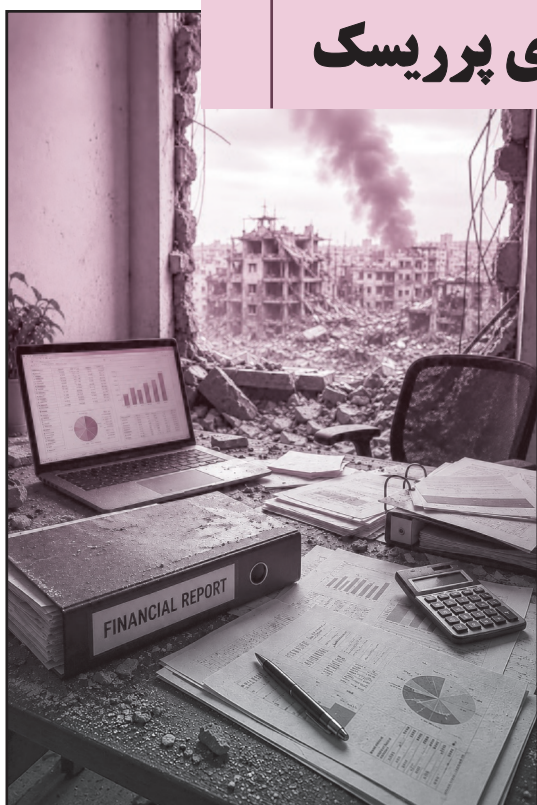


گزارشگری مالی در شرایط جنگی

سینا سپهر

ملاحظات حسابداری، افشا و تداوم فعالیت در محیطهای پرریسک



مقدمه

درگیریهایی نظامی و بی ثباتیهای ژئوپلیتیک^۱، محیط اقتصادی و عملیاتی واحدهای تجاری را با سطح بالایی از عدم قطعیت روبهرو می کند. آثار جنگ فقط به شرکتیهای محدود نمی شود که در منطقه درگیر فعالیت مستقیم دارند، بلکه از طریق بازارهای جهانی، زنجیره تامین، قیمت انرژی، نرخ ارز، نظام بانکی، حمل و نقل و انتظارهای اقتصادی به شرکتیهای دیگر نیز سرایت می کند. اختلال در تولید، آسیب فیزیکی به داراییها، تهدید امنیت کارکنان، محدودیت دسترسی به مواد اولیه، افزایش هزینه انرژی و بیمه، نوسان نرخ ارز، کاهش تقاضا، تحریمها و حملات سایبری از جمله عواملی هستند که می توانند وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را تحت تاثیر قرار دهند. در چنین شرایطی، گزارشگری مالی فقط فرآیند ثبت رویدادهای مالی نیست، بلکه به ابزاری برای نمایش آثار بحران، سنجش تاب آوری واحد تجاری و ارائه اطلاعات قابل اتکا به استفاده کنندگان تبدیل می شود. مدیریت باید آثار مستقیم و غیرمستقیم جنگ را بر عملیات، قراردادهای، داراییها، بدهیها، نقدینگی، درآمد، هزینه ها و تداوم فعالیت^۲ ارزیابی کند. هرچه شرایط جنگی^۳ پیچیده تر و مبهم تر باشد، اهمیت قضاوت حرفه ای، برآوردهای محتاطانه، مستندسازی و افشای شفاف افزایش می یابد.

ماهیت گزارشگری مالی در شرایط جنگی

جنگ می تواند آثار فوری و عمیقی بر عملیات تجاری داشته باشد. در مناطق درگیر، واحدهای تجاری ممکن است با تخریب داراییها، توقف تولید، خروج کارکنان، بسته شدن مسیرهای حمل و نقل یا محدودیت دسترسی به منابع مواجه شوند. در سطح گسترده تر، تحریمها، اختلال در صادرات کالاهای اساسی، تغییر مسیرهای تجاری، افزایش هزینه حمل و نوسان بازارها می تواند بر شرکتیهای اثر بگذارد که حتی حضور مستقیم در منطقه جنگی ندارند. عدم قطعیت ناشی از جنگ به خودی خود دلیلی برای به تعویق انداختن شناسایی آثار مالی رویدادهای واقع شده نیست. اگر اختلال در زنجیره تامین، از دست رفتن مشتریان، کاهش توان پرداخت بدهکاران یا آسیب به داراییها رخ داده باشد، آثار حسابداری آن باید براساس چارچوب گزارشگری مربوط ارزیابی شود. بنابراین، در شرایط جنگی، کاهش ارزش داراییها^۴، ذخایر کاهش ارزش، تعدیلهای دفتری و افشاهای گسترده تر رایج تر می شود. واحد تجاری باید کنترلهای مناسبی برای شناسایی، بررسی و مستندسازی موضوعهای پیچیده و غیرمعمول برقرار کند و آثار جنگ را در طول دوره گزارشگری و تا زمان انتشار صورتهای مالی به طور مستمر بازنگری نماید.

