

میزگرد

جنگ و پیامدهای آن بر حسابداری و گزارشگری مالی

جنگ ویرانگری و خسارت گسترده‌ای دارد که هم انسانها و هم کسب و کارها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. حسابداران و حسابرسان باید بدانند پیامدهای جنگ چگونه بر فعالیت آنان اثر دارد. برای نحوه عمل صحیح در این شرایط سخت، حسابداران حرفه‌ای باید جنبه‌های مختلف موضوعاتی که مطرح می‌شود از قبیل جنبه‌های قانونی تا اخلاقی و مدیریت ریسک را مورد توجه قرار دهند. اثرات اقتصادی جنگ، اثرات مستقیم و غیرمستقیم، ممکن است بر ارزشهای مندرج در صورتهای مالی اثر داشته باشد و ضرورت افشاهای اضافی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی را ایجاد کند. تاثیر جنگ ممکن است به گونه‌ای باشد که بر توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به عنوان «تداوم فعالیت» آسیب رسانده باشد. این مسئولیت مدیریت شرکت است که به طور مناسب اثرات جنگ و وضعیت بحرانی را بر صورتهای مالی ارائه کند. میزگرد این شماره مجله حسابرس به موضوع «جنگ و پیامدهای آن بر حسابداری و گزارشگری مالی» اختصاص یافت و از صاحب نظران دعوت شد تا خوانندگان را با نحوه گزارشگری پیامدهای جنگ آشنا سازند. سوالات زیر در این میزگرد مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد:

۱- به موجب الزامات استانداردهای حسابداری، صورت وضعیت مالی منعکس کننده وضعیت مالی در پایان دوره گزارشگری مالی است. ویژگیهای افشاء و گزارشگری مالی سالانه و میاندوره‌ای در شرایطی که بروز جنگ قبل یا بعد از پایان تاریخ گزارشگری مالی است، چگونه باید باشد؟ آیا خسارات جنگ در فاصله تاریخ صورت وضعیت مالی تا زمان تایید صورت مالی، رویدادهای تعدیلی است یا خیر؟

۲- به نظر شما برای ارزیابی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و تعیین وجود شرایط از جمله خسارت وارده به صنایع مختلف، شروع جنگ در ۹ اسفند ۱۴۰۴ ملاک است یا زمانی که دشمن شروع به حمله به واحدهای صنعتی (فروردین ماه ۱۴۰۵) کرد؟

۳- به نظر شما پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان حسابرسی در مورد مسایل آثار جنگ تا چه میزان پاسخگوی شرایط خاص موجود می‌باشد؟

۴- چون شرایط در زمان جنگ غیرقابل پیش بینی است، حسابرس باید مدام شرایط در حین رسیدگیها را بررسی و ارزیابی کند. رعایت استاندارد حسابرسی ۳۱۵ «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن» تا چه حد می‌تواند کمک کننده باشد؟

۵- حسابرس باید در خصوص کفایت افشای اطلاعات مدیریت در مورد آثار جنگ و توصیف چشم انداز شرکت اطمینان حاصل کند. ملاحظات محرمانگی اطلاعات در شرایط جنگی چه تاثیری بر افشائات در صورتهای مالی و گزارشگری حسابرس دارد و رعایت استاندارد حسابرسی ۷۲۰ «مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات» چگونه خواهد بود؟

۶- تداوم فعالیت از موضوعات مهم در حسابرسیهای جاری و آتی می‌باشد. از آنجا که عدم اطمینان در مورد شرکتی که با آثار جنگ مواجه بوده‌اند، افزایش می‌یابد حسابرس در ارزیابی تداوم فعالیت شرکت مورد بررسی چه مواردی را باید مورد توجه قرار دهد و چه افشاهای اضافی باید صورت گیرد؟

شرکت‌کنندگان در این میزگرد عبارتند بودند از:

حسن حاجیان

حسابدار رسمی، رئیس هیئت‌مدیره موسسه حسابرسی شهود امین و عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی



مجتبی علی میرزایی

حسابدار رسمی، رئیس هیئت‌مدیره موسسه حسابرسی هدف نوین‌نگر و عضو کمیته فنی سازمان حسابرسی



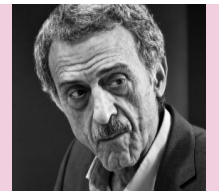
دکتر الهام حمیدی

مدیر واحد تدوین استانداردها و عضو کمیته فنی سازمان حسابرسی



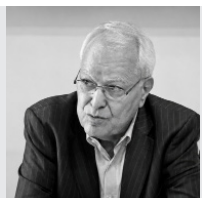
ابوالفضل نیکوکار

حسابدار رسمی و عضو کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران



دکتر رضا نظری

سردبیر و عضو شورای مدیریت مجله حسابرس



✓ دکتر نظری

ابتدا از این‌که دعوت مجله حسابرس را برای حضور در میزگرد پذیرفته‌اید، سپاسگزاری می‌کنم. با توجه به مقدمه، میزگرد را با طرح اولین سوال شروع می‌کنیم: ویژگی‌های افشا و گزارشگری مالی سالانه و میان دوره‌ای در شرایطی که بروز جنگ قبل یا بعد از پایان دوره گزارشگری مالی است چگونه باید باشد؟ آیا خسارات جنگ در فاصله تاریخ صورت وضعیت مالی تا زمان تایید صورتهای مالی رویداد تعدیلی است؟ با توجه به سوال دوم، ملاک برای تعیین این‌که رویداد تعدیلی است یا خیر، شروع جنگ بدانیم که ۹ اسفند است یا زمانی که برخی از کارخانجات در نتیجه بمباران خسارات دیدند؟

✓ علی میرزایی

با تشکر از دعوت جنابعالی و شورای مدیریت مجله در مقدمه بحث می‌خواهم این موضوع را مطرح کنم که خسارت جنگ کلاً منحصر به تخریب فیزیکی نیست بلکه می‌تواند آثار غیرمستقیم بر کاهش ارزش داراییها داشته باشد ما اینجا اول می‌توانیم در مورد خسارت فیزیکی بحث کنیم و بعد از آن بقیه خسارات را مورد بحث قرار دهیم. در خصوص آثار جنگ بر گزارشگری مالی، بدیهی است که ما باید در چارچوب

استانداردهای حسابداری، به تفکیک زمانی و مقطع زمانی و دوره گزارشگری توجه کنیم. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ ما باید بتوانیم این تشخیص را بدهیم که خسارات وارده بعد از تاریخ گزارشگری رویدادی تعدیلی هست یا خیر. من این موضوع را از دو جنبه مورد بررسی قرار دادم. یکی نگاه استاندارد به قضیه است یعنی شما وقتی که به استاندارد شماره ۵ مراجعه می‌کنید و این‌که رویداد بعد از تاریخ ترازنامه رویدادی است که در رابطه با شرایط موجود در تاریخ ترازنامه شواهدی فراهم می‌کند. شاید به موضوع شرایط موجود در تاریخ ترازنامه، درحالت‌های معمول غیر از شرایط جنگ، نگاه عمیق نداشته‌ایم که منظور از شرایط موجود چیست؟ مثالی که می‌زنیم معمولاً ورشکستگی یک بدهکار است که در تاریخ ترازنامه شواهد آن موجود بوده و پرداخت‌هایش به تأخیر افتاده است. نگاهمان به شرایط موجود در بسیاری از موارد این‌گونه بوده است. از جنبه‌ای دیگر می‌توانم بگویم که شرایط موجود دیگر مختص یک واحد تجاری نیست و می‌تواند شرایط موجود برگردد به یک مجموعه بیشتری و شاید در شرایطی ممکن است بگوییم که جنگ هم ممکن است جزو شرایط موجود در تاریخ ترازنامه تلقی شود. این موضوع به تفسیر بیشتر نیاز دارد چون ما همیشه براساس شرایط غیرجنگی به موضوع

با توجه به استاندارد

شرایط جنگی در

تاریخ ترازنامه وجود داشته و

بنابر این رویدادها

بعد از تاریخ ترازنامه

اطلاعات بیشتری در مورد آن

شرایط در دستری قرار می دهد



و می توان آن را تعدیلی تلقی کرد. من با این دیدگاه در جلسه کمیته فنی شرکت کردم و سعی کردم که به آن پایبند باشم که این رویداد را هم از لحاظ استاندارد هم به لحاظ نگاه اقتصادی و هم گزارشگری منصفانه به خواننده زودتر اطلاع دهم که شرکت X یا Y در شرایط جنگ آسیب شدید دیده اند. اگر این آسیب را غیرتعدیلی بدانیم خوب باید به عنوان یک رویداد غیرتعدیلی افشاء شود. در حالی که یک شرکت مثلاً ۵۰٪ خسارت دیده و به طرز عجیبی الان فعالیتش مختل شده است. من باید یک صورتهای مالی بدهم دستش و بگویم که تو سود خیلی خوبی هم داشتی، مالیات بپردازد و در مجمع هم باید قانع شود که گزارشگری منصفانه همین است. به نظر من حتی اگر خلاف استاندارد هم باشد ترجیح این است که هر چه زودتر به خواننده اطلاع رسانی شود و گفته شود با توجه به این خسارتی که بعد از تاریخ ترازنامه به دلیل شرایط جنگی وارد شده، باید ذخیره گرفته شود. به این ترتیب سازمان مالیاتی ممکن است هزینه خسارت را بپذیرد و شرکت مالیات اضافی ندهد. همچنین کسانی که صورتهای مالی را مطالعه می کنند با یک پدیده ای مواجه می شوند که برای ایشان قابل هضم نیست مثلاً نصف داراییهای شرکت X از بین رفته پس چگونه ممکن است سود هر سهم آن برای امسال اینقدر باشد. از سوی دیگر اشخاصی که می خواهند سهام شرکت را خریداری کنند ممکن است گمراه شوند. برای رفع این موضوع ما این را پیش بینی کردیم که حتی اگر رویداد غیرتعدیلی باشد حسابرس را مکلف کنیم که در گزارش خود از طریق تاکید بر مطلب خاص اهمیت

پرداخته ایم. اما حالا که این شرایط پیش آمده، قدری ذهن من را اشغال کرده و بررسی می کنم که ما قبلاً چه داستانهایی و مواردی از این دست در این مورد داشته ایم که می رسم مثلاً به در خصوص ارزش موسوم به ارزش جهانی گیری. زمانی که ارزش بعد از تاریخ ترازنامه شد ۴۰۰۰ تومان. خوب این شرایط تعدیلی است یا خیر؟ این در حالی بود که در تاریخ ترازنامه آن سال ارزش به ۸۰۰۰ تومان رسیده بود، ولی اعلام کردند نرخ قطعی ارزش ۴۰۰۰ تومان است. با توجه به صحبت هایی که قبل از این تغییر نرخ بوده که در مورد ارزش تصمیماتی بگیرند و ارزش بی رویه نباید بالا برود و یا کلی صحبت، ما این نگاه را گسترش دادیم که شرایط موجود، لزوماً برای یک واحد اقتصادی خاص نیست، بلکه می تواند یک شرایط اقتصادی بد باشد، که به همه تعمیم داده شود که برای برخی مثبت و برای برخی منفی بوده ما بر این اساس تصمیم گرفتیم و ضمن این که گفتیم شرایط موجود را می توانیم به این شکل تعریف کنیم و به آثار جانبی آن توجه کردیم. گفتیم که مثلاً شرکت های پتروشیمی با ۸۰۰۰ تومان بیایند دارایی هایشان را ثبت کنند، درامدشان را ثبت کنند، سود زیادی را نشان دهند و بعد در اردیبهشت برخی شرکتها باید مالیات می پرداختند. اگر مجمع عملکرد را با ارزش ۸۰۰۰ تومان تصویب کند در حالی که در اردیبهشت نرخ دلار ۴۰۰۰ تومان شده، آیا این درست است که این رویداد را غیرتعدیلی تلقی می کردیم؟ با نگاه و توجه به واقعیت و استاندارد گفتیم شرایط موجود در تاریخ ترازنامه وجود داشته است و این را هم گفتیم که کمک می کند به آنهایی که به خصوص باید تسعیر می کردند مثلاً دارایی هایشان را که در این صورت مشمول مالیات هم می شد و باید مالیات هم می دادند. آنجا تصمیم گرفته شد که به مردم از این بابت اطلاع رسانی شود تا از نظر اقتصادی کسی متضرر نشود. شاید آن موقع اگر به قضیه صرفاً استاندارد نگاه می کردیم می گفتیم رویداد جدیدی اتفاق افتاده و بعد از سال آثارش نشان داده می شود. از این مثال می خواهم این استفاده را کنم که جنگ را هم شاید بتوانیم بگوییم که شرایط موجود در تاریخ ترازنامه بوده گرچه هنوز تا آن موقع آسیب فیزیکی وارد نشده بود. با این نگاه که جلو بروم و با توجه به استاندارد، شرایط جنگی در تاریخ ترازنامه وجود داشته و بنابر این رویدادها بعد از تاریخ ترازنامه، اطلاعات بیشتری در مورد آن شرایط در دسترس قرار می دهد

