



أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة السادات للبحوث الإدارية والمالية

Sadat Journal of Administrative and Financial Research

المجلد الثاني - العدد الأول - يناير 2024

Volume 2 | Issue 1 | Jan. 2024



sjsaf.journals.ekb.eg

رئيس مجلس الإدارة
أ. د/ محمد صالح هاشم

رئيس التحرير
أ. د/ أنور محمود النقيب

رقم الإيداع بدار الكتب المصرية
24426

الترقيم الدولي الإلكتروني Online ISSN
2974-3389

الترقيم الدولي ISSN
2974-3370

أثر أزمة كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية للمنشأة

"دراسة ميدانية"

إعداد الباحثة

شروق تاج الدين سيد أحمد

2023 م – 1444 هـ

ملخص البحث

هدفت الباحثة من خلال هذا البحث إلى التعرف على أهمية القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام القيمة العادلة للأصول الرأسمالية، وذلك من خلال التعرف على مفهوم محاسبة القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي عرفت بأنها القيمة التي يمكن بها مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام بين أطراف ذوي معرفة وراغبة في إتمام الصفقة وعلى أساس تجاري، وأيضًا التعرف على مفهوم القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، وكان هناك العديد من التعريفات للقيمة العادلة ومنها أنها السعر الذي يباع به الأصل في صفقة متوازنة بين أطراف غير ذي علاقة، وتوصلت الباحثة إلى أن محاسبة القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق وليس خاص بالمنشأة.

كما هدفت الباحثة من خلال هذا البحث إلى بيان أثر أزمة فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للأصول الرأسمالية، وذلك من خلال التعرف على ما هية متطلبات الإعتراق والقياس المحاسبي لإضمحلال قيمة الأصول في ظل أزمة فيروس كورونا (COVID-19)، ورأت الباحثة أن أزمة كورونا (COVID-19) تؤثر بشكل سلبي على الأصول الرأسمالية، مما يؤدي إلى إضمحلال قيمة الأصول الإستردادية عن قيمتها الدفترية، كما تم تناول الإصدارات والممارسات المهنية بشأن الآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID-19)، ورأت الباحثة أن أزمة فيروس كورونا (COVID-19) هي في الحقيقة إختبار لمدى إلتزام إدارات الشركات عند إعداد التقارير المالية، ومدى ملائمة معايير المحاسبة في توفير الإرشادات الكافية لمعدي التقارير المالية في الحالات التي تتسم بالغموض وعدم التأكد.

وأخيرًا تم هدفت الباحثة إلى بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري (31) الإضمحلال في قيمة الأصول على هيكل القيمة العادلة في ظل إنتشار فيروس كورونا (COVID-19)، ثم تم عرض أثر إنتشار (COVID-19) على الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة في ظل القيمة العادلة، وذلك للتعرف على مدى تحقق جودة الإفصاح المحاسبي عن آثار أزمة فيروس كورونا (COVID-19)، ثم عرضت الباحثة مشاكل وتحديات الإفصاح عن معلومات أزمة فيروس كورونا (COVID-19) وآليات مواجهتها.

1. مقدمة البحث

لقد زاد الإهتمام في العقود الأخيرة بجودة الإفصاح المحاسبي، وذلك بإعتبار أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنتشره المنشآت من معلومات، حيث لا تمتلك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها من إدارة المنشأة مباشرة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح، مما ساهم في ظهور وجهات نظر مختلفة حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسًا من إختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، فقد تجاوز مصطلح الإفصاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي، حيث أصبح يستهدف معالجة القصور التقليدي في المعلومات التاريخية وتحقيق التوازن بين القابلية للتحقق من جهة والملائمة من جهة أخرى، وقد تجاوز أيضًا إرشادات الإتصال المحاسبي، فلم يُعد يقتصر على مجرد تفسير المعلومات المحاسبية، بل إمتد أيضًا إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء كانت كمية أو وصفية أو فعلية أو تقديرية (Nurcahyono,2021,p.53).

كما أن هناك العديد من الأحداث التي أثرت على جودة الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة ومنها أزمة فيروس كورونا أو ما تُعرف بإسم (Covid-19)، حيث تطورت جائحة كورونا بسرعة منذ نهاية عام (2019)، وقد أثرت الإجراءات المُتخذة لإحتواء الفيروس على النشاط الإقتصادي، والذي بدوره كان له العديد من الآثار على التقارير المالية، والتي لا تتوقف عند قضايا القياس المحاسبي لمردود تلك الآثار على تقييم الأصول والإلتزامات فحسب، بل تمتد أيضًا إلى الإفصاح عن قدرة الشركات على الإستمرار والتي أصبحت محل شك من أصحاب المصالح، ولا شك أن العديد من المنشآت تأثرت كثيرًا بجائحة (Covid-19) (Jasim,2020,p.934).

حيث أن إنتشار فيروس كورونا (Covid-19) أحدث إنخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصول الرأسمالية أكثر من المتوقع في المنشآت، مما أثر على مراكزها المالية وكذلك نتائج أعمالها، ويرجع ذلك إلى التأثير الفعلي على الخطط التشغيلية والتسويقية والتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها، ولذلك ظهرت أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأصول الرأسمالية ومعرفة أثر تطبيقها على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، حيث أنه في ظل حالة عدم الإستقرار وحالة عدم التأكد نتيجة للأحداث الحالية فإن حجم تأثير ذلك الحدث يعتمد بشكل أساسي على المدى المتوقع للفترة الزمنية التي ينتظر عندها إنتهاء هذا الحدث، وما يترتب عليه من آثار على قدرة المنشأة على تحقيق خططها لمواجهة تلك الأزمة،

وحيث أن الأصول الرأسمالية تمثل نسبة مرتفعة من إجمالي الأصول لمعظم المنشآت الصناعية، لذا فإن قيم تلك الأصول تؤثر بشكل جوهري على جودة البيانات المالية لأي منشأة (Veronica,2021,p.55).

2. الدراسات السابقة

نظراً لتداعيات جائحة كورونا (COVID-19) فقد سعت المنظمات المهنية في مجال المحاسبة سواء على المستوى المحلي أو الدولي إلى تقديم العديد من الإرشادات لمُعدي القوائم المالية، وأدى ذلك إلى إنطلاق العديد من الدراسات الأكاديمية للتحقق من مدى ملائمة تلك الإرشادات للتحويل بالمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بما يتواءم مع تداعيات تلك الأزمة، ومن هذا المنطق يمكن للباحثة إستعراض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة، حيث تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين كما يلي:

1. دراسات تناولت تحليل العلاقة بين أزمة فيروس كورونا (COVID-19) والإفصاح المحاسبي والتقارير المالية.

2. دراسات تناولت الإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة عن الأصول الرأسمالية.

▪ المجموعة الأولى: دراسات تناولت تحليل العلاقة بين أزمة فيروس كورونا (COVID-19) والإفصاح المحاسبي والتقارير المالية:

1. دراسة (Joshi,2020) بعنوان:

“Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges”

هدفت الدراسة إلى مناقشة بعض التحديات التي تواجه مُعدى التقارير المالية والتي توافقت مع إنتشار فيروس كورونا (Covid-19)، حيث أشارت الدراسة إلى أن تأثيرات إنتشار فيروس كورونا تُمثل نواتج لأحداث غير قابلة للتعديل لعام (2019)، وإنه يجب الإبلاغ عن تأثيرات تلك الأحداث وتعديلها في الربع الأول من عام (2020) فقط في إطار التقارير المؤقتة، بالإضافة إلى ذلك فقد ناقشت الدراسة الآثار والتحديات المحتملة في بعض المجالات المحاسبية الرئيسية مثل الإعراف بالإيرادات، وإنخفاض قيمة الأصول غير المالية، وإنخفاض قيمة الشهرة، وتقييم المخزون، وقياس القيمة العادلة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يجب إجراء إفصاحات ذات مغزى وفي الوقت المناسب عن الآثار المحتملة لإنتشار فيروس كورونا (Covid-19) على المركز المالي والأداء التشغيلي وكذلك السيولة للشركة.