براساس الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، مدیریت باید تمام اطلاعات در دسترس درباره آینده را بررسی کند. این بررسی فقط به شرایط پایان دوره گزارشگری محدود نیست و اطلاعاتی را که تا تاریخ مجازشدن صورتهای مالی برای انتشار به دست می‌آید نیز دربرمی‌گیرد. اگر پس از پایان دوره گزارشگری شرایط به گونه‌ای وخیم شود که واحد تجاری جایگزین واقع‌بینانه‌ای جز توقف فعالیت نداشته باشد، تهیه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت مناسب نخواهد بود. در مواردی که عدم قطعیت‌های بااهمیت درباره تداوم فعالیت وجود دارد، افشای روشن و اختصاصی ضروری است. این افشا باید مهم‌ترین رویدادها، شرایط ایجادکننده تردید، سناریوهای بررسی شده، فرضهای کلیدی، اقدامهای مدیریت برای حفظ نقدینگی، وضعیت تسهیلات مالی، احتمال نقض شروط قراردادی و برنامه‌های کاهش ریسک را توضیح دهد. اتکا به عملکرد گذشته در شرایط جنگی کافی نیست و ارزیابی باید مبتنی بر واقعیت‌های فعلی و پیش‌بینیهای معقول باشد.

رویدادهای پس از دوره گزارشگری^۷

در شرایط جنگی، رویدادهای پس از دوره گزارشگری اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کند؛ زیرا تحولات سیاسی، نظامی، اقتصادی و مالی ممکن است به سرعت رخ دهد. طبق استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۰، باید بین رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی تمایز قایل شد. رویدادهای تعدیلی شواهدی درباره شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری فراهم می‌کنند و باید در مبالغ صورتهای مالی منعکس شوند. در مقابل، رویدادهای غیرتعدیلی مربوط به شرایطی هستند که پس از

آثار مستقیم و غیرمستقیم جنگ بر واحدهای تجاری

آثار مستقیم جنگ شامل خسارت به ساختمانها، تجهیزات و موجودی کالا، توقف عملیات، تهدید ایمنی کارکنان، کاهش دسترسی به منابع و اختلال در حمل‌ونقل است. شرکتهایی که در مناطق درگیر، شرکت فرعی، شعب، سرمایه‌گذاری، تامین‌کننده، مشتری یا قرارداد مهم دارند، ممکن است با کاهش فروش، وصول‌نشدن مطالبات، افزایش بهای تمام‌شده، دشواری اجرای قراردادهای و تغییر در برآوردهای درآمدی مواجه شوند. آثار غیرمستقیم نیز اهمیت زیادی دارد. جنگ می‌تواند قیمت انرژی و کالاهای اساسی را افزایش دهد، بازار ارز و سرمایه را ناپایدار کند، هزینه تامین مالی را بالا ببرد و زنجیره تامین جهانی را مختل سازد. مؤسسات مالی ممکن است به دلیل نگهداری بدهیهای حاکمیتی یا ابزار مالی^۵ مرتبط با کشورهای درگیر، با کاهش ارزش یا زیان اعتباری^۶ روبه‌رو شوند. بنابراین، ارزیابی آثار جنگ باید جامع باشد و فقط به عملیات مستقیم در منطقه جنگی محدود نشود.