خصوص تعدیلی یا غیرتعدیلی بودن آثار خسارت ناشی از جنگ تحمیلی ۴۰ روزه به تعدادی از واحدهای تجاری در بازه زمانی بعد از تاریخ گزارشگری مالی آنها در تاریخ پایان اسفند ۱۴۰۴ لغایت تاریخ تایید صورتهای مالی آنها، به نظر من خسارت وارده در فاصله زمانی یادشده، به طور کلی رویداد غیر تعدیلی است. زیرا، صورتهای مالی اساساً بیانگر وضعیت واقعی داراییها، بدهیها و درآمدها و هزینههای واحد تجاری در تاریخ گزارشگری مالی آنها، اعم از سالانه و میان دوره‌ای است. طبق استانداردهای حسابداری، رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ گزارشگری، رویدادهایی است که شواهد تکمیلی در مورد شرایط موجود در تاریخ گزارشگری فراهم می‌کند، این در حالی است که در جنگ تحمیلی ۴۰ روزه در فاصله زمانی تاریخ ۹ اسفند ۱۴۰۴ لغایت اعلام آتش‌بس در تاریخ ۲۰ فروردین ۱۴۰۵، اگرچه شرایط عمومی جنگی برای کلیه واحدهای تجاری و غیرتجاری که پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ۱۴۰۴ است، برقرار می‌باشد، اما خسارت وارده به تعدادی از واحدهای مذکور بعد از تاریخ گزارشگری فوق، به این دلیل که در تاریخ گزارشگری مالی آنها، هیچ‌گونه شواهد و قرائن مشخصی مبنی بر احتمال وارد آمدن خسارت ناشی از جنگ تحمیلی به آنها وجود ندارد، به منزله رویدادی جدید و از مصادیق رویدادهای غیرتعدیلی محسوب می‌گردد. از منظری دیگر، در حدود یک و نیم میلیون واحد حقوقی فعال تولیدی و غیرتولیدی در کشور وجود دارد که حدوداً همین میزان اظهارنامه مالیاتی حقوقی به وزارت دارایی ارائه می‌شود. تعداد معدودی از واحدهای مذکور به دلیل نوع تولیدات آنها که مصارف مستقیم نظامی دارد و به همین دلیل ریسک ناشی از شرایط جنگی در خصوص آنها بالا ارزیابی می‌شود، اما کماکان باید توجه داشت که صورتهای مالی با وضعیت مالی واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری و نه وضعیت احتمالی آنها در آینده سروکار دارد، بنابراین، آن تعداد از واحدهای مذکور که قبل از تاریخ گزارشگری مالی آنها در پایان اسفند ۱۴۰۴، دچار خسارت واقعی ناشی از جنگ تحمیلی شده‌اند، طبق استانداردهای حسابداری باید آثار مالی ناشی از خسارت وارده را برآورد و صورتهای مالی خود را در تاریخ گزارشگری تعدیل نمایند. اما، خسارت وارده به معدود واحدهای تجاری

این موضوع را حداقل به خواننده اطلاع دهد چون برخی از استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی فقط به گزارش حسابرس نگاه می‌کنند. کمتر دیده شده که خواننده صورتهای مالی در ارزیابیهای خود به یادداشت رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری مالی مراجعه کند.

✓ دکتر نظری

جناب علی میرزایی شرکتهایی که سال مالی آنها قبل از ۹ اسفند بوده و جنگ قبل از تایید صورتهای مالی و مجمع آنها بوده باشد، این رویداد را رویداد تعدیلی می‌دانید؟

✓ علی میرزایی

به هیچ وجه، جنگ در شرایط موجود در تاریخ ترازنامه را ما صحبت می‌کنیم.

✓ دکتر نظری

بنابراین شرکتهایی که سال مالی آنها قبل از شروع جنگ بوده و وقوع جنگ قبل از گزارشگری مالی و تایید صورتهای مالی و مجمع می‌باشد، این رویداد به عنوان یک رویداد غیرتعدیلی است.

✓ علی میرزایی

جنگ باید قبل از پایان سال مالی شرکت شروع شده باشد. اگر جنگ شروع نمی‌شد که هیچ مشکلی پیش نمی‌آمد. همه موارد یادشده برای شرکتهایی که سال مالی آنها منتهی به ۹/۳۰ یا ۱۰/۳۰ بوده، رویداد غیرتعدیلی بوده است. چنانچه جنگ در دوره تایید صورتهای مالی رخ داده باشد در غیرتعدیلی بودن رویداد شکی نیست. تردیدی که وجود داشت در این بود که عرض کردم با نگاه گزارشگری منصفانه که استفاده کننده درواقع متضرر نشود یا کسی که می‌خواهد سهام را بخرد باید آثار این خسارتی که به شرکت وارد شده را در قیمت سهام بداند. در کمیته فنی تصمیم گرفته شد که این رویداد کلاً غیرتعدیلی باشد و من هم نمی‌توانستم به غیر از استانداردها دلیل خیلی محکمی پیدا کنم با این حال، غیرتعدیلی را نهایتاً در مورد خسارت فیزیکی پذیرفته و تایید شد. چون اینجا بحث نظری است من خواستم فقط نظرم را اینجا مطرح کنم که حداقل برای بعضی از اشخاص این موضوع هم می‌تواند مطرح باشد.

✓ نیکوکار

خیلی ممنون که بنده را به این میزگرد دعوت کردید. در

و غیرتجاری که بعد از تاریخ گزارشگری مالی آنها در پایان اسفند ۱۴۰۴ و در فاصله زمانی ابتدای فروردین ۱۴۰۵ لغایت ۲۰ فروردین ۱۴۰۵ مورد هدف دشمن قرار گرفتند، صرفنظر از شرایط عمومی جنگ در تاریخ گزارشگری آنها، رویداد جدید و غیرتعدیلی محسوب می‌گردد.

✓ دکتر نظری

من از بحث شما این استنباط را کردم که شاید برای بعضی از صنایع بتوانیم بگوییم تعدیلی و برای بقیه صنایع تعدیلی نباشد. این یک میلیون و پانصد هزار اظهارنامه‌ای که می‌فرمایید هم سطح و هم وزن نیستند، یک شرکتی ممکن است که با یک نفر باشد یک شرکتی هم مثلاً مثل شرکت فولاد خوزستان است با آن عظمت خودش ولی در نهایت شما نظرتان اینست که رویداد تعدیلی نیست.

✓ نیکوکار

در حال حاضر صورتهای مالی حدود پنجاه هزار واحد تولیدی و غیرتولیدی حسابرسی می‌شود که حدود ۳۰ هزار واحد توسط جامعه حسابداران و چند صدتایی هم توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شود، یک تعدادی هم دست نهادهای دیگر است که مستقیماً حسابرسی می‌کنند. این ۵۰ هزار کار حسابرسی شامل شرکتهای معتبر است. توجه کنیم در این ۵۰ هزار کار حسابرسی که فولاد و پتروشیمی هم جزو آنها قرار می‌گیرند، واحدهای معدودی پس از پایان اسفند ۱۴۰۴ و در فاصله زمانی ابتدای فروردین ۱۴۰۵ لغایت اعلام آتش‌بس در تاریخ ۲۰ فروردین ۱۴۰۵، در معرض آسیب جنگ قرار گرفته‌اند.

✓ دکتر نظری

اما خود سهم فولادها و پتروشیمی که تهدید شده‌اند، درصد مهمی از بازار بورس هستند.

✓ نیکوکار

موضوع کلیدی وجود شواهد مشخص در تاریخ گزارشگری در پایان اسفند ۱۴۰۴ است و نه وجود شواهد عمومی و یا وزن این شرکتها. طبق استاندارد حسابداری ۵، در تاریخ گزارشگری باید شواهدی مشخص، مبنی بر خسارت وارده به آنها و یا کاهش ارزش داراییها ناشی از جنگ تحمیلی وجود داشته باشد. به اندازه شرکت توجه‌ای ندارد. بنابراین، به نظر من خسارت وارده بعد از تاریخ گزارشگری

در پایان اسفند ۱۴۰۴، رویداد غیرتعدیلی است. اما در بحث افشا، واحدهایی که بعد از تاریخ گزارشگری در معرض خسارتهای ناشی از جنگ تحمیلی قرار گرفته‌اند، باید در یادداشت رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، افشایات کاملی در خصوص آثار مالی خسارات وارده به داراییها، کاهش ارزش داراییها، اختلال در عملیات، ریسکهای مالی، مثل ریسکهای نقدینگی و اعتباری و تامین مالی، ذخایر و بدهیهای احتمالی، برآوردها و قضاوتهای مدیریت، کمکهای دولتی و حمایتهای احتمالی، همچنین برنامه‌های مدیریت آثار خسارتهای و ادامه دوباره فعالیتها ارائه دهند. اینها نکاتی هستند که بایستی در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه با این برخورد که رویداد غیرتعدیلی است، به‌طور کامل افشا شود.

✓ دکتر حمیدی

دوستان بخش عمده مطالب را بیان کردند و من صرفاً به چند نکته کلیدی و دیدگاه خود اشاره می‌کنم.

به نظر من، اگر جنگ پس از پایان سال مالی آغاز می‌شد، از منظر استانداردهای حسابداری تقریباً چالشی ایجاد نمی‌کرد؛ زیرا در تاریخ گزارشگری شرایط مرتبط با جنگ وجود نداشت و در نتیجه، وقوع جنگ پس از پایان سال مالی به‌طور روشن یک رویداد غیرتعدیلی محسوب می‌شد.

اما در فرض مطرح‌شده، موضوع اندکی پیچیده‌تر است؛ زیرا دو نقطه زمانی متفاوت وجود دارد. از یک سو، جنگ پیش از پایان سال مالی آغاز شده است و از سوی دیگر، بمباران و خسارت وارده به واحد تجاری پس از پایان سال مالی رخ داده است. همین تفاوت زمانی این پرسش را ایجاد می‌کند که آیا خسارت ناشی از بمباران می‌تواند به‌عنوان یک رویداد تعدیلی تلقی شود یا خیر.

اگر تعریف رویداد تعدیلی را با دقت بررسی کنیم، پاسخ به نظر من منفی است. بر اساس استاندارد حسابداری ۵، رویداد تعدیلی رویدادی است که وقوع آن شواهدی درباره شرایط موجود در تاریخ گزارشگری فراهم کند. به بیان دیگر، رویداد بعد از تاریخ گزارشگری باید واقعیتی را آشکار کند که در پایان دوره مالی وجود داشته، اما آثار یا ابعاد آن تا آن زمان مشخص نبوده است.