2. دراسة (Roman&Nina,2020) بعنوان:

"Impact of the Covid-19 pandemic on the requirements for accounting and analytical support of business"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير جائحة فيروس كورونا (Covid-19) على متطلبات المحاسبة وتحليلات دعم الأعمال، حيث هدفت الدراسة أيضًا إلى تقييم التداعيات السلبية لجائحة فيروس كورونا على الممارسات المحاسبية وبيئة التقارير المالية، ومدى قدرة إدارات الشركات على تقديم الحلول الإبداعية والإستراتيجيات السليمة لإدارة هذه التحديات ماليًا وإقتصاديًا واجتماعيًا، وقد أكدت الدراسة على أهمية المعلومات المالية بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة في ظل السياق المُعقد الذي فرضته تداعيات الأزمة، والذي بات يتطلب مزيد من المعلومات المالية وغير المالية وتقديم دعم تحليلي مُحدث لمختلف القطاعات وتوصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تُعد أحد الجوانب الهامة التي تشمل آليات ضمان شفافية الأعمال وتطبيق نظرية أصحاب المصالح ونظرية إدارة التغيير، والتي ينبغي مراجعة الأسس والفروض والمبادئ التي تقوم عليها لبناء نظام محاسبي ملائم يشمل الممارسات والضوابط لقياس تداعيات هذه الأزمة وتحليلها والإفصاح عنها للأطراف المستفيدة.

3. دراسة (محمد زيدان، 2020) بعنوان:

"الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا(COVID-19): رؤية تحليلية من منظور

محاسبي "

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل واقع إنتشار فيروس كورونا وأهم الإجراءات المتبعة، وذلك من خلال تحديد طبيعة ونشأة فيروس كورونا بالشكل الذي يُساهم في تكوين رؤية عامة حول طبيعة تلك الأزمة، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على الإنعكاسات والآثار المحاسبية لفيروس كورونا والإجراءات المتبعة خلال تلك الأزمة، حيث أن مهنة المحاسبة شأنها شأن أي مهنة أخرى لا بد أن تعكس تطورات الوضع الحالي للبيئة المحيطة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لأزمة فيروس كورونا على الموازنة العامة للدولة، ويتمثل ذلك في إحتمال إنخفاض جانب الموارد عن المخطط، وزيادة جانب الإستخدامات عما هو مخطط، مما ينعكس على عجز الموازنة العاملة للدولة.

4. دراسة (وليد سمير، 2020) بعنوان:

" أثر إنتشار جائحة كورونا (Covid-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها:دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر إنتشار جائحة كورونا (Covid-19) على الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية ومراجعتها، وذلك من خلال تناول التعريف بجائحة كورونا والتعرف على ما هي أهم الآثار الإقتصادية التي أحدثتها والمتوقع حدوثها مستقبلاً، وبيان أثر الجائحة على الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية وأهم مجالات الإستجابة المحاسبية لآثار إنتشارها، ومناقشة التعديلات التي يمكن أن تحدث في الممارسات المحاسبية اللازمة لإعداد التقارير المالية، كما هدفت الدراسة إلى بيان أثر الجائحة على الممارسات المهنية لمراجعة التقارير المالية وعلى قدرة المنشآت على الإستمرارية، وتوصلت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية مصممة للإستجابة للمتغيرات من خلال بنائها على المبادئ المحاسبية، وحتى الآن لم تصدر أي من جهات إصدار المعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة أي إعفاءات أو تعديلات في المعايير بسبب أزمة كورونا (Covid-19).

▪ المجموعة الثانية: دراسات تناولت الإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة عن الأصول الرأسمالية:

1. دراسة (Thorsten & Christian, 2018) بعنوان:

” Fair Value Measurement for Long-Lived Operating Assets: Research Evidence”

هدفت الدراسة إلى التعرف على ما هية فائدة قياس القيمة العادلة للأصول التشغيلية طويلة الأجل للإفصاح المالي، وأشارت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن هذه الأصول جوهرية إقتصادياً، إلا أنه قد تم تهميشها في الجدول الحالي حول القيمة العادلة، والذي يركز إلى حد كبير على الأصول المالية، والتي تختلف عنها الأصول التشغيلية من جوانب هامة، وتوصلت الدراسة إلى إن الآثار التعاقدية لقياس القيمة العادلة بالنسبة للأصول التشغيلية طويلة الأجل لا تخضع لبحث كاف، وعموماً، في حين أن البحوث الحالية توفر أفكار متعمقة ذات صلة، إلا أنها مستمدة من بيئات متنوعة وتستخدم مقاييس وتصميمات بحثية مختلفة، ولا توفر حتى الآن تراكماً للأدلة يكفي للوضوح النهائي بشأن محددات وعواقب قياس القيمة العادلة للأصول التشغيلية طويلة الأجل.

2. دراسة (موسى بن التاج، 2018) بعنوان:

” أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية ”

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر القياس المستند للقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المنشآت الإقتصادية من وجهة نظر المهنيين كبديل للقياس في البيئة المحاسبية، ومدى توفرها على متطلبات تطبيقها وأثرها على خاصيتي موثوقية وملائمة القوائم المالية، حيث تناولت الدراسة أهم معوقات تطبيق

القيمة العادلة في البيئة المحاسبية، وكذلك إيجابيات وسلبيات وأهم محددات جودة القوائم المالية وعلاقتها بالقيمة العادلة، وتوصلت الدراسة إلى يؤثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على خاصيتي الموثوقية والملائمة، حيث يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى الحصول على معلومات تمكن مستخدميها من التنبؤ بمختلف الأحداث في المنشآت.

3. دراسة (فاطمة بدوي، 2018) بعنوان:

" المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التعرف على ما هي القيمة العادلة وما هي خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، وتناولت الدراسة خصائص جودة المعلومات المحاسبية من خلال دراسة معايير المحاسبة عن القيمة العادلة للمعلومات المحاسبية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد المحاسبة المالية على نموذج محاسبة التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي على الرغم من التغيرات المتسارعة في المستوى العام للأسعار مما قد يجعل القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية مضللاً، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفر ملائمة في المعلومات المحاسبية، حيث أن تطبيق معايير المحاسبة عن القيمة العادلة جعل من المعلومات المحاسبية أكثر موثوقية.

4. دراسة (أحمد فاروق، 2019) بعنوان:

" دراسة تحليلية للحد من مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية "

هدفت الدراسة إلى تحديد المشاكل المصاحبة للقياس والإفصاح والمحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية، في ظل توجه معايير محاسبة القيمة العادلة، بالإضافة إلى توضيح أهم الآليات التي قد تُساعد في الحد من هذه المشاكل، وأشارت الدراسة إلى أن الإستثمارات المالية تُعتبر من الموضوعات التي نالت إهتماماً كبيراً من الباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة ومن الجهات المصدرة للمعايير المحاسبية في الآونة الأخيرة، وإتجهت معايير المحاسبة عن الإستثمارات المالية إلى الخروج عن أساس التكلفة التاريخية وتقييمها على أساس قيمتها العادلة، والإعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة، وتوصلت الدراسة إلى يترتب على استخدام محاسبة القيمة العادلة في تقييم الإستثمارات المالية مجموعة من المشكلات والتي من أهمها: تعدد الإستثمارات المالية التي ليس لها أسعار سوقية قابلة للملاحظة، وبالتالي تكون قياسات القيمة العادلة أقل موثوقية؛ إساءة استخدام القواعد المُطبقة الخاصة بتبويب

الاستثمارات المالية وإعادة توبييها، مما يتيح الفرصة للإدارة لإساءة استخدام فروق إعادة التقدير لتعظيم مصالحها الذاتية والتلاعب في أسعار الإستثمارات في أسواق المال.
♦ التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال مناقشة وتحليل الدراسات السابقة، يمكن للباحثة إستخلاص ما يلي:

- تزايد إهتمام معظم الدراسات بتقييم الآثار الحالية والمحتملة لتداعيات أزمة كورونا (Covid-19) على مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام، دون التركيز على كيفية تحقيق متطلبات وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث والمعاملات المالية وغير المالية في ظل إنتشار هذا الوباء.
- إقتران التداعيات والآثار السلبية لأزمة فيروس كورونا (Covid-19) بزيادة مستويات المخاطرة وعدم التأكد، والتي تؤثر بشكل جوهري على جودة الإفصاح المحاسبي، ومتطلبات القياس والإفصاح عن المعاملات والأحداث الإقتصادية بوجه عام، وبسوق الأوراق المالية على وجه التحديد.
- لتحقيق أهداف الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ستحتاج الشركات إلى إجراء إفصاحات ملائمة من أجل ترشيد قرارات المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية، وقد تكون هناك حاجة إلى إفصاحات إضافية عن أنه قد تم أخذ تداعيات أزمة فيروس كورونا (Covid-19) في الإعتبار عند قياس القيمة العادلة.

3. الفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة جودة الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة، وكذلك جودة الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، وأكدت الدراسات السابقة على أن هناك العديد من المحددات والعوامل التي تؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي بصفة عامة وعلى جودة الإفصاح المحاسبي في ظل القيمة العادلة بصفة خاصة، إلا أن الدراسات السابقة لم تتناول أثر أزمة فيروس كورونا (Covid-19) على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية للمنشأة.

4. مشكلة البحث

تُعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية هي مصدر رئيسي من مصادر المعلومات لترشيد فكر متخذي القرار والتي يجب أن تُمكن المستثمرين وغيرهم من الأطراف المتعاملة مع الشركات من الحكم على الأوضاع المالية لتلك المنشآت الإقتصادية والتي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، وحتى تكون المعلومات ملائمة لترشيد فكر متخذي القرارات الإستثمارية، يجب أن تعكس تلك المعلومات الواقع المالي لتلك المنشآت في ضوء الأحداث التي تحيط بأنشطتها، وفي ظل إنتشار أزمة فيروس كورونا (Covid-19)، فمن المتوقع أن تؤدي تلك الأزمة إلى إحداث إنخفاض في قيمة الأصول الرأسمالية بشكل أكبر من المتوقع، وقد يكون لهذا الإنخفاض آثار حالية أو مستقبلية على المراكز المالية للشركات ونتائج أعمالها، وتؤثر تلك الآثار المحتملة لأزمة كورونا (Covid-19) على قيمة أصول الشركات، وأيضًا هناك تأثير متوقع لتلك الأزمة على الخطط التشغيلية والتسويقية المحددة مسبقًا للمنشآت، ومن ثم التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها، مما قد يؤثر على قدرة بعض المنشآت على الإستمرارية.

حيث شهدت الأسواق المالية وأسواق السلع في جميع أنحاء العالم تقلبات كبيرة، الأمر الذي صاحبه زيادة مخاطر السيولة، ومخاطر الائتمان، ومخاطر أسعار الفائدة، ومخاطر تقلب أسعار الصرف والعملات الأجنبية، ومخاطر إنخفاض قيمة الأصول الرأسمالية، الأمر الذي يتطلب إفصاحًا مناسبًا عن هذه المخاطر للمستخدمين، كما يجب على المنشآت إعادة النظر في قياسات القيمة العادلة في تاريخ التقرير، وما إذا كان لهذه الأحداث تأثير على إفتراضات تقييم المشاركين في السوق لبنود القوائم المالية في ذلك التاريخ.

لقد وضعت أزمة فيروس كورونا (Covid-19) إدارات المنشآت ومُعدي التقارير المالية أما تحديات كبيرة عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشآت وفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية وما يقابلها من معايير المحاسبة المصرية، وذلك للأهمية الكبيرة للتقارير المالية بالنسبة لكافة الأطراف المستفيدة، حيث أن المستثمرين يؤسسون خبراتهم الإستثمارية وفقًا لتلك التقارير، ولهذا يجب أن تُعبر المعلومات المنشورة عن مدى صدق وعدالة تلك التقارير، والجدل القائم حاليًا فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في إختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل.

بناءً على ما تقدم، يمكن للباحثة صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:
➤ ما هو أثر أزمة فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل القياس العادل للأصول
الرأسمالية للمنشأة؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي للدراسة، التساؤلات الفرعية التالية:

- ◆ ما هي مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للأصول الرأسمالية؟
- ◆ ما هو تأثير القياس المحاسبي وفقاً لأساس القيمة العادلة على جودة الإفصاح المحاسبي؟
- ◆ ما هو تأثير أزمة فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية؟

5. هدف البحث

تهدف الباحثة من خلال هذا البحث إلى معرفة أثر أزمة كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي
للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية للمنشأة.

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

1. معرفة متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية.
2. دراسة وتحليل متطلبات الإفصاح عن بنود التقارير المالية في ظل أزمة كورونا (Covid-19).
3. دراسة وتحليل التحديات والمخاطر المرتبطة بإنتشار أزمة فيروس كورونا (Covid-19) على الإفصاح المحاسبي.
4. دراسة وتحليل المشاكل التي تواجهها الشركات عند إعادة تقييم أصولها في ظل إنتشار أزمة فيروس كورونا (Covid-19) وأثره على إستمرارية الشركات وهيكل القيمة العادلة وقرارات المستثمرين.

6. فروض البحث

وفقاً لمشكلة البحث وتساؤلاتها المطروحة وهدف البحث المراد تحقيقه يمكن تقسيم فروض البحث
كما يلي:

- **الفرض الأول:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي.

- **الفرض الثاني:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة وبين جودة الإفصاح المحاسبي.
- **الفرض الثالث:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول الرأسمالية.

7. أهمية البحث

يحقق البحث أهمية خاصة في المجالين العلمي والعملية:

❖ الأهمية العلمية:

تكتسب الدراسة أهميتها؛ من خلال تناولها موضوع بحثي هام، وهو العلاقة بين أزمة فيروس كورونا (Covid-19) وبين جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية، وذلك لما يحتله موضوع مخاطر إنتشار أزمة فيروس كورونا (Covid-19) على التقارير المالية للمنشآت من أهمية بالغة، حيث أصبح يهدد المنظمات التجارية في جميع دول العالم، فقد أصبحت المعلومات المحاسبية مُعرضة للعديد من المخاطر التي تهدد صحة وموثوقية ومصداقية وسرية وتكامل ومدى إتاحة المعلومات المحاسبية التي توفرها تلك المنظمات.

❖ الأهمية العملية:

تكتسب الدراسة أهميتها من الإتجاه المتزايد لدى كثير من دول العالم نحو الإهتمام بجودة الإفصاح المحاسبي، وجاءت أهمية هذا البحث لمعرفة أثر إنتشار أزمة فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، وذلك في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية، وصاحب ذلك تزايد الدراسات النظرية والتطبيقية التي تتناول الأبعاد المتعددة لهذا الموضوع، حيث يُعد هذا البحث إمتدادًا للدراسات السابقة في مجال بحثي جديد يتعلق بدراسة أثر إنتشار أزمة فيروس كورونا (Covid-19) على التقارير المالية.

8. منهج البحث

تعتمد الباحثة على المنهج الإستقرائي بالقسم الأول من البحث الذي يتمثل في الإطار النظري، للتعرف على أثر إنتشار أزمة فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، وذلك في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية، وذلك لوضع مرجعية علمية لموضوع البحث، وسيتم ذلك من خلال إستقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت أزمة فيروس كورونا وعلاقتها بجودة الإفصاح المحاسبي، والدراسات التي اهتمت بالقياس العادل للأصول الرأسمالية، وذلك للتوجيه والإسترشاد بما توصلت إليه من نتائج وتوصيات عند اشتقاق فروض البحث، كما تعتمد الباحثة على المنهج الإستنباطي عند قيامها بإجراء الدراسة الميدانية، وسيتم عرضها بالقسم الثاني من البحث، بهدف تحديد وإستنباط العلاقة بين فيروس كورونا وجودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية للمنشأة بالبيئة المصرية.

9. عينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في الشركات الصناعية المصرية المدرجة بالبورصة المصرية، أما عينة البحث من الشركات فتتمثل في الشركات الخاضعة للمؤشر المصري (egx30)، بإعتبارها أعلى الشركات من حيث كمية التداول، وبالإضافة إلى نشاطها الإقتصادي، وتتمثل عينة البحث من الأفراد في كل من:

- المديرين الماليين والمحاسبين في عدد من المنظمات المقيدة بالبورصة المصرية.
- مستخدمي المعلومات المحاسبية، سواء المحليين الماليين أو المستثمرين الحاليين أو المرتقبين.
- الأكاديميين في مجالات المحاسبة المراجعة.

10. حدود البحث

تتمثل حدود البحث في حدود موضوعية ومكانية وزمنية كما يلي:

- ستقتصر الدراسة على تناول أثر فيروس كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية للمنشأة في وقت الوباء.
- لن تتناول الدراسة الشركات ذات الطبيعة الخاصة مثل شركات التأمين والبنوك وشركات سمسة الأوراق المالية.
- تقتصر الدراسة على فروع الشركات التي تقع في نطاق القاهرة الكبرى.

11. الإطار الفكري للبحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لهدفه يتم تقسيمه على النحو التالي:

➔ أولاً: القياس والإفصاح المحاسبي من منظور مبدأ محاسبة القيمة العادلة

بدأت المنظمات المهنية منذ مطلع التسعينات من القرن الماضي الاهتمام بنموذج محاسبة القيمة العادلة وذلك بإصدار وتعديل إصدارتها المهنية التي تركز على القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن العمليات المالية، ويتطلب تقييم أساس القيمة العادلة تحديد ماهية القيمة العادلة بشكل واضح تمهيداً لتقييم أساس القيمة العادلة من منظور الموثوقية والملائمة كخصائص للمعلومات المحاسبية (يوسف أحمد، 2015، ص96).

يعتبر مفهوم القيمة العادلة من أكثر المفاهيم المحاسبية التي نالت اهتماماً في الآونة الأخيرة من قبل الأكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية على حد سواء، وبالرغم من الإتفاق على أهمية محاسبة القيمة العادلة وأهميتها في تقديم معلومات ملاءمة لمتخذي القرارات إلا أن هناك اختلاف واضح حول مفهوم هذه القيمة وكيفية التعبير عن هذا المفهوم، ويرجع هذا الاختلاف إلى عدة أسباب منها تعدد مداخل قياس القيمة العادلة وتعدد المتغيرات التي يمكن استخدامها لقياس القيمة العادلة وتغير حالة السوق التي يتم تجميع المعلومات منها من سوق نشطة وغير نشطة وطبيعة الأصل المالي المراد قياسه (Axel, 2014, p.53)، وبالتالي فإن الوقوف على مفهوم القيمة العادلة يتطلب مراجعة التطورات التي طرأت على هذا المفهوم في الفكر المحاسبي، وبالرغم من المزايا العديدة لمحاسبة القيمة العادلة إلا أن هناك بعض الجوانب السلبية التي قد تحد من مزايا القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي لعل من أهمها: (Beattie, 2014, p.63) & (Arnold, 2012, p.96)

1. تقلبات الأرباح؛ وترجع هذه التقلبات إلى مصدرين أساسيين يتمثل الأول في تقلبات إثباتات تغيرات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات، أم الثاني يتعلق بالتقلبات الناتجة عن أخطاء القياس في تقديرات القيمة العادلة لتلك الأصول والإلتزامات، ويترتب على هذه التقلبات نتائج سلبية على المنشآت منها صعوبة تقييم الأداء من قبل المستخدمين، وإرتفاع مخالفة المتطلبات التنظيمية لرأس المال للمؤسسات المالية، وعدم ثبات واستقرار القطاع المصرفي، بالإضافة إلى التقلبات الخاصة بتوزيعات الأرباح وتأثيرها على ثبات القيمة السوقية للمنشأة.

2. بالرغم من أن الجميع يؤكد على الآثار الإيجابية لقياسات محاسبة القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية، إلا أن هذه القياسات تفتقر في غالبية الأوقات إلى خاصيتي الثقة والقابلية للمقارنة إلى جانب عدم الموضوعية الناتجة عن الاعتماد على التقديرات الشخصية.
3. تعارض أسلوب محاسبة القيمة العادلة مع بعض الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر والتكلفة التاريخية.
4. تكاليف تقدير محاسبة القيمة العادلة لبعض الأصول المالية والتي تشكل قيدًا على جدوى قياسات القيمة العادلة في الكثير من الحالات، حيث تتكبد المنشآت في كثير من الأحيان مصروفات إضافية للتطبيق يؤدي إلى التأثير على القدرة المالية للمنشأة.

أصدر الـ FASB في عام 1979 القائمة رقم (33) بعنوان التقارير المالية والتغير في الأسعار والتي تضمنت قواعد تلزم شركات ذات حجم معين بنشر بيانات إضافية عن تكلفة إستبدال الأصول والخدمات وأثر ذلك علي المركز المالي ونتيجة الأعمال، وفي عام 1980 أصدر مجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة ASB المبدأ رقم (16) بعنوان محاسبة التكلفة الجارية والذي تطلب إفصاحًا مكملًا عن التكلفة الجارية وسمح للشركات أيضًا بإستخدامها كقاعدة وحيدة في حساباتها وقد استلزم ذلك تعديل في قانون الشركات بالمملكة المتحدة، إلا أن متطلبات هذا المبدأ أصبحت غير إلزامية في 1986 وسحبت في 1988 ربما بسبب تراجع مستوى التضخم في المملكة المتحدة في هذه الفترة(خالد عبدالرحمن، 2011، ص65).

ثم جاء بعد ذلك الاهتمام بموضوع المحاسبة عن القيمة العادلة في السلسلة المحاسبية المنشورة رقم 190 الصادرة عن هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) والمعيار المحاسبي 107 بعنوان الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية الصادر عن FASB عام 1991 والذي اعتبر نافذ المفعول في 15 ديسمبر 1993 ثم القائمة رقم 115 الصادر عن FASB في عام 1993.

وبالاعتماد بدرجة كبيرة على تلك القائمة وعلى المبادي المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة قبولاً عامًا GAAB-US ، ثم أصدر IASB عام 1995 معيار المحاسبة الدولي رقم 32 بعنوان الأدوات المالية العرض والإفصاح، كما أصدرت المعيار الدولي رقم 39 بعنوان الأدوات المالية الاعتراف والقياس وقد خضع هذين المعيارين للعديد من التعديلات حتى عام 2004 وصل لصورتهما النهائية(فاطمة بدوي، 2018، ص83).

وفي سبتمبر 2006 أصدر FASB المعيار رقم 157 الخاص بمقاييس القيمة العادلة، وفي نوفمبر 2006 أصدر IASB ورقة نقاشية في جزئين تناولت مقاييس القيمة العادلة وقد أوصت بتعديل هرمي مماثل لتعزيز القيمة العادلة (موسى بن التاج، 2018، ص62).

وفي مصر صدرت المعايير المحاسبية المصرية عن وزارة الاستثمار في عام 2006 التي تضمنت مفهوم القيمة العادلة في العديد من فقرات المعايير وبصفة خاصة في المعيار رقم 25 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض، والمعيار رقم 26 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (معايير المحاسبة المصرية 2006).