تداوم فعالیت در شرایط جنگی

یکی از مهم‌ترین موضوعهای گزارشگری مالی در شرایط جنگی، ارزیابی تداوم فعالیت است. مدیریت باید بررسی کند که آیا واحد تجاری توان ادامه فعالیت در آینده قابل پیش‌بینی را دارد یا خیر. در این ارزیابی، عواملی مانند سودآوری جاری و آتی، نقدینگی، دسترسی به منابع مالی، توان بازپرداخت بدهیها، ازدست رفتن مشتریان یا تامین‌کنندگان اصلی، توقف تولید، تحریمها، تغییرات بلندمدت بازار، کاهش تقاضا و افزایش هزینه‌ها باید در نظر گرفته شود.

حاصل شود که پیش‌بینی‌های مورد استفاده در برنامه‌ریزی تجاری با پیش‌بینی‌های استفاده‌شده در برآوردهای حسابداری سازگار است.

کاهش ارزش داراییها

کاهش ارزش داراییها از مهم‌ترین حوزه‌های گزارشگری مالی در شرایط جنگی است. داراییهایی که در مناطق درگیر قرار دارند یا به عملیات آن مناطق وابسته‌اند، ممکن است به دلیل آسیب فیزیکی، محدودیت دسترسی، توقف فعالیت، تحریم یا کاهش جریانهای نقدی دچار کاهش ارزش شوند. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶، هر زمان نشانه کاهش ارزش وجود داشته باشد، داراییهای مشمول این استاندارد باید آزمون کاهش ارزش شوند. سرقفی و برخی داراییهای نامشهود نیز حداقل سالانه آزمون می‌شوند. واحد تجاری باید بین داراییهای از بین‌رفته، داراییهای آسیب‌دیده و داراییهایی که به دلیل کاهش جریان نقدی دچار کاهش ارزش شده‌اند، تمایز قایل شود. داراییهای از بین‌رفته باید از دفاتر خارج و به هزینه منظور شوند. داراییهای آسیب‌دیده ممکن است نیازمند کاهش ارزش یا بازنگری در عمر مفید باشند. همچنین داراییهایی که به دلیل کاهش تقاضا، افت تولید، محدودیت بازار یا تغییر قیمتها دیگر جریان نقدی کافی ایجاد نمی‌کنند، باید از نظر کاهش ارزش بررسی شوند.

تاریخ گزارشگری ایجاد شده‌اند و در صورت بااهمیت بودن باید افشا شوند. برای دوره‌هایی که پیش از آغاز جنگ پایان یافته‌اند، آثار جنگ به‌طور معمول رویداد غیرتعدیلی محسوب می‌شود. با این حال، در دوره‌های بعدی، آثار جنگ ممکن است بر شناسایی و اندازه‌گیری داراییها و بدهیها اثر بگذارد. اگر اثر مالی رویداد غیرتعدیلی قابل‌برآورد باشد، باید برآورد یا دامنه‌ای از پیامدهای احتمالی ارائه شود. اگر برآورد معقول ممکن نباشد، توضیح کیفی و بیان علت عدم‌امکان برآورد ضروری است.

برآوردها، پیش‌بینیها و قضاوت‌های بااهمیت^۸

جنگ موجب افزایش عدم‌قطعیت در برآوردهای حسابداری می‌شود. پیش‌بینی جریانهای نقدی، ارزیابی کاهش ارزش، برآورد زیانهای اعتباری، بازیافت‌پذیری داراییهای مالیاتی، ارزش منصفانه و تداوم فعالیت همگی به اطلاعات آینده‌نگر وابسته‌اند. اما در شرایط جنگی، پیش‌بینی آینده به دلیل نامشخص‌بودن مدت جنگ، دامنه تحریمها، تغییرات بازار، حمایت‌های دولتی و وضعیت زنجیره تامین دشوارتر می‌شود. با وجود این دشواری، واحد تجاری نمی‌تواند از انجام برآورد یا افشا خودداری کند. مدیریت باید برآوردها را براساس اطلاعات در دسترس، فرضهای معقول و مستندات کافی انجام دهد. افشای فرضهای کلیدی، حساسیت برآوردها نسبت به تغییر فرضها و منابع عمده عدم‌قطعیت برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اهمیت زیادی دارد. همچنین باید اطمینان