در این مثال، خسارت ناشی از بمباران در تاریخ گزارشگری وجود نداشته است تا وقوع آن پس از پایان سال، صرفاً وجود آن را آشکار کند. آنچه در پایان سال وجود داشته، شرایط

چنین شرایطی، مدیریت باید آثار جنگ بر ارزش داراییها را در پایان دوره گزارشگری ارزیابی و در صورت لزوم شناسایی کند. در مقابل، خسارت ناشی از بمبارانی که پس از پایان سال مالی رخ داده است، به نظر من نباید به عنوان رویداد تعدیلی شناسایی شود، بلکه باید در دوره وقوع شناسایی و حسب مورد، افشاهای کافی درباره آن در صورتهای مالی ارائه شود. من در بررسیهایی که پس از طرح این پرسش انجام دادم، نمونههای عملی مرتبط با جنگ اوکراین و روسیه، از جمله صورتهای مالی یکی از شرکتهای فعال در اوکراین که حسابرس آن نیز موسسه Deloitte بود را مطالعه کردم. در این شرکت نیز شرایط مشابهی وجود داشت؛ جنگ پیش از پایان سال مالی آغاز شده بود، اما بخشی از خسارتهای ناشی از بمباران پس از پایان سال مالی تحقق یافته بود. رویکرد اتخاذشده این بود که آثار وجود شرایط جنگ در پایان سال، از طریق آزمون کاهش ارزش داراییها بر اساس استاندارد بین المللی حسابداری ۳۶ در صورتهای مالی همان سال منعکس شده بود، اما خسارتهای ناشی از تخریب فیزیکی داراییها که پس از پایان سال مالی رخ داده بود، در دوره وقوع شناسایی شده بود. به بیان دیگر، رویکرد غالب این بود که آثار اقتصادی ناشی از وجود شرایط جنگ در تاریخ گزارشگری، از جمله کاهش ارزش داراییها، در صورتهای مالی همان سال منعکس شود، اما هزینههای ناشی از تخریب واقعی داراییها، به عنوان رویدادهای دوره بعد شناسایی گردد. به نظر من، این رویکرد با منطق استانداردهای حسابداری نیز سازگارتر است.

✓ حاجیان

من هم تشکر می‌کنم از دعوتتان. امیدوارم بتوانم مطالب مفیدی را مطرح کنم. به نظر من از خود واژه رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در مقایسه با رویدادهای در تاریخ ترازنامه و قبل از آن، نکات اصلی روشن می‌شود. وقتی به عنوان مثال می‌گوییم سال مالی در تاریخ پایان اسفند خاتمه پیدا می‌کند یعنی قرار است تصویری منصفانه از وضعیت مالی در آن تاریخ و این که چگونه از وضعیت مالی ابتدای سال به وضعیت مالی در پایان سال رسیدیم را در قالب صورتهای مالی گزارش کنیم. این موضوع تابع الزامات استانداردهای گزارشگری مالی در زمینه شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشا است. برای این منظور، هم به داده‌های قطعی اتکا می‌کنیم و هم به داده‌های

میان "شرایط جنگ" و

"وقوع بمباران" باید تفکیک

قابل شد

جنگ یک وضعیت یا

شرایط است

در حالی که بمباران

یک رویداد محسوب می‌شود



جنگی و قرار گرفتن واحد تجاری در معرض ریسک جنگ بوده است؛ اما خود خسارت ناشی از بمباران، رویدادی است که بعد از تاریخ گزارشگری اتفاق افتاده است. بنابراین، به نظر من خسارت ناشی از بمباران باید به عنوان یک رویداد غیرتعدیلی تلقی شود. البته میان "شرایط جنگ" و "وقوع بمباران" باید تفکیک قابل شد. جنگ یک وضعیت یا شرایط (Condi- tion) است، در حالی که بمباران یک رویداد (Event) محسوب می‌شود. همین تفاوت، مرز ظریفی میان الزامات استاندارد حسابداری ۵ "رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری" و استاندارد حسابداری ۳۲ "کاهش ارزش داراییها" ایجاد می‌کند. از دیدگاه من، وجود شرایط جنگی در پایان سال مالی می‌تواند مدیریت را ملزم کند که بر اساس استاندارد حسابداری ۳۲ و سایر استانداردهای مرتبط، کاهش ارزش داراییها را با دقت بیشتری ارزیابی کند. برای مثال، اگر واحد تجاری در منطقه‌ای پرریسک فعالیت می‌کند یا به دلیل شرایط جنگی امکان فروش موجودی کالا، بهره‌برداری از داراییها یا ادامه فعالیت عادی آن با ابهام مواجه شده باشد، این شرایط می‌تواند نشانه‌ای از کاهش ارزش داراییها در تاریخ گزارشگری باشد و لازم است آثار آن در همان صورتهای مالی منعکس شود.

برای مثال، ممکن است موجودی کالا به دلیل اختلال در بازار یا زنجیره تامین، قابلیت فروش خود را از دست داده باشد یا ارزش بازافتنی برخی داراییها کاهش یافته باشد. در



آن ارائه شود تا خواننده بتواند برپایه آن اطلاعات همه جوانب رویداد و اثر آن بر واحد گزارشگر را از نظر اقتصادی ارزیابی کند. همانطور که خانم دکتر گفتند بحثهای مربوط به آثار تغییر در مبانی قضاوت و ارائه تحلیل حساسیت، از مهمترین آنها است که باید مدنظر قرار گیرد. احتمالاً دو، سه صفحه افشا باید ارائه شود تا بتوانیم بگوییم که تکلیف افشا رعایت شد. ولی متأسفانه در صورتهای مالی منتشر شده شاهد آن هستیم که آن طوری که باید افشا صورت نگرفته است. افشاهایی که الان صورت می‌گیرد نه تنها شفافیت ایجاد نمی‌کند بلکه هزار و یک سوال جدید را موجب می‌شود. البته طی چند دهه اخیر رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مهم دیگری هم وجود داشته که تا به حال با آن مواجه بودیم و شاید ابعاد آن به بزرگی جنگ یا کووید ۱۹ نبوده ولی واقعاً پیامدهای سنگینی داشته است. مثل همین مسئله تحریم که یک چیز عجیب و غریبی است و ابعاد چند وجهی آن را به راحتی نمی‌توان تعیین کرد. الان در خبرها و گفتگوهای مسئولین زیاد بیان می‌شود که مجبوریم به خاطر دور زدن تحریمها، هزینه زیادی را متحمل شویم، یا مجبوریم خیلی جاها زیر قیمت بفروشیم. یا کسانی که طرف معاملات با ما هستند متأثر از تعرفه‌ای شده‌اند که در قیمت معامله تأثیر زیادی داشته است. اینها قطعاً باید تبعات اقتصادی‌اش در گزارشگری مالی مدنظر قرار می‌گرفت و تعدیلات یا افشاها، به تناسب، در صورتهای مالی انجام

مبتنی بر برآوردهایی که طبق همان استانداردها اجتناب‌ناپذیر هستند. در این فرایند قرار نیست پیشگویی کنیم ولی قاعداً لازم است علاوه بر داده‌های مربوط به رویدادهای واقع شده تا پایان سال مالی، به داده‌های مربوط به رویدادهای بعد از پایان سال مالی تا تاریخ تهیه و تایید صورتهای مالی نیز توجه کنیم زیرا ممکن است چنین رویدادهایی، به عنوان مثال بر تناسب رویه‌های حسابداری، بر کفایت و تناسب ذخیره‌ها، بر تناسب طبقه‌بندی داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری، بر کفایت و تناسب افشاها، بر ارزیابی نفوذ یا کنترل در واحدهای تجاری وابسته یا فرعی، بر برقراری فرض تداوم فعالیت، تأثیرگذار باشد که در جای خود می‌تواند در صورت احراز تعریف رویداد تعدیلی، تعدیلات در صورتهای مالی دوره مورد گزارش را اجتناب‌ناپذیر کند.

در رابطه با جنگ اخیر، که برای واحدهای گزارشگر با سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۴۰۴، قبل از تاریخ صورتهای مالی شروع شد، پیامدهای آن همانطور که خانم دکتر و آقای نیکوکار اشاره کردند به احتمال قوی روی خیلی از مواردی که ذکر کردم اثرگذار بوده است. مثلاً روی مبانی برآوردهایی که تا قبل از آن در مورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی در شرایط عادی انجام داده‌ایم، روی انتخاب بازارهای هدف که محصولات و کالاها در آن عرضه می‌شود، روی منابع تامین مواد و کالا و حتی منابع تامین مالی، روی قیمتها و مسیرهای تجاری شرکت، روی نحوه ایفای تعهدات، روی بنیه مالی مشتریان و لذا وضعیت وصول مطالبات و خیلی موضوعاتی که شاید در شرایط عادی دغدغه مهمی نبودند ولی با اتفاقی مثل جنگ یا هر رویدادی ابهام آلود، تبدیل به دغدغه جدی می‌شوند. دوران کرونا هم اینگونه بود. وقتی کرونا آمد خیلی از پارامترهای موثر در تصمیم‌گیریهای اقتصادی را متأثر کرد. شروع جنگ در نهم اسفند در مناطق جغرافیایی مختلف، صدمات متفاوتی داشته است. برخی از رویدادهای منجر به این صدمات، رویدادی غیر تعدیلی و برخی از آنها رویدادی تعدیلی بوده است. تکالیف مندرج در متون منتشر شده توسط مراجع حرفه‌ای پیرامون افشاها در اینگونه شرایط متعدد است. به طور کلی تأکید می‌کنند که افشا باید خیلی جامع و شفاف باشد و اگر شدنی بود همانطور که در پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان آمده، تا حدودی یک سری مقادیر کمی هم برای

میان دوره‌ای سال بعد ممکن است رویداد تعدیلی باشد. نکته دیگر این‌که، جنگ در ۹ اسفند شروع شده اما تبعات و آثارش از منظر حسابداری و گزارشگری مالی مفصل است. مثلاً نحوه برخورد با موضوع در سطح صورتهای مالی تلفیقی که شرکتهای گروه دارای پراکندگی جغرافیایی بوده و تحت شرایط و صدمات جنگی متفاوت قرار گرفته‌اند، یا دارای تفاوت تاریخ پایان دوره مالی با یکدیگر و با شرکت اصلی هستند را در نظر بگیرید، در این شرایط ماهیت رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه از جنبه تعدیلی یا غیرتعدیلی، برای هریک از بخشها و نیز واحد اصلی متفاوت است. گروهی که به‌عنوان مثال یک شرکت فرعی مهم در امارات دارد و در اثر ماجرای جنگ، همانند خیلی از فعالان اقتصادی عملاً اجازه فعالیت در امارات از آن سلب شده و بازافت مال و اموالش دچار تردید شده و اکثراً به مراتب پیچیده‌تر نسبت به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در مقایسه با واحدهایی که چنین چالشی نداشته‌اند می‌طلبد. بنابراین، وقتی در موضوع عمیق می‌شویم ابعاد وسیعتر از مسئله مطرح می‌شود که جای کار بسیار دارد.