➡ ثانيًا: أسس تحديد القيمة العادلة للأصول المالية وفق المعايير الدولية

في حالة توافر أسعار معروضة في سوق نشط للأصل المالي يجب إتباع الأسس التالية: (IAS 39, Pars, 48-54)

1. أن أفضل قياس للقيمة العادلة يأتي من سعر معروض بسوق نشط، وتعتبر الأداة المالية مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المعلنة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم عن طريق التبادل أو التاجر أو السمسار أو مجموعة صناعية أو خدمة التسعير وكانت الأسعار معبرة عن معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري.
2. في حالة عدم تحديد سعر آخر معاملة للأداة المالية بالسوق على أساس تجاري بحت (كأن تكون آخر معاملة معبرة عن تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة)، يجب على المنشأة أن تعدل هذا السعر ليعبر عن القيمة العادلة.
3. يراعي أنه يستخدم لقياس القيمة العادلة سعرين، الأول هو سعر العرض ويستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره، والثاني هو السعر المطلوب ويستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل الذي سيتم شراءه أو الإلتزام المحتفظ به.
4. في حالة الإعلان عن معدل ما (بدلاً من السعر) في سوق نشط، تستخدم المنشأة هذا المعدل على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة، وإذا لم يتضمن هذا المعدل مخاطر الائتمان أو العوامل الأخرى التي يتعامل على أساسه المشاركون في السوق تقوم المنشأة بتعديل المعدل ليشمل هذه العوامل.

في حالة عدم وجود سوق نشط للأصل المالي المراد قياس قيمته العادلة تلجأ المنشأة إلى استخدام أساليب التقييم لقياس القيمة العادلة وفقاً لما يلي: (Pauline,2005,p.5)&(Adwan,2020,p.39)

1. الأسعار المتاحة في الأسواق في تواريخ سابقة معدلة بالأحداث الجوهرية ذات العلاقة التي حدثت بالفترة بين التاريخ السابق المعتمد كأساس للتقييم وبين تاريخ التقييم.
2. الاستناد إلى القيمة السوقية لأداة مالية أخرى مشابهة بشكل جوهري للأداة موضوع التقييم.
3. الاستناد إلى التدفقات النقدية المخصومة المتوقعة من الأداة موضوع التقييم.
4. النماذج المختلفة لتقييم الخيارات.
5. تقنيات التقييم والافتراضات المستخدمة في الأسواق المالية لتحديد القيمة العادلة.

وفي هذه الحالة يجب مراعاة الأسس التالية: (Badia,2015,p.33)&(IASB,IAS 39)

1. يجب أن تبني هذه الأساليب على أحدث معاملات السوق، وعلى أساس تجاري بحت، بحيث يستفيد أسلوب التقييم من معطيات السوق إلى أقصى حد ممكن، ويعتمد بأقل ما يمكن على المعطيات الخاصة بالمنشأة.
 2. من المتوقع أن يصل أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا كان يعكس بشكل معقول التسعير المتوقع من السوق للأداة المالية محل القياس، بالإضافة إلى اعتماده على معطيات السوق ومتضمنًا لمقاييس عوامل المخاطر المرتبطة بالأداة المالية.
 3. يجب على المنشأة أن تفحص بشكل دوري أسلوب التقييم وتحدد مدى فاعليته باستخدام الأسعار المتداولة بأي سوق ملحوظ للأصول المالية أو بناء على أي بيانات سوق ملحوظ متوفرة.
 4. يمكن للمنشأة أن تستخدم سعر الشراء أو الإنشاء الأولي للأصل كأساس لتقدير القيمة العادلة خاصة إذا كانت الأداة المالية تمثل أداة دين كقرض مثلاً، وذلك من خلال مقارنة ظروف السوق القائمة في تاريخ شرائها أو إنشائها وظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة التي تحملتها المنشأة حالياً أو من قبل الآخرين لأدوات الدين المشابه وأخذ أي تغييرات في الحسابان.
- ➡ ثالثاً: الآليات المقترحة للحد من مشاكل ومعوقات تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة

بعد التحليل والنقد للمعايير المحاسبية المرتبطة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة، يمكن عرض بعض الآليات المقترحة للحد من مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة كما يلي:

1. خفض مجال الإختيار عن طريق تقليل البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة للإستثمارات المالية أو تحديد الظروف التي يمكن أن تُستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعديلاته وإصدارته الأخيرة كما بإلغاء المعالجات البديلة وقام بوضع معالجات قياسية في أغلب معاييرها (Fernandes,2016,p.35).
2. تفعيل قواعد حوكمة الشركات من أجل إحكام الرقابة على إدارات المنشآت للحد من التلاعب بالأرباح وتحسين شفافية التقارير المالية مما يُساعد على دقة قياس القيمة العادلة للأصول الرأسمالية (DeFond,2020,p.89).
3. التوسع في الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة ليشمل الطرق المطبقة والإفتراضات والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة، وذلك سيوفر على الأقل حلاً جزئياً لمشكلة الموثوقية خصوصاً التي تتعرض لها قياسات القيمة العادلة وفقاً للمستوى الثاني والمستوى الثالث من مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وذلك لأن هذه الإفصاحات الإضافية ستمنح مستخدمي القوائم المالية الفرصة لتقييم جودة الإفتراضات التي بنيت عليها قياسات القيمة العادلة، وما إذا كانت هذه الإفتراضات متحفظة أو محايدة أو متفائلة، مما يقلل من دوافع المديرين من إستخدام إفتراضات متفائلة (Chen,2020,p.440).
4. يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن يقدم إرشادات إضافية فيما يتعلق بمعيار (IFRS 13)، بحيث تسمح هذه الإرشادات للمنشآت في أوقات الأزمات المالية بالإفصاح عن القيمة العادلة طبقاً للمستوى الثالث، بدلاً من تقييمات المستوى الأول والمستوى الثاني (بمعنى عدم الإلتزام الصارم بمستويات التسلسل الهرمي)، مع ضرورة إلزام المجلس للمنشأة بالإفصاح عن مدخلات المستوى الثالث الجوهرية وحساسية القيم العادلة للتغيرات في مدخلات النموذج المستخدم في قياسات القيمة العادلة (Belze,2020,p.210).

5. يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إضافة فقرة للمعيار (IFRS 13)، تلزم المنشآت بضرورة وجود لجنة داخلية تسمى لجنة القيمة العادلة تتشكل من عدة أعضاء تتوفر لهم الخبرة العلمية والمهنية والكفاءة فيما يتعلق بتقييم الأصول والإلتزامات المالية والأصول غير المالية من خلال إرتباطهم بالأسواق وآلياتها (Adwan,2020,p.42).

➡ رابعا: الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة كورونا (COVID-19) على القياس والإفصاح المحاسبي

تهتم مهنة المحاسبة بالقيام بمجموعة من الوظائف من خلال تحديد العمليات وقياسها والإفصاح عنها بغرض مساعدة المستخدمين في إتخاذ القرارات، ومهنة المحاسبة شأنها شأن أي مهنة أخرى تتأثر بالبيئة المحيطة، ولا يمكن أن تعمل بدون أخذ تلك التغيرات في الإعتبار، وفي إطار الأزمة الحالية المتعلقة بمواجهة إنتشار فيروس كورونا (COVID-19)، والإجراءات والتدابير التي إتخذتها الدول ومنها مصر لمواجهة تلك الأزمة، فإن أزمة فيروس كورونا سوف تؤثر على أهم وظيفتين للمحاسبة وهما القياس والإفصاح، ويمكن تناول ذلك على النحو التالي:

1. أثر أزمة فيروس كورونا (COVID-19) على القياس المحاسبي

يُعتبر القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغرض إتخاذ القرارات المناسبة، وعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار (شادو عبداللطيف، 2013، ص7).

تري الباحثة؛ أن وظيفة القياس ترجع أهميتها لأنها تقوم بالتعبير عن العمليات في مختلف الأنشطة في شكل أرقام وبيانات لتوفير معلومات تساعد في إتخاذ القرارات.

