛ وفي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المالية للمكونات وآلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشير المعيار إلى أن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يُعد مسؤولاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذه والإشراف عليه، ومسؤولاً عمّا إذا كان تقرير المراجع الذي يُصدر مناسباً في ظل الظروف القائمة. ونتيجة لذلك، يجب ألا يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجع أي مكوّن. وعندما ينفذ مراجعو المكوّنات أعمالاً على المعلومات المالية لهذه المكونات، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجعي المكوّنات بالقدر المطلوب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومما يطلبه المعيار أيضاً أنه إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أن عمل مراجع المكوّن غير كاف، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد الإجراءات الإضافية التي ستنفذ، وما إذا كانت ستنفذ من قبل مراجع المكوّن أو من قبل فريق ارتباط المجموعة. وأخيراً يطلب المعيار توثيق طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكونات على المكونات المهمة، بما في ذلك، عند الانطباق، فحص فريق ارتباط المجموعة للأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجعي المكونات لأعمال المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها. ومع أن المعيار لم يطلب بشكل صريح مشاركة فريق ارتباط المجموعة في مراجعة المكونات بشكل شخصي، إلا أن طبيعة العمل على المكونات ومدى خبرات مراجعي المكونات قد تجعل من اللازم على فريق مراجعة المجموعة المشاركة في مراجعة المكونات.



لا يجوز لمراجع المجموعة أن يشير في تقريره إلى مراجع أي مكوّن في المجموعة



قد يرى مراجعة المجموعة ضرورة مشاركة فريقه في مراجعة المكوّن بجانب مراجعي المكونات



ظروف انتشار فيروس كوفيد-١٩ قد تحد من قدرة مراجع المجموعة على المشاركة في مراجعة المكونات



**يجب على مراجع المجموعة
النظر في تنفيذ أنشطة
بديلة لاستعراض عمل فريق
المكون وتقويمه إذا كان
من المخطط في البداية
أن يقوم مراجع المجموعة
بزيارة فريق المكون**



**النظر في مدى مناسبة رفع
الملفات إلكترونياً ومنح مراجع
المجموعة إمكانية الوصول
إليها**



**النظر في مدى مناسبة إجراء
مكالمات فيديو للتحدث
خلال العمل مع مراجع
المكون**

ولكن قد لا يتيسر ذلك في ظروف انتشار فيروس كوفيد-١٩ التي أدت إلى الحد من السفر والتنقلات. وفي مثل هذه الظروف قدمت بعض المعاهد الدولية مثل معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا وويلز ومعهد المحاسبين الماليزيين عددا من الإرشادات والاعتبارات في هذا السياق. فعلى سبيل المثال يقترح المعهد الماليزي مطالبة مراجع المكوّن بتوفير وصول آمن لملفاته الإلكترونية بما يسمح لمراجع المجموعة من استعراضها عن بعد. ويمكن أيضاً لمراجع المجموعة أن يطلب اجتماعات مرئية من خلال التقنية لمناقشة عمله. وقد يطلب مراجع المجموعة من مراجع المكوّن استكمال قوائم تحقق تفصيلية، كما يمكن لمراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بتقديم معلومات له مباشرة وخاصة عندما تكون أنظمة معلومات المجموعة متكاملة إلكترونياً.