✓ دکتر نظری

نظرتان در مورد پرسش و پاسخ کمیته فنی چیست؟ آیا در این شرایط پاسخگو است؟

✓ حاجیان

با توجه به این‌که خیلی فوری و فوتی بوده، به نکات ضروری که باید سریع مورد توجه قرار بگیرد، اشاره شده ولی همه مسایل را خصوصاً از جنبه افشاء پوشش نمی‌دهد. مثلاً وقتی صحبت از افشاء رویداد و ابعاد آن هست بهتر است مشخص شود در چنین شرایطی، گزارشگری پایداری چگونه باید باشد؟ یا مثلاً گزارش تفسیری چه تغییراتی لازم دارد؟ گزارش تفسیری آینده‌نگر است در حالیکه صورتهای مالی گذشته‌نگر است، ماهیت افشاء در این دو متفاوت است. گزارش فعالیت هیئت‌مدیره نیز در چنین شرایطی باید مورد بازنگری قرار گیرد. بنابراین به نظرم، در صورت فراهم شدن فرصت، این پرسش و پاسخ فنی مستلزم کار تکمیلی است.

پرسش و پاسخ با عطف به استانداردها تنظیم شده ولی همانگونه که قبلاً خدمت آقای علی میرزایی، خانم دکتر و یکی دیگر از اعضای محترم کمیته فنی عرض کرده‌ام به‌نظر من به‌دلیل لحاظ برخی مفروضات در پاسخ، در جاهایی موجب

می‌شد تا استفاده‌کننده از صورتهای مالی مطلع شود که واحد گزارشگر در معرض چه پیامدهای احتمالی از رویدادهایی که رخ داده یا در حال رخ‌دادن است، قرار دارد. چون جنگ مسئله‌اش بزرگ بود و خسارتش هم قابل‌توجه، روی آن حساس شدیم و پرسش و پاسخ فنی مطرح شد. موسسات بزرگ بین‌المللی در مورد حسابداری و گزارشگری حسابرس در شرایط عدم اطمینان خیلی حرفها دارند.

✓ دکتر نظری

جنابعالی هم می‌فرمایید رویداد غیرتعدیلی است و باید در یادداشتهای همراه آثار و پیامدهای آن افشاء شود. در واقع مدیریت به‌گونه‌ای چشم‌انداز کسب‌وکار را توضیح دهد. فکر نمی‌کنید با چنین یادداشتی در مورد فعالیت شرکت و خسارات وارد شده و هزینه‌های تحمیل شده برای خواننده سوال و ابهام ایجاد می‌شود؟

✓ حاجیان

بله، رویداد بمباران که برای برخی واحدهای گزارشگر حادث شد، با توجه به تاریخ وقوع آن در فروردین، به این دلیل که تا پایان اسفند نشانه‌هایی از شرایط وجود آن در دسترس نبود، اگر چه احتمال آن می‌رفت، رویداد غیرتعدیلی بود. اما در مورد بخش دوم سوال شما، عرض می‌کنم که نه الزاماً. در استاندارد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (استاندارد حسابداری ۵) این موضوع مورد تاکید قرار گرفته که جدا از این بحث که رویداد، رویداد تعدیلی است یا غیرتعدیلی، افشای ابعاد رویداد و ارزیابی آثار آن، خصوصاً بر تداوم فعالیت واحد گزارشگر، امری ضروری است. زیرا در راستای ارائه منصفانه است.

اجازه می‌خواهم دو نکته دیگر را در ادامه عرایض قبلی اضافه کنم. نخست این‌که ما اینجا فقط در مورد گزارشگری پایان سال صحبت نمی‌کنیم. دامنه استاندارد ۵، گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای را هم شامل می‌شود. هم‌اکنون ما واحدهای گزارشگری داریم که در مقاطع زمانی موضوع بحث این نشست، عهده‌دار گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای هستند. برخی برای دوره میانی منتهی به پایان اسفند ۱۴۰۴، برخی برای دوره میانی منتهی به پایان فروردین یا اردیبهشت یا خرداد ۱۴۰۵. اگر چه در پرسش و پاسخ فنی سازمان فقط به گزارشگری سالانه پرداخته شده ولی بدیهی است باید توجه داشت که آنچه در گزارشگری سالانه، رویداد تعدیلی نبوده، در

طبق استاندارد حسابداری ۵

در تاریخ گزارشگری باید

شواهدی مشخص

مبنی بر خسارت وارده و یا

کاهش ارزش داراییهای

ناشی از جنگ احتمالی

وجود داشته باشد



ابهام و سو برداشت برای خواننده است.

✓ دکتر نظری

خانم دکتر حمیدی نظر شما در مورد مصوبه کمیته فنی چیست؟

✓ دکتر حمیدی

زمانی که این پرسش و پاسخ تدوین و منتشر شد، تمام تلاش ما بر این بود که ابعاد مختلف موضوع را تا حد امکان پوشش دهیم و پاسخی منطبق با الزامات استانداردها ارائه کنیم و به نظر من، در مجموع پاسخ مناسبی ارائه شد.

با این حال، ماهیت انتشار چنین راهنمایی به گونه‌ای است که پس از انتشار، بازخوردهای حرفه‌ای دریافت می‌شود و با بررسی تجربیات جدید و رویه‌های عملی، همواره امکان تکمیل و ارتقای آنها وجود دارد.

به نظر می‌رسد این پرسش و پاسخ، اگرچه با الزامات استانداردها کاملاً سازگار است و به شفاف‌تر شدن ابعاد گزارشگری مالی در شرایط جنگ کمک کرده است، با توجه به احتمال استمرار چنین شرایطی، همچنان از منظر شفافیت و ارائه راهنماییهای کاربردی، ظرفیت توسعه و بهبود بیشتری دارد. به‌ویژه، در مواردی که ممکن است برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی یا حسابرسان ابهام یا برداشتهای متفاوتی ایجاد شود، می‌توان با ارائه توضیحات تکمیلی، دامنه کاربرد و نحوه اجرای الزامات استانداردها را روشن‌تر کرد.

✓ نیکوکار

من هم در تایید فرمایشات دوستان، به‌نظم نکات کلیدی

مورد پرسش شرکتها، در پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان حسابرسی جواب داده شده است. در نامه‌ای که از طرف جامعه تنظیم شده بود. نمی‌دانم که نامه به سازمان ارسال شد یا نشد، همین سه موضوعی که کمیته فنی سازمان به آن پرداخته، در آن نامه از سازمان حسابرسی استعلام شده است، به نظر من قرار نبوده که کمیته فنی یک رهنمود جامع در این خصوص تهیه کند. سازمان برای شرکتها در حال تسویه یک کتاب ارائه کرده که هم‌اکنون مورد استفاده است. همان نشریه ۱۵۵ است که هنوز هم به آن ارجاع می‌شود. اگرچه از سازمان انتظار می‌رفت رهنمود جامع در این خصوص ارائه کند که در این صورت یک مجموعه‌ای می‌شد که به همه جنبه‌های این قضیه پرداخته می‌شد. ضمن آرزوی این که سایه جنگ از سر کشور ما برطرف شود و به یک صلح و آرامش پایداری برسیم. اما اگر جنگ ادامه‌دار شود، ممکن است سازمان یک رهنمود جامع‌تری در این خصوص انتشار دهد که در رهنمود جامع، ممکن است آثار مالی ناشی از جنگ، مواردی مانند ذخایر و بدهیهای احتمالی، کاهش ارزش داراییها، مطالبات و ریسکهای مالی از جمله ریسکهای نقدینگی و اعتباری و نوسان نرخ ارز و حتی ملاحظات محرمانگی که در یک پرسش دیگر مطرح شده است، مورد توجه قرارگیرد. همچنین به کنترلهای داخلی که ممکن است در این شرایط زنجیره کنترلهای داخلی کلاً از هم پاشیده شود و آثارش بر برنامه‌ریزی و برنامه‌های حسابرسی مستقل در سرفصلهای مختلف دیده شود. اما در فورجه محدودی که وجود داشت، به‌نظم به نکات کلیدی که مورد پرسش خیلی از شرکتها بوده، به‌ویژه نکات کلیدی در مورد عدم دسترسی به نرخ بازار سهام سریع‌المعامله در تاریخ گزارشگری به‌دلیل تعطیلی معاملات سهام در بورس که واقعاً برای بسیاری واحدهای تجاری این پرسش مطرح بود که حالا که بورس تعطیل است، در مورد نماد معاملاتی در تاریخ گزارشگری ۱۴۰۴/۱۲/۲۹ چه باید کرد؟ سه حالت پیش‌بینی شده، اگر چه خیلی از شرکتها عملاً زیر بار نرفتند، یعنی عملاً با حسابرسان به‌گونه‌ای هماهنگ شدند و اصلاً حتی شاید افشای کافی هم نکردند. من در دو سه مجمع عمومی که شرکت کردم، متوجه شدم که اصلاً هیچ اشاره‌ای نشده و خیلی از شرکتها همان نرخ سهام در آخرین روز معاملات بورسی در ۶ اسفند را مبنا گرفتند و حسابرس هم اظهارنظر نکرده است. شرکت‌هایی

دهد اما نکته این است که الان در شرکتها متداول شده که برای رهایی از مطالعه استانداردها می‌گویند که کمیته فنی اینجوری یا آنجوری گفته، یعنی یک استفاده ابزاری از مصوبات کمیته فنی در راستای اهداف خود می‌کنند. کمیته فنی، همانطور که اشاره شد، در صدد بوده نکات کلیدی را یادآوری کند اما نمی‌گوید که این پرسش و پاسخ را بخوان و استانداردها را نخوان. در مورد پاسخ کمیته فنی چند نکته به‌نظر می‌رسد که اجازه می‌خواهم عرض کنم. در بخش الف بند ۳ این پرسش و پاسخ، واحدهای گزارشگر مجاز شده‌اند قیمت‌های بورس تا تاریخ تایید صورتهای مالی را به‌عنوان قیمت‌های بازار در تاریخ صورتهای مالی در نظر بگیرند. این موضوع، در شرایط روند رشد قیمت‌های سهام بعد از بازگشایی بازار، فرصتی را برای برخی ایجاد کرد که با به تعویق انداختن تاریخ تایید صورتهای مالی، بیشترین بهره‌برداری را از روند صعودی قیمت‌های بازار برای کاهش زیان کاهش ارزش فراهم نمایند. نکته بعدی این‌که در بخش ب همان بند، عبارت «برآورد قیمت بازار بر اساس واقعیت‌های موجود در تاریخ تایید صورتهای مالی» به‌کار گرفته‌شده ولی مشخص نیست منظور از واقعیت‌های موجود چیست. مضافاً این‌که صورتهای مالی برای دوره منتهی به تاریخ صورت وضعیت مالی تهیه می‌شود و تسری قیمت‌های تاریخ تایید صورتهای مالی به گذشته، جای بحث جدی دارد. نکته سوم این‌که از مفاد بخش پ بند ۳ پرسش و پاسخ، اینگونه برداشت می‌شود که پیش فرض کمیته فنی بر روند نزولی بازار و کاهش قطعی ارزش سهام استوار بوده و لذا عدم احتساب زیان کاهش ارزش، به‌عنوان انحراف از استانداردهای حسابداری اعلام شده است. این در حالی است که احراز کاهش ارزش، باید مستلزم بررسی مبانی برآوردهای مدیریت، طبق استاندارد حسابرسی ۵۴۰، توسط حسابرس می‌بود. ضمن این‌که روند صعودی بازار بعد از بازگشایی، بیانگر این است که پیش فرض فوق صحیح نبوده.

✓ علی میرزایی

فقط در مورد این موضوع گفته‌شده در زمانی که نرخها در بازار قابل اطمینان باشد. یعنی به آن نرخ معاملات به‌دفعات انجام شود. بنابراین اگر کسی خواست سواستفاده کند، حسابرس باید برخورد کند و مانع شود. بنابراین فرض کنید اگر بورس فعال بود اولین روزی که نرخ تعیین می‌شد و قیمت‌ها اعلام می‌شد

که ۶ اسفند را مبنا گرفتند قطعاً ایجاب می‌کرد که حسابرس به این رویه اشاراتی بکند، حتی اگر در یادداشتهای همراه توضیح داده شده باشد، به‌دلیل اهمیت قضیه بایستی این را به‌عنوان یک بند تاکید بر مطلب خاص، در گزارش حسابرسی خود، برای استفاده‌کننده و برای مجمع عمومی ارائه می‌کردند. به‌نظر من در این زمان محدود، پرسش و پاسخ به پرسشهای کلیدی پاسخ داده است. اگر قرار بر این باشد که رهنمود جامعی تهیه شود قطعاً خیلی نکات دیگر باید در آن مطرح می‌شد.

✓ علی میرزایی

من به‌عنوان یکی از اعضای کمیته فنی اعتقاد دارم که مسایل عمده در اسرع وقت به اطلاع استفاده‌کنندگان برسد. می‌توانستیم بگوییم در مورد این موضوع تحقیق شود و دستورالعمل تهیه شود. اساس را گذاشتیم بر سؤالاتی که از چندجا پرسیده بودند. مهمترین آن هم این بود که آیا رویداد تعدیلی است یا غیرتعدیلی. دومین پرسش در مورد تداوم فعالیت با توجه به شرایط بود. به‌نظر من ارزیابی تداوم فعالیت باید انجام شود فرق نمی‌کند که جنگ باشد نباشد. طبیعی است که حسابرس در شرایط جنگی باید توجه بیشتر کند. روی نکته غیرتعدیلی تاکید شد. موارد دیگری مانند هزینه‌های جذب نشده در دوران توقف هم می‌توانست مطرح شود که طبق شرایط عادی باید محاسبه می‌گردید. می‌توانستیم این موارد را در پاسخ اضافه کنیم اما ارزش اطلاعاتی و فوری برای استفاده‌کنندگان نداشت. همانگونه که آقای نیکوکار اشاره کردند بحث مهم که رویداد تعدیلی است یا غیرتعدیلی تعیین تکلیف شد اما یک بحث مهم داشتیم که کاهش ارزش داراییها در پایان سال باید محاسبه و گزارش می‌شد. به‌علت تعطیلی بورس، قیمت در بورس در پایان سال مشخص نبود و قیمت‌ها به‌علت روانی پایین و غیر واقعی بود. با توجه به دوران بعد از پایان سال مالی و روند قیمت‌ها در بورس، پاسخ کمیته فنی در مورد مسایل عمده کافی است ضمن این‌که بسته هم نیست اگر کسی در آینده سوالی کرد که عمده باشد، کمیته فنی مجدداً به آن پاسخ خواهد داد.

✓ حاجیان

واقعیت این است که استانداردها برای این‌که با رویداد چگونه برخورد شود کفایت لازم را دارد ولی قبول دارم که از جنبه اندازه‌گیری مستلزم اخذ نظر کمیته فنی برای ایجاد یکنواختی بوده است. کمیته فنی سعی کرده با عطف به استاندارد پاسخ

همان قیمت‌ها ملاک قرار می‌گرفت.

✓ حاجیان

اغلب شرکتها عبارت نوشته شده تا «تاریخ تایید صورتهای مالی» را خوانده و به آن تکیه می‌کنند.

✓ علی میرزایی

پیش‌فرض ما براین بوده که تا تاریخ تایید صورتهای مالی بورس باز نمی‌شود.

✓ حاجیان

اتفاقی که اکنون افتاده آن است که علیرغم میل کمیته فنی به جایگزین شدن استانداردها با پرسش و پاسخهای فنی، شرایط برای سواستفاده از کلمات درج شده در پرسش و پاسخ و تعبیر و تفسیرهای گاه‌ناروا، برای واحدهای گزارشگر فراهم شده است.

✓ دکتر نظری

آقای نیکوکار به سوال چهار پردازیم. حسابرس در هر شرایطی باید استانداردهای حسابرسی را رعایت کند و نباید تحت فشارها و چالشهایی قرار گیرد که ممکن است وجود داشته باشد. حسابرس ممکن است با توجه به شرایط کاری، رویه‌های کاری را تغییر دهد. اینجا اشاره شده که استاندارد ۳۱۵ در این شرایط می‌تواند کمک‌کننده باشد. به‌کارگیری استاندارد ۳۱۵ در شرایط جنگی تا چه حد می‌تواند برای حسابرسان کمک‌کننده باشد؟

✓ نیکوکار

استاندارد ۳۱۵ از لحاظ محتوا از جامعیت کامل برخوردار است. این استاندارد تاکید می‌کند که حسابرس بایستی ریسکهای خاص مرتبط با احتمال تحریف بااهمیت را در سطح صورتهای مالی و در سطح مانده حسابها و ادعاها را تشخیص دهد، خطرات تحریف عمده را شناسایی کند، در برخورد با خطر تحریفهای عمده آزمونهای محتوای مربوط را طراحی و اجرا کند. از لحاظ مفهومی، این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری در همه شرایط کاربرد دارد و استاندارد بنیادی حسابرسی مبتنی بر ریسک محسوب می‌شود. استانداردهای ۳۰۰ و ۳۱۵ و ۳۳۰ استانداردهای بنیادی هستند که حسابرسی مبتنی بر ریسک را پشتیبانی می‌کنند. حسابرسان ملزم هستند که این استانداردها را اجرا کنند. استاندارد

حسابرسی ۳۱۵ از لحاظ مفهومی کاملاً جامعیت دارد. طبق این استاندارد، حسابرس باید خطرهای تجاری و خطرهای تحریف بااهمیت را در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاهای مربوط به اقلام صورتهای مالی، به‌عنوان پیش‌نیاز طراحی آزمونهای محتوا شناسایی کند. در شرایط جنگی اگر بخواهیم از این استاندارد استفاده کنیم، قاعدتاً بایستی خیلی عمیق و وسیع به ریسکهای محیط واحد تجاری توجه شود. توجه به ریسکهایی که واحد تجاری در شرایط عمومی جنگی در معرض آن قرار دارد و تحت‌تاثیر ناشی از آن ممکن است این عوامل به‌عنوان ریسکهای ذاتی در سطح صورتهای مالی و یا ادعاهای مربوط به مانده حسابها مطرح باشد، حسابرس بر آن اساس باید نوع و حجم و آزمونهای محتوای خود را طراحی و اجرا کند. بنابراین، از نظر مفهومی استاندارد حسابرسی ۳۱۵ از جامعیت کافی برای حسابرسی صورتهای مالی واحد تجاری در شرایط جنگی هم برخوردار است. بر اساس الزامات این استاندارد، حسابرس باید در شرایط خاص جنگی همه مخاطرات را به‌ویژه مخاطراتی که در نتیجه قرار گرفتن واحد تجاری در «شرایط جنگی» تشخیص دهد و آثار آن را روی اقلام صورتهای مالی و احتمال تحریف بااهمیت برآورد کند. در چنین شرایطی، حسابرس باید آثار خیلی از عوامل محیطی موثر بر واحد تجاری نظیر اختلال در زنجیره تامین مواد، محدودیت بانکی و ارزی، بالا رفتن ریسک اعتباری مشتریان، کاهش تولید، تغییرات قانونی، از دست دادن بازار فروش، محدودیتهای نقدینگی و سرمایه در گردش، تعویق و امکان عدم پرداخت بدهیها و اقساط تسهیلات و برآوردهای حسابداری را بررسی کند. همچنین حسابرس به ضعف ساختار کنترلی، از دست دادن کارکنان کلیدی که می‌تواند باعث چالشهای مختلفی در واحد تجاری شود و رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری و همچنین کفایت افشا توجه کند، درحقیقت استاندارد ۳۱۵ برای شرایط جنگی نوشته نشده اما وقتی که به محتوا مراجعه می‌شود، حسابرس باید تمام آسیبها و مخاطراتی که ناشی از جنگ تحمیلی می‌تواند منجر به تحریف بااهمیت بشود، مانند تاثیر مالی ریسکهای یادشده در بالا را ارزیابی و در طراحی و اجرای آزمونهای محتوا ملحوظ نماید. بنابراین به‌نظر من این استاندارد از نظر مفهومی جامعیت لازم را دارد و حسابرسان باید عمیقاً شرایط محیطی به‌ویژه شرایط جنگی و

در تماس با مدیریت و ارکان راهبری، از راهکارهای آنان برای مواجهه با آن شرایط مطلع شد و ادعاهای مدیریت در ارتباط با آنها را ارزیابی کرد. مدیریت باید هر آنچه اشاره شد و اقداماتی که می‌خواهد انجام دهد را افشا کند و در تاییدیه مدیران منعکس نماید. اگر استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مبنا قرار گیرد می‌تواند ابزاری برای ضابطین کنترل کیفیت در جامعه و بورس برای ارزیابی گزارشگری در شرایط بروز بحران و عدم اطمینان، هم باشد. بنابراین به نظر من برای حسابرسی در شرایط عدم اطمینان مثل جنگ، استاندارد حسابرسی ۵۴۰ به مراتب کلیدی‌تر از سایر استانداردها است.

✓ علی میرزایی

اساساً وقتی حسابرس شروع به کار می‌کند از ابتدا دنبال چیست؟ ارزیابی خطرها، ارزیابی راه‌های نادرست، راه‌هایی که خطر را بتواند مدیریت کند. استاندارد ۳۱۵ طبیعتاً بهترین ابزار است. اساس کار ما این بوده که همیشه برنامه‌های حسابرسی براساس ریسک کار باشد. اکنون هم وقتی می‌خواهیم کاری سریع انجام شود، متمرکز بر جاهایی می‌شویم که ریسک بالا دارد. بنابراین شرایط اقتصادی، محیط فعالیت تجاری، دیدگاه‌های مدیران، حتی تعویض مدیران، می‌تواند جنبه‌های ارزیابی خطر را تغییر دهد. شما باید بلافاصله دوباره در واحدهای تجاری تغییرات بدهید، ارزیابیها را دوباره جاهایی که هست اصلاح کنید، دستورالعملها و برنامه‌ها را هم براساس آن درست کنید و بروید جلو. این واقعیت را باید گفت در زمانهای گذشته به این شکل عمل نمی‌شد. در وحله اول حسابرسی به صورت سندرسی بود و بعد که کنترلهای داخلی مطرح شد، حسابرسی مبتنی بر کنترلهای داخلی و ارزیابی کنترلهای داخلی مطرح گردید و بعد حسابرسی مبتنی بر ریسک که کنترلهای داخلی را دربر می‌گیرد و ارزیابیهایی را هم خلاصه انجام می‌دهد. ولی چند سال است که درمورد کاربرد آن قسمت که مربوط به ریسک از دیدگاه سیستماتیک است واقعاً اجرا نمی‌شود. مطمئن هستم که اگر کسانی هم انجام می‌دهند، همیشه صددرصدی نیست ولی عده زیادی فقط شکل را انجام می‌دهند زیرا می‌گویند که برای کنترل کیفیت باید این را داشته باشیم.

✓ دکتر حمیدی

استنباط من از سوال این است که چگونه الزامات استاندارد ۳۱۵ می‌تواند چارچوبی را در اختیار حسابرس قرار دهد تا در شرایط

آثاری که این شرایط ممکن است بر بنگاه تجاری داشته باشد و آن را در معرض تهدید قرار دهد، مورد توجه قرار دهند، ارزیابی کنند و آثار احتمالی آن را در کلیت و در اقلام صورتهای مالی تشخیص و بر آن اساس بتوانند برنامه حسابرسی و آزمون محتوا را طراحی و اجرا کنند.

✓ حاجیان

به نظر من، در شرایط مورد بحث، ورود به استاندارد حسابرسی ۳۱۵ باید را از طریق استاندارد حسابرسی ۵۴۰ انجام شود اگرچه جزییات اجرا استاندارد ۵۴۰ قاعداً توجه به استاندارد ۳۱۵ را می‌طلبد. در چنین شرایطی برخلاف شرایط عادی، قاعداً گزارشگری به شدت مملو از برآورد و مواجهه با خلا شدید اطلاعاتی می‌شود. باید بیش از پیش، کیفیت ارزیابی زیان کاهش ارزش داراییها، برآورد آثار احتمالی رویدادها، ذخایر، بدهیهای احتمالی، آثار تجدید ساختار، برآوردها نسبت به جریانهای نقدی ورودی و خروجی و ... مورد توجه قرار گیرد. بنابراین، همه موارد به برآوردها گره می‌خورد. به نظر من استاندارد ۵۴۰ مهجور مانده است، در صورتی که این استاندارد برای شرایطی که عدم اطمینان وجود دارد، تکالیف را روشن کرده است. به طور معمول مدیریت اقدام به یک سری برآورد براساس یک سری مفروضات می‌کند که آن مفروضات در شرایط عادی احتمالاً دارای اعتبار بوده، ولی در شرایط ابهام‌آلود یا در شرایط عدم اطمینان، مثل شرایط جنگی، دیگر آن اعتبار را ندارد. مثلاً شرکت فرض کرده بوده که می‌تواند به کشورهای حوزه خلیج فارس صادرات داشته باشد یا می‌تواند مسایل ارزی را از طریق آنها انجام دهد، اما اکنون آن مفروضات کلاً منتفی است. بنابراین، حالا باید برآوردها براساس مفروضات جدید انجام شود. شاید بتوان مدعی شد که یکی از دلایلی که گزارشها، آن گونه که باید به شرایط جنگی موجود در تاریخ صورت وضعیت مالی توجه نداشته‌اند یا به عدم کفایت افشاها توجه نشده، این است که اصلاً برآوردهای حسابداری آن طور که باید، حسابرسی نشده است. اگر این برآوردها حسابرسی شود خواه ناخواه ما به استاندارد ۳۱۵ هدایت می‌شویم. علاوه بر این، در شرایط عدم اطمینان و بروز بحران، بحث ارتباط با ارکان راهبری، موضوع استاندارد حسابرسی ۲۶۰، به شدت پررنگ می‌شود. در شرایط بحرانی و عدم اطمینان باید بررسی شود که برنامه مدیریت چیست،

جنگ، آثار ناشی از آن را در ارزیابی خطر تحریف با اهمیت صورتهای مالی مدنظر قرار دهد. به اعتقاد من، اگر استاندارد ۳۱۵ به درستی اجرا شود، می تواند در این زمینه نقش بسیار موثری ایفا کند؛ زیرا هدف اصلی این استاندارد، دستیابی به ارزیابی مناسب خطر تحریف با اهمیت از طریق کسب شناخت کافی از واحد تجاری و محیط فعالیت آن است. بر این اساس، حسابرسان باید شناختی جامع از واحد تجاری، محیط اقتصادی و قانونی، صنعت، مدل کسب و کار، سیستم کنترلهای داخلی و سایر عوامل موثر بر فعالیت واحد تجاری به دست آورد.

در این چارچوب، جنگ را می توان به عنوان یک عامل برون سازمانی یا عامل محیطی خارجی تلقی کرد که آثار گسترده ای بر محیط اقتصادی و فعالیتهای عملیاتی واحد تجاری بر جای می گذارد. بنابراین، حسابرسان باید در مرحله شناخت واحد تجاری این موضوع را مدنظر قرار دهد که جنگ ممکن است بر مدل کسب و کار، نقدینگی، زنجیره تامین، دسترسی به بازارها، ارزشگذاری داراییها، قابلیت وصول مطالبات و سایر جنبه های فعالیت واحد تجاری تاثیرگذار باشد. ارزیابی این آثار، حسابرسان را در شناسایی حوزه هایی که خطر تحریف با اهمیت در آنها افزایش یافته است، کمک می کند.

به بیان دیگر، حسابرسان باید جنگ را نه صرفاً به عنوان یک رویداد، بلکه به عنوان منشا ایجاد ریسکهای جدید یا تشدید ریسکهای موجود در واحد تجاری در نظر بگیرد. این ریسکها می توانند حوزه های مختلف صورتهای مالی، از جمله ارزشگذاری داراییها، برآورد زیانهای اعتباری، قابلیت وصول مطالبات و سایر برآوردهای حسابداری را تحت تاثیر قرار دهد. برای مثال، صندوقهای تضمین در شرایط عادی معمولاً بابت ضمانت نامه های صادره بدهی در صورتهای مالی شناسایی نمی کنند. اما در شرایط جنگ، ممکن است به دلیل افزایش احتمال نکول شرکتهای آسیب دیده، تعهدات ناشی از ضمانت نامه ها به میزان قابل توجهی افزایش یابد. این موضوع می تواند منجر به شناسایی ذخایر و بدهیهای احتمالی شود و به همین دلیل، یکی از حوزه های مهم خطر تحریف با اهمیت محسوب می شود.

علاوه بر این، جنگ می تواند بر تداوم فعالیت واحد تجاری و همچنین اثربخشی کنترلهای داخلی نیز اثر بگذارد. برای مثال، اختلال در زیرساختهای ارتباطی یا قطع اینترنت ممکن

است موجب شود برخی کنترلهای خودکار یا فناوری محور به درستی اجرا نشوند و در نتیجه خطرهای ناشی از ضعف کنترلهای داخلی افزایش یابد.

در مجموع، وقوع جنگ منشا ریسکهای متعددی برای واحد تجاری است که می تواند حوزه های مختلف صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهد. از این رو، با توجه به الزامات استاندارد ۳۱۵، حسابرسان باید جنگ را به عنوان یک عامل محیطی خارجی در فرایند شناخت واحد تجاری لحاظ کند تا بر مبنای آن، ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را بازنگری نماید و روشهای حسابرسانی متناسب با ریسکهای شناسایی شده را طراحی و اجرا کند.

✓ دکتر نظری

جناب علی میرزایی سوال ۵ در مورد کفایت افشای اطلاعات توسط مدیریت است که به استاندارد حسابرسی ۷۲۰ اشاره شده است. مسئولیت حسابرسان در رابطه با سایر اطلاعات چگونه است؟

✓ علی میرزایی

استاندارد ۷۲۰ در مورد اطلاعات صورتهای مالی و اطلاعات تفسیری که بورس الزام کرده است می باشد و معمولاً اطلاعات اضافه داده نمی شود. اطلاعات در گزارش فعالیت در قالب این که با اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی مطابقت دارد یا خلاف آن نباشد بررسی می شود. بنابراین، خیلی متوجه سوالاتان نشدم چون باید درخصوص افشای اطلاعات در صورتهای مالی اطمینان حاصل شود.

✓ دکتر نظری

موضوع محرمانگی اطلاعات است برخی اعتقاد دارند که چون محرمانه است نباید افشا شود. افشای اطلاعات باید به گونه ای باشد که بر استفاده کننده از صورتهای مالی اثرگذار باشد و او بتواند چشم اندازی از شرکت را متصور شود.

✓ علی میرزایی

بیشترین شرکتهایی که این کار را می کنند، شرکتهای بورسی هستند که در قالب گزارشهای تفصیلی اطلاعات را افشاء می کنند. در غیر این صورت شرکتها اطلاعات اضافه ای افشا نمی کنند. اگر بحث محرمانگی باشد طبیعی است که با حسابرسان به یک نوعی تعامل می کنند. حسابرسان در قالب ابهام موضوع را



حسابرس در

هر شرایطی باید

استاندارهای حسابرسی

را رعایت کند و نباید

تحت فشارها و چالشهایی

قرار گیرد که ممکن است

وجود داشته باشد

سهامداران تلقی و با تفسیر غلط از محرمانگی، موضوع را پنهان می‌کنند. در صورتی که بسیاری از اطلاعات، مثل اسامی مشتریان و اسامی تامین‌کنندگان که معمولاً باید از محرمانگی برخوردار باشند را به راحتی در صورتهای مالی افشا می‌کنند. به همین خاطر به نظر من، باز کردن باب محرمانگی اطلاعات آنجا که در استانداردهای حسابداری بر افشا تصریح شده، اصلاً محلی از اعراب ندارد و کارهایی که الان در ارتباط با افشا از سوی برخی شرکتها باب شده تخطی از استاندارد و مغایر با بحث ارائه منصفانه است. در ارتباط با رویدادهایی مثل جنگ و به طور کلی در شرایط عدم اطمینان، توصیه‌هایی از سوی مراجع حرفه‌ای برای هر چه شفاف‌تر و جامع‌تر شدن افشاها در راستای افزایش درک آثار رویدادها، مثل ارائه تحلیل حساسیت و بیان سناریوهای مختلف برای مواجهه با شرایط، تاکید شده است. تاکیدهایی که مبتنی بر الزامات افشا طبق استاندارد حسابداری ۳۷ است.

✓ دکتر حمیدی

ابزارهای سنتی افشای اطلاعات، عمدتاً صورتهای مالی، گزارش تفسیری مدیریت و گزارش فعالیت هیئت‌مدیره هستند. با این حال، اگر بخواهیم به پرسش مطرح‌شده از منظری متفاوت پاسخ دهیم، می‌توان موضوع را در چارچوب استاندارد شماره ۱ پایداری "الزامات کلی افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری" بررسی کرد.

وقوع جنگ، اهمیت به‌کارگیری این استاندارد را به طور قابل توجهی برجسته می‌کند؛ زیرا بخش قابل توجهی از آثار

مطرح می‌کند. مسئولیت حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات با توجه به آثار جنگ همانند مسئولیتی است که در مورد سایر اطلاعات که باید افشا شود. مسایل مهمتر نظیر آینده شرکت، برنامه‌های آتی وجود دارد که در گزارش تفسیری مطرح می‌شود و افشا کامل صورت می‌گیرد. علاوه بر اطلاعاتی که در صورتهای مالی با مقاصد عمومی گزارش می‌شود، اطلاعات بیشتری ممکن است نیاز باشد که نحوه افشا آن را معمولاً بورس تعیین می‌کند و حساب‌رسان دخالتی ندارند که چه میزان باید افشا شود. بنابراین ما به همان اطلاعاتی بسنده می‌کنیم که طبق استانداردهای حسابداری باید افشا شوند. هر موضوع دیگری مانند رویداد بعد از تاریخ گزارشگری، آثار غیرتعدیلی آن به طور کامل در مورد این که شامل چه ارقامی است و ارقام چگونه محاسبه یا برآورد شده‌اند مشخص شود. در مورد تداوم فعالیت، مدیریت باید اطلاعات زیادی در مورد این که شرکت در چه وضعی است و کدام قسمت‌ها آسیب دیده، چه مبلغ بودجه نیاز است و چه مدت زمان نیاز است ارائه کند.

✓ حاجیان

به نظر من در مورد بحث افشاء جدا از این که افشا در ارتباط با رویداد تعدیلی یا غیرتعدیلی باشد مهم این است که ببینیم استانداردهای حسابداری چه الزامی را مطرح می‌کند. قطعاً وقتی رویداد غیرتعدیلی است استاندارد می‌گوید که باید پیامدها را افشا کنید طوری که هر استفاده‌کننده از صورتهای مالی مطلع شود که در صورتهای مالی سالهای بعد چه موضوعات و آثاری را می‌تواند انتظار داشته باشد. در این میان اگر شدنی باشد، باید مبلغی را برآورد و افشا کرد و اگر برآورد نشدنی باشد یا در موارد خاص و البته نادر، اگر افشا به صلاح نباشد، باید علت را ذکر کرد. این افشاها چه در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا در گزارش تفسیری یا در گزارش پایداری، به هر حال باید انجام شود. وقتی رویداد تعدیلی باشد، همانگونه که در استانداردهای حسابداری و حسابرسی آمده، واحد گزارشگر ضمن افشای کامل رویداد، ملزم به احتساب آثار آن در صورتهای مالی است زیرا رویداد، فراهم‌کننده داده‌هایی برای شناخت و اندازه‌گیری مناسب‌تر شرایطی است که در تاریخ صورتهای مالی موجود بوده است. در محرمانگی، گاهی اوقات برخی شرکتها با این توجیه که اگر موضوعی را سازمان امور مالیاتی بفهمد مالیات می‌گیرد، از افشا پرهیز می‌کنند و آن را در جهت صرفه و صلاح

اقتصادی، عملیاتی و راهبردی جنگ، لزوماً در صورتهای مالی منعکس نمی‌شود، بلکه باید در گزارشگری پایداری افشا شود. بر اساس استاندارد شماره ۱ پایداری، واحد تجاری موظف است تمامی ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری را که به‌طور معقول انتظار می‌رود بر جریانهای نقدی، دسترسی به منابع مالی، هزینه سرمایه یا ارزش واحد تجاری در کوتاه‌مدت، میان‌مدت یا بلندمدت اثر بگذارد، شناسایی و افشا کند.

جنگ، مصداق بارز یک ریسک خارجی است که می‌تواند تمامی اجزای زنجیره ارزش شرکت را تحت‌تاثیر قرار دهد؛ از تامین مواد اولیه و تولید گرفته تا حمل‌ونقل، توزیع، فروش و خدمات پس از فروش. بنابراین، آثار آن تنها به عملکرد مالی دوره محدود نمی‌شود، بلکه می‌تواند بر استراتژی، مدل کسب‌وکار، توان ایجاد ارزش و حتی بقای واحد تجاری اثرگذار باشد.

اگرچه تاکنون گزارشگری پایداری عمدتاً با موضوعاتی مانند مسایل محیط‌زیستی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) شناخته شده است، اما مفهوم پایداری بسیار فراتر از این موضوعات است. هدف اصلی گزارشگری پایداری، ارائه اطلاعاتی درباره توانایی واحد تجاری در ایجاد و حفظ ارزش در طول زمان و تداوم فعالیت آن در مواجهه با ریسکها و عدم اطمینانهای مهم است. از این منظر، جنگ یکی از مهمترین ریسکهایی است که می‌تواند پایداری واحد تجاری را به چالش بکشد.

در شرایط جنگ، شرکت باید در گزارش پایداری توضیح دهد که استراتژی و مدل کسب‌وکار آن چگونه تحت‌تاثیر قرار گرفته است، چه بخشهایی از زنجیره ارزش آسیب دیده است، مسیرهای تامین و حمل‌ونقل تا چه اندازه تغییر کرده است، چه ریسکهای جدیدی ایجاد شده و مدیریت برای مقابله با این ریسکها چه اقداماتی انجام داده است.

یکی از مهم‌ترین موضوعات مطرح در استاندارد شماره ۱ پایداری، افشای تاب‌آوری واحد تجاری است. شرکت باید نشان دهد که مدل کسب‌وکار و راهبردهای آن در برابر سناریوهای مختلف چه میزان مقاومت دارند. برای مثال، لازم است ارزیابی شود که اگر جنگ شش‌ماه یا یک سال ادامه یابد، یا حتی پس از پایان درگیریها تنش‌های سیاسی و اقتصادی پابرجا بماند، چه پیامدهایی برای نقدینگی، عملیات، سودآوری و تداوم فعالیت شرکت متصور خواهد بود. انتظار استانداردگذار آن است که این تحلیلها و آثار آنها به

صورت شفاف در گزارش پایداری منعکس شوند. افشاهای مرتبط با پایداری بخشی از گزارشهای مالی با مقاصد عمومی محسوب می‌شوند و به‌همین دلیل نمی‌توان آنها را از سایر اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت منفک دانست. با وجود این‌که در حال حاضر استاندارد مستقلاً برای حسابرسی اطلاعات پایداری استقرار نیافته است، به‌نظر می‌رسد حسابرس می‌تواند در چارچوب استاندارد حسابرسی ۷۲۰، گزارش پایداری را نیز مورد توجه قرار دهد و در صورت مشاهده هرگونه ناسازگاری با صورتهای مالی، اقدامات پیش‌بینی‌شده در آن استاندارد را انجام دهد.

در خصوص محرمانگی نیز استاندارد شماره ۱ پایداری رویکرد قابل‌توجهی اتخاذ کرده است. اصل بر افشای تمامی ریسکها و فرصتهای بااهمیت است و تنها در موارد استثنایی، چنانچه افشای یک فرصت موجب ورود آسیب جدی به‌موقعیت تجاری واحد تجاری شود، استاندارد امکان خودداری از افشای آن را پیش‌بینی کرده است. به‌جز این موارد محدود، انتظار استانداردگذار آن است که ریسکها و فرصتهای بااهمیت به‌صورت شفاف گزارش شوند تا استفاده‌کنندگان بتوانند آثار آنها را بر ارزش و پایداری واحد تجاری به‌درستی ارزیابی کنند.

✓ نیکوکار

سوالی که مطرح شده یکی محرمانگی اطلاعات است و یکی هم بحث سایر اطلاعات همراه صورتهای مالی، همانطور که استحضار دارید صورتهای مالی بایستی طبق استانداردهای حسابداری و به‌صورت صادقانه، براساس همان حداقل میزان افشاهایی که در استانداردهای مربوط ارائه شده، تهیه شود. محرمانگی اطلاعات در مورد شرکت‌های خاصی که مستقیماً به دستگاه‌های نظامی و امنیتی وابسته هستند که اصلاً ضرورتی ندارد اطلاعاتی بدهند که مورد سواستفاده دشمن قرار بگیرد. منظور واحدهای تجاری عمدتاً انتفاعی هستند که در معرض شرایط جنگی قرار گرفته‌اند.

✓ دکتر نظری

جناب نیکوکار نظر شما این است چنانچه شرکت فولاد و یا پتروشیمی در نتیجه جنگ خسارت دید، خسارت وارده را افشا نکند؟

✓ نیکوکار

طبق استانداردهای حسابداری مواردی نظیر هرگونه کاهش

تششهای منطقه‌ای نظامی و راهبردهای مدیریت برای برخورد و کاهش ریسکها و اثربخشی راهبردها افشا شود. حسابرس نیز مسئولیت دارد صحت و سقم و سازگاری بین اطلاعات مربوط به سایر اطلاعات همراه صورتهای مالی را با صورتهای مالی و شواهد و اطلاعات مکتسبه در تاریخ گزارش حسابرسی کنترل کند و اگر خلاف آن چیزی که واقعیت دارد و شواهد موجود تا تاریخ گزارشگری، مغایرتی می‌بیند باید این مغایرت افشا شود. بنابراین در شرایط جنگی، سایر اطلاعات همراه صورتهای مالی و گزارش تفسیری مدیریت، اهمیت بالایی در شرکتهای بورسی و غیربورسی دارد و حسابرس باید سازگاری این اطلاعات را هم با صورتهای مالی و هم با اطلاعاتی که حسابرس تا تاریخ گزارشگری کسب کرده بررسی کند و اگر مغایرتی مشاهده کرد، این مغایرت را حسب مورد گزارش کند.

✓ دکتر نظری

سوال آخر در مورد تداوم فعالیت است و این که چه مواردی را در ارزیابی تداوم فعالیت بایستی مدنظر قرار داد. معمولاً در بحث تداوم فعالیت حسابرس یک دوره ۱۲ ماهه را مدنظر قرار می‌دهد. در برخی از مقالات پیشنهاد شده است که در شرایط جنگی، برای ارزیابی تداوم فعالیت به جای دوره ۱۲ ماهه، دوره طولانی‌تر در نظر گرفته شود. نظر شما چیست؟

✓ علی میرزایی

به‌خاطر جنگ این استثنا می‌تواند خیلی معقول باشد، به‌خصوص وقتی که جنگ ادامه داشته باشد. اگر جنگ خاتمه پیدا کند همان ۱۲ ماه کافیست. اگر کسی در آنجا صحبت از دوره بیشتر از ۱۲ ماهه در ارزیابی تداوم فعالیت می‌کند ظاهراً جنگ ادامه پیدا کرده است مثل اوکراین. اساساً استاندارد درخصوص تداوم فعالیت بسیار صریح گفته که مدیریت بایستی در مورد وضعیت تداوم فعالیت اگر ابهامی وجود داشته باشد کامل افشا کند. اگر وضع شرکتی در اثر جنگ خراب شود و فعالیت آن زیر سوال رود و یا اصلاً فعالیت نداشته باشد، صورتهای مالی در وضعیت توقف باید تهیه شود. در این حالت اقلام در آخر سال با ارزشهای جاری اندازه‌گیری می‌شود. چون خیلی از ارزشهای جاری بعد از سال از بین رفته‌اند، ناخودآگاه در اینجا قیمت داراییهایی که از بین رفته را صفر در نظر می‌گیریم در صورتی که در حالت عادی اگر تداوم فعالیت باشد آنها به قیمت

ارزش و خسارت با اهمیت وارده به داراییهای ثابت و سایر داراییها و آثار آن بر سودآوری، تداوم فعالیت، عدم اطمینان و ریسک با اهمیت و رویدادهای با اهمیت بعد از تاریخ گزارشگری، باید حسب مورد شناسایی و افشاء شود. بدیهی است، در صورت عدم افشای کافی در خصوص موارد یادشده، تصمیم‌گیریهایی مالی و اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، به‌ویژه سهامداران، با چالش جدی مواجه خواهد شد. چنانچه با ملاحظات امنیتی و محرمانگی در واحدهای تجاری خاص به آن توجه کنیم، اگر خسارتی ناشی از جنگ تحمیلی به آن واحدها وارد شده، ضمن افشای کلی، اما موقعیت دقیق محل یا تاسیسات آسیب‌دیده و تاثیر آن بر ظرفیت تولیدی یا مراکز داخلی نباید افشا شود، تجهیزات لجستیکی و جزییات زیرساختهای حیاتی که آسیب دیده نباید افشا شود، اطلاعات امنیتی از جمله تاثیر حملات سایبری و یا برنامه‌های دفاعی حفاظتی نیز از جمله مسایل محرمانه است که ضمن افشای کلیات آن، اما جزییات آن نباید افشاء شود. مثلاً در صورت خسارت عمده به انبار شرکت فولاد بدون افشای جزییات، فقط باید افشا شود که انبار آسیب‌دیده است. به‌نظر من بحث محرمانگی فقط در مقوله جزییات معنا پیدا می‌کند و کلیات باید ارائه شود. بنابراین، بین شفافیت مالی و محرمانگی باید تعادلی باشد که این تعادل هم می‌تواند ریسک حوزه باشد، هم کفایت افشا باشد، هم محرمانگی اطلاعات حساس و هم نیاز استفاده‌کننده به تصمیم‌گیریهایی آگاهانه. در موقعیتهای جنگی باید یک تعادلی برای افشای اطلاعات برقرار باشد. به‌نظر من قطعاً در مورد اطلاعاتی که می‌تواند مسایل امنیتی و مسایل ملی را به چالش بکشد، افشاء در حد کلیات بدون ورود به جزییات ضروری است. به‌نظر من استاندارد حسابرسی ۷۲۰ الزاماتی را خصوصاً در حوزه ریسکها ارائه می‌دهد. اگر در صورتهای مالی فقط ریسکهای حوزه مالی یعنی ریسکهای اعتباری، نقدینگی، نوسان نرخ ارز، تغییرات نرخ بهره و تامین مالی افشا می‌شود، اما در گزارش تفسیری مدیریت، شرکتهای بورسی باید اطلاعات جامعی در خصوص تداوم فعالیت، ریسکهای مالی، اعتباری، نقدینگی، نوسان نرخ ارز، تغییرات نرخ بهره، ریسک بازار، ریسک دوره وصول مطالبات، ریسک تغییرات نرخ فروش، ریسک سیاسی و قانونی، ریسک نرخ تورم، ریسک تحریم، ریسک تامین مواد اولیه، ریسک

دفتری پایان سال گزارش می‌شوند و تعدیلی تلقی نمی‌شوند.

✓ دکتر حمیدی

به نظر من، موضوع تداوم فعالیت اصولاً به شرایط جنگی یا غیرجنگی محدود نمی‌شود. مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی، طبق استاندارد حسابداری ۱ موظف است فرض تداوم فعالیت را ارزیابی کند و در صورت وجود ابهام بااهمیت، افشاهای لازم را در این خصوص ارائه دهد. بنابراین، اصل موضوع تداوم فعالیت تغییری نکرده است؛ آنچه در شرایط جنگ تغییر می‌کند، شواهد، نشانه‌ها و عوامل موثر بر این ارزیابی است.

وقوع جنگ، مجموعه‌ای از ریسک‌ها و عدم اطمینانهای جدید را پیش‌روی مدیریت قرار می‌دهد و موجب می‌شود ارزیابی تداوم فعالیت بر حوزه‌هایی متمرکز شود که ممکن است تحت‌تاثیر جنگ قرار گرفته باشند. برای مثال، کاهش یا از دست رفتن درآمدها، اختلال در زنجیره تامین، محدودیت در دسترسی به منابع مالی، کاهش حمایت‌های مالی دولت، افزایش هزینه‌ها، تداوم تعهدات قانونی از جمله مالیات و سایر عوامل مشابه، همگی موضوعاتی هستند که مدیریت باید در ارزیابی توان واحد تجاری برای ادامه فعالیت مورد توجه قرار دهد.

بنابراین، در شرایط جنگ، چارچوب ارزیابی تداوم فعالیت تغییر نمی‌کند، بلکه مفروضات و اطلاعاتی که مبنای این ارزیابی قرار می‌گیرند، دستخوش تغییر می‌شوند. به همین دلیل، مدیریت باید مفروضات خود را بر پایه اطلاعات به‌روز و سناریوهای واقع‌بینانه تدوین کند و آثار احتمالی جنگ را در تحلیلهای خود منعکس سازد.

از منظر حسابرسی نیز، وظیفه حسابرس تغییر نمی‌کند. حسابرس باید معقول بودن مفروضات مدیریت، کفایت شواهد مورد استفاده در ارزیابی تداوم فعالیت و کافی بودن افشاهای مربوط را مورد بررسی قرار دهد. همچنین لازم است ارزیابی کند که آیا مدیریت سناریوهای مختلف مرتبط با تداوم جنگ یا پیامدهای پس از آن را به نحو مناسب در تحلیلهای خود لحاظ کرده است یا خیر.

به اعتقاد من، تحلیل سناریوها در شرایط جنگ از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، هرچند در عمل ممکن است به اندازه کافی مورد توجه قرار نگیرد. بررسی سناریوهایی مانند ادامه

جنگ برای شش‌ماه یا یک سال، یا پایان درگیری نظامی همراه با تداوم محدودیتهای اقتصادی و تجاری، می‌تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی توان واحد تجاری در ادامه فعالیت و برنامه‌ریزی برای حفظ تداوم کسب‌وکار باشد.

در این زمینه، هرچند استانداردهای پایداری هنوز الزام‌آور نشده‌اند، اما چارچوب مفیدی برای تحلیل تاب‌آوری و ارزیابی پایداری مدل کسب‌وکار در شرایط مختلف فراهم می‌کنند. حتی اگر نتیجه ارزیابی این باشد که فرض تداوم فعالیت همچنان مناسب است، انتظار می‌رود واحد تجاری آثار بااهمیت جنگ بر فعالیتهای خود، از جمله آسیب به زنجیره تامین، محدودیت در تامین منابع مالی، افزایش عدم اطمینانها و سایر ریسک‌های مرتبط را به‌طور شفاف افشا کند تا استفاده‌کنندگان بتوانند درک مناسبی از وضعیت و چشم‌انداز شرکت داشته باشند.

در مجموع، تداوم فعالیت همچنان یکی از اساسی‌ترین موضوعات گزارشگری مالی و حسابرسی در شرایط جنگ است. آنچه اهمیت دارد، انجام ارزیابی واقع‌بینانه، مبتنی بر شواهد و سناریوهای منطقی، همراه با افشاهای شفاف و کافی است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار جنگ را بر توان ادامه فعالیت واحد تجاری به‌درستی ارزیابی کنند.

✓ حاجیان

حسابرس در ارزیابی تداوم فعالیت شرکت قاعداً دنبال این نیست که داراییهای آن چند می‌ارزد. می‌خواهد بداند آیا فعالیتهای شرکت با توجه به استاندارد، به‌عنوان یک واحد اقتصادی ادامه خواهد داشت یا خیر؟ واحد اقتصادی دایر، قاعداً قرار نیست که داراییهایش را بفروشد بلکه قرار است با داراییهایش کار کند، جریان نقدی مناسبی داشته باشد، منابع تامین قابل‌اتکایی داشته باشد. اگر جنگ روی دهد می‌تواند بر تمام موضوعات شرکت نظیر ترکیب نیروی انسانی، بازار فروش، منابع تامین، مسیرهای تجاری اثر بگذارد. در این شرایط ترکیب هزینه‌ها عوض می‌شود و شاید دیگر ادامه فعالیت اقتصادی نباشد. اگر حسابرس به این جمع‌بندی برسد که واحد تجاری به‌عنوان واحد اقتصادی دایر اصلاً امکان ادامه فعالیت را ندارد، باید اعلام کند که صورتهای مالی به‌نحو منصفانه ارائه نشده و استفاده‌کننده نباید به آن اتکا کند. قاعداً اگر واحد گزارشگر، در شرایط وقوع جنگ و متاثر از آثار آن،

برنامه‌های مدیریت، شرایط محیطی، تعهدات و بدهیها، دعاوی حقوقی، بدهیهای سررسید شده، بازار فروش، تامین مواد اولیه، حفظ کارکنان کلیدی، زیرساختهای حیاتی مثل آب و برق، حمل و نقل و ارتباطات، دسترسی به منابع مالی جدید، پوشش بیمه داراییها، محدودیتهای صادرات و واردات، زیان بازسازی و منابع بازسازی و کفایت افشا است. استاندارد حسابرسی ۵۷۰ فهرستی جامع ارائه می‌کند که حسابرس باید برای حصول اطمینان از برقراری تداوم فعالیت واحد تجاری به آنها توجه کند. در شرایط جنگی، اگر قضاوت حسابرس در حوزه‌های یادشده منجر به این شود که ابهام بااهمیت در خصوص برقراری تداوم فعالیت مطرح است. در این حالت این سوال مطرح می‌شود اگر شرایط جنگی تشدید شود، آیا واحد تجاری برنامه عملی و منابع کافی برای بقا دارد؟ تاب‌آوری دارد؟ حسابرس در مجموع این جمع‌بندیها باید به این نتیجه برسد که آیا شرکت توان تاب‌آوری دارد یا خیر؟ اگر شرکت توان تاب‌آوری داشته باشد و مدیریت واحد تجاری، راهبردها و برنامه‌های عملیاتی خود را در صورتهای مالی افشا کرده باشد، حسابرس نیز در صورت کسب اطمینان معقول از صحت و کفایت افشا، ابهام با اهمیت را به صورت بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی ارائه می‌کند. اگر این مسایل بعد از تاریخ گزارشگری رخ داده و نبود تداوم فعالیت محرز باشد، صورتهای مالی نباید بر اساس تداوم فعالیت تهیه شود. بنابراین، این مجموعه افشاهایی است که حسابرس باید شواهد و مستندات کافی را جمع‌آوری کند، همه شواهد و قرائن مربوط به ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت باید مستند باشد و در مجموع ارزیابیها، حسابرس باید نتیجه‌گیری نماید، علیرغم همه این مشکلات آیا در شرایط جنگی ادامه بقا و تاب‌آوری برای واحد تجاری امکان‌پذیر و تداوم فعالیت محتمل است یا خیر؟ در صورت ارزیابی نامساعد حسابرس از برقراری تداوم فعالیت و افشای کافی در صورتهای مالی واحد تجاری، با موضوع به صورت ابهام بااهمیت برخورد می‌کند و در صورت ارزیابی نامساعد از برقراری تداوم فعالیت واحد تجاری، صورتهای مالی باید بر اساس فرض توقف فعالیت تهیه شود.

✓ دکتر نظری

از حضور و ارائه رهنمودهای ارزشمندتان سپاسگزارم.

مدعی ادامه فعالیت به عنوان یک واحد اقتصادی دایر باشد، باید تمام تلاش خود را برای اثبات این که علیرغم همه مسایل می‌تواند با به کارگیری راهکارهای مناسب همچنان فعالیت اقتصادی خود را ادامه دهد به کار بگیرد. حسابرس در ارزیابی تداوم فعالیت به استاندارد حسابرسی ۵۷۰ و ۵۴۰ رجوع می‌کند و دقت نظر ویژه‌ای در حسابرسی برآوردهای مدیریت انجام می‌دهد تا اطمینان پیدا کند که آیا برآوردها با واقعیتهای درونی و بیرونی حاکم بر واحد گزارشگر در تاریخ صورتهای مالی و حداقل ۱۲ ماه پس از آن، مطابقت دارد یا خیر. واحد گزارشگر ممکن است وابسته به نهادی باشد که بتواند در شرایط بحرانی هم به خوبی ادامه فعالیت دهد در صورتی که واحدی دیگر که در همان زمینه فعالیت دارد و با همان سطح فعالیت، چون حمایتی از آن صورت نمی‌گیرد، نتواند تداوم فعالیت داشته باشد. حسابرس باید همه اینها را در ارزیابی خود لحاظ کند. همانطور که ملاحظه می‌شود ابعاد ارزیابی تداوم فعالیت در عمل، هم خیلی سخت و هم تا حدودی پیچیده است.

✓ نیکوکار

در شرایط جنگی تداوم فعالیت مهمترین محور بررسی قضاوت حرفه‌ای مدیریت واحد تجاری و هم حسابرس مستقل است. حسابرس باید ارزیابی کند معیارهای مورد استفاده مدیریت در ارزیابی تداوم فعالیت مناسب است یا نه؟ چنین ارزیابی حتی در شرایط غیرجنگی هم باید انجام شود، اما در شرایط جنگی به نظر من حسابرس باید به این موضوع کلیدی توجه کند که آیا واحد تجاری امروز قادر به ادامه فعالیت هست یا خیر؟ آیا واحد تجاری در ۱۲ ماه آینده منابع کافی برای ادامه فعالیت خواهد داشت؟ چنانچه شرایط جنگی تشدید شود آیا واحد تجاری برنامه عملی و برنامه‌ریزی کافی برای بقا دارد؟ همان چیزی که اسمش را تاب‌آوری گذاشتیم. برای پاسخ به این سوال، حسابرس باید تمام شاخصهایی را که می‌تواند تداوم فعالیت واحد تجاری را به چالش بکشد، مورد توجه قرار دهد. اینها شاخصها و نشانه‌های متعددی هستند که اگر همه اینها نتایج نامساعدی را نشان دهند، تداوم فعالیت شرکت با ابهام مواجه است. شاخصها و معیارهای مورد توجه حسابرس، شامل ارزیابی ریسکهای نقدینگی و جریانهای نقدی، سودآوری، وضعیت ارزش داراییها، خط تولید، دسترسی به منابع مالی،