تتعدد البدائل التي تستخدم في القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية وفقاً لما تناولته معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التقارير المالية (IFRS)، ويعتبر القياس بالاعتماد على التكلفة التاريخية من أهم أسس القياس المستخدمة في الفكر المحاسبي، ولكن مع كثر الإنتقادات الموجهة إليها، تم التحول إلى القيمة العادلة كأساس قياس محاسبي يُعبر بموضوعية عن قياس البنود، واللجوء إلى مبدأ التكلفة

التاريخية في أضيق الحدود، وتم إصدار معيار ينظم ذلك القياس للقيمة العادلة وهو معيار (IFRS 13)، كما أن الأزمة الحالية لفيروس كورونا والإجراءات المتبعة للحد من إنتشار هذا الفيروس سوف يكون لها تأثير على القياس المحاسبي من خلال الآتي (محمد زيدان، 2020، ص15):

• التأثير على القياس المحاسبي بالاعتماد على القيمة العادلة

حيث يشير المستوى الأول لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار (IFRS 13)، الذي يعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة في سوق نشط، حيث أنه في ظل أزمة فيروس كورونا (COVID-19) ينتشر الجشع بين التجار ويكون هناك مغالاة غير طبيعية في كافة الأسعار نظراً للعديد من العوامل مثل انخفاض الإنتاج وتأثر الصناعة بتلك الأزمة، وتوقف حركة المطارات وإنتقال الأفراد والسلع، وساهم ذلك كله إلى مضاعفة بعض الأسعار أضعاف كثيرة، ومن ثم فإن القيمة العادلة هنا بالاعتماد على أسعار السوق لا تعبر عن القيمة الحقيقية لكافة السلع والخدمات، مما يؤثر على قياس بنود الأصول والإلتزامات المدرجة بالقوائم المالية، وكذلك التأثير على إضمحلال قيمة الأصول، وتقييم بنود المخزون (Accountancy Europ, 2020).

في ذات السياق؛ تناولت دراسة (Zhang et al, 2020) مدى تعرض الأسواق المالية للمخاطر في ظل أزمة فيروس كورونا، وإنعكاس ذلك على أسعار السوق، وتوصلت الدراسة إلى تعرض الأسواق المالية في ظل أزمة فيروس كورونا إلى العديد من المخاطر المالية، والتأثير على أسعار الأسهم بتلك الأسواق، مما يؤثر على قياس القيمة العادلة في تلك الأسواق.

• التأثير على قيمة الأصول والإلتزامات المالية

حيث أن تخفيض البنك المركزي لمعدل الفائدة بواقع (3%) واحتمالات تغير أسعار الصرف، سوف يترتب عليه انخفاض قيمة تلك الأصول والإلتزامات المرتبطة بسعر الفائدة السائد في السوق، وأسعار الصرف السائدة.

• التأثير على تصنيفات الإلتزامات المالية بين متداول وغير متداول

حيث أن هذه الأزمة سوف يكون لها تأثير على تعجيل بعض الإلتزامات وسدادها بغض النظر عن مدتها التعاقدية ومن ثم تصبح إلتزامات متداولة، وكذلك ربما نكون بحاجة إلى تصنيف جديد من الإلتزامات يسمى الإلتزامات الطارئة.

• التأثير على حقوق الملكية

لا شك أن أزمة إنتشار فيروس كورونا لها العديد من الآثار السلبية على الأوضاع الاقتصادية في البلاد، ومن أهم تلك الآثار هي التدهور الحاد للأسهم في سوق الأوراق المالية، وكذلك سوف تتأثر أرباح الشركات بشكل سلبي وسوف يؤثر ذلك بالسلب على الأرباح المحتجزة والاحتياطيات وينعكس ذلك على إنخفاض قيمة حقوق الملكية.

• التأثير على الأحداث اللاحقة (Deloitte,2020,p.3)

حدث إنتشار أزمة فيروس كورونا خلال الربع الأول من عام 2020، وتمثل هذه الفترة بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية، وطبقاً للمعيار المصري رقم (7) الأحداث اللاحقة تعرف بأنها " تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها "

يبقى التساؤل إلى أي مدى يمكن تصنيف أحداث أزمة كورونا ضمن الأحداث اللاحقة للشركات، وهل تتطلب تلك الأحداث تعديلات في القوائم المالية أم لا؟، ويشير المعيار المصري رقم (7)، إلى أن الأحداث اللاحقة التي تستوجب تعديل في القوائم المالية هي الأحداث التي توفر دليل عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم المالية، بينما الأحداث اللاحقة التي لا تستوجب تعديل تشير إلى الأحداث التي نشأت بعد تاريخ إعداد التقارير المالية.

2. أثر أزمة فيروس كورونا (COVID-19) على الإفصاح المحاسبي

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 إتخاذ القرارات الاستراتيجية لتعاملاتهم مع منشأة الأعمال، وجدير بالذكر أن الشركات المساهمة تقوم بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، وبناءً عليه يتم

تحديد مدى إلتزام هذه الشركات بالإفصاح عن كافة البنود والعناصر بالقوائم المالية الإلزامية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) العرض والإفصاح العام، وكذلك ماهية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والتي يستخدمها مستخدمي القوائم المالية لإتخاذ 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 (غريب محمد، 2021، ص221).

وفقاً 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) شهراً 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, p.32).

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

1. 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 الإيضاح حول التأثير المحتمل لفيروس كورونا (COVID-19).

2. ينبغي 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 بفيروس كورونا (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 فيروس كورونا (COVID-19).

3. وضع حواشي للبيانات المالية، إذا كانت المشاكل المتعلقة بفيروس كورونا (COVID-19) تؤثر بشكل جوهري على حسابات منشآت الأعمال، فقد تطلب (GAAP) الأمريكية تقديم إفصاح لاحق يتعلق بالتأثير المحتمل لفيروس كورونا في البيانات المالية، وقدمت العديد من منشآت الأعمال إفصاح للتأثير المحتمل لفيروس كورونا على أرباحهم، خاصة فيما يتعلق بالتأثير المحتمل على توجيه الإيرادات والأرباح للفترة المستقبلية، وعند تحديد طبيعة ومدى عمليات الإفصاح المطلوبة.

4. ينبغي على المؤسسات تقديم إفصاح حول الضوابط والإجراءات المحددة للمخاطر الناشئة.

مما سبق ترى الباحثة؛ أن إنتشار أزمة فيروس كورونا (COVID-19) أثر على أنشطة جميع منشآت الأعمال، وبالتالي أثر على المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المعدة قبل إنتشار فيروس كورونا (COVID-19) وبعده، والتي قد تؤثر على استمرارية منشآت الأعمال واستدامتها، ومن أجل مواجهة هذه المخاطر الداخلية والخارجية يتطلب الأمر ضرورة بذل الجهد والتكاتف بين المنظمات المهنية؛ لدعم أسس الإفصاح المحاسبي بالشكل الذي يخدم منشآت الأعمال، ويحد من أثر مخاطر إنتشار فيروس كورونا 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.

12. إختبارات الفروض

يتناول هذا الجزء من الدراسة توضيح الكيفية التي تم بها إختبار فروض الدراسة، ونتائج إختبار تلك الفروض، وذلك على النحو التالي:

الأسلوب التحليلي المستخدم في إختبار فروض الدراسة:

قامت الباحثة بإستخدام تحليل الارتباط والانحدار الخطي المتعدد والبسيط لقياس تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع و تتمثل فروض الدراسة :

- **الفرض الأول:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي.
- **الفرض الثاني:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة وبين جودة الإفصاح المحاسبي.
- **الفرض الثالث:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول الرأسمالية.

❖ إختبار الفرض الأول

◆ ينص هذا الفرض على:

" لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي "

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض نقوم بعدد من الإختبارات كما يلي:

1. معامل الارتباط:

مصفوفة الارتباط للفرض الأول

المتغير التابع	المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	المتغير المستقل
جودة الإفصاح المحاسبي	0.0000	** 0.677	أزمة فيروس كورونا

** دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود ارتباط طردي ذو دلالة معنوية، وذلك عند مستوى معنوية (0.01) بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.677)، وهي قيمة مرتفعة وتعكس قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين.

2. تحليل التباين (ANOVA Test):

تحليل التباين للفرض الأول

إختبار (F)		متوسط المربعات	مجموع المربعات	البيان
القيمة المعنوية	القيمة	2.956	35.468	الإنحدار
0.0000	167.854	0.018	1.532	الخطأ

** دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة إنحدارية بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث كانت قيمة إختبار (F) هي (167.854) وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.01) وتدل على صحة العلاقة الإنحدارية وجوهريّة العلاقة بين المتغيرين.

3. معامل التحديد:

معامل التحديد للفرض الأول

الخطأ المعياري	R	R ²	البيان
0.13270	0.979	0.959	معامل التحديد

يتضح من الجدول السابق أن معامل التحديد (R²) يساوي (0.959)، وهو يعني أن أزمة فيروس كورونا تفسر جودة الإفصاح المحاسبي بنسبة (95.9%)، أما النسبة الباقية تفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الإنحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.

مما سبق يتضح عدم قبول الفرض الأول، وقبول الفرض البديل أي أن:

" توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين جودة الإفصاح المحاسبي

"

❖ إختبار الفرض الثاني

◆ ينص هذا الفرض على:

" لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة وبين

جودة الإفصاح المحاسبي "

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض نقوم بعدد من الإختبارات كما يلي:

1. معامل الارتباط:

مصنوفة الارتباط للفرض الثاني

المتغير التابع	المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	المتغير المستقل
جودة الإفصاح المحاسبي	0.0000	** 0.759	القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود ارتباط طردي ذو دلالة معنوية، وذلك عند مستوى معنوية (0.01) بين القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة وبين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.759)، وهي قيمة مرتفعة وتعكس قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين، حيث كلما زاد تطبيق القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة كلما زادت جودة الإفصاح المحاسبي.

2. تحليل التباين (ANOVA Test):

تحليل التباين للفرض الثاني

إختبار (F)		متوسط المربعات	مجموع المربعات	البيان
المعنوية	القيمة	4.092	32.737	الإنحدار
0.0000	87.342	0.047	4.263	الخطأ

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة إنحدارية بين القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة وبين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث كانت قيمة إختبار (F) هي (87.342) وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.01) وتدل على صحة العلاقة الإنحدارية وجوهريّة العلاقة بين المتغيرين.

3. معامل التحديد:

معامل التحديد للفرض الثاني

البيان	R ²	R	الخطأ المعياري
معامل التحديد	0.885	0.941	0.21645

يتضح من الجدول السابق أن معامل التحديد (R^2) يساوي (0.885)، وهو يعني أن القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة يفسر جودة الإفصاح المحاسبي بنسبة (88.5%)، أما النسبة الباقية تفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الإنحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.

مما سبق يتضح عدم قبول الفرض الثاني، وقبول الفرض البديل أي أن:

" توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين القياس المحاسبي بإستخدام القيمة العادلة وبين جودة الإفصاح المحاسبي "

❖ إختبار الفرض الثالث

◆ ينص هذا الفرض على:

" لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول الرأسمالية "

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض نقوم بعدد من الإختبارات كما يلي:

1. معامل الارتباط:

مصنوفة الارتباط للفرض الثالث

المتغير التابع	المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	المتغير المستقل
القيمة العادلة للأصول الرأسمالية	0.0000	0.959**	أزمة فيروس كورونا

** دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود ارتباط طردي ذو دلالة معنوية، وذلك عند مستوى معنوية (0.01) بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول الرأسمالية، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.959)، وهي قيمة مرتفعة وتعكس قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين.

2. تحليل التباين (ANOVA Test):

تحليل التباين للفرض الثالث

إختبار (F)		متوسط المربعات	مجموع المربعات	البيان
المعنوية	القيمة	2.925	35.100	الإنحدار
0.0000	133.899	0.022	1.900	الخطأ

** دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة إنحدارية بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول الرأسمالية، حيث كانت قيمة إختبار (F) هي (133.899) وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (0.01) وتدل على صحة العلاقة الإنحدارية وجوهريّة العلاقة بين المتغيرين.

3. معامل التحديد:

معامل التحديد للفرض الثالث

الخطأ المعياري	R	R ²	البيان
0.14780	0.974	0.949	معامل التحديد

يتضح من الجدول السابق أن معامل التحديد (R²) يساوي (0.949)، وهو يعني أن أزمة فيروس كورونا تفسر القيمة العادلة للأصول الرأسمالية بنسبة (94.9%)، أما النسبة الباقية تفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الإنحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.

مما سبق يتضح عدم قبول الفرض الثالث، وقبول الفرض البديل أي أن:

" توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية ما بين أزمة فيروس كورونا وبين القيمة العادلة للأصول
الرأسمالية "

13. نتائج البحث

تهدف الباحثة من إعداد هذا البحث بشكل عام إلى بيان أثر أزمة كورونا على جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وذلك في ظل القياس العادل للأصول الرأسمالية، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف فقد إشتمل البحث على دراسة نظرية وتطبيقية، ويمكن توضيح أهم النتائج الخاصة بالشقين النظري والتطبيقي للبحث كالتالي:

1. أن محاسبة القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق وليس خاص بالمنشأة، كما تُعتبر من أكثر المبادئ إثارة للجدل، وهي ناتجة عن تغييرات جذرية في قياس الأصول والخصوم، حيث لم تعد تعتمد التقارير المالية على مبدأ التكلفة التاريخية وذلك لأسباب عديدة.
2. أنه يمكن إستنباط المبررات الرئيسية التي تدافع عن ظهور القيمة العادلة في القياس المحاسبي من المنطلق التي تهدف إليه التقارير المحاسبية، والتي تسعى إلى تزويد مستخدميها بمعلومات مفيدة في إتخاذ القرارات، وأنه يجب على المنشأة استخدام أساليب تقييم مناسبة وفقاً للأحداث الاقتصادية والتي تتيح لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة.
3. أن مفاهيم قياس القيمة العادلة نوعان، مفاهيم تعتمد على السوق في تحديد القيمة العادلة ومفاهيم يتم تحديدها وفقاً لمفاهيم محاسبية أخرى مثل القيمة القابلة للتحقق، صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية وتكلفة الإحلال.
4. أن المعايير المحاسبية توفر تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة، يرتب مدخلات تقديرها وفقاً لموثوقيتها، ويعطي هذا الترتيب الهرمي الأولوية لتقنيات التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة في ثلاث فئات واسعة، حيث تمثل مدخلات المستوى الأول الدلائل الأكثر موثوقية في قياس القيمة العادلة، أما مدخلات المستوى الثالث تشير إلى الأدلة الأقل موثوقية.

14. توصيات البحث

1. متابعة أحدث الإصدارات ومعايير المحاسبة الدولية والأمريكية فيما يتعلق بالقيمة العادلة، وإستخلاص الملائم منها لبيئة الممارسات المحاسبية المصرية.
2. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإلزام الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بإنشاء لجنة داخلية تسمى لجنة القيمة العادلة لضمان سلامة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
3. ضرورة إلزام الشركات التي تتعامل في الإستثمارات المالية بالإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة للإستثمارات المالية لكل مجموعة من تصنيفات الإستثمارات المالية، وأي معلومات أخرى قد تكون ضرورية لبث الثقة لدى المساهمين وتقليل المخاطر التي يتعرضون إليها.
4. ضرورة وضع معيار محاسبي ينظم عملية القياس والإفصاح المحاسبي في ظل الكوارث والأزمات.
5. ضرورة أن تتضمن التقارير المتكاملة للشركات تقرير يتضمن معلومات تفصيلية عن الأزمة وإدارتها وأثرها على الشركة، بالشكل الذي يُساهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير المالية.

