

تأثیر ویروس کرونا بر گزارشگری مالی

علی علی پور فلاح پسند ✍️

مقدمه

ویروس کرونا (کووید ۱۹) تاکنون ضربه‌های درخور توجهی به بازارهای مالی جهانی وارد کرده است. این موضوع ممکن است برای بسیاری از شرکتها با پیامدهای حسابداری همراه باشد (Deloitte, 2020). وقوع فاجعه با پیامدهای بسیاری برای گزارشگری مالی همراه است. برخی از این پیامدها شامل کاهش



ارزش داراییها، طبقه‌بندی زیانها در صورت سودوزیان، دریافت خسارت از بیمه، و افشای بدهیهای مرتبط با پاکسازی و حذف موارد زیانبار از محیط زیست، در بسیاری موارد دیگر می‌باشد (Deloitte, 2017). امکان پیش‌بینی تمامی اتفاقات و رویدادهای تاثیرگذار بر صورتهای مالی شرکتها موضوعی امکان‌پذیر نیست. در نتیجه، تهیه‌کنندگان گزارشهای مالی ملزم شده‌اند تا رویدادهایی را که مرتبط یا غیرمرتبط با فعالیتهای شرکت می‌باشند به صورت اقلامی جداگانه در صورتهای مالی دوره وقوع رویداد شناسایی کنند. این‌گونه وقایع جدا از نتایج مثبت یا منفی، باید در صورتهای مالی شرکتها افشا شوند.

گسترش ویروس کووید ۱۹، علاوه بر آثار اجتماعی این همه‌گیری جهان‌شمول، فعالیتهای اقتصادی را نیز زیر تاثیر قرار داده است (PwC, 2020). در برهه زمانی کنونی، حسابداران و حسابرسان موظفند نقش موثر خود را برای آگاهی بخشی و نظارت بر فرایندهای گزارشگری مالی انجام دهند. در نتیجه، این نوشتار به ارائه برخی از موارد بااهمیت صورتهای مالی می‌پردازد که ممکن است زیر تاثیر رویداد مزبور نیازمند تعدیل و افشا باشد. به بیان دیگر، توجه لازم از جانب حسابداران، شامل مواردی است که نه تنها به دلیل ناشناخته و پیش‌بینی نشده بودن وقوع همه‌گیری است، بلکه به علت امکان ایجاد تغییر یک رویداد خارجی بر فعالیت واحد تجاری است. برخی از این رویدادها، در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد (Deloitte, 2020).

شواهد مربوط، مبلغ باز یافتنی ناشی از فروش یا استفاده از دارایی را اندازه‌گیری و در صورت فزونی مبلغ دفتری بر مبلغ باز یافتنی دارایی، تفاوت مربوط را به‌عنوان زیان کاهش ارزش در صورت‌های مالی منعکس سازند. شیوه اندازه‌گیری کاهش ارزش دارایی‌هایی همچون موجودی مواد و کالا، سرمایه‌گذارهای جاری، و دارایی‌های ایجاد شده از طریق پیمانهای بلندمدت و دارایی‌های غیر جاری (و یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به‌عنوان نگهداری شده برای فروش بر طبق استانداردهای حسابداری مربوط به این داراییها تعیین می‌گردد.

ارزشگذاری موجودیها

ارزش موجودیها بر مبنای بهای تمام شده یا ارزش خالص باز یافتنی^۲ هر کدام که کمتر باشد، تعیین می‌شود (Deloitte, 2020). طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ ایران، موجودی مواد و کالا باید بر مبنای «اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش» تک تک ارقام یا گروه‌های ارقام مشابه، اندازه‌گیری شود. در محیط اقتصادی دارای چالش، تعیین ارزش خالص باز یافتنی می‌تواند با چالش و نیاز به بررسی موشکافانه در تاریخ گزارشگری مالی همراه باشد. بنابراین، در صورتی که سطح تولید در یک شرکت پایین باشد (به‌عنوان مثال، به دلیل توقف موقت خط تولید)، در این صورت شرکت برای کسب اطمینان از این که هزینه‌های سربار ثابت در دوره‌ای که واقع شده‌اند شناسایی گردیده‌اند، نیازمند بازنگری در تعیین بهای تمام شده موجودیها است (Deloitte, 2020).

به دلیل ماندن نیروی کار در خانه، شرکتها ممکن است با پدیده ظرفیت خالی استفاده نشده تولید مواجه شوند. در خلال فرایند تولید عادی، هزینه‌های سربار ثابت باید بر مبنای هر واحد تولید به بهای تمام شده موجودیها تخصیص یابد. در حالی که در زمانی که سطح تولید غیر عادی است (سطح تولید کمتر از میزان عادی باشد)، هزینه‌های سربار مازاد نباید به بهای تمام شده موجودیها تخصیص یابد؛ بلکه باید به‌عنوان هزینه در دوره مربوط که واقع شده است، شناسایی گردد.

تجهیزاتی که به‌صورت موقت بدون متصدی بوده یا به‌طور کامل متوقف شده‌اند، باید همچنان مستهلک شوند.