افزایش هزینه مواد اولیه، انرژی

حمل و نقل و بسته‌بندی، کمبود کالا

تاخیر در حمل و کاهش تقاضا می‌تواند

بر ارزشیابی موجودیها اثر بگذارد

ارزش منصفانه و نوسان بازارها^۹

جنگ می‌تواند اندازه‌گیری ارزش منصفانه را دشوار کند. نوسان شدید بازارها، کاهش حجم معاملات، تحریمها، محدودیتهای ارزی و نبود قیمتهای قابل اتکا باعث می‌شود ارزش‌گذاری داراییها و بدهیها به قضاوت حرفه‌ای بیشتری نیاز داشته باشد. اطلاعات مورد استفاده در مدلهای ارزش منصفانه باید منعکس‌کننده اطلاعاتی باشد که مشارکت‌کنندگان بازار در تاریخ اندازه‌گیری در اختیار دارند یا می‌توانند داشته باشند. کاهش فعالیت بازار به معنای نادیده گرفتن قیمتهای بازار نیست؛ مگر آن‌که مشخص شود قیمتها از معاملات غیرقابل اتکا ناشی شده‌اند.

نرخ ارز نیز در شرایط جنگی اهمیت زیادی دارد. محدودیت تبدیل ارز، ممنوعیت انتقال منابع مالی، نوسان نرخها و کاهش ارزش پول ملی می‌تواند بر ارزش منصفانه، آزمون کاهش ارزش و جریانهای نقدی اثر بگذارد. تغییر نرخ ارز به-تنهایی همیشه نشانه کاهش ارزش نیست، اما در کنار محدودیت عملیاتی و افت جریان نقدی می‌تواند بر قضاوت حسابداری اثرگذار باشد.

ابزار مالی، مطالبات و زیانهای اعتباری

جنگ و تحریمها می‌توانند بر ابزار مالی، مطالبات، وامها و زیانهای اعتباری مورد انتظار اثر جدی بگذارند. واحدهای تجاری باید مدلهای زیان اعتباری خود را به‌روزرسانی کنند تا شرایط اقتصادی جدید، تحریمهای بانکی، کاهش توان پرداخت مشتریان و تغییر ارزش وثیقه‌ها را منعکس کند. محدودیت دسترسی به نظام بانکی بین‌المللی ممکن است توان مشتریان برای پرداخت بدهیها یا انتقال وجوه را کاهش دهد. در چنین شرایطی، انجام تحلیل حساسیت، تعدیل وزن مربوط به احتمالات سناریوها و اعمال تعدیلهای کیفی اهمیت دارد. شرکتها باید بررسی کنند که آیا ریسک اعتباری مشتریان، وام‌گیرندگان یا طرفهای قرارداد افزایش یافته است یا خیر. ضمانتهای مالی نیز باید ارزیابی شوند تا مشخص شود احتمال ایفای تعهد تحت ضمانت یا مبلغ زیان احتمالی افزایش یافته است یا نه.

موجودی کالا، زنجیره تامین و توقف تولید

اختلال زنجیره تامین از پیامدهای مهم جنگ است. افزایش هزینه مواد اولیه، انرژی، حمل‌ونقل و بسته‌بندی، کمبود کالا، تاخیر در حمل و کاهش تقاضا می‌تواند بر ارزشیابی موجودیها اثر بگذارد. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲، موجودی کالا به‌طور معمول به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود. در شرایط جنگی، برآورد خالص ارزش فروش با عدم قطعیت بیشتری همراه است و ممکن است موجودیها به دلیل کاهش قیمت فروش، منسوخ‌شدن یا ناتوانی در فروش، نیازمند کاهش ارزش باشند. اگر تولید کاهش یابد یا کارخانه به دلیل جنگ، تحریم یا کاهش تقاضا به‌طور موقت تعطیل شود، سربار ثابت نباید بیش از سطح عادی به موجودیها تخصیص یابد. سربار تخصیص‌نیافته باید در دوره وقوع به‌عنوان هزینه شناسایی شود. طولانی‌شدن حمل کالا یا توقف مسیرهای حمل‌ونقل نیز ممکن است باعث افزایش موجودیهای بین‌راهی شود و نیاز به کنترلهای داخلی قوی‌تر برای شناسایی صحیح موجودی و درآمد ایجاد کند.