15. قائمة المراجع

❖ المراجع العربية:

➤ الكتب:

1. طارق عبدالعال حماد، (2006)، "موسوعة معايير المحاسبة الدولية: الأدوات المالية"، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية.

➤ الدوريات:

1. غريب محمد محمد، (2021)، "معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الإستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (Covid-19)"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ص ص 201-244.

2. دينا كمال عبدالسلام، (2021)، "أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري المعدل إضمحلال قيمة الأصول في ظل جائحة كورونا (Covid-19) على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية-دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ص ص 658-715.

3. محمد زيدان إبراهيم، (2020)، "الإنعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (Covid-19) - رؤية تحليلية من منظور محاسبي"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع، ص ص 1-27.

4. وليد سمير عبدالعظيم، (2020)، "أثر إنتشار جائحة كورونا (Covid-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها:دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الأول، المجلد الثاني، ص ص 1145-1229.

5. إبراهيم محمد الطحان، (2020)، "الآثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع، ص ص 1-84.

➤ الرسائل العلمية:

1. موسى بن التاج،(2018)،"أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية:دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة،الجزائر.
2. فاطمة بدوي محمد،(2018)،"المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية:دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير،كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين،السودان.
3. بيان زاهر عبدالغني،(2015)،"أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على القيمة العادلة في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
4. إبراهيم محمد الطحان،(2017)،"أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
5. شادي عبداللطيف،(2013)، " القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية(IFRS/IAS) - دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.
6. يوسف أحمد العوضي،(2015)، " القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره على جودة القوائم المالية "،رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

المراجع الأجنبية: ❖

1. Nurcahyono Nurcahyono, Fatmasari Sukesti, Alwiyah Alwiyah,(2021)," COVID 19 Outbreak and Financial Statement Quality: Evidence from Central Java", Vol 12, issue 2, April , available at <https://journal.unesa.ac.id/index.php/aj>.
2. Jasim Idan Barrak,(2020)," Uses of the Revised Exchange Rate to Maintain Fair Value of Assets under Covid-19 Crisis," Industrial Engineering & Management Systems, Vol 19, No 4, December, pp.932-948.
3. Veronica Tibiletti,(2021)," The Impact of COVID-19 on Financial Statements Results and Disclosure: First Insights from Italian Listed

- Companies,” *Universal Journal of Accounting and Finance*, Vol .9, No.1, pp.54-64.
4. Joshi, P.,(2020),,“Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges”, *International Journal of Auditing and Accounting Studies*,Vol.(2),No(1).
 5. Roman Chugumbaev, and Nina Chugumbaeva.,(2020),"Impact of the Covid-19 pandemic on the requirements for accounting and analytical support of business", <https://doi.org/10.1051/shsconf/20208901003>,pp.1-7.
 6. Toni Šušak. (2020),"The effect of regulatory changes on relationship between earnings management and financial reporting timeliness: The case of COVID-19 pandemic", *Zb. rad. Ekon. fak. Rij*, vol. 38, no. 2, P.P 453-473.
 7. Pinglin. He, Yulong Sun, Ying Zhang & Tao Li. (2020)," COVID–19’s impact on stock prices across different sectors-an event study based on the chinese stock market", *Emerging Markets Finance and Trade*, Vol. 56, No. 10, P.P 2198–2212.
 8. Mohamed Yousfi, Younes Ben Zaied, Nidhaledine Ben Cheikh, B´echir Ben Lahouel, Housseem Bouzgarrou. (2021),"Effects of the COVID-19 pandemic on the US stock market and uncertainty: A comparative assessment between the first and second waves", *Technological Forecasting & Social Change*, Vol. 162, P.P 1-12.
 9. Thorsten Sellhorn & Christian Stier,(2018),” Fair Value Measurement for Long-Lived Operating Assets: Research Evidence”, *European Accounting Review*, available at <http://www.tandfonline.com/loi/rear20>.
 - 10.Tadeusz Dudycz & Jadwiga Pra ´zników,(2020),” Does the Mark-to-Model Fair Value Measure Make Assets Impairment Noisy?: A Literature Review”, available at www.mdpi.com.
 11. David Delgado-Vaquero, José Morales-Díaz, Miguel Ángel Villacorta,(2022),” Relevance Of Fair Value Disclosures In Spanish Credit Institutions”, *Revista De Contabilidad, Spanish Accounting Review*,Vol.25,No.2, Pp.175-189.
 - 12.Tareq Zaki,(2022),”The Effect of Fair-value Accounting on the Value Relevance ofthe Balance Sheet and the Income Statement”, *Jordan Journal of Business Administration*,Vol.18,No.4,pp.501-512.
 - 13.Robert. T.; Fahnestock ‘B.; and Eric D.,(2011)," An Analysis of Fair Value Controversy", *ASBBS Annual Conference: Las Vegas*. Vol. 18 (1).

14. Watchman, A. (2012), "IFRS 13 : Evaluation fair value, Bulletin de novellas sur les IFRS, Numero special, Ferrier.
15. Skoda, Miroslav & Peter Bilka, (2012), "Fair Value Financial Statements – Advantages and Disadvantages", Journal of Studia Universitatis Vasile Goldis, Vol.22, No.1, pp.70-81.
16. Badia, Marc. Duro. M, Penalva. F and Stephen Ryan. (2015), "Conditionally Conservative Fair Value Measurements" , Columbia Business School Research, Paper No.15-30(August), pp.1-62 Available at : <http://www.ssrn.com>.
17. Leggett, Denis, Wilkins, A and Stanley Clark. (2015). " The Frequency, Magnitude, and Measurement Subjectivity Associated With Liabilities Reported at Fair Value" Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol.19, No.1, pp.160-170.
18. Ronen, j, 2008, "To fair value or not to fair value : broader prospective" , Abacus, 44 (2) , p181-208.
19. Turley, S. 2008, "Discussion of Ronen : To fair value or not to fair value : Abroad prospective", Abacus, 44(2) p209-216.
20. McDonough, R., Panaretou, A., Shakespeare, C. (2020). Fair value accounting: Current practice and perspectives for future research Journal of Business Finance and Accounting, 47 (3-4), pp. 303-332.
21. Oyewo, B., Emebinah, E., Savage, R. (2020). Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates: Some evidence from the field (2020) Journal of Financial Reporting and Accounting, 18 (1), pp. 51-75.
22. Ghosh, C., Liang, M., Petrova, M.T. (2020). The Effect of Fair Value Method Adoption: Evidence from Real Estate Firms in the EU Journal of Real Estate Finance and Economics, 60 (1-2), pp. 205-237.
23. Waroonkun, S., & Ussahawanitchakit, P., (2011) , Accounting Quality , Accounting Performance, and firm survival : An Empirical investigation of Thai-List firms, international journal of Business Research, Vol.11, No.4: 118 – 143.
24. Adwan, S., Alhaj-Ismael, A., Girardone, C. (2020). Fair value accounting and value relevance of equity book value and net income for European financial firms during the crisis Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 39, art. no. 100320.
25. Badia, Marc. Duro. M, Penalva. F and Stephen Ryan. (2015), "Conditionally Conservative Fair Value Measurements" , Columbia Business School Research, Paper No.15-30(August), pp.1-62 Available at : <http://www.ssrn.com>

-
26. Belze, L., Larmande, F., Schneider, L. (2020). Transaction Costs, Option Prices, and Model Risk in Fair Value Accounting *European Accounting Review*, 29 (2), pp. 201-232.
 27. Chen, X., Hellmann, A., Mithani, S.R. (2020). The Effect of Fair Value Adjustments on Dividend Policy Under Mandatory International Financial Reporting Standards Adoption: Australian Evidence *Abacus*, 56 (3), pp. 436-453.
 28. DeFond, M., Hu, J., Hung, M., Li, S. (2020). The effect of fair value accounting on the performance evaluation role of earnings *Journal of Accounting and Economics*, 70 (2-3), art. no. 101341 7.