زیان حاصل از داراییهای غیر مالی همچون سرقتی

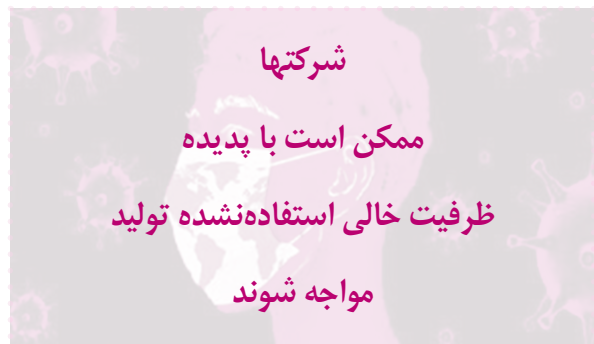
این امکان وجود دارد تا شرکتها زیانهای حاصل از همه‌گیری کووید ۱۹ بر داراییها را ارزیابی کنند. عملکرد مالی آنها شامل محاسبه جریان نقدی و درآمدهای آتی، ممکن است زیر تاثیر مستقیم و غیرمستقیم رویدادهای کنونی و آینده قرار گیرد. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (IAS 36) با عنوان «کاهش ارزش داراییها» از شرکتها می‌خواهد تا نسبت به آزمون کاهش ارزش داراییها (به‌عنوان مثال، محاسبه مبلغ قابل‌باز یافت واحد مولد نقدینگی^۱ که در برخی موارد ارزش آن کاهش یافته است) در پایان هر دوره مالی و زمانی که هرگونه نشانه‌ای برای تعیین این موضوع وجود دارد که ارزش واحد مولد نقدینگی کاهش یافته است، اقدام کنند. نشانه‌های کاهش ارزش داراییها شامل (اما نه محدود به) تغییری درخور ملاحظه در طول دوره مالی یا آینده کوتاه مدت است که آثار منفی بر شرکت می‌گذارد (Deloitte, 2020). این تغییرها ممکن است شامل مواردی از جمله موارد زیر باشد:

- محیط اقتصادی یا تجاری که شرکت در حال فعالیت در آن است، و
- حدود یا طرق استفاده از داراییها یا پیش‌بینی استفاده از آنها در آینده (به‌عنوان مثال، پیش‌بینی می‌شود فعالیت‌های مرتبط با دارایی اسقاط شده متوقف گردد یا دوباره سازماندهی شود. لذا برنامه‌ریزی اسقاط دارایی مربوط و پیش از تاریخ اسقاط، ضروری است).

در نتیجه آثار همه‌گیری کووید ۱۹، شرکت‌های خاص نیازمند انجام ارزیابیهای کاهش ارزش داراییها می‌باشند (علاوه بر موارد اشاره شده، جهت آزمون تعیین کاهش ارزش داراییها، دست‌کم محاسبه سالانه سرقتی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامشخص، لازم است) (Deloitte, 2020). بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳۲ ایران، شرکتها باید با به‌کارگیری روشهای خاص اطمینان به‌دست آورند که ارزش داراییها بیش از مبلغ باز یافتنی شناسایی نمی‌گردد. این موضوع با توجه به رویداد کووید ۱۹، در عموم شرکتها صادق خواهد بود.

به‌بیان دیگر، واحدهای اقتصادی مشمول گزارشگری مالی موظف هستند تا نشانه‌های درون و برون سازمانی دال بر کاهش ارزش داراییها را ارزیابی کرده و در صورت وجود

تنها در صورتی استهلاک متوقف می‌گردد که تجهیزات مربوط به صورت دائمی متوقف شوند (PwC, 2020). در مقطع کنونی، بسیاری از شرکتها اقدام به توقف خطوط تولید خود کرده‌اند. این موضوع هزینه‌های دوره را به میزان درخور توجهی در پایان سال مالی ۱۳۹۸ افزایش خواهد داد. لذا شرکتها باید به صورت جداگانه نسبت به توجیه افزایش هزینه‌های مربوط در صورتهای مالی اقدام کنند. همچنین، به دلیل این که افزایش چشمگیر هزینه‌های ثابت تولید در پایان سال مالی رخ داده است، نیاز به توجه بیش از پیش به انقطاع زمانی هزینه‌ها غیرقابل چشم‌پوشی است.



هزینه زیان اعتباری مورد انتظار

قرض‌گیرندگان نگران انجام تعهدهای تسهیلاتی هستند که به دلیل بروز رویداد همه‌گیری کرونا زیرتاثیر قرار گرفته است (Nilsen, 2020). رخداد کووید ۱۹ می‌تواند بر توان قرض‌گیرندگان اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی در بازپرداخت تعهدها تاثیر بگذارد. قرض‌گیرندگان حقیقی یا حقوقی ممکن است به طور خاص در معرض آثار اقتصادی جغرافیایی یا صنعتی قرار گیرند. به طور گسترده‌تر، کاهش پیش‌بینی‌ها در خصوص پیشرفت اقتصادی می‌تواند منتج به افزایش زیان ناشی از نکول توسط بسیاری از قرض‌دهندگان شود و نرخ زیان ناشی از نکول به دلیل کاهش ارزش وثیقه متواتر کاهش می‌یابد. همچنین، این موضوع موجب کاهش ارزش داراییها خواهد شد (Deloitte, 2020). براساس استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9) با عنوان «ابزار مالی»، شرکتها باید زیان اعتباری مورد انتظار^۳ را به‌نحوی

محاسبه کنند که:

• مبلغی بی‌طرفانه و با اعمال ضریب احتمال محاسبه شده و خروجیهای متعدد ارزیابی شده باشد. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹، نیاز به برآورد کردن بهترین و بدترین سناریوهای آینده نیست؛ بلکه باید احتمال تحقق و تحقق نیافتن، در برآورد زیان اعتباری در نظر گرفته شود؛ حتی اگر به احتمال زیاد، نتیجه بدون زیان باشد.

• ارزش زمانی پول در نظر گرفته شده باشد (Deloitte, 2020) که این موضوع به معنای تنزیل زیان اعتباری مورد انتظار در تاریخ گزارشگری مالی به نرخ بهره موثر در تاریخ شناخت اولیه است. موضوع تنزیل، همواره از مباحث بحث‌برانگیز گزارشگری مالی در کشور ما بوده است؛ اگرچه تنزیل در برخی از استانداردهای ملی نیز الزام شده، ولی در عمل توجه چندانی به آن نشده است (کرزبر، ۱۳۹۶).

• اطلاعات معقول و قابل استناد که بدون هزینه یا تلاش غیرضروری در تاریخ گزارشگری مالی در دسترس باشد. این اطلاعات می‌تواند شامل رویدادهای گذشته، شرایط جاری و شرایط اقتصادی قابل پیش‌بینی آینده باشد.

زیان اعتباری مورد انتظار بر حسابهای دریافتی تجاری، وامها، اوراق قرضه و زیانهای شناسایی شده در اندازه‌گیری تعهدهای وامها و قراردادهای ضمانت مالی قابل اعمال است. مبلغ و زمان زیان اعتباری مورد انتظار و نیز احتمال تخصیص آن باید بر مبنای اطلاعات عقلانی و مستند که بدون هزینه یا تلاش غیرضروری در تاریخ گزارشگری مالی و بدون نیاز به ادراک عمل در دسترس هستند صورت پذیرد.

اندازه‌گیری ارزش منصفانه

مجموعه صورتهای مالی باکیفیت، فهم‌پذیر و حمایت‌پذیر، از نظر جهانی پذیرفته شده و مبتنی بر اصولی است که به طور واضح به هم مرتبط است. استانداردها در صورتهای مالی و سایر گزارشهای مالی، اطلاعات شفاف و مقایسه‌پذیر و باکیفیت برای کمک به سرمایه‌گذاران، مشارکت‌کنندگان بازارهای سرمایه مختلف جهانی و دیگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، به منظور تصمیم‌گیری اقتصادی فراهم می‌آورد (De George, et al., 2016). اندازه‌گیری ارزش

حسابها منعکس و در صورتهای مالی افشا کنند.

بازبینی برنامه‌ها

در محیط اقتصادی دشوار که با مشکلات متعدد در تامین منابع مالی همراه است، یک شرکت امکان دارد قصد بر انجام و پیاده‌سازی برنامه‌های بازبینی شده مانند برنامه‌های فروش، یا توقف فعالیت یا کوچک‌کردن (موقت یا دائمی) فعالیتها را داشته باشد. برنامه‌هایی از این نوع، نیازمند در نظر گرفتن موارد زیادی است؛ از جمله (Deloitte, 2020):

- این‌که شرکت دارای برنامه رسمی تفصیلی برای تجدیدساختار بوده و انتظاراتی موجود را مبنی بر برنامه‌هایی که زیرتاثیر شرایط قرار گرفته‌اند، ارتقا داده است. عمل بازبینی و تجدیدساختار برنامه با اجرای برنامه و تعیین موارد اصلی که زیرتاثیر شرایط موجود قرار گرفته‌اند، شروع می‌شود. تنها در صورتی که دو شاخص یادشده یعنی وجود برنامه تفصیلی و ارتقای انتظاراتی مبتنی بر شرایط جدید، وجود داشته باشد، ذخیره بازبینی برنامه‌ها باید شناسایی گردد؛ و
- در صورتی که هریک از بخشهای شرکت با شرایط کنونی برای فروش سریع آماده بوده و تکمیل فروش مربوط در بازه زمانی یک‌ساله محتمل است. بنابراین، داراییها و بدهیهای قابل‌واگذاری باید آماده برای فروش طبقه‌بندی شده و با کسر هزینه‌های فروش از ارزش منصفانه آنها (در صورتی که از ارزش جاری کمتر باشد) از دفاتر حذف گردند.

نقض شرایط بدهیها (شامل آثار بر طبقه‌بندی بدهیها به‌عنوان کوتاه یا بلندمدت)

شرایط تجاری بی‌ثبات و کمبود جریانهای نقدی در نواحی دچار همه‌گیری می‌توانند ریسک نقض شرایط بدهی توسط شرکت را افزایش دهند. شرکتها باید نحوه تاثیرگذاری نقض شرایط وام پرداختی را از جنبه تاخیر در زمان پرداخت مربوط و مشکلات در پرداخت سایر بدهیها (براساس اولویت پرداخت شوند)، تعیین کنند. همچنین این موضوع که چگونه نقض شرایط بدهیها ممکن است نحوه طبقه‌بندی آنها را در تاریخ گزارشگری مربوط تغییر دهد، باید توسط شرکتها بیان شود. در صورتی که نقض تعهد در تاریخ گزارشگری مالی یا قبل از

منصفانه^۴ (همچون مواردی در اندازه‌گیری ابزار مالی خاص یا سرمایه‌گذاری در املاک) باید منعکس‌کننده دیدگاه فعالان بازار و داده‌های بازار در شرایط موجود در تاریخ اندازه‌گیری باشد. در صورت انتظار از وجود جریانهای نقدی آتی مرتبط با داراییها یا بدهیهای موجود در تاریخ ترازنامه، شرکتها نیازمند توجه خاص به اندازه‌گیری ارزش منصفانه براساس ورودیهای غیرقابل‌کنترل (در برخی موارد اشاره به اندازه‌گیریهای سطح ۳ دارد) هستند، و کسب اطمینان از این‌که **ورودیهای غیرقابل‌کنترل**^۵ برای تعیین نوع انعکاس آثار ناشی از کووید ۱۹ چگونه عمل می‌کنند (Deloitte, 2020).

ذخیره قراردادهای زیان‌ده

زمانی قرارداد زیان‌ده تلقی می‌شود که هزینه‌های غیرقابل‌اجتناب مرتبط با تعهدهای قراردادی بر منافع مورد انتظار دریافتی فزونی پیدا کند (Deloitte, 2020). نمونه‌های قراردادهایی که منظورکردن **ذخیره قراردادهای زیان‌ده**^۶ برای آنها پیشنهاد می‌شود شامل موارد زیر است:

- قراردادهای درآمدی که شامل جرائم تاخیر یا تحویل نشدن محصولات یا خدمات شده‌اند.
- افزایش هزینه‌های تکمیل قرارداد مشتری ناشی از جایگزینی کارکنانی که مبتلا شده، نیازمند قرنطینه بوده، یا از مسافرت ممنوع شده یا مجبور به خرید مواد مصرفی با قیمت بالاتر هستند.
- قراردادهای ارائه خدمات آموزشی یا گردشگری که شرکتها را به‌جای ارائه خدمت به شرکتها با سابقه و با دوام، ملزم به ارائه خدمات به گروه‌های کوچک‌تر می‌کند.

با توجه به شرایط موجود و احتمال ادامه‌داشتن روند توقف فعالیت شرکتها در زمینه‌های گوناگون، زیان‌ده‌بودن قراردادهای نه‌تنها در پایان دوره مالی سال ۱۳۹۸ در بسیاری از شرکتها محتمل است، بلکه این امکان وجود دارد که روند توقف کامل یا موردی برخی فعالیتها تولیدی و خدماتی در سال مالی ۱۳۹۹ نیز ادامه داشته باشد. بر این اساس، شرکتها موظف هستند تا قراردادهایی که تا پایان سال مالی به‌تمام نرسیده‌اند را بررسی و فرایندهای مربوط را ارزیابی کنند تا در صورت فزونی هزینه‌ها بر درآمدهای قراردادی ذخیره لازم را در

محتمل نباشد. لذا مدیریت باید آستانه مربوط را شناسایی و نسبت به در نظر گرفتن متغیرها اقدام کند.

شناسایی درآمدها زمانی به وقوع می‌پیوندد که مجموعه‌ای از موارد محتمل باشد. شرکتها ممکن است به فروش کالاها و خدمات به مشتریانی که به دلیل بروز همه‌گیری کرونا دچار اختلال در فعالیت شده‌اند، ادامه دهند. نه تنها شرکتها باید اقدام لازم جهت تهاتر یا منظور ساختن ذخیره برای مانده حسابهای دریافتی مشتریان را صورت دهند، بلکه شناسایی درآمد برای فروشهای جدید تنها در صورتی امکان‌پذیر است که دریافت وجه مربوط محتمل باشد (PwC, 2020).

شرکت در پایان سال مالی و پیش از تهیه صورتهای مالی باید درآمدهای قطعی را بازنگری کند تا از دریافت وجوه حاصل اطمینان معقول به دست آورد. بر اساس مفاد استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران با عنوان «درآمد عملیاتی»، از شرایط لازم جهت شناسایی درآمد حاصل از فروش، داشتن اطمینان معقول از احتمال جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری است. با توجه به این که همه‌گیری جهان شمول صنایع گوناگونی را در کشورهای مختلف زیرتاثیر قرار داده است، لذا این موضوع ریسک دریافت نشدن وجوه فروش را افزایش خواهد داد. همچنین در مواردی این امکان وجود دارد که کالاهای فروش رفته قطعی از جانب خریداران به شرکت مرجوع گردد. در شرایط کنونی باید شرکتها نسبت به برآورد میزان ذخیره لازم جهت مطالباتی که امکان وصول نشدن آنها وجود دارد، ذخیره‌های مربوط را در حسابها منظور کنند و در صورتهای مالی افشا سازند.

تداوم فعالیت

صورتهای مالی شرکتها بر مبنای فرض تداوم فعالیت تهیه می‌شود؛ تا زمانی که مدیریت تشخیص دهد موضوع تصفیه یا توقف فعالیت تجاری صورت بپذیرد و هیچگونه فعالیت جایگزین نیز در نظر نباشد. ارزیابی به منظور تعیین این که فرض تداوم فعالیت در مورد رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه لازم خواهد بود، صورت می‌پذیرد. به عنوان مثال، برای دوره مالی منتهی به ۳۱ دسامبر سال ۲۰۱۹ شرکت‌های گزارشگر

آن روی دهد و در غیاب هرگونه توافقنامه که پیش از دوره مالی منعقد شده باشد و طی آن به شرکت بدهکار حق به تعویق انداختن بدهی بیش از ۱۲ ماه پس از دوره مالی مربوط را داده باشد، طلبکار حق درخواست وجه را تا ۱۲ ماه پس از دوره مالی داشته و در این صورت، بدهی باید به عنوان جاری در صورتهای مالی طبقه‌بندی گردد. از سوی دیگر، نقض شرایط بدهی که پس از دوره مالی به وقوع پیوسته است، در صورتی که با اهمیت باشد، باید به عنوان رویداد پس از تاریخ ترازنامه در صورتهای مالی افشا گردد. همچنین، نقض بدهی پس از دوره مالی می‌تواند تداوم فعالیت شرکت را نیز زیرتاثیر قرار دهد (Deloitte, 2020).



شناسایی درآمد

توقف زنجیره توزیع^۶ و کاهش تقاضای مصرف‌کنندگان، محاسبه برخی متغیرها در شناسایی درآمد شرکتها را می‌طلبد. در نظر گرفتن متغیرها می‌تواند به اشکال گوناگونی صورت پذیرد. این موارد می‌تواند شامل حجم تخفیفها، مبلغ تخفیفها، برگشت از فروش، استرداد وجوه حاصل از فروش و مزایا و امتیازهای مشتریان باشد. متغیرهایی که امکان دارد زیرتاثیر شرایط کنونی قرار گیرند، می‌توانند مشروط به وقوع یا واقع نشدن رویدادهای آتی باشند؛ مانند کسب اهداف عملکرد یا ضرب‌الاجل مربوط، یا مشتری که خروجی خاصی را اخذ می‌کند؛ مانند توزیع‌کننده‌ای که سطح مورد انتظار حاشیه سود حاصل از فروش مجدد محصولات را کسب کرده است. در نظر گرفتن متغیرها از تاریخ آغاز قرارداد شروع و در تاریخ گزارشگری نیاز به ارزیابی مجدد دارد. اما تنها زمانی می‌توان نسبت به شناسایی متغیرها اقدام کرد که احتمال اصلاح رویداد پس از کسب اطمینان معقول

بخشی از وظایف مدیران

تعیین نحوه و میزان

افشای اطلاعات مالی و غیر مالی

در خصوص ویروس کرونا

می باشد

از روشهای استفاده از سرمایه در گردش، شامل موارد منعکس شده در موارد افشای مرتبط با مدیریت ریسک نقدینگی که براساس استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS 7) با عنوان «ابزار مالی؛ موارد افشا» بدان اشاره شده است، شامل چه مواردی می باشد. همچنین، زمانی که شرکتها از خدمات کارپردازان مالی یا موسسه های وصول مطالبات استفاده کنند، باید موارد افشای خاص مربوط به الزامهای مربوط به انتقال داراییها براساس استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ را در نظر قرار دهند. در این موارد، داراییهایی که به منظور تامین مالی شرکت به فروش رسیده اند و سیاستهای حسابداری و قضاوتهای مربوط برای تعیین مبالغ در ترازنامه و صورت جریانهای نقد، باید افشا گردد (Deloitte, 2020).

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

استاندارد بین المللی حسابداری ۱۰ با عنوان «رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری» به الزامهای حسابداری و افشای معاملات و رویدادهایی می پردازد که بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تصویب صورتهای مالی رخ می دهد. در میان سایر موضوعها، این استاندارد تعیین می کند که آیا به دلیل رویدادهای رخ داده در این فاصله زمانی، صورتهای مالی باید تعدیل شود یا فقط

مالی که به شدت زیر تاثیر ویروس کووید ۱۹ قرار گرفته اند، حتی در صورتی که آثار قابل توجه مترتب بر فعالیتهای پس از دوره مالی مربوط واقع گردد، در تهیه صورتهای مالی ملزم خواهند بود تا نسبت به مناسب بودن شرایط مربوط به فرض تداوم فعالیت، اقدام لازم را صورت دهند (Deloitte, 2020). تداوم فعالیت شرکتها را می توان از طریق صورتهای مالی و سایر منابع داخلی و خارجی جستجو کرد. برخی از معیارهای اطلاعاتی صورتهای مالی که جهت سنجش فرض تداوم فعالیت مورد استفاده قرار می گیرند، شامل موارد زیر است (بهرامفر و همکاران، ۱۳۸۴):

- فزونی کل بدهیها بر کل داراییها یا فزونی بدهیهای جاری بر داراییهای جاری؛
- نامساعد بودن نسبتهای مالی؛
- ناتوانی در پرداخت به موقع حسابهای پرداختنی؛
- اتکای بیش از حد بر استقراض کوتاه مدت برای تامین مالی داراییهای بلندمدت.

زمانی که مدیریت از ابهام با اهمیت رویداد همه گیری کووید ۱۹ بر توان ادامه تداوم فعالیت آگاه باشد، شرکت باید موارد مربوط به ابهام با اهمیت را در صورتهای مالی افشا کند (Deloitte, 2020).

مدیریت ریسک نقدینگی

اختلال در تولید و کاهش فروش می تواند پیامدهایی برای سرمایه در گردش شرکت داشته باشد. شرکتها ممکن است به دنبال مدیریت این ریسک برآیند. این موارد می تواند شامل استفاده از منابع تامین مالی جایگزین، مانند تعویق در پرداخت بدهی طلبکاران و تفاهم نامه هایی با موسسه های مالی مانند کارپردازان مالی یا موسسه های وصول مطالبات بوده که به شرکت امکان می دهد فشار مالی را از طریق واگذاری بدهیها به موسسه های مالی جهت پرداخت به طلبکاران تحمل کند. به همین ترتیب، شرکتها ممکن است به دنبال تصفیه زود هنگام حسابهای دریافتی تجاری خود از طریق موسسه های مالی خریدار حسابهای دریافتی که با تخفیف بر مبالغ صورتحسابهای همراه است، باشند.

شرکتها باید این موضوع را در نظر قرار دهند که استفاده

نکته‌های اصلی در حسابرسی صورتهای مالی

حسابرسان باید نکته‌های اصلی موجود در صورتهای مالی که با وقوع رویداد کووید ۱۹ تعدیل شده‌اند را شناسایی کنند. در ضمن، توجه به آثار احتمالی همه‌گیری کرونا بر فعالیت حسابرسان مستقل، از دیگر نکته‌هایی است که باید در برنامه‌ریزی‌ها مورد توجه قرار گیرد. احتمال افزایش ریسک حسابرسی در هر سه بخش ریسک کنترلی، ریسک کشف‌نشدن و ریسک ذاتی وجود خواهد داشت.

شرکتها

در تدوین کنترلهای داخلی خود

این‌گونه رویدادها را

به‌طورکلی

پیش‌بینی نمی‌کنند

عموم شرکتها آمادگی لازم در رویارویی با رویدادهای غیرمترقبه همچون سیل، زلزله و بیماریهای فراگیر همچون همه‌گیری کرونا را، ندارند. این موضوع در منظور نکردن کنترلهای داخلی اثربخش در رویارویی ناگهانی با این‌گونه رخدادها، مشهود است. علاوه بر این‌که شرکتها در تدوین کنترلهای داخلی خود این‌گونه رویدادها را به‌طورکلی پیش‌بینی نمی‌کنند، به‌دلیل بروز رخداد در پایان سال مالی، واکنش مناسب و صحیح نیز به‌احتمال به‌درستی و به‌موقع صورت نپذیرفته است.

بر این اساس، به‌نظر می‌رسد حسابرسان باید در بررسی ریسک کنترل شرکتها دقت و توجه بیشتری صرف کنند.

افشای اطلاعات در یادداشتهای توضیحی کافی است.

بر این اساس، رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری در استاندارد به دو گروه رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی طبقه‌بندی شده است. رویدادهای تعدیلی به رویدادهایی گفته می‌شود که پس از دوره گزارشگری رخ داده و شواهد بیشتری درباره شرایطی فراهم می‌کند که در پایان دوره گزارشگری وجود داشته است؛ از جمله، رویدادی که بیانگر نامناسب‌بودن فرض تداوم فعالیت در رابطه با کل یا بخشی از عملیات شرکت است. رویدادهای غیرتعدیلی به رویدادهایی گفته می‌شود که پس از تاریخ دوره گزارشگری رخ داده و بیانگر شرایطی است که بعد از پایان دوره گزارشگری به‌وجود آمده است (محمدی و لطفی، ۱۳۹۷).

به‌دلیل این‌که همه‌گیری کووید ۱۹ پیش از پایان سال مالی به‌صورت رسمی اعلام شده است، و بسیاری از شرکتها در آخرین ماه سال مالی ۱۳۹۸ آثار چشمگیر آن را بر فعالیت تجاری حس کرده‌اند، در نتیجه بسیاری از آثار احتمالی آن در سال مالی که رویداد مربوط به‌وقوع پیوسته است، افشا می‌گردد.

اما کماکان رویدادهایی وجود دارند که می‌توانند صورتهای مالی سال ۱۳۹۹ شرکتها را در سمت‌وسوی گوناگونی تغییر دهند. پس امکان این‌که رویدادهایی مرتبط پس از تاریخ ترازنامه محقق شوند، دور از ذهن نخواهد بود. در پایان هر دوره مالی، شرکتها باید به‌دقت اطلاعات پس از دوره مالی را ارزیابی کنند. اما این اقدام باید پیش از انتشار صورتهای مالی صورت گیرد. مبالغ صورتهای مالی باید به‌نحوی تعدیل شوند که منعکس‌کننده رویدادهایی باشند که گواه شرایط موجود در پایان سال مالی باشد. علاوه بر این، در صورتی که رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه (مواردی که نشان‌دهنده شرایطی است که پس از سال مالی روی داده‌اند) با اهمیت باشند، انتظار می‌رود شرکت ماهیت رویدادها و شیوه محاسبه پیامدهای مالی مربوط را افشا کند یا بیانیه‌ای صادر و در آن اعلام کند که این‌گونه محاسبات یا موارد افشا امکان‌پذیر نمی‌باشد. همه‌گیری کووید ۱۹ ممکن است شناسایی و محاسبه داراییها و بدهیها برای دوره‌های گزارشگری مالی آنی را زیر تاثیر قرار دهد (Deloitte, 2020).

کسب‌وکار، تخفیف به مشتریان یا عرضه‌کنندگان، ملاحظات متغیر و حق‌الزحمه و کارمزد کمیسیون معوق^{۱۰}.

- حسابداری مناسب جهت تعدیل مفاد قراردادی؛ به‌عنوان مثال، کاهش یا تعویق مبالغ اجاره که توسط موجر به مستاجر اعطا می‌گردد.
- ملاحظات مالیاتی؛ به‌عنوان مثال، تاثیر کاهش جریان کالا و خدمات بر تفاهم‌نامه‌های قیمت‌گذاری انتقالی داخلی^{۱۱} و بازیافت مالیات‌های انتقالی به دوره‌های آتی^{۱۲}.

نتیجه‌گیری

نمی‌توان روند پیش‌روی همه‌گیری کرونا را پیش‌بینی کرد. این همه‌گیری می‌تواند آثار چشمگیری بر کسب‌وکارهای گوناگون بگذارد. اندازه تاثیرگذاری، سمت‌وسوی آن، و مدت زمانی که امکان دارد این همه‌گیری بر صنایع گوناگون آثار مثبت و منفی داشته باشد، همچنان روشن نیست. علاوه بر این، موقعیت جغرافیایی وقوع این همه‌گیری نیز در میزان مدت تاثیر آن بر صنایع گوناگون متغیر خواهد بود. در نتیجه، نمی‌توان تنها یک نسخه برای تمامی شرکتها در صنایع گوناگون و کشورها و اقتصادهای متعدد پیچید. اما موضوعی که حیاتی است، برنامه‌ریزی اضطراری در خصوص فرایندها و فعالیت‌های شرکت است (Amato, 2020).

در نتیجه، بخشی از وظایف مدیران، تعیین نحوه و میزان افشای اطلاعات مالی و غیرمالی در خصوص ویروس کرونا می‌باشد. این موضوع باید به‌صراحت در صورت‌های مالی تاکید شود که افزایش یا کاهش اقلام ترازنامه و سودوزیان و جریانهای نقدی مربوط به‌صورت جداگانه افشا شده است؛ همچنین، برآوردهای شرکت گزارشگر از روند افزایش یا کاهش سودوزیان حاصل از وقوع همه‌گیری در سال یا سالهای آتی، چگونه خواهد بود. این موضوعها نه‌تنها به شرکت‌هایی که به‌طور مستقیم با بروز همه‌گیری تغییر و تحول اساسی دیده‌اند، همچون شرکت‌های دارویی و بهداشتی ختم می‌شود، بلکه تمامی شرکتها به‌نسبت میزان تاثیر و نوع فعالیت، باید افشای لازم را صورت دهند.

هرچند که به‌نظر می‌رسد افشای کامل توسط تمامی شرکتها موضوعی ضروری است، اما همچنان با توجه به

ریسک ذاتی نیز در عموم صنایع افزایش خواهد یافت. ریسک کشف‌نشدن نیز به‌دلایلی می‌تواند افزایش یابد. حساب‌رسان در رویارویی با شرایط کنونی نیازمند صرف زمان بیشتر جهت شناسایی رویدادهایی هستند که باید در شرایط اضطراری کنونی در گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرند. حسابرسی صورتهای مالی سال ۱۳۹۸ اولین دوره مربوط به رویدادهایی است که در نتیجه بروز همه‌گیری کرونا اتفاق افتاده است. حساب‌رسان باید دانش خود را در زمان محدود پیش‌رو افزایش دهند تا بتوانند نکته‌های اصلی همچون مصادیق تداوم فعالیت شرکتها، محاسبه و افشای صحیح بهای تمام‌شده کالا و خدمات ارائه‌شده، طبقه‌بندی صحیح زیانهای احتمالی ناشی از رخداد مزبور، و بسیاری از نکته‌هایی که باید سطح اهمیت آنها توسط حساب‌رسان اندازه‌گیری و اقدام حرفه‌ای در خصوص آنها انجام شود را شناسایی کنند.

سایر آثار ممکن

موارد دیگری در صورتهای مالی وجود دارد که ممکن است زیرتاثیر کووید ۱۹ قرار گیرند؛ از جمله (Deloitte, 2020):

- ملاحظات حسابداری مربوط به **مصون‌سازی و ابزار مشتقه**^{۱۳}؛ به‌عنوان مثال، الزامهای حسابداری مصون‌سازی با توجه به اوراق بهادار مشتقه صورت می‌پذیرد که طی آن تراکنشهای مورد انتظار دیگر خیلی محتمل نیستند یا انتظار نمی‌رود به‌وقوع بپیوندند.
- مطالبات بیمه؛ به‌عنوان مثال، اطمینان بالا از این‌که مبالغ براساس وقفه کسب‌وکار شرکت قابل دریافت بوده و/یا سایر بیمه‌ها و موارد افشای ممکن **داراییهای احتمالی**^{۱۴}، صورت می‌پذیرد.

- شناسایی مناسب منافع حاصل از خاتمه کار ناشی از تعدیل نیروی انسانی؛ به‌عنوان مثال، انجام موارد در نتیجه توقف یا سازماندهی مجدد فعالیت‌های شرکت صورت می‌پذیرد.

- احتمال واگذاری شرایط عملکرد براساس تفاهم‌نامه‌های پرداخت مبتنی بر سهم و حسابداری مناسب مربوط برای تعدیل یا تصفیه این‌گونه تفاهم‌نامه‌ها.

- احتمال تحقق اهداف عملکرد در تفاهم‌نامه‌های ترکیبی

منابع:

- بهرامفر، نقی، مهرانی، ساسان، غیور، فرزاد، بررسی رابطه بین نسبتهای نقدینگی سنتی و نسبتهای حاصل از صورت جریان وجوه نقد جهت ارزیابی تداوم فعالیت شرکتها، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۴، دوره ۱۲، شماره ۲- شماره پیاپی ۴۴۱
- کرزبر، شاهین، پیاده‌سازی الگوی زیان اعتباری مورد انتظار در بانکها: استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، حسابرس، نشریه شماره ۹۱، ص ۴۹-۴۴، آبان ۱۳۹۶
- محمدی، حمید، لطفی، لیلا، چالشهای حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، حسابدار رسمی، شماره ۴۴، ۱۳۹۷
- Amato, Neil, **35 Questions for Coronavirus Planning**, Journal of Accountancy, 2020
- De George, E., Li, X., & Shivakumar, L., **A Review of the IFRS Adoption Literature**, Review of Accounting Studies, 21(3), 898-1004, 2016
- Deloitte, **Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019**, IFRS in Focus, Available at: <https://www.iasplus.com/en/news/2020/03/deloitte-coronavirus>. 2020
- Deloitte, **Financial Reporting Implications of Disasters**, Available at: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/fra-financial-reporting-implications-of-disasters-092017.html>, 2017
- International Accounting Standards Board (IASB), **IAS 10: Events After the Reporting Period**, Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-10-events-after-the-reporting-period/>, 1999
- Nilsen, Kim, **Regulators Clear Way for Certain Loan Modifications Amid Pandemic**, Journal of Accountancy. Available at: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/regulators-clear-way-for-loan-modifications-amid-coronavirus-pandemic.html>, 2020
- PwC, **Are You Ready for Your Stakeholders to Ask about the Coronavirus?**, Available at: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/in-the-loop/coronavirus-impact-businesses-direct-indirect.html>, 2020

قضاوتی بودن بسیاری از برآوردها و پیش‌بینیها نمی‌توان انتظار داشت افشای تمامی اطلاعات مربوط به طور یکسان توسط تمامی شرکتها صورت پذیرد. وظایف شرکتها و نهادهای قانون‌گذار را در رویارویی با رویداد همه‌گیری جهان شمول کووید ۱۹ باید از یکدیگر تفکیک کرد. همان‌گونه که به تفصیل اشاره شد، شرکتها موظفند تا میزان تاثیرگذاری این رخداد بر فعالیتهای شرکت را تعیین و سپس صورتهای مالی خود را تعدیل کنند.

اما نهادهای قانون‌گذار نیز در برخورد با این رویداد غیرمترقبه و پیش‌بینی نشده باید تصمیمهای اساسی اتخاذ کنند. این تصمیمها باید اقدام مربوط به اطلاع‌رسانی صحیح و به‌موقع در رابطه با نحوه شناسایی و افشای اطلاعات در صورتهای مالی را دربرگیرد.

همان‌گونه که پیش از این نیز بدان اشاره گردید، شرکتها با فعالیتهای گوناگون، نیازمند تعیین محدوده خاص جهت افشای اطلاعات مالی خواهند بود. وظیفه تعیین حدود افشاجاری و اطلاع‌رسانی شرکتها، با نهادهای قانون‌گذار و مسئول می‌باشد. علاوه بر این، به دلیل نامشخص بودن زمان توقف رویداد مزبور و نبود آمادگی شرکتها در برخورد صحیح با شرایط کنونی، و درنهایت گزارشگری صحیح و به‌موقع، تصمیم‌گیرندگان می‌توانند علاوه بر خدمات مشاوره‌ای و آموزشی، مهلت ارائه صورتهای مالی مصوب را افزایش دهند.

پانوشتها:

- 1- Cash Generating Unit
- 2- Net Realizable Value (NRV)
- 3- Expected Credit Loss (ECL)
- 4- Fair Value Measurements
- 5- Unobservable Inputs
- 6- Onerous Contracts Provisions
- 7- Supply Chain
- 8- Derivative and Hedging Considerations
- 9- Contingent Assets
- 10- Commission Accruals
- 11- Transfer Pricing
- 12- Deferred Tax