ونظراً للظروف الحالية المقيدة لأعمال المراجعين والإدارات، يقترح المعهد البريطاني تصنيف أعمال المراجعة للتركيز على المكوّنات المتأثرة أكثر بالظروف الحالية ومدى تأثير قدرة المكوّن على إعداد المعلومات الضرورية وتحديد مدى أهميتها النسبية لإبداء الرأي في المجموعة. وقد يكون من الضروري مناقشة تعديل الأطر الزمنية لإعداد التقارير المالية، حيث يمكن أن يؤدي تأجيل الجدول الزمني لإعداد التقرير، إن أمكن، إلى منح بعض الوقت حتى تباطؤ أو توقف انتشار الفيروس، وتخفيف الحظر على السفر أو رفعه. وسيحتاج مراجع المجموعة إلى فهم ما إذا كان الجدول الزمني لإعداد التقرير قد تم وضعه لمراعاة تواريخ نهائية محددة بموجب اللوائح التنظيمية أو غير ذلك. فإذا كان الجدول الزمني انعكاساً لما تفضله الشركة فحسب، فيُستحسن عندئذ التأجيل لمنح الإدارة والمراجعين الوقت اللازم لتدارك العطلة التي تسبب فيها الفيروس. ونظراً لإغلاق المكاتب، فمن المرجح أن يكون العمل متأخراً عن الوفاء بالمواعيد النهائية الأصلية المحددة لإعداد التقرير. وفي حال تعذر زيارة مراجع المجموعة لفريق مراجعة المكوّن، فقد يكون من المناسب النظر في نتائج أية زيارات سابقة، بما في ذلك الزيارات التي تمت أثناء التخطيط أو في أية مرحلة أولية، وتحديد ما إذا كانت هناك أخطاء أو قضايا مهمة، أم كان العمل رفيع المستوى، وما العمل الذي يمكن القيام به بشكل مركزي بواسطة فريق مراجعة المجموعة، وبخاصة إذا كان بالإمكان تقديم المعلومات بشكل مباشر إلى مراجع المجموعة للسماح له باختبارها. وأخيراً ينبغي تقييم نتائج الإجراءات البديلة المتخذة، والنظر فيما إذا كانت الإجراءات البديلة قد سمحت باستيفاء متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٦٠٠، وعلى وجه الخصوص، هل تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؟ وحتى بعد تنفيذ هذه الإجراءات البديلة، هل يلزم تعديل الرأي بموجب المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٥؟

المعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بتقرير المراجع (٧٠٠، ٧٠١، ٧٠٥، ٧٠٦)

في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩ من المتوقع أن يعطي مستخدمو التقارير المالية اهتماماً أكثر بتقرير المراجع الخارجي الذي يضيف مزيداً من الثقة على معلومات القوائم المالية. وينص المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ «تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية» على أنه يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وبشكل خاص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يتطلب من المراجع، من بين عدة أمور، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمُطبقة. أخذاً في الحسبان مدى ملاءمتها ومناسبتها للمنشأة، وعرضها بطريقة قابلة للفهم؛ واتساقها مع إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تعد معقولة. كما يطلب المعيار من المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ومن المسائل التي قد يري المراجع الاهتمام بها في مثل الوضع الراهن، النظر في تضمين التقرير تأثير ظروف فيروس كوفيد-١٩ ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠١ «الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل». ويعرف ذلك المعيار الأمور الرئيسية للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيارها من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. ووفقاً للمعيار، فإن المراجع يأخذ في حسابه عند تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة ما يلي:

- (أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرية المقيّم أو المخاطر المهمة المحددة.
- (ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير.
- (ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.



يجب على المراجع، من بين أمور أخرى، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية



قد يري المراجع النظر في تضمين التقرير تأثير ظروف فيروس كوفيد-١٩ ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة



الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية



الأمور الرئيسية للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل في القوائم المالية



في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩، قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عنها كأمر رئيس لمراجعة القوائم المالية لشركة غير مدرجة



إذا لم تكن ظروف فيروس كوفيد-١٩ من بين الأمور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سبباً في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية، فقد يقوم المراجع، بتضمين فقرة لفت انتباه في تقريره بشأنها

ويجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للاعتبارات المشار إليها أعلاه تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ومما ينبغي التأكيد عليه هو أن الأمور الرئيسية للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل في القوائم المالية، ولا يجوز تضمين قسم الأمور الرئيسية للمراجعة الأمر الذي أدى إلى تعديل الرأي في القوائم المالية. ولذلك فقد أكد المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠١ على أهمية النظر في التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع، حيث ينص المعيار على أن الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة رقم ٧٠٥، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة ٥٧٠، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية.

وعلى الرغم من أن الإلزام بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة خاص بالشركات المدرجة في السوق المالية، إلا أنه وفي ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩، قد يرى المراجع مناسبة الإفصاح عن آثار هذه الظروف على مراجعة القوائم المالية لشركة غير مدرجة إذا رأى أن ذلك من بين الأمور التي كانت لها، بحسب حكمه المهني، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، والتي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة

وإذا لم تكن ظروف فيروس كوفيد-١٩ من بين الأمور المبلغ عنها على أنها من بين الأمور الرئيسية للمراجعة أو لم تكن سبباً في تعديل رأي المراجع في القوائم المالية، فقد يقوم المراجع، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٦ «فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل» بتضمين فقرة لفت انتباه في تقريره إذا رأى أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد بحسب حكمه المهني من الأهمية بحيث يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفقاً للمعيار، فإن من الأمثلة الواردة في المعيار على الظروف التي قد يرى فيها المراجع أنه من الضروري لفت الانتباه لها في تقريره، والتي قد تكون متسقة مع ظروف فيروس كوفيد-١٩ الأحداث اللاحقة المهمة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، ووقوع كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للمنشأة.

توجيهات مجلس المعايير الدولية للمراجعة

أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة نشرة يؤكد فيها أهمية التطبيق الملائم لمعايير المراجعة. ومع أن هذه النشرة لم تقدم إرشادات عملية في ظل انتشار فيروس كوفيد-١٩ وما سببه من تقييدات لعمل المراجعين ومعددي القوائم المالية على حد سواء، فإنه قد يكون من المناسب الاطلاع عليها للتأكيد على أهمية تطبيق معايير المراجعة بالطريقة التي تتحقق بها أهداف المراجعة، ولإعطاء القارئ تصوراً عن كيفية تعامل المجالس الدولية مع الأزمة الحالية.

ووفقاً للمجلس الدولي فإن هدف النشرة هو تسليط الضوء على بعض المجالات الأكثر أهمية التي قد يلزم زيادة النظر فيها عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وإصدار التقرير تبعاً لذلك. وتضمنت النشرة المواضيع الآتية:

اعتبارات خاصة عن تطبيق المعيار	معيار المراجعة ذو الصلة
<ul style="list-style-type: none"> • الأثر على منهج المراجعة المخطط له بسبب المخاطر الجديدة أو المتغيرة التي نشأت بسبب فيروس كوفيد-١٩ • إمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل 	<p>تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها معيار المراجعة (٣١٥) (المعدل)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • أثر التغيرات في فهم المراجع لنظام الرقابة الخاص بالمنشأة، بما في ذلك: <ul style="list-style-type: none"> ○ بيئة الرقابة ○ التغييرات في الاعتماد المخطط له على أدوات الرقابة عند تحديد الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها 	<p>الاستجابة للمخاطر المقيّمة معيار المراجعة (٣٣٠)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • التغييرات اللازمة في الاستجابات المخطط لها نتيجة لأثر التطورات البيئية، مثل القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (على سبيل المثال، قد توجد الآن مشكلات في الوصول أو قد لا يمكن حضور جرد المخزون مما قد يستدعي تنفيذ إجراءات بديلة). • التركيز بدرجة أكبر على ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ○ عملية إقفال القوائم المالية (خاصة قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت). ○ تقويم المراجع لعرض القوائم المالية عموماً، بما في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية. ○ استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. 	<p>الاستجابة للمخاطر المقيّمة معيار المراجعة (٣٣٠)</p>

اعتبارات خاصة عن تطبيق المعيار	معيار المراجعة ذو الصلة
<ul style="list-style-type: none"> • التركيز بدرجة أكبر على ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ○ التغييرات في العوامل التنظيمية التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، المبادرات التي تهدف إلى تقديم حلول مستدامة للمدنيين الذين يمرون بفترات ضيق مؤقتة في سياق تفشي الفيروس). ○ ما إذا كانت الافتراضات مناسبة في ظل الظروف القائمة وفي سياق إطار التقرير المالي المنطبق (على سبيل المثال، توقعات التدفقات النقدية، ومعدلات الخصم، وما إلى ذلك). ○ ما إذا كانت البيانات التي تستخدمها المنشأة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها. ○ أثر عوامل الخطر الملزم المتغيرة، ولاسيما عدم التأكد. 	<p>معيار المراجعة (٥٤٠) (المعدل)</p> <p>مراجعة التقديرات المحاسبية</p>
<ul style="list-style-type: none"> • اعتبار أن تغيير المواعيد النهائية لإعداد التقارير يطيل الفترة (وبالتالي يزيد المخاطر ذات الصلة) للأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. 	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة</p> <p>معيار المراجعة (٥٦٠)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تحديد أي أحداث جوهرية لاحقة تتعلق بفيروس كوفيد-١٩، وما إذا كانت قد تم تناولها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي. 	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية</p> <p>معيار المراجعة (٥٧٠)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • أثر فيروس كوفيد-١٩ (أي ما إذا كان قد أثر بشكل جوهري أو من المتوقع أن يؤثر بشكل جوهري) على تقويم المراجع لتقييم الاستمرارية الذي أجرته الإدارة. 	<p>مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية</p> <p>معيار المراجعة (٥٧٠)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • إعادة النظر في مناسبة استخدام أساس الاستمرارية لإعداد القوائم المالية، أو التعديل الذي تستتبعه الظروف الراهنة في تقرير المراجع، حسب الحاجة. 	<p>مراجعة المجموعات</p> <p>معيار المراجعة (٦٠٠)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • عند الاقتضاء، إعادة تقييم الإجراءات التي خطط مراجع المجموعة لتنفيذها فيما يتعلق بعمل مراجعي المكونات، مثل قدرة مراجع المجموعة على استعراض الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات (أو المشاركة فيها) بشكل مناسب، أي ما إذا كان يلزم النظر في تنفيذ إجراءات بديلة، والأثر على كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي مراجع المجموعة. 	<p>مراجعة المجموعات</p> <p>معيار المراجعة (٦٠٠)</p>

اعتبارات خاصة عن تطبيق المعيار	معيار المراجعة ذو الصلة
<ul style="list-style-type: none"> • التركيز على الأمور اللازمة للقادرة على تكوين الاستنتاجات، بما في ذلك ما إذا كانت جميع الجوانب الرئيسية للمراجعة قد تم تناولها بشكل مناسب، مثل: <ul style="list-style-type: none"> ○ المجالات التي قد تتطلب من الإدارة تقديم المزيد من الأدلة بسبب الطبيعة سريعة التغير لهذه الإشكالية. ○ حالات عدم التأكد الجديدة التي نشأت نتيجة لفيروس كوفيد-١٩، على سبيل المثال إجراء التغييرات المناسبة في عمليات احتساب التقديرات المحاسبية لمراعاة أي ارتفاع في حالات عدم التأكد (بما في ذلك عمليات احتساب الهبوط في القيمة)؛ ○ أثر الأنظمة أو اللوائح الجديدة أو المعدلة على القوائم المالية. 	<p>تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية (بما في ذلك الأمور الرئيسية للمراجعة)</p> <p>معيار المراجعة (٧٠٠)</p> <p>ومعيار المراجعة (٧٠١)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • عند الاقتضاء، تضمين أمور رئيسة جديدة للمراجعة في تقرير المراجع (على سبيل المثال، الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً بها من جانب المراجع بسبب أثر فيروس كوفيد-١٩). 	
<ul style="list-style-type: none"> • أي تضارب بين المعلومات التي قدمتها المنشأة في تقريرها السنوي وفي القوائم المالية عن أثر التطورات الناشئة عن فيروس كوفيد-١٩. 	<p>المعلومات الأخرى</p> <p>معيار المراجعة (٧٢٠)</p>