درآمد، قراردادهای وصول‌پذیری

جنگ می‌تواند شناسایی درآمد را از طریق کاهش وصول‌پذیری، تغییر شرایط قرارداد، افزایش برگشت کالا، جریمه‌های عملکردی یا تعدیل مابه‌ازای متغیر، تحت‌تاثیر قرار دهد. اگر احتمال وصول بخش عمده مابه‌ازای قرارداد وجود نداشته باشد، شناسایی درآمد برای قرارداد جدید مجاز نیست. در قراردادهای جاری نیز اگر توان پرداخت مشتری به دلیل جنگ، تحریم یا اختلال عملیاتی به‌طور جدی کاهش یابد، واحد تجاری باید دوباره ارزیابی کند که آیا وصول مبالغ مربوط به کالاها و خدمات آتی محتمل است یا خیر. براساس استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵، برآوردهای مابه‌ازای متغیر باید به‌روز شود و محدودیت شناسایی درآمد دوباره بررسی گردد. همچنین، جنگ ممکن است باعث اصلاح قرارداد، تمدید مهلت پرداخت، پذیرش پرداخت جزئی یا خاتمه قرارداد شود. تشخیص این‌که اصلاح قرارداد

هرچه شرایط جنگی پیچیده تر و مبهم تر باشد

اهمیت قضاوت حرفه‌ای، برآوردهای محتاطانه، مستندسازی و

افشای شفاف افزایش می‌یابد

دارد. افشاهای کلی درباره جنگ کافی نیست. واحد تجاری باید آثار جاری و بالقوه جنگ بر ریسکها، عدم قطعیتها، تداوم فعالیت، جریان نقدی، مشتریان، تامین‌کنندگان، منابع مالی، قراردادهای، برآوردها و قضاوت‌های مدیریت را روشن کند. در صورت وجود عدم قطعیت‌های بااهمیت، ارائه سناریوها، فرض‌های کلیدی و اقدام‌های مدیریت برای کاهش ریسک می‌تواند برای استفاده‌کنندگان مفید باشد.

شاخص‌های عملکردی جایگزین نیز باید با احتیاط ارائه شوند. تعدیلهای مربوط به جنگ باید روشن، قابل اندازه‌گیری و به‌طور مستقیم مرتبط با آثار جنگ باشد. جداکردن بیش از حد آثار جنگ در صورت سودزایی ممکن است تصویر گمراه‌کننده‌ای از عملکرد ایجاد کند؛ بنابراین یادداشت‌های توضیحی محل مناسب‌تری برای تشریح آثار جنگ است. کار حسابرس نیز در شرایط جنگی پیچیده تر می‌شود. جنگ می‌تواند بر ارزیابی ریسک، اهمیت نسبی، دامنه حسابرسی، دسترسی به شواهد، امکان حضور در محل، اتکا به تیم‌های محلی و ریسک تقلب و حملات سایبری اثر بگذارد. حسابرس باید ارزیابی تداوم فعالیت، رویدادهای پس از دوره گزارشگری، افشاهای آینده‌نگر و موضوعات کلیدی حسابرسی را با دقت بیشتری بررسی کند.

مدیریت ریسک^{۱۱} و مسئولیت اجتماعی شرکت^{۱۲}

شرایط جنگی ریسک‌های اطلاعاتی، سایبری، عملیاتی، مالی و اعتباری را افزایش می‌دهد. واحد تجاری باید نظام

رخ داده است یا خیر، و نحوه حسابداری آن، نیازمند قضاوت حرفه‌ای است.

قراردادهای زیان‌بار^{۱۰}، اجاره‌ها و ساختارهای خروج

افزایش هزینه‌ها، کاهش تقاضا، محدودیت‌های تجاری و اختلال زنجیره تامین می‌تواند برخی قراردادهای زیان‌بار کند. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۷، اگر هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر ایفای تعهدات قراردادی بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار باشد، باید ذخیره قرارداد زیان‌بار شناسایی شود. قراردادهای بلندمدت تامین مالی، فروش، اجاره یا خرید ممکن است نیازمند مذاکره مجدد یا خاتمه باشند. هزینه‌های تجدید ساختار فقط زمانی شناسایی می‌شود که تعهد فعلی ناشی از رویداد گذشته وجود داشته باشد و برآورد قابل‌اتکایی از هزینه ممکن باشد. صرف تصمیم داخلی برای خروج از بازار یا کاهش عملیات کافی نیست؛ مگر آن‌که برنامه رسمی تفصیلی وجود داشته و اجرای آن آغاز شده یا به افراد متاثر اعلام شده باشد. داراییهایی که به‌طور موقت بلااستفاده‌اند، همچنان مستهلک می‌شوند اما بلااستفاده ماندن طولانی‌مدت، می‌تواند نشانه کاهش ارزش یا لزوم بازنگری عمر مفید باشد.

افشا، شاخص‌های عملکردی و گزارش حسابرس

در شرایط جنگی، افشای شفاف و اختصاصی اهمیت محوری

واحد تجاری ارزیابی کند و در صورت وجود ابهام، فرضها و قضاوتهای خود را به روشنی افشا نماید.

در محیط جنگی، کیفیت گزارشگری مالی به شفافیت، قضاوت حرفه‌ای، مستندسازی مناسب و مسئولیت‌پذیری مدیریت وابسته است. اگر اندازه‌گیری دقیق آثار جنگ ممکن نباشد، توضیح کیفی، ارائه دامنه احتمالی پیامدها یا بیان محدودیتهای برآورد می‌تواند برای استفاده‌کنندگان ارزشمند باشد. گزارشگری مالی در زمان جنگ فقط ابزار ثبت پیامدهای مالی نیست، بلکه سازوکاری برای حفظ اعتماد، پشتیبانی از تصمیم‌گیری آگاهانه و نمایش تاب‌آوری واحد تجاری در محیطی پرریسک و ناپایدار است. 

پانوشتها:

- 1- Geopolitical Risk
- 2- Going Concern
- 3- War Conditions
- 4- Impairment of Assets
- 5- Financial Instruments
- 6- Credit Losses
- 7- Post-reporting Events
- 8- Significant Judgments
- 9- Fair Value and Market Volatility
- 10- Onerous Contracts
- 11- Risk Management
- 12- Corporate Social Responsibility

منابع:

- Deloitte. (2022). Clearly IFRS – Financial reporting considerations related to the Russia-Ukraine war. <https://www.iasplus.com/en-ca/publications/publications/2022/clearly-ifrs-financial-reporting-considerations-related-to-the-russia-ukraine-war>
- Deloitte. (2026). Financial reporting considerations arising from the conflict in the Middle East. Deloitte. <https://iasplus.com/content/8f529813-8107-4d6e-892f-3d7ee7bc3f34>

مدیریت ریسکی داشته باشد که ریسکها را شناسایی، ارزیابی، اندازه‌گیری، کنترل و در گزارشگری مالی منعکس کند. تشکیل ذخایر، اندوخته‌ها و سازوکارهای پوشش ریسک می‌تواند به کاهش آثار بحران کمک نماید.

مسئولیت اجتماعی شرکتها نیز در زمان جنگ اهمیت بیشتری می‌یابد. هزینه‌های حمایت از کارکنان، پناهگاه‌ها، سامانه‌های هشدار، کمک‌های بشردوستانه و اقدامهای اجتماعی باید به صورت نظام‌مند مستند و تحلیل شود. گزارشگری غیرمالی می‌تواند به افزایش شفافیت، اعتماد و پاسخ‌گویی اجتماعی کمک کند، هرچند نبود رویکردهای استاندارد ممکن است قابلیت مقایسه این اطلاعات را محدود سازد.



جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

گزارشگری مالی در شرایط جنگی باید تصویری واقع‌بینانه، شفاف و قابل اتکا از آثار بحران بر واحد تجاری ارائه کند. جنگ می‌تواند داراییها، بدهیها، درآمد، هزینه‌ها، جریانهای نقدی، قراردادهای، تداوم فعالیت و افشاهای مالی را به طور مستقیم و غیرمستقیم تحت‌تاثیر قرار دهد. مدیریت باید آثار جنگ را به صورت مستمر، جامع و مبتنی بر واقعیتهای خاص