

جنگ و پیامدهای آن بر حسابداری و گزارشگری مالی



شهاب

شبکه حسابرسی الکترونیک برخط

www.shahab.audit.org.ir

شامل فرآیندهای:



۱ ثبت نام مشتریان

۲ درخواست خدمت حسابرسی

۳ پذیرش مشتری

۴ تعیین حسابرس

۵ انعقاد قرارداد

بهره برداری از فاز اول سامانه شهاب



گام چهارم: تعیین تیم حسابرسی

ارجاع کار به گروه حسابرسی

۴



گام پنجم: انعقاد قرارداد

- انجام زمان بندی توسط مدیر فنی
- تنظیم متن قرارداد توسط مدیر فنی
- تأیید قرارداد توسط مدیر ارشد
- تایید و امضا توسط عضو رابط
- ارسال قرارداد به مدیرعامل مشتری
- امضای قرارداد توسط مدیرعامل مشتری
- واریز پیش پرداخت
- امکان تنظیم متمم قرارداد توسط مدیر فنی

۵



گام اول: ثبت نام شخص حقیقی و حقوقی

کارمندان سازمان حسابرسی
مدیر عامل مشتریان

۱



گام دوم: ثبت اطلاعات و درخواست خدمت

ثبت درخواست خدمت
توسط مشتری

۲



گام سوم: پذیرش درخواست مشتریان

طی مراحل فرآیند پذیرش
توسط مدیریت تشکیلات و بودجه

۳



shahab@audit.org.ir



۰۲۱-۸۲ ۱۸۳ ۳۳۱-۳۳۳



۰۲۱-۸۲ ۱۸۳ ۳۳۴-۳۳۷



ریچارد ارت اسملی (برنده جایزه نوبل) در سال ۲۰۰۳، جنگ را به عنوان ششمین معضل (از میان ده معضل) که جوامع انسانی را تا پنجاه سال آینده تهدید می کنند، معرفی کرد. برخی از پژوهشگران، همچنین جنگ را به عنوان یکی از مهمترین عوامل تهدیدکننده جوامع و فرهنگ انسانی معرفی کرده اند. گزارش امنیت بشر سال ۲۰۰۵ نشان داد که پس از اتمام جنگ سرد در اوایل دهه ۱۹۹۰ کاهش چشمگیری در میزان و شدت درگیریهای مسلحانه دیده می شود. با این حال مدرکی که در مطالعه ای به نام «صلح و درگیری» در سال ۲۰۰۸ توسط مرکز بین المللی مدیریت توسعه و درگیری بررسی شد نشان داد که این میزان ثابت مانده است.

آلبرت اینشتین در سال ۱۹۴۷ با در نظر گرفتن قدرت گیری روزافزون تسلیحات نوین و با نگرانی از عواقب استفاده احتمالی از بمب اتم که به تازگی توسعه یافته بود در بیانیه ای معروف اعلام کرد: «من نمی دانم در جنگ جهانی سوم چه تسلیحاتی استفاده خواهد شد اما تسلیحات جنگ جهانی چهارم سنگ و چوب خواهد بود».

سوابق امر نشان می دهد که جنگ به دیرپایی خلقت آدمی بوده و در هر دوره ای ویژگیهای زمانه خود را داشته است. در کشور ما نیز که به دلیل موقعیت سوق الجیشی و ...، در فراز و نشیبی کمابیش همیشگی قرار داشته است با جنگ در اشکال مختلف و آثار ویرانگر فیزیکی و روانی آن در گیر بوده ایم. اینک بحث آخرین جنگ تحمیلی بر ما و پیامدهای آن، به ویژه در گزارشگری مالی است؛ ضمن آن که در موقعیتی قرار داریم که با وجود توافقات انجام شده، چشم اندازی از یک سال آینده در دسترس نیست که این امر موجب می شود تصمیمات آتی با دشواری اتخاذ شود.

در مورد گزارشگری صورتهای مالی ۱۴۰۴، هر چند راهنمایی لازم، در قالب برگه پرسش و پاسخ ارائه شده و به ویژه با بازگشایی بورس، معضلات کوتاه مدت کمابیش حل و فصل شده است، اما ابهاماتی وجود دارد که امید است در میان مدت به این موارد پرداخته شود. اکنون بخش قابل ملاحظه ای از صورتهای مالی حسابرسی شده شرکتهای بزرگ تر منتشر شده، اما موضوعاتی چون نحوه برخورد با خسارات مستقیم و غیر مستقیم وارده به شرکتها، از جمله خسارات فیزیکی به داراییهای ثابت و تاثیر آن بر فرایند تولید، برخی معضلات تامین کنندگان، موضوع با اهمیت تداوم فعالیت شرکت (اصلی و شرکتهای زیر مجموعه) کماکان ذهن مدیران شرکتها را به خود مشغول داشته است. جنگ در ذات خود، هر چند عاری از هر مطلوبیتی است، اما در مواقعی گریزناپذیر به نظر می رسد. هر جنگی روزی پایان می پذیرد و به صلح می انجامد. از این رو باید تمهیدات لازم را در زمان جنگ، دوره نه جنگ- نه صلح، پسا جنگ و زمان صلح- که پایدار باشد- اندیشید و حسب مورد راه حل های مناسب را به کار برد.

محمدجواد صفار

سپاس

فصلنامه تحلیلی، اطلاع رسانی،
پژوهشی
سال بیست و هشتم
شماره ۱۳۴
بهار ۱۴۰۵
شمارگان: ۱۰۰۰ نسخه

صاحب امتیاز:

سازمان حسابرسی

مدیر مسئول:

اکبر سهیلی پور

سردبیر:

دکتر رضا نظری

شورای مدیریت:

دکتر موسی بزرگ اصل

اکبر سهیلی پور

محمود پور بهرامی

محمدجواد صفار

هوشنگ نادریان

دکتر رضا نظری

لطفعلی لطفعلیان صامی

مدیر امور اجرایی:

محمود مجدی

ویراستار فنی:

دکتر رافیک باغومیان

دستیار سردبیر:

دکتر محمد صیادی

دبیر بخش اخبار:

معصومه امیری مقدم

صفحه آرایی:

زهرا نجفی

تایپ و حروف چینی:

مهناز زریو

طراح جلد:

آذین رستمی

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان جهانمهر، نبش کوچه رادافزون (۴/۱) - پلاک ۲۲ کد پستی: ۱۴۳۱۶۴۳۵۸۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۷۳۶۸ نامبر: ۸۸۳۹۶۸۵۶

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سیلان - بعد از خیابان بخت آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می‌خوانیم:

رویدادها

۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

میزگرد

۱۲ جنگ و پیامدهای آن بر حسابداری و گزارشگری مالی

جنگ ویرانگری و خسارت گسترده‌ای دارد که هم انسانها و هم کسب‌وکارها را تحت‌تاثیر 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.

مجتبی علی‌میرزایی، حسن حاجیان، ابوالفضل نیکوکار، دکتر الهام حمیدی و دکتر رضا نظری



خواندنی‌ها

۱۰ نحوه برخورد حسابداری و گزارشگری حساب‌رسان مستقل با آثار خسارت مستقیم و غیرمستقیم

۱۱ بازارهای کربن سازوکاری در مرکز تامین مالی تغییرات اقلیمی

۵۵ کمیته ریسکهای نوظهور

۶۷ دو استاندارد، دو هدف، آرمان پایداری

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرات نویسنده‌ها نیست.

حساب‌رسان در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسنده‌ها مشورت خواهد کرد.

و هو اسرع الحاسبين (انعام ۲۶)
و او سریع ترین حسابران است

حساب

شماره ۱۳۴

بهار

سال ۱۴۰۵

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان
جهانمهر، نبش کوچه رادافزون (۴/۱)
پلاک ۲۲

کد پستی: ۱۴۳۱۶۴۳۵۸۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۷۳۶۸ - ۲۱

نمابر: ۸۸۳۹۶۸۵۶ - ۲۱

E-mail: editor@hesabras.org

مقاله‌ها

- ۳۰ از شر فیلهای سفید خلاص شوید دکتر محمد صیادی
- ۳۲ مختصات تحول حسابرسی دکتر احسان کیان خواه
- ۳۸ استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل دکتر سیده سمانه شاهرخی
- ۴۰ مقایسه استانداردهای حسابرسی دکتر حلیمه رحمانی و محمد محمدی مقدم
- ۴۶ حسابرسی در عصر دورکاری دکتر رضا مرسلی
- ۵۲ حسابرسی در عصر هوش مصنوعی فریبا عرب بافرانی
- ۵۶ گزارشگری مالی در شرایط جنگی سینا سپهر
- ۶۲ ۴۷ آمار مهم از صنعت حسابداری که باید بدانید
- ۶۸ استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۸: باز طراحی اساسی ارائه صورتهای مالی
- ۷۵ ایجاد داشبوردهای تعاملی با کمک نمودارهای پیوت و اسلایسهای اکسل

مقاله‌های منتشر شده در

مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

- افق های گزارشگری مالی (بخش دوم) ... مرتضی اسدی، غلامرضا زارعی و مینا فرنود احمدی
- گزارشگری پایدار مالیاتی و حسابداری دکتر لقمان پاکروان، محسن پورکیانی
- تحول پارادیمی حرفه حسابرسی دکتر لقمان پاکروان، آیناز خمسه لی
- صورتهای مالی سبک و سنگین حمیدرضا علمشاهی

فراتر از اخبار



● استاندارد حسابداری ۴۴ (اجاره‌ها) رویکردی نوین برای

شناسایی اجاره از منظر اجاره‌کننده

اجاره منبع مهم تامین مالی است. بنابراین، باید حسابداری اجاره تصویر کامل و قابل فهمی از فعالیتهای اجاره واحد تجاری به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ارائه دهد. براساس مدلهای حسابداری موجود برای اجاره‌ها، اجاره‌کننده ملزم است که اجاره‌های خود را به عنوان اجاره سرمایه‌ای یا اجاره عملیاتی طبقه‌بندی کند. با این حال، این مدلها به دلیل ناتوانی در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مورد انتقاد قرار گرفته‌اند، زیرا آنها بیان صادقانه‌ای از معاملات اجاره را ارائه نمی‌دهند، به ویژه اطلاعات مربوط به حقوق و تعهداتی را که با تعاریف داراییها و بدهیها در مفاهیم نظری گزارشگری مالی مطابقت دارد، نادیده می‌گیرند. در مدلهای موجود، اجاره‌کننده در اجاره عملیاتی، دارایی شناسایی نمی‌کند و به تامین مالی خارج از ترازنامه منجر می‌شود که مشکلاتی را به همراه دارد.

بر این اساس، سازمان حسابرسی برای ایجاد رویکردی جدید برای حسابداری اجاره در راستای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، استاندارد حسابداری ۴۴ را تدوین کرد تا جایگزین استاندارد حسابداری ۲۱ شود. طبق استاندارد حسابداری ۴۴ عمده داراییها و بدهیهای مندرج در اجاره‌نامه در صورت وضعیت مالی اجاره‌کننده شناسایی می‌شود. این استاندارد با استاندارد حسابداری ۲۱ از منظر اجاره‌دهنده تفاوت زیادی ندارد اما در شناسایی اجاره از دیدگاه اجاره‌کننده اثرات بسیار زیادی دارد.

طبق استاندارد حسابداری ۴۴، اجاره‌کننده‌ها باید از یک مدل حق استفاده در حسابداری برای همه اجاره‌ها (شامل اجاره دارایی حق استفاده در یک اجاره فرعی) استفاده کنند.

رویدادهای **ایران و جهان** روزانه

در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی

حسابرس منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی **حسابداری** به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

● انتشار اصلاحات جهت شفاف‌سازی گزینه ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) اصلاحات هدفمندی را با هدف شفاف‌سازی این موضوع منتشر کرده است که کدامیک از سرمایه‌گذاران در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص برای یک شرکت، واجد شرایط اندازه‌گیری با استفاده از روش ارزش منصفانه (Fair Value Option) در چارچوب استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (IAS 28) با عنوان «سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص» هستند.

از آنجایی که شرکتها در حال آماده‌سازی برای اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18) با عنوان «ارائه و افشا در صورتهای مالی» هستند، ذینفعان گزارش داده‌اند که تفاسیر متفاوتی در مورد نحوه تعامل الزامهای جدید این استاندارد با روش ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ وجود دارد. این موضوع پیامدهای مستقیمی بر نحوه طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود یا زیان دارد.

هیئت برای ایجاد یکپارچگی پیش از تاریخ اجرای استاندارد شماره ۱۸، به سرعت وارد عمل شد. دامنه این اصلاحات به‌طور عمدی محدود در نظر گرفته شده است تا تنها به نگرانیهای خاص شناسایی شده توسط ذینفعان پاسخ دهد، بدون آن‌که به شیوه‌های فعلی خللی وارد کرده یا پیامدهای ناخواسته‌ای در سایر استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ایجاد کند. این اصلاحات از زمانی که یک شرکت برای اولین بار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ را به‌کار بگیرد، لازم‌الاجرا خواهد بود.

● راه‌اندازی برنامه آموزشی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت کمک به شرکتها برای

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی پایداری

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی از راه‌اندازی جهانی «برنامه شریک آموزشی هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB Training Partner Programme)» خبر داد؛ این برنامه به سازمانهای واجد شرایط اجازه می‌دهد تا آموزشهای رسمی در زمینه نحوه اجرای «استانداردهای افشای پایداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» (استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری) را ارائه دهند.

«برنامه شریک آموزشی» مختص سازمانهای منتخب است که مجاز بوده و از حمایت لازم برای ارائه محتوای آموزشی تأییدشده (با استفاده از مطالب تدوین‌شده توسط بنیاد) برخوردار باشند. بنیاد در مرحله نخست برای این راه‌اندازی، گروه اولی از شرکای آموزشی را جذب کرده است و اکنون از سایر سازمانها در سراسر جهان دعوت می‌کند تا برای پیوستن به این برنامه، درخواست خود را ارسال کنند. هدف از این برنامه، آموزش «تهیه‌کنندگان موارد افشای مالی مرتبط با پایداری»، از جمله متخصصان حوزه پایداری، امور مالی و گزارشگری و همچنین مشاوران آنهاست. مطالب آموزشی اختصاصی این برنامه، به‌طور مستقیم از استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری و اسناد مرتبط با آن استخراج شده است.

● به‌روزرسانی درباره انتصاب رییس جدید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

کمیته نامزدی هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گزارشی درباره روند جذب رییس بعدی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارائه کرده است؛ فردی که قرار است پس از پایان دوره مسئولیت آندریاس بارکو (Andreas Barckow) در تاریخ ۳۰ ژوئن ۲۰۲۶، جانشین وی شود.

این کمیته با حمایت یک شرکت تخصصی جست‌وجوی مدیران ارشد، فرآیند شناسایی و انتخاب رهبر بعدی هیئت را از اکتبر ۲۰۲۵ آغاز کرده است. روند جذب و انتخاب به‌خوبی پیشرفته و اکنون در مراحل پایانی قرار دارد.

این کمیته انتظار دارد این فرآیند تا پیش از ۱ اکتبر ۲۰۲۶ نهایی شده و رییس جدید منصوب شود. همچنین از لیندا مزون هاتر (Linda Mezon Hutter)، نایب رییس هیئت، درخواست شده است که در دوره انتقالی به عنوان رییس موقت این هیئت خدمت کند.

● **گردهمایی رهبران حسابداری از سراسر آفریقا و جهان برای پیشبرد اعتماد و پاسخگویی**

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) با همکاری فدراسیون حسابداران آفریقا (PAFA) و انجمن ملی حسابداران خبره الجزایر (ONEC)، در روزهای ۲۴ و ۲۵ ژوئن ۲۰۲۶، رویداد آیفک کانکت آفریقا ۲۰۲۶ "IFAC Connect Africa ۲۰۲۶" را برگزار کردند. این رویداد، گردهمایی سطح بالایی از رهبران سراسر آفریقا و جامعه جهانی حسابداری بود که بر پیشبرد اعتماد، پاسخگویی و ایجاد نهادهای قدرتمند تمرکز داشت.

رویداد آیفک کانکت آفریقا با گردهم آوردن نمایندگانی از سازمانهای حرفه‌ای حسابداری، نهادهای قانون‌گذار، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، سازمانهای بین‌المللی، نهادهای دولتی و رهبران کسب‌وکار، به بررسی نقش این حرفه در مواجهه با برخی از فوری‌ترین چالشها و فرصتهای پیش‌روی آفریقا و جهان، با محوریت شعار «اعتماد، پاسخگویی و نهادهای قدرتمند: آفریقا و حرفه جهانی حسابداری» پرداخت.

این رویداد با یک نشست مشترک در خصوص اولویتهای حرفه حسابداری برای سه تا پنج سال آینده و شناسایی فرصتهای همکاری پایدار میان فدراسیون بین‌المللی حسابداران، فدراسیون حسابداران آفریقا و نهادهای آفریقایی به کار خود پایان داد.

● **پیشنهاد به‌روزرسانی در دانشنامه حسابداری ۲۰۲۵**

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی به‌روزرسانی پیشنهادی ۱: بهبودهای عمومی در دانشنامه حسابداری ۲۰۲۵ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS Accounting Taxonomy 2025) را منتشر کرد.

این پروژه بر عناصر روایتی (متنی) موجود، از جمله عناصر متنی و عناصر بلوک متنی متمرکز است، تا فرصتهایی برای ساده‌سازی و شفاف‌سازی هدف عناصر روایی موجود در دانشنامه حسابداری شناسایی کند. تغییرات پیشنهادی شامل موارد زیر است:

- دسته‌بندی عناصر بلوک متنی بر اساس کاربرد موردنظر آنها؛
 - ساده‌سازی عناصر روایی موجود به‌منظور همسویی با سیاست فعلی مدل‌سازی برای عناصر روایی؛ و
 - انجام سایر بهبودهای عمومی، از جمله اصلاحات هدفمند در برچسبهای مستندات و انواع عناصر.
- مهلت ارسال دیدگاه‌ها تا ۷ سپتامبر ۲۰۲۶ تعیین شده است.
- به‌روزرسانی پیشنهادی در دانشنامه حسابداری، در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس است.

● **تجدید میثاق سازمان گزارشگری جهانی و بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر تعهد به**

ارائه موارد افشای مکمل

به‌منظور شفاف‌سازی بیشتر در خصوص نحوه همکاری سازمان گزارشگری جهانی (GRI) و بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای ایجاد یک نظام گزارشگری پایدار، یکپارچه، جهانی و جامع، این دو سازمان به‌تازگی بیانیه‌ای منتشر کردند. سند «تسهیل گزارشگری کارآمد هنگام استفاده از استانداردهای سازمان گزارشگری جهانی و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایدار»، تشریح می‌کند که چگونه استانداردهای تدوین شده توسط هیئت استانداردهای پایدار جهانی (GSSB) وابسته به سازمان گزارشگری جهانی و استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایدار، وابسته به بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، می‌توانند به‌طور همزمان توسط واحدهای گزارشگر و استفاده‌کنندگان از اطلاعات به‌کار گرفته شوند. این سند برای واحدهایی در نظر گرفته شده

است که به صورت اختیاری یا الزامی، از این استانداردها برای پاسخگویی به نیازهای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان استفاده می‌کنند. این سند، موارد افشای مشترکی را که دو هیئت برای همسوسازی آن‌ها با یکدیگر همکاری کرده‌اند، توصیف نموده و تبیین می‌کند که اطلاعات ارائه‌شده مطابق با استانداردهای هر دو نهاد، در عین داشتن اهداف متمایز، می‌توانند مکمل یکدیگر باشند. همچنین، این سند حوزه‌هایی را برجسته می‌کند که دو سازمان در آن‌ها برای حمایت از گزارشگری کارآمد با یکدیگر همکاری دارند. این بیانیه جدید، که بر پایه همکاری میان هیئت استانداردهای پایداری جهانی و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری از سال ۲۰۲۲ شکل گرفته است، پس از نشستی که به تازگی میان **امانوئل فابر** (Emmanuel Faber)، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری و **سوزانه اشتورمر** (Susanne Stormer)، رئیس هیئت استانداردهای پایداری جهانی برگزار شد، به تصویب رسید. این بیانیه در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس است.

انتشار نسخه بازنگری شده راهنمای فرآیند تدوین استاندارد توسط بنیاد استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی

هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کتابچه راهنمای فرآیند انجام کار تدوین استانداردها (Due Process Handbook) را مورد بازنگری قرار داده‌اند؛ راهنمایی که مراحل الزامی برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری را در زمینه تدوین و نگهداری استانداردها و نیز حمایت از اجرای یکنواخت آن‌ها، تشریح می‌کند.

این راهنما به طور عمده به منظور بازتاب تاسیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری به روزرسانی شده است. همچنین بازخوردهای ذینفعان که در جریان مشورتخواهی عمومی درباره به روزرسانی این کتاب جیبی، از اصلاحات پیشنهادی حمایت کردند نیز در آن لحاظ شده است.

به روزرسانی این راهنما، فرآیند را به طور بنیادی تغییر نمی‌دهد؛ بلکه روشن می‌سازد که دو هیئت از یک فرآیند استانداردگذاری یکسان، دقیق، فراگیر و شفاف پیروی می‌کنند.

در نسخه بازنگری شده کتابچه، بهبودها و توضیحات جزئی نیز گنجانده شده است؛ از جمله در خصوص توضیح هدف بررسیمهای پس از اجرای استانداردها، نقش کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS Interpretations Committee)، فرآیند مشورت درباره بهبودهای جزئی در استانداردها، و فرآیند بازنگری مطالب آموزشی.

این راهنما همچنین فرآیند اعمال تغییرات در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) را مشخص می‌کند؛ استانداردهایی که شرکتها هنگام اعمال استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری موظف به مدنظر قرار دادن آن‌ها هستند. هرگونه اصلاح در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری نیز همانند استانداردهای افشای پایداری از مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS Sustainability Disclosure Standards)، از طریق مشورتخواهی عمومی بررسی شده و در جلسات علنی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری تصویب می‌شود؛ بر پایه اصول شفافیت، مشورتخواهی کامل و منصفانه، و پاسخگویی. نسخه بازنگری شده راهنمای فرآیند تدوین استاندارد در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس است.

انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲۰ برای بهبود گزارشگری مالی شرکتهای مشمول تنظیم نرخ

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به تازگی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲۰ (IFRS 20) با عنوان «داراییهای تکلیفی و بدهیهای تکلیفی» را منتشر کرد؛ استاندارد جدید برای شرکتهایی که مشمول نوع خاصی از تنظیم نرخ

هستند. هدف این استاندارد کمک به سرمایه‌گذاران برای درک بهتر این موضوع است که تنظیم نرخ چگونه بر عملکرد مالی، وضعیت مالی و چشم‌انداز جریانهای نقدی آتی شرکت اثر می‌گذارد.

این استاندارد بر شرکتهایی اثر خواهد گذاشت که مشمول تنظیم نرخ هستند؛ یعنی نظامی که تعیین می‌کند یک شرکت چه مبلغی می‌تواند از مشتریان دریافت کند و در چه زمانی مجاز به دریافت آن است. شرکتهایی که خدمات حیاتی مانند برق، آب و گاز ارائه می‌کنند، اغلب مشمول چنین مقرراتی هستند.

چنانچه بین زمانی که یک شرکت کالاها و خدمات تنظیمی را ارائه می‌کند و زمانی که بابت آن کالاها و خدمات از مشتریان وجه دریافت می‌کند، تفاوتی وجود داشته باشد، ممکن است درآمد گزارش شده به‌طور کامل بیانگر عملکرد شرکت در آن دوره نباشد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲۰ از این موضوع با عنوان «تفاوت در زمان بندی» یاد می‌کند. استاندارد جدید شرکتهای را ملزم می‌کند آثار این تفاوتها در زمان بندی را در صورتهای مالی خود شناسایی و منعکس کنند.

همچنین انتظار می‌رود این استاندارد موجب کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری و بهبود مقایسه‌پذیری میان شرکتهای فعال در صنایع تنظیمی شود.

❶ موافقت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری با مسیر پیشنهادی افشای اطلاعات مرتبط با طبیعت

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در نشست هیئت‌مدیره خود که در ماه آوریل در پکن برگزار شد، توافق کرد که الزامهای افشای اطلاعات مرتبط با طبیعت را در قالب یک بیانیه رویه‌ای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS Practice Statement) پیشنهاد کند.

استانداردهای موجود هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری هم‌اکنون شرکتهای را ملزم می‌کنند که اطلاعات بااهمیت درباره همه ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری را ارائه کنند؛ از جمله ریسکها و فرصتهای مرتبط با طبیعت، که به‌طور معقول انتظار می‌رود بر چشم‌انداز شرکت اثر بگذراند.

این بیانیه رویه‌ای در کنار استاندارد پایداری ۱ از مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S1) با عنوان «الزامهای عمومی برای افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری» و استاندارد پایداری ۲ از مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S2) با عنوان «موارد افشای مرتبط با اقلیم» قرار می‌گیرد، بدون آنکه الزامهای مندرج در این استانداردها را تغییر دهد. زمانی که شرکتی مطابق با استاندارد پایداری ۱ نیاز داشته باشد اطلاعاتی درباره ریسکها و فرصتهای مرتبط با طبیعت ارائه کند، این بیانیه رویه‌ای توضیح خواهد داد که چگونه این کار انجام شود. بنابراین این شیوه استانداردگذاری، اختلال و تغییرات اجرایی را به حداقل می‌رساند؛ موضوعی که به‌ویژه اهمیت دارد، زیرا شرکتهای حوزه‌های گزارشگری در حال طی کردن فرآیند به‌کارگیری و پیاده‌سازی استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری هستند.

هیئت قصد دارد پیش‌نویس افشایی را برای اظهارنظر عمومی در اکتبر ۲۰۲۶ منتشر کند تا ذینفعان فرصت ارائه بازخورد درباره الزامهای پیشنهادی را داشته باشند؛ از جمله این که آیا یک بیانیه رویه‌ای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، قالب مناسبی برای استانداردگذاری در زمینه افشاهای مرتبط با طبیعت هست یا خیر.

❷ میزبانی مشترک فدراسیون بین‌المللی حسابداران و موسسه حسابداران خبره آفریقای جنوبی از کنگره

جهانی حسابداران ۲۰۲۸ در آفریقای جنوبی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران و موسسه حسابداران خبره آفریقای جنوبی (SAICA) میزبانان مشترک کنگره جهانی حسابداران (WCOA) خواهند بود که در نوامبر ۲۰۲۸ در کیپ تاون، آفریقای جنوبی برگزار خواهد شد.

این کنگره که به عنوان برجسته‌ترین گردهمایی جهانی حرفه حسابداری شناخته می‌شود، رویدادی دوسالانه است که نمایندگان این حرفه را از سراسر جهان گرد هم می‌آورد تا از طریق یادگیری مشترک، همکاری و ایجاد روابط، جامعه حسابداری را تقویت کنند. این اعلام، دستاوردی بزرگ برای حرفه حسابداری آفریقای جنوبی محسوب می‌شود، چرا که برای اولین بار در تاریخ ۱۲۴ ساله کنگره جهانی حسابداران، این رویداد مهم حرفه حسابداری در قاره آفریقا برگزار خواهد شد. میزبانی این کنگره در کیپ تاون، آفریقای جنوبی را به عنوان یکی از ارکان کلیدی توانمندسازی نوآوری جهانی، ارتباطات و تاب‌آوری قاره آفریقا معرفی می‌کند.

📌 بازنگری بیانی‌های تعهدات عضویت در راستای تقویت حرفه حسابداری جهانی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در راستای تعهد مستمر خود به ارتقای حرفه حسابداری در سطح بین‌المللی، به‌تازگی بیانی‌های تعهدات عضویت (SMOs) از شماره ۱ تا ۷ را مورد بازنگری قرار داد.

این اسناد، معیارهای جهانی را برای اعضای فدراسیون تعیین می‌کنند تا از پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی و همچنین سامانه‌های تضمین کیفیت، بازرسی و انضباطی قوی حمایت کنند.

این اصلاحات، که با فرآیند دقیق مشاوره عمومی در سال ۲۰۲۵ نهایی شده‌اند، بر جنبه‌های حیاتی زیر تمرکز دارند:

- مدیریت کیفیت: انطباق با استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت (International Quality Management Standards) با هدف تقویت سازوکارهای داخلی موسسات حسابرسی.

- آموزش حرفه‌ای: تسهیل مسیرهای آموزشی انعطاف‌پذیرتر و منطبق با استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (International Education Standards).

- استانداردهای گزارشگری: یکپارچه‌سازی استانداردهای گزارشگری بخش عمومی منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) با استانداردهای نوظهور گزارشگری شرکتها که توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری منتشر شده‌اند.

این بیانی‌های بازنگری شده، در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس است.

📌 نسخه جدید چارچوب بین‌المللی: راهبری مطلوب در بخش عمومی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران و موسسه رسمی مالیه عمومی و حسابداری (CIPFA)، نسخه ۲۰۲۶ چارچوب بین‌المللی: راهبری مطلوب در بخش عمومی (International Framework: Good Governance in the Public Sector) را منتشر کردند.

راهبری مطلوب، ضامن آن است که واحدهای بخش عمومی ضمن رعایت مستمر منافع عمومی، نتایج و پیامدهای مورد انتظار خود را تدوین و محقق سازند. این چارچوب، بستری برای ارائه خدمات مبتنی بر صداقت، شفافیت و پاسخگویی فراهم می‌آورد، که در نهایت منجر به ارتقای اعتماد عمومی به نهادهای دولتی و کاهش ریسکهای تقلب و فساد می‌گردد. راهبری مطلوب با تکیه بر ارزشهای بنیادین، کنترل‌های متناسب و راهبری قانون، زمینه‌ساز مشارکت فراگیر، تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد و تخصیص کارآمد و اثربخش منابع عمومی است.

نسخه ۲۰۲۶ با بازنگری در چارچوب سال ۲۰۱۴، ضمن انطباق با تحولات یک دهه اخیر و همسوسازی با روندهای نوظهور (از جمله پیشرفتهای حوزه گزارشگری پایداری)، همچنان بر رویکرد مبتنی بر اصول خود تأکید دارد. این چارچوب حول هفت اصل کلان و به هم پیوسته استوار شده است که قابلیت تسری به تمامی واحدهای فعال در بخش عمومی را داراست.

نسخه ۲۰۲۶ این چارچوب بین‌المللی، در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس

است. 



سازمان حسابرسی
کمیته فنی

بسمه تعالی

پاسخ به پرسشهای فنی

شماره : ۱۳۹
تاریخ : ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
صفحه : ۱ از ۱

پرسش: نحوه برخورد حسابداری و گزارشگری حسابرس مستقل با آثار خسارت مستقیم و غیرمستقیم ناشی از جنگ تحمیلی

پاسخ:

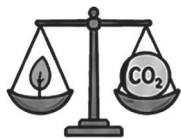
۱- واحد تجاری که سال مالی آن به ۲۹ اسفند ۱۴۰۴ ختم می شود، چنانچه بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ تایید صورتهای مالی خسارت فیزیکی به داراییهای آن وارد شده باشد، از آنجایی که این رویداد بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ گزارشگری است، به موجب جز "ب" بند "۳" استاندارد حسابداری ۵ با عنوان "رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری"، این رویداد غیر تعدیلی محسوب می شود. لذا به موجب بند ۱۸ استاندارد حسابداری یاد شده، واحد تجاری باید برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ گزارشگری، ماهیت رویداد و برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان این که انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست را افشا کند. همچنین موضوع باید به عنوان بند "تاکید بر مطلب خاص" در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج گردد.

۲- در صورت ورود خسارت به واحد تجاری، مدیریت شرکت ملزم است بر اساس بندهای ۲۳ و ۲۴ استاندارد حسابداری شماره ۱ "ارائه صورتهای مالی" تداوم فعالیت شرکت را ارزیابی کند و حسب مورد صورتهای مالی را بر مبنای فرض "تداوم فعالیت" یا "توقف فعالیت" تهیه و اطلاعات لازم را به نحو مناسب افشا کند. با توجه به تعدد وضعیتهایی که می تواند وجود داشته باشد، حسابرسان باید بر اساس الزامات استاندارد حسابرسی ۵۷۰ با عنوان "تداوم فعالیت" در این خصوص تصمیم گیری کنند.

۳- با توجه به متوقف شدن معاملات در بورس اوراق بهادار از ۶ اسفند ۱۴۰۴ و عدم دسترسی واحدهای تجاری به ویژه شرکتهای سرمایه گذاری و صندوقهای سرمایه گذاری در سهام به قیمتهای بازار سرمایه گذاریهای سریع معامله در بازار: الف) چنانچه تا تاریخ تایید صورتهای مالی، قیمتها در بورس اوراق بهادار بر اساس معاملات بازار فعال (به دفعات و حجمی که برای ارائه مستمر اطلاعات قیمت گذاری کافی است) در دسترس باشد، قیمتهای مزبور به عنوان قیمتهای بازار در تاریخ صورتهای مالی، محسوب و حسب مورد با توجه به رویه واحد تجاری مبنای تعدیل صورتهای مالی قرار می گیرد. در این شرایط و در صورت افشای موضوع در صورتهای مالی، درج بند شرط در گزارش حسابرس مورد ندارد.

ب) چنانچه مدیریت واحد تجاری بتواند بر اساس واقعیتهای موجود در تاریخ تایید صورتهای مالی، قیمت بازار را برآورد کند، باید حسب مورد اصلاحات لازم را در صورتهای مالی اعمال نماید. در این حالت، چنانچه حسابرس قادر به تایید اصلاحات باشد، باید موضوع را به عنوان "مسایل عمده حسابرسی" در گزارش خود مطرح کند و در صورتی که امکان تایید اصلاحات مزبور فراهم نشود، حسابرس موضوع را در قالب بند محدودیت، تعدیل و حسب مورد، نظر "مشروط" یا "عدم اظهار نظر" ارائه کند.

پ) در مواردی که قیمتهای تابلوی بورس در تاریخ ۶ اسفند ۱۴۰۴ ملاک تهیه صورتهای مالی قرار گیرد و توضیحات لازم در یادداشتهای توضیحی افشا شود، در این شرایط در صورت با اهمیت بودن آثار موضوع، حسابرس باید با طرح بند شرط در قالب انحراف از استانداردهای حسابداری (به دلیل مشخص بودن کاهش ارزش سرمایه گذاریها در شرایط جنگی در تاریخ صورتهای مالی) و عدم امکان تعیین آثار موضوع، گزارش خود را تعدیل و حسب مورد، نظر "مشروط" یا "مردود" اظهار می کند.



بازارهای کربن

سازوکاری در مرکز تامین مالی تغییرات اقلیمی



بازارهای کربن چیستند؟ سکوهایی که در آنها اعتبار کربن خرید و فروش می شود تا انتشار گازهای گلخانه ای (GHG) به روشی مقرون به صرفه کاهش یابد.	چطور کار می کنند؟ ۱ اعتبار = کاهش یا حذف ۱ تن دی اکسید کربن اعتبارها از پروژه هایی که انتشار گازهای گلخانه ای را کاهش می دهند، به سمت خریدارانی که نیاز به جبران دارند، جریان می یابد.
انواع بازارهای کربن - اعتبار رعایت ضوابط (تنظیم شده) ارائه شده از سوی دولتها. - اعتبار داوطلبانه (خارج از بازار) مورد استفاده شرکتها یا اشخاص حقیقی برای اقدام داوطلبانه	شرکت کنندگان کلیدی - توسعه دهندگان پروژه - پروژه هایی برای کاهش انتشار گازهای گلخانه ای ارائه می دهند. - خریداران - شرکتها، دولتها، اشخاص حقیقی. - نهاد های واسطه - صرافیها، بورسها، مراکز ثبت. - مراجع انتظام بخشی - تدوین قوانین و استانداردها.
اعتبارهای رایج کربن - کاهش انتشار تایید شده (VER) - استاندارد طلایی (GS) - ثبت کربن آمریکا (ACR) - سازوکار توسعه پاک (CDM)	انواع پروژه - انرژی تجدیدپذیر (خورشیدی، بادی) - بازده انرژی - احیای جنگل و جنگل کاری - جذب متان - مدیریت پسماند
سازوکارهای بازار - سقف و معامله - مبنا و اعتبار - برنامه های جبران خسارت - پرداخت های مبتنی بر نتایج	مزایا - تامین مالی برای تغییرات اقلیمی را آماده می کند - نوآوری را تشویق می کند - از توسعه پایدار پشتیبانی می کند - به دستیابی به اهداف اقلیمی کمک می کند
چالشها - نوسان قیمت - نگرانیهای مربوط به کیفیت و افزایش قیمت - قوانین پیچیده و رعایت قوانین	روندها در بازارهای کربن - افزایش تقاضای شرکت (صفر خالص) - استانداردهای با کیفیت تر - یکپارچگی با راهبردهای عوامل زیست محیطی، اجتماعی و راهبردی - گسترش مشارکت جهانی

گردش (جریان) اعتبار کربن



نمونه های بازار کربن

- سامانه تجارت انتشار گازهای گلخانه ای اتحادیه اروپا (EU ETS)
- برنامه کپ اند ترید کالیفرنیا (Cap-and-Trade Program)
- بازار داوطلبانه استاندارد طلا (Gold Standard Voluntary Market)

چرا اهمیت دارد؟
بازارهای کربن، وجه نقد را به سمت اقدامهای مربوط به اقلیم هدایت می کنند و مسیر حرکت به سمت کربن صفر خالص را ممکن می سازند.

راهنمای فوری حافظه

REV → کاهش انتشار تایید شده	edarT dna paC → سقف گذاری و تجارت
SG → استاندارد طلایی	tiderC & enilesaB → خط مبنا و اعتبار
RCA → ثبت کربن آمریکا	tesffO → جبران انتشار
MDC → ساز و کار توسعه پاک	PBR → پرداخت مبتنی بر نتایج
STE → سامانه تجارت انتشار	CTO → بازار خارج از بورس / فرا بورس

نکته کلیدی
بازارهای کربن با پیوند پروژه هایی که انتشار گازهای گلخانه ای را کاهش می دهند با اشخاصی که خواهان ایجاد تغییر هستند، اقدامات اقلیمی را به یک فرصت تبدیل می کنند.

میزگرد

جنگ و پیامدهای آن بر حسابداری و گزارشگری مالی

جنگ ویرانگری و خسارت گسترده‌ای دارد که هم انسانها و هم کسب‌وکارها را تحت‌تاثیر 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 به‌گونه‌ای باشد که بر توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به‌عنوان «تداوم فعالیت» آسیب رسانده باشد. این مسئولیت مدیریت شرکت است که به‌طور 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 صاحب‌نظران دعوت شد تا خوانندگان را با نحوه گزارشگری پیامدهای جنگ آشنا سازند. سوالات زیر در این میزگرد مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد:

۱- به‌موجب الزامات استانداردهای حسابداری، صورت وضعیت مالی منعکس‌کننده 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- به‌نظر 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- به‌نظر شما پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان حسابرسی در مورد مسایل آثار جنگ تا چه میزان پاسخگوی شرایط خاص موجود می‌باشد؟

۴- نظر به اینکه شرایط در زمان جنگ غیرقابل پیش‌بینی است، حسابرس باید مدام شرایط در حین رسیدگیها را بررسی و ارزیابی کند. رعایت استاندارد حسابرسی ۳۱۵ «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن» تا چه حد می‌تواند کمک‌کننده باشد؟

۵- حسابرس باید در خصوص کفایت افشای اطلاعات مدیریت در مورد آثار جنگ و توصیف چشم‌انداز 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 نوین نگر و عضو کمیته فنی سازمان حسابرسی



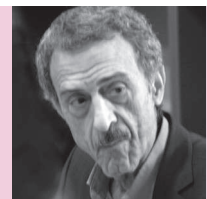
دکتر الهام حمیدی

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

سرمدیر 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، آیا 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 خسارت 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 شرایط 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



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 دسترسی 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 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 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 امور 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

به موضوع پرداخته ایم. اما حالا که این شرایط پیش آمده، قدری ذهن من را اشغال کرده و بررسی می کنم که ما قبلاً چه دستانهایی و مواردی از این دست در این مورد داشته ایم که می رسم مثلاً موضوع ارز ترجیحی در چند سال گذشته. زمانی که ارز بعد از تاریخ ترازنامه شد ۴۰۰۰ تومان. خوب این شرایط تعدیلی است یا خیر؟ این در حالی بود که در تاریخ ترازنامه آن سال ارز به ۸۰۰۰ تومان رسیده بود، ولی اعلام کردند نرخ قطعی ارز ۴۰۰۰ تومان است. با توجه به صحبت هایی که قبل از این تغییر نرخ بوده که در مورد ارز تصمیماتی بگیرند و ارز 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 است 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 داراییهایشان 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 ارز 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 توجه به واقعیت و نگاه 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 داراییهایشان 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 با ریسک 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 و غیرتجاری که بعد از تاریخ گزارشگری مالی آنها در پایان اسفند ۱۴۰۴ و در فاصله زمانی ابتدای فروردین ۱۴۰۵ لغایت

مطلب خاص اهمیت 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، ما داریم در مورد جنگ در شرایط موجود در تاریخ ترازنامه 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

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 نظر تان 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.

به‌نظر 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 به‌نظر 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 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

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 بین‌المللی 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.

✓ حایان

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 این‌که 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 مبتنی بر برآوردهایی که طبق همان استانداردها اجتناب‌ناپذیر هستند. در این فرایند قرار نیست پیشگویی کنیم ولی قاعدتاً لازم است علاوه بر دادههای مربوط به رویدادهای واقع شده تا پایان سال مالی، به دادههای مربوط به رویدادهای بعد از پایان

میان "شرایط جنگ" و

"وقوع بمباران" باید تفکیک

قابل شد

جنگ یک وضعیت یا

شرایط است

در حالی که بمباران

یک رویداد محسوب می‌شود



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 (Condition) 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 بازیافتی برخی داراییها کاهش یافته باشد. در 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



وقتی رویدادی تعدیلی است

واحد گزارشگری ضمن

افشای کامل رویداد

ملزم به احتساب

آثار آن در

صورتهای مالی است

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 ابعادچند وجهی آن را به راحتی نمی‌توان تعیین کرد. الان در خبرها و گفتگوهای مسئولین زیاد بیان می‌شود که مجبوریم به‌خاطر دور زدن تحریمها، هزینه زیادی را متحمل شویم، یا مجبوریم خیلی جاها زیر قیمت بفروشیم. یا کسانی که طرف معاملات با ما هستند متاثر از تعرفه‌ای شده‌اند که در قیمت معامله تاثیر زیادی داشته است. اینها قطعاً باید تبعات اقتصادی‌اش در گزارشگری مالی مدنظر قرار می‌گرفت و تعدیلات یا افشاها، به تناسب، در صورتهای مالی انجام می‌شد تا استفاده‌کننده از صورتهای مالی مطلع شود که واحد گزارشگر در معرض چه پیامدهای احتمالی از رویدادهایی که رخ داده یا در حال رخ دادن است، قرار دارد. چون جنگ مسئله‌اش بزرگ بود و خسارتش هم قابل توجه، روی آن حساس شدیم و پرسش و پاسخ فنی مطرح شد. موسسات

سال مالی تا تاریخ تهیه و تایید صورتهای مالی نیز توجه کنیم زیرا ممکن است چنین رویدادهایی، به‌عنوان 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، تاثیرگذار 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 به‌احتمال 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 بنبه 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 متاثر 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. به‌طور کلی تاکید 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 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

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 بازیافت مال و اموالش دچار تردید شده واکنشی 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 فوری 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 ابهام و سو برداشت برای خواننده است.

✓ دکتر نظری

خانم دکتر حمیدی نظر شما در مورد مصوبه کمیته فنی

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 میان‌دوره‌ای 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

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



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، به‌نظر نکات کلیدی مورد پرسش شرکتها، در پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان حسابداری 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 حسابداری اعلام شده است، به‌نظر من قرار نبوده که کمیته فنی یک رهنمود جامع در این خصوص تهیه کند. سازمان برای شرکت‌های 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 حسابداری مستقل در سرفصلهای مختلف دیده شود. اما در فورجه محدودی که وجود داشت، به‌نظرم 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 به دلیل 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 ۹ اسفند را مبنا گرفتند و حساب‌رسان هم اظهارنظر نکرده است. شرکت‌هایی که ۹ اسفند را مبنا گرفتند قطعاً ایجاب می‌کرد که حساب‌رسان به این رویه اشاراتی بکند، حتی اگر در یادداشتهای همراه توضیح

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 به‌نظم 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 گرفته شده 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 است.

✓ علی میرزایی

فقط در مورد این موضوع گفته شده 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 همان قیمت‌ها ملاک قرار می‌گرفت.

✓ حاجیان

داده شده باشد، به دلیل 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 دهد اما نکته این است که الان در شرکتها متداول شده که برای رهایی از مطالعه استانداردها می‌گویند که کمیته فنی اینجوری

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 بپردازیم. 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 عدم‌پرداخت 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 آثاری که این شرایط ممکن است بر بنگاه تجاری داشته باشد و آن را

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 ضابطين 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 وهله 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 جنگ، آثار ناشی از آن را در ارزیابی خطر تحریف بااهمیت

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 از طریق استاندارد حسابرسی ۵۴۰ انجام شود اگرچه جزییات اجرا استاندارد ۵۴۰ قاعده‌تاً توجه به استاندارد ۳۱۵ را می‌طلبد. در چنین شرایطی برخلاف شرایط عادی، قاعده‌تاً 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، آن‌گونه 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 آن‌طور 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، در تماس با مدیریت و ارکان راهبری، از راهکارهای آنان

صورتهای مالی مدنظر قرار دهد. به اعتقاد من، اگر استاندارد ۳۱۵ بهدرستی 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

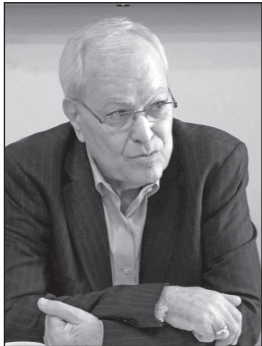
استاندارد ۷۲۰ در مورد اطلاعات صورتهای مالی و اطلاعات تفسیری که بورس الزام کرده است می باشد و معمولاً اطلاعات اضافه داده نمی شود. اطلاعات در گزارش فعالیت در قالب این که با اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی مطابقت دارد یا خلاف آن نباشد بررسی می شود. بنابراین، خیلی متوجه سوالاتان نشدم چون باید درخصوص افشای 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 شرکتی که این کار را می کنند، شرکتهای بورسی هستند که در قالب گزارشهای تفصیلی اطلاعات را افشا 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 مطرح می کند. مسئولیت حسابرسان در رابطه با سایر اطلاعات



حسابرس در

هر شرایطی باید

استاندارهای حسابرسی

را رعایت کند و نباید

تحت فشارها و چالشهایی

قرار گیرد که ممکن است

وجود داشته باشد

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 باب‌شده 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 اقتصادی، عملیاتی و راهبردی جنگ، لزوماً در صورتهای مالی

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 سهامداران تلقی و با تفسیر غلط از محرمانگی، موضوع را

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 زیست‌محیطی، 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 مستقلی 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 ارزش و خسارت بااهمیت وارده به داراییهای ثابت و سایر داراییها

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 مکاتبه 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 دفتری پایان سال گزارش می‌شوند و تعدیلی تلقی نمی‌شوند.

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 تنشهای منطقه‌ای نظامی و راهبردهای مدیریت برای برخورد

✓ 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 بیمه‌ای 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 به‌صورت 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 به‌صورت 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 به‌عنوان یک واحد اقتصادی دایر باشد، باید تمام تلاش خود را برای اثبات این‌که علیرغم همه مسایل می‌تواند با به‌کارگیری راهکارهای مناسب همچنان فعالیت اقتصادی خود را ادامه دهد به‌کار 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 به‌خوبی 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 به‌نظر 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،

از شر فیلهای سفید خلاص شوید

دکتر محمد صیادی

بین‌المللی Montréal-Mirabel زمانی بزرگ‌ترین در جهان از نظر سطح بود New South China Mall؛ بزرگ‌ترین مرکز خرید جهان، عمدتاً خالی مانده؛ تونل Clem Jones در Brisbane کمتر از ۵۰٪ ترافیک پیش‌بینی شده را حتی پس از نصف شدن عوارض داشت؛ بزرگراه‌های "Radial" اطراف Madrid از ترافیک بیش از حد رنج می‌بردند. هیچ کدام اما کنار گذاشته نشدند.

تعبیر مالی فیلهای سفید

اگر بخواهیم معنای اصطلاح فیل سفید را به زبان ساده بیان کنیم باید بگوییم:

در واقع اصطلاح فیل سفید به داراییهایی از زندگی و سازمان ما گفته می‌شود که امروزه کاربرد و فایده‌ای برای ما ندارند و هزینه‌ی نگهداری آن‌ها بیش‌تر از سود آن‌هاست ولی ما باز هم اصرار به نگهداری این داراییها داریم. اگر بخواهیم از ادبیات استراتژی استفاده کنیم می‌توانیم بگوییم:

فیلهای سفید منابعی هستند که به علت هزینه‌های غیرقابل بازگشت (Sunk Cost) که در مورد آن‌ها انجام شده، با وجود مولد نبودن و مفید نبودن، نمی‌توانیم از لحاظ احساسی به سادگی آن‌ها را از مجموعه منابع و داراییهای خود حذف کنیم و هزینه‌های آتی آن‌ها را هم می‌پذیریم.

اثر فیل سفید در زندگی شخصی

در زندگی شخصی، خرده‌ریزهای بسیاری داریم که جرات

در ۲۸ مه ۱۸۷۳ روزنامه نیویورک تایمز مقاله‌ای به نام "White Elephants" (فیلهای سفید) را منتشر کرد که با پاراگراف زیر آغاز می‌شود:

وقتی یک طغیان‌گر بر سر نابودی کسی تصمیم می‌گیرد، او سر مجرم را قطع نمی‌کند و اموال او را مصادره نمی‌کند. برعکس، به او یک هدیه می‌دهد - او بزرگترین و سالم‌ترین فیل سفید را که می‌تواند پیدا کند، برای او می‌فرستد.... دریافت‌کننده هدیه نمی‌تواند این هدیه فاجعه‌بار را بفروشد یا پس بفرستد، زیرا هیچ‌کس آن را نمی‌پذیرد....

در زمانهای گذشته چند نسل نادر از فیلهای زندگی می‌کردند که سفید رنگ بودند. فیلهای سفید ارزش زیادی داشتند و به‌عنوان هدیه‌های دیپلماتیک گرانبها بین کشورها رد و بدل می‌شدند و پادشاهان در سفرهایی که داشتند این فیل را به‌عنوان هدیه به پادشاه کشور میزبان می‌دادند. هزینه نگهداری و تغذیه این فیلهای بسیار زیاد بوده است، زیرا نوع خاصی از گیاهان را مصرف می‌کردند، در ساعات خاصی شستشو داده می‌شدند، محل نگهداری آن‌ها ویژگیهای خاصی داشت و... حتی گاهی بخشی از دربار را برای نگهداری این فیلهای به‌کار می‌گرفتند. مشکل زمانی به‌وجود می‌آمد که کشور به‌دلایلی مثل قحطی، سیل، جنگ و... دچار کمبود منابع می‌شد. با وجود گرسنگی مردم و دربار دیگر دلیل منطقی وجود نداشت که پادشاهان بخواهند از فیلهای نگهداری کنند ولی به‌دلیل این‌که در گذشته هزینه‌های زیادی را صرف این فیلهای کرده بودند ترجیح می‌دادند بازهم هزینه کنند تا دستاوردهای قبلی آن‌ها از بین نرود و گاهی حتی زنده ماندن این فیل را به زنده ماندن مردم ترجیح می‌دادند.

فیلهای حداقل ۹۰ سال عمر می‌کردند و نسلهای مختلف بدون آن‌که بدانند این فیل سفید به چه کار می‌آید هزینه‌های زیادی را برای آن‌ها متحمل می‌شدند. نمی‌توانستند آن‌ها را کنار بگذارند یا رها کنند زیرا بر این باور بودند: "چون تاکنون هزینه زیادی برای آن شده است پس نمی‌توان آن را رها کرد!".

این فیل و در واقع اژدهای سفید در جهان رایج و گسترده است و هر کشوری نمونه مخصوص به خودش را دارد: فرودگاه



مناسب و پردرآمد دیگری به ما پیشنهاد شود آن را نمی‌پذیریم و همیشه دنبال کار مرتبط با تحصیل مان می‌گردیم و سالهای خوب جوانی را از دست می‌دهیم و همچنان فیل سفید مدرک تحصیلی را در آرشو زندگی حفظ می‌کنیم یا در همان شغلی که چند سال اول کاری در آن بوده‌ایم، می‌مانیم و بقیه عمر خود را صرف نگهداری فیل سفید زندگی خود می‌کنیم.

فیل‌های سفید شرکتها

شرکت "الف" از سه سال پیش پروژه‌ای را دنبال می‌کند که هیچ دورنمایی برای موفقیت آن وجود ندارد. با این حال اعضای هیئت‌مدیره با این استدلال که تا کنون یک میلیارد تومان برای آن هزینه شده حیفاست که پروژه متوقف شود، همواره ادامه آن را تصویب می‌کنند.

فیل‌های سفید دولتها

تعداد بسیار زیاد پروژه‌های بزرگ ملی و استانی و شهری وجود دارد که در دولتهای مختلف بدون برنامه‌ریزی و کارشناسی جدی و براساس سلیقه یا فشارهای سیاسی روی آن‌ها سرمایه‌گذاری و کلنگ‌زنی شده می‌شود، اما متأسفانه با گذشت زمان و تغییر مسئولان و دولتها، به‌علل بسیار زیاد از جمله کمبود بودجه، از اولویت لازم برخوردار نمی‌شود و بلا تکلیف رها می‌شود. پروژه‌هایی که با هزینه بسیار زیاد شروع شده، رها می‌شود، اما پرونده آن‌ها بسته نمی‌شود. متأسفانه هزینه‌های آتی فیل سفید را همچنان می‌پذیرند.

نکته پایانی:

فیل‌های سفید زندگی شخصی و کاری و محیط‌تان را بشناسید.

منابع:

- Ganuza Juan-José and Llobet Gerard (2020) The simple economics of white elephants, Mathematical Social Sciences, Volume 106.
- <https://motamem.org>
- <https://drtahmineamirian.ir>
- <https://farachart.com/5312>
- <https://modirnafiseh.kowsarblog.ir>
- <https://rouzegaremadan.ir/4yj87m/>

بیرون انداختن آن‌ها را نداریم. در زندگی، فیل‌های سفید زیادی داریم که بدون آن‌که خاصیتی داشته باشند، برای آن‌ها هزینه می‌کنیم! خانه هر کدام از ما یک نوع گاراژ و انباری برای صدها وسیله مصرفی است که امروزه کاربرد خاصی ندارند و با تغییر فناوری باید دور انداخته شوند، اما دل و توان دور انداختن آن‌ها را نداریم. ما در زندگی شخصی گاهی حتی از تغییر یک مبلمان ساده و یک جابه‌جایی معمولی خودداری می‌کنیم و همین فرهنگ را در جامعه بزرگ‌تر و شهر و کشورمان هم حفظ کرده‌ایم. در واقع پشت سناریو فیل سفید علت خودسرزنی پنهان شده است: اگر از کار یا چیزی که روی آن زمان و انرژی زیادی گذاشته‌ایم خارج شویم یعنی این را قبول کرده‌ایم که مدتها عمر خود را تلف کرده‌ایم و سختی قبول عدم‌کفایت تصمیم‌گیری مانع تغییر وضعیت می‌گردد و این نقطه دقیقاً همان فیل سفید است.

گاهی در زندگی شخصی رابطه‌ای را فقط به‌دلیل هزینه‌هایی (احساسی، زمان و...) که برای ما داشته است ادامه می‌دهیم و چون انرژی و زمان و محبت زیادی را صرف آن فرد یا آن گروه کرده‌ایم با علم به این‌که آن رابطه برای ما سودی ندارد باز هم به آن ادامه می‌دهیم.

در طول سالهای زندگی، فیل سفید همیشه با ما است؛ در حوزه اقتصاد شخصی، در یک زمینه سرمایه‌گذاری می‌کنیم و قیمتها در آن بخش تغییر می‌کنند و گاهی کاهشی می‌شوند، اما جرات فروش نداریم و همین‌طور سرمایه‌مان تحلیل می‌رود، اما به امید گران شدن از دست‌زدن به هر ریسکی خودداری می‌کنیم.

اثر فیل سفید در زندگی کاری

شما ۷ سال در رشته مهندسی درس خوانده‌اید و بعد از اتمام فارغ‌التحصیلی کاری به شما پیشنهاد می‌شود که ابداً مرتبط با رشته شما نیست ولی شما به آن علاقه دارید و از نظر مالی و پتانسیل رشد نیز شغل بسیار خوبی است، اما به‌دلیل این‌که اگر آن را قبول کنید تصور می‌کنید که ۷ سال عمر خود را هدر داده‌اید پس این فرصت گرانبها را از دست خواهید داد و شما مجبور خواهید شد بقیه عمر خود را صرف نگهداری فیل سفید زندگی خود کنید. فیل سفید در زندگی کاری ما دارای جنبه‌های مختلفی است؛ سالهای بسیاری که در یک شغل می‌مانیم و جرات تغییر آن را نداریم؛ سالهایی که در یک رشته تحصیل می‌کنیم و اگر شغل

مختصات تحول حسابرسی



ضرورت تحول

تحول به معنای دگرگونی با انتقال از حالتی به حالت دیگر است و به مقتضای محیط رشد، زیست و تصویر آینده پدیده بستگی دارد. تحول (Transformation) در زبان انگلیسی هم معادل فارسی نزدیک به این کلمات را دارد و به تغییر فرم، طبیعت و ماهیت پدیده اشاره دارد^۱. دامنه تحول از تغییر شروع شده و به صورت دفعی یا تدریجی، میزان و سطح تغییرات پدیده را ترسیم می‌کند.

در این میان، این پرسش مطرح می‌شود که آیا موقعیت مسئله حسابرسی تغییر داشته است که به تحول ناگهانی یا تدریجی نیاز باشد و آیا رویکرد گذشته همچنان پاسخگوی شرایط حال و آینده خواهد بود؟

در تعریف، حسابرسی چارچوبی شواهدمحور و نظام‌یافته برای اطمینان بخشی^۲ و تعیین میزان اعتبار^۳ مدعایی است که برای ذینفعان مشخص، ارائه شده است. حسابرسی زمانی معنادار شد و هویت یافت که انطباق شکلی و ماهوی^۴ مالکیت و مدیریت از بین رفت و شکل‌گیری اعتماد^۵ وابسته به پشتوانه‌ای نظام‌مند، شواهدمحور و وابسته به شفاف فرآیندها و اهداف شد.



دکتر احسان کیان‌خواه (معاون فناوری و توسعه مفید راهبر)

دارد. فرآیندی که باید بتواند توضیح و تفسیر شفاف از عملیات حسابرسی ارائه دهد.

چارچوب کیفیت قابل قبول در موسسات حسابرسی بزرگ متمرکز بر پیاده‌سازی **استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت^{۱۲}** است که توسط گروه **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^{۱۳}** (IAASB) در سال ۲۰۲۰ منتشر شده است. این چارچوب جایگزین **استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت^{۱۴}** شده و تغییر مهم آن حرکت از کنترل کیفیت ایستگاه^{۱۵} به کنترل کیفیت پویا و **ریسک محور^{۱۶}** است.

استاندارد مدیریت کیفیت، **رویکردی مبتنی بر هدف^{۱۷}** دارد و به جای تمرکز بر اجرای مجموعه‌ای ثابت از قوانین و رویه‌ها، در ابتدا هدف یا نتیجه موردانتظار مشخص می‌شود و سپس موسسه روشهای مناسب برای دستیابی به آن هدف را طراحی و اجرا می‌کند. به بیان دیگر ابتدا اهداف کیفیت مشخص می‌شود و سپس ریسکهایی که ممکن است مانع تحقق این اهداف شوند، شناسایی و ارزیابی شده و پاسخها و **کنترل‌های مناسب وضع می‌شود^{۱۸}**.



سیستم کنترل کیفیت نباید ایستا یا فقط تشریفاتی باشد، بلکه باید به‌طور مداوم تحت‌تاثیر شرایط داخلی و خارجی، رویدادها، تغییرات محیطی، ریسکهای جدید و اقدامها یا **عدم اقدامهای^{۱۹}** سازمانی، پایش مستمر و به‌روزرسانی شود. در این استاندارد، مسئولیت موسسات در قبال نظارت بر کیفیت و اصلاح آن به‌طور قابل توجهی افزایش یافته و تاکید اصلی بر نظارت پیش‌دستانه و با شناسایی مستمر و نزدیک به

از طرفی حسابرسی همواره تابع **محیط اقتصادی^۶**، فناوری و ریسکها بوده است. به‌طور کلی در استانداردهای حسابرسی و به‌ویژه در حسابرسی مبتنی بر ریسک، درک دقیق محیط کسب‌وکار و ریسکهای مرتبط با آن، بر شیوه رسیدگی موثر بوده است. روند تحول حسابرسی گویای این تاثیر است. پیش از دهه ۱۹۸۰ میلادی و پیش از حضور پررنگ سیستمهای فناورانه در محیطهای کسب‌وکار، حسابرسی بیشتر بر **سندرسی^۷** تاکید داشت. در آن زمان، محیط کسب‌وکار در کل بسیط و فاقد پیچیدگی و تلاطمهای ناگهانی و **عدم قطعیتها^۸** جدی بود. امروزه محیط کسب‌وکار پیچیده و متاثر از توسعه فناوری، توانمندیهای انسانی و انتظارات ذینفعان است و حسابرسی به پویایی، نظارت چندبعدی و بینش آفرین^۹ نیاز دارد. حسابرسی دیگر به بررسی تراکنشها محدود نمی‌شود، بلکه توجه به شرایط محیطی تنظیم و کنترل تراکنشها نیز اهمیت یافته است. اهمیت سرعت و دقت در رسیدگیهای حسابرسی و توجه به مناطق پرریسک و اقلامی که سطح اهمیت بالایی در جریان مالی و عملکردی سازمان مورد رسیدگی دارد، حسابرسی را به سمت فرآیندی تحلیلی و سناریو محور و نه فقط بررسی اسناد سوق داده است.

اکنون و پس از سه نسل تحول در حسابرسی، موسسات بزرگ حسابرسی به دنبال ایجاد شرایطی هستند که موقعیت اطمینان بخشی با نیازهای ذینفعان هماهنگ شود. مشتریان، سرمایه‌گذاران و سهامداران و حتی آحاد مردم به گزارشهای سریع، دقیق، باکیفیت و جامع نیاز دارند. کشف سوء جریانها و تقلب در جریانهای مالی، غیرمالی و عملیاتی دیگر با ابزار مرسوم به سادگی قابل کشف نیست و تحلیلهایی فراتر از شرایط و روشهای موجود را می‌طلبد.

برای تبیین این شرایط و مبتنی بر خوانشی که از ویژگیهای برخی موسسات بین‌المللی شکل گرفته، تحول حسابرسی در چهار استعاره طرح شده است.

کیفیت؛ اساس اعتماد

اعتماد، اثر^{۱۰} و پی‌آمد^{۱۱} کیفیت است. حسابرسی برای تحقق اعتماد شکل گرفته است که این اعتماد ارتباط مستقیم و گسترده‌ای با کیفیت فرآیند حسابرسی و گزارش حاصل از آن



حسابرسی به سمت فرآیندی

تحلیلی و سناریو محور

در حال حرکت است و

از صرف بررسی اسناد

در حال فاصله گرفتن است

مؤسسات برتر حسابرسی، داشتن فرهنگ سازمانی متعالی را با ترویج **رهبری اخلاقی**^{۲۴} همراه نموده‌اند. این مفهوم همه اعضای سازمان، به‌ویژه مدیران ارشد را مسئول شکل دهی به رفتار اخلاقی در سازمان می‌داند و انتظار دارد رهبران با رفتار خود، الگویی عملی از کیفیت، صداقت، شفافیت، استقلال^{۲۵} و مسئولیت‌پذیری ارائه دهند.

هدف، فرهنگ و ارزشها به‌طور جدایی‌ناپذیر به یکدیگر مرتبط هستند و در کنار هم هویت سازمانی را شکل می‌دهند. فرهنگ، بر پایه ارزشهای سازمانی شکل می‌گیرد و چارچوب رفتارها را در راستای تحقق هدف سازمان و منافع عمومی هدایت می‌کند. فرهنگ سازمانی باید بتواند ضمن ارتقای سطح توانایی، فرصت‌های توسعه فناوری را هموار سازد. وجود روحیه گروهی قوی و محیطی یادگیرنده، به همه افراد احساس ارزشمندی و توانمندی می‌دهد.

ارزشهای کلیدی سازمانی که باید در رفتار، فرهنگ و اخلاق سازمانی تبلور داشته باشند، عبارت است از:

• **رفتار با صداقت**^{۲۶} که بالاترین سطح مسئولیت‌پذیری را

زمان وقوع ضعفها و خطرها است. مدیریت و کنترل کیفیت فقط واکنشی در مقابل بروز خطا یا دریافت گزارش نیست. ISQM بر **تحلیل ریشه‌ای دقیق**^{۲۰} تاکید دارد این‌که کنترل کیفیت نباید فقط به اصلاح نشانه‌های ظاهری مشکل اکتفا کند بلکه باید علت‌های اصلی بروز آن را شناسایی، برطرف و از تکرار مجدد آن جلوگیری کند.

تحقق کیفیت قابل‌انکا به متناسب‌بودن افراد، ابزار و فناوریها و توجه به نوآوری مستمر وابسته است. فرآیند مدیریت کیفیت نوین شامل موارد زیر است:

- شناسایی ریسکهایی که دستیابی به اهداف کیفیت را تحت‌تاثیر قرار می‌دهد؛
- طراحی و اجرای پاسخهای مناسب برای ریسکهای ارزیابی‌شده؛
- پایش اثربخشی، طراحی و اجرای سیاستها و رویه‌ها مبتنی بر نظارت‌های درون فرآیندی مانند **اطمینان بخشی لحظه‌ای**^{۲۱} و استفاده از شاخصهای مشخص و قابل‌اندازه‌گیری؛

• بهبود مستمر سیستم مدیریت کیفیت و توجه به شناسایی مستمر نقاط قابل‌بهبود با تحلیل ریشه‌ای دقیق مشکلات و اجرای اقدامهای اصلاحی؛

• استقرار چارچوبی برای شناسایی، ارزیابی و پاسخ‌گویی در حوزه کیفیت که انتظارهای مشخصی را در خصوص رفتارها و دستوردهای کیفی مورد انتظار تعیین کرده و این انتظارها را از طریق اقدامهای مستمر، منسجم و شفاف در ارزیابی عملکرد کارکنان، تعیین پاداش و مزایا و تصمیم‌گیریهایی مربوط به ارتقای شغلی مدنظر قرار دهد.

درنهایت، کنترل کیفیت حسابرسی باید بازتابی از باورها و ارزشهای سازمانی باشد. در حقیقت، کیفیت بیش از آن‌که مجموعه‌ای از **چک‌لیستها**^{۲۲} باشد، یک **طرز فکر**^{۲۳} است!

فرهنگ؛ هوای پیشرفت

ارائه خدمات باکیفیت به فرهنگ سازمانی قوی وابسته است تا بتواند انتظارها و سطح اعتماد ذینفعان را پوشش دهد. فرهنگ سازمانی قوی زمینه ارتقای کیفیت و نوآوری در ارائه خدمات را فراهم می‌کند و مسئولیت شکل‌گیری و تحقق آن برعهده همه کارکنان است.

افزایش کیفیت، کاهش ریسک خطای انسانی، افزایش پوشش داده‌ها و ارتقای شفافیت در قضاوت‌های حرفه‌ای است. حسابرسی به سمت زیست‌بومی یکپارچه، هوشمند و داده‌محور حرکت می‌کند که در آن فناوریهای پیشرفته مانند هوش مصنوعی، تحلیلهای پیش‌بینی‌کننده و اتوماسیون هوشمند در کنار هم به ارتقای قضاوت انسانی کمک می‌کند. در این مدل جدید، ارزش اصلی نه در اجرای مکانیکی آزمونها، بلکه در تحلیلهای عمیق، شناسایی ریسکهای پیچیده و ارائه بینشهای قابل‌اتکا برای تصمیم‌گیریهای مالی و اقتصادی است. این تحول نشان می‌دهد که حسابرسی آینده ترکیبی از «فناوری پیشرفته» و «قضاوت حرفه‌ای انسانی» است و هدف آن افزایش اعتماد عمومی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی است.

با به‌کارگیری استراتژیک فناوری، حساب‌برسان قادر هستند بینشهای ارزشمندی^{۳۲} را کسب کنند و با تمرکز بر موقعیتهای پرریسک، قضاوت‌های کلیدی را رقم زنند. فناوری پیشرفته حسابرسی موارد ذیل را تعقیب می‌کند:



حسابرسی آینده ترکیبی از

«فناوری پیشرفته»

و «قضاوت حرفه‌ای انسانی»

است

منتج می‌شود و تاکید دارد حتی در شرایط سخت و دشوار، باید «از آن چه درست است» دفاع کرد و تصمیم‌هایی گرفت که گویی اعتبار و شهرت فردی در معرض قضاوت قرار دارد.

• **اثرگذار باشی**^{۳۷}؛ یعنی کارکنان باید همواره تلاش کنند از تحولات محیط کسب‌وکار آگاه بوده و با چابکی و نوآوری به این تغییرات پاسخ دهند و به دنبال تأثیری مثبت بر همکاران، مشتریان و جامعه باشند.

• **توجه و اهمیت دادن**^{۳۸} به درک هر فرد و دغدغه‌هایش توجه دارد. این که همه کارکنان هم در تفکر و هم در عمل برای رهبران سازمان اهمیت دارند و در تصمیم‌های سازمان سهم دارند، مهم هستند. این اقدام منجر به شکوفایی و توانمندی کارکنان می‌شود.

• **همکاری**^{۳۹} اشتراک‌گذاری ایده‌ها است تا در پرتو آن به تنوع دیدگاه‌ها به‌منظور بهبود و انتخاب بهترین رویکردها منجر شود. با ایجاد روابط مبتنی بر اعتماد، احترام متقابل و مسئولیت‌پذیری، تحقق اهداف مشترک و کار گروهی را محقق می‌کند.

• **بازآفرینی امکانات**^{۴۰} تلاشی برای نوآوری و خلق فرصتهای جدید و به‌چالش کشیدن رویکردهای سنتی با ذهنی باز و خلاق است. ترویج تفکر انتقادی و خلاقانه، همواره به جستجوی راه‌های بهتر برای حل مسایل و خلق ارزشهای جدید و نتایج موثرتر منجر می‌شود. با نگاهی متفاوت و آینده‌نگرانه، می‌توان فرصتهای جدیدی برای رشد و پیشرفت ساخت.

فرهنگ سازمانی باید انتظاراتی روشن از آغاز، فرآیند اجرا و رفتارها و نتایج کارها داشته باشد و به بیان دیگر، کار درست را به شیوه درست و در زمان مناسب انجام دهد^{۴۱}.

فناوری؛ پیش‌ران نوآوری

در سالهای اخیر، صنعت حسابرسی در سطح جهانی تحت تأثیر عمیق و گسترده تحول دیجیتال قرار گرفته است. مدلهای سنتی اجرای حسابرسی جای خود را به رویکردهای داده‌محور، خودکار و هوشمند داده و فناوری را از ابزار پشتیبانی صرف به جز جدایی‌ناپذیر فرآیند تصمیم‌گیری، ارزیابی ریسک و اجرای آزمونهاى حسابرسی بدل کرده است. هدف اصلی این تحول،

ارزشمندی، توانمندی و انگیزه برای رشد داشته باشند.

حفظ کیفیت به طراحی و اجرای راهبرد جامع منابع انسانی وابسته است. راهبردهای منابع انسانی بر توانمندسازی کارکنان، افزایش چابکی، اعتماد به نفس و سازگاری با تغییرات سریع توجه داشته و به دنبال ایجاد زیرساختی پایدار برای پایش و بهبود با رفاه کارکنان، توسعه قابلیت‌های رهبران و توانمندسازی نیروی کار امروز برای فرصت‌های آینده است. موسسه‌های حسابرسی باید تلاش کنند ارزشها را از طریق رشد فردی، رفاه کارکنان و مشارکت معنادار بازتعریف کرده و فقط بر شاخصهای سنتی عملکرد تاکید نکنند.

از طرفی نرخ جابه‌جایی در حرفه حسابرسی به‌طور طبیعی بالا است؛ زیرا بازار کار نیازمند مهارت‌ها و آموخته‌های حسابرسان است. با این حال، لازم است فرصت‌های رشد مستمر برای کارکنان و بهبود تجربه کاری در همه مسیرهای شغلی فراهم شود. باید تلاش کرد کارکنان براساس حداکثر توانمندی و ظرفیت شخصی‌شان بتوانند رشد کنند و رضایت شغلی و تجربه مثبت از همکاری را داشته باشند، حتی اگر احتمال خروج آن‌ها از سازمان بالا باشد.

جمع‌بندی

تحول حسابرسی فقط به‌کارگیری مجموعه ابزار فناورانه نیست بلکه مهم‌تر از آن، شکل‌گیری طرز تفکر جدیدی از بایدها، اهداف و کارکردهای حسابرسی است تا مبتنی بر فرهنگ سازمانی قوی شرایط خلق اطمینان بخشی متناسب با نیاز ذینفعان فراهم شود. استحکام و روزآمدی موسسات حسابرسی، وابسته به توانمندی فناورانه کارکنان در محیطی اخلاق‌مدار و نوآورانه برای تحقق حداکثری کیفیت مورد خواست مشتریان و آحاد مردم است.

پانوشته‌ها:

۱- مصداق عینی تحول را می‌توان تبدیل کرم به پروانه دانست. موجودی که در اساس ماهیتش تغییر کرده، سطح انتظارها و توقعی که محیط از او دارد یا او از محیط دارد، متفاوت شده است. حالا افق جدیدی را می‌تواند برای خود ترسیم کند!

2- Assurance

3- Accreditation



کیفیت بیش از آن‌که

مجموعه‌ای از

چک‌لیست‌ها باشد

یک طرز فکر و بازتابی از

باورها و ارزشهای سازمانی است

- حسابرسیهای باکیفیت، همراه با استفاده روزافزون از حسابرسی داده‌ها^{۳۳}، موجب افزایش کارایی و مقیاس‌پذیری می‌شود؛
- بینش عمیق‌تر نسبت به داده‌ها، سیستمها و افراد؛ امکان دسترسی و تحلیل سریع و کارآمد حجم عظیمی از داده‌ها را فراهم می‌کنند و درک جامع‌تری از فرآیندهای مشتریان را برای حسابرس می‌سازد؛
- همکاری یکپارچه میان گروه‌های حسابرسی، سازمانهای مورد حسابرسی و سایر ذینفعان، از طریق ارتباطات موثر و مدیریت پروژه یکپارچه و بلادرنگ شکل می‌گیرد؛
- فناوری در شفافیت، توضیح‌پذیری و قابل مشاهده بودن قضاوت‌های حسابرسی نقش کلیدی دارد.

کارکنان؛ تضمین آینده

کارکنان در قلب فرآیند حسابرسی و اطمینان بخشی قرار دارند و سرمایه اصلی سازمان به‌شمار می‌روند. موسسات حسابرسی باید محیط را به‌گونه‌ای شکل دهند که کارکنان احساس

تعیین شده است.

۱۶- Risk-Based Quality Management مبتنی بر شناسایی و ارزیابی ریسکهای کیفیت و به صورت پیش گیرانه و ریسک محور است.

17- Objective-based

۱۸- در رویکرد سنتی، استاندارد می گوید: «همه موسسات باید هر سال جلسه‌ی آموزشی ۸ ساعته برگزار کنند» اما در رویکرد مبتنی بر هدف گفته می شود: «کارکنان باید دانش و صلاحیت حرفه‌ای لازم برای انجام ماموریتها را داشته باشند».

۱۹- Action or Inaction به مجموعه تصمیمهای سیاستی گفته می شود که در آن سازمان یا نهاد، چه از طریق اقدام مستقیم و چه از طریق خودداری آگاهانه از اقدام، بر نتایج و رفتار ذی نفعان اثر می گذارد. بنابراین عدم اقدام نیز خود نوعی مداخله سیاستی محسوب می شود.

20- Root Cause Analysis

21- Real-time Assurance

22- Checklist

۲۳- Mindset مجموعه‌ای از باورها، نگرشها و عاداتهای ذهنی که بر رفتار و عملکرد فرد تاثیر می گذارد.

24- Ethical Leadership

25- Quality, Integrity, Transparency and Independence

26- Act with Integrity

27- Make a Difference

28- Care

29- Work Together

30- Reimagine the Possible

31- We do things-doing the right thing, the right way, at the right time.

32- Valuable Insights

33- Data Auditing

34- Feels Valued, Empowered and Inspired

منابع:

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). Quality Management for Firms: ISQM 1 Quality Management. IFAC.
- Deloitte US. (2025). 2025 US Transparency Report.
- KPMG UK. (2025). UK Transparency Report 2025. KPMG.
- PricewaterhouseCoopers Greece. (2025). Transparency Report 2025 (English version).
- PricewaterhouseCoopers UK. (2024). UK transparency Report 2024. PwC UK.
- PricewaterhouseCoopers UK. (2025). UK transparency Report 2025. PwC UK.

۴- از حیث شخص، زمان، مکان، چگونگی و چه چیزی

5- Trust

۶- به صورت کامل تر Pestel شامل عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فناوری، محیط زیستی و حقوقی.

7- Document Checking

8- Uncertainty

9- Insightful

۱۰- Impact نتیجه‌ای است که در بلندمدت و در سطح کلان تر ظاهر می شود.

۱۱- Outcome نتیجه‌ای است که بلافاصله یا در کوتاه مدت از یک فعالیت یا پروژه به دست می آید.

12- International Standard on Quality Management (ISQM 1)

13- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

14- International Standard on Quality Control (ISQC:2008)

۱۵- Static Quality Control مبتنی بر سیاستها و رویه‌های از پیش



کارکنان سرمایه اصلی سازمان

و در قلب فرایند حسابرسی

اطمینان بخشی قرار دارند

تضمین پایداری در آینده به

حفظ و ارتقا این سرمایه

وابسته است

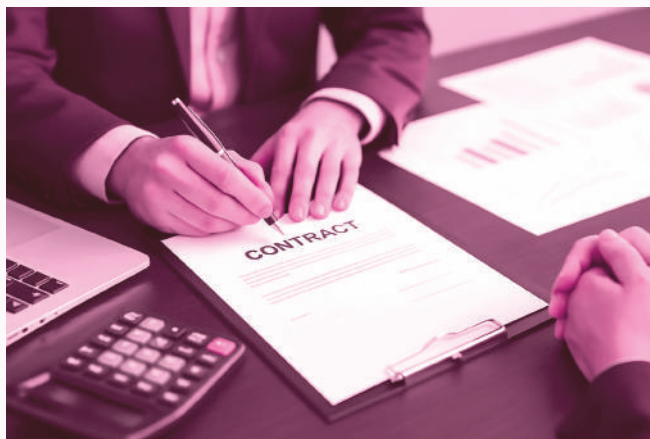
استاندارد حسابداری ۴۳

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

✍ مترجم: دکتر سیده سمانه شاهرخی

مدت قرارداد

طبق بند ۱۱ استاندارد حسابداری ۴۳، این استاندارد برای مدت قرارداد (یعنی دوره قراردادی) که در آن مدت، طرفهای قرارداد حقوق و تعهدهای الزام‌آور فعلی دارند، به‌کار گرفته می‌شود. طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری ۴۳، اگر هر یک از طرفهای قرارداد، بدون جبران خسارت طرف (یا طرفهای) دیگر، از حق الزام‌آور یک‌جانبه برای خاتمه‌دادن به قراردادی که اجرا نشده است برخوردار باشد، قراردادی وجود ندارد. قرارداد در صورتی اجرانشده محسوب می‌شود که هر دو معیار زیر احراز شده باشد: الف- واحد تجاری هنوز کالاها یا خدمات تعهدشده را به



مشتری انتقال نداده باشد؛ و

ب- واحد تجاری هنوز مابه‌ازایی در قبال کالاها یا خدمات تعهدشده دریافت نکرده باشد و نسبت به دریافت آن محقق نباشد. به‌نظر می‌رسد انگیزه اقتصادی برای تمدید قرارداد در ارزیابی مدت قرارداد، اطلاعات مربوط محسوب نمی‌شود؛ زیرا حقوق و تعهدهای الزام‌آور ایجاد نمی‌کند.

مثال ۱- مدت قرارداد: انگیزه اقتصادی

شرکت «آلفا» قرارداد خدمات بی‌سیم ماهانه با مشتری «بتا» منعقد می‌کند که شامل خدمات داده و تماس و یک دستگاه گوشی است. «بتا» در ابتدای قرارداد مبلغی بابت گوشی نمی‌پردازد بلکه قیمت فروش مستقل گوشی را به‌صورت اقساط ماهانه در مدت ۱۲ ماه پرداخت می‌کند. اگر «بتا» نتواند قرارداد خدمات بی‌سیم ماهانه را تمدید کند، باقیمانده مبلغ گوشی بلافاصله سررسید می‌شود. «بتا» هزینه خدمات ماهانه برای خدمات داده و تماس را می‌پردازد که بیانگر قیمت فروش مستقل آن است. قرارداد شامل پرداختهای دیگری غیر از پرداخت برای گوشی و خدمات نیست. در ارزیابی الزام‌آور بودن قرارداد، در صورتی که «بتا» تصمیم نداشته باشد در پایان ماه اول قرارداد را تمدید کند، شرکت «آلفا» به‌مبالغ سررسید توجه می‌کند. شرکت «آلفا» متوجه می‌شود انگیزه اقتصادی برای تمدید قرارداد ماهانه وجود دارد؛ زیرا در صورت تمدید نکردن ملزم است باقیمانده مبلغ گوشی را بپردازد، اما این انگیزه اقتصادی، جریمه فسخ ماهوی نیست (الزام‌آور نیست). از آنجا که «آلفا» نمی‌تواند قرارداد خدمت را برای دوره‌ای بیشتر از یک ماه اجرا کند، مدت قرارداد یک ماه در نظر گرفته می‌شود.

مثال ۲- مدت قرارداد: فسخ بدون جریمه پس از دوره مشخص

پیمانکار «الف» قرارداد تولید ۵۰ سنسور تخصصی برای مشتری «ب» با قیمت ثابت ۲۰۰ میلیون ریال به ازای هر سنسور را منعقد می‌کند.

خسارت در زمان خاتمه را در نظر می‌گیرد. اگر طبق رویه گذشته واحد تجاری، جریمه‌ای برای خاتمه‌دادن قرارداد وضع نشده باشد و این رویه حقوق و تعهدهای قانونی الزام‌آور را تغییر دهد، ممکن است بر مدت قرارداد تاثیر بگذارد.

جبران خسارت فراتر از پرداختهای خاتمه قرارداد

مبلغ جبران خسارت به طرف دیگر در زمان خاتمه قرارداد، مبلغی (یا انتقال ارزش دیگری، برای مثال ابزار مالکانه) غیر از پرداخت مبلغ مرتبط با انتقال کالاها یا خدمات تا تاریخ خاتمه قرارداد است. این مبلغ فقط به پرداختهایی محدود نمی‌شود که به صراحت جریمه خاتمه اطلاق می‌شود.

توانایی هر یک از طرفها برای فسخ قرارداد در

مقاطع زمانی مشخص محدودکننده مدت قرارداد

اگر واحد تجاری با مشتری قراردادی منعقد کند که هر یک از طرفها می‌توانند در مقاطع زمانی مشخص بدون جریمه قابل ملاحظه، آن را تمدید یا فسخ کنند، حقوق و تعهدهای خود را در یک قرارداد جداگانه برای دوره‌ای به حساب منظور می‌کنند که طی آن قرارداد توسط هیچ یک از طرفها فسخ نمی‌شود. با شروع هر دوره خدمات (برای مثال یک ماه در قرارداد ماهانه)، که در آن واحد تجاری شروع به انجام کار کرده است و مشتری قرارداد را فسخ نکرده است، واحد تجاری به‌طور معمول حقوق الزام‌آور نسبت به مخارج مرتبط با آن خدمات را به دست می‌آورد و قرارداد وجود دارد.

حق خاتمه‌دادن به قرارداد فقط برای مشتری

اگر فقط مشتری حق خاتمه‌دادن به قرارداد را بدون جریمه داشته باشد و واحد تجاری متعهد به ادامه کار تا پایان دوره مشخص باشد، پایان مدت اولیه قرارداد اولین تاریخی است که مشتری می‌تواند به قرارداد خاتمه دهد. قرارداد ارزیابی می‌شود تا تعیین شود آیا اختیار مشتری برای تداوم قرارداد برای دوره مشخص به مشتری حق بااهمیت می‌دهد یا خیر. 

منبع:

• KPMG (2019), IFRS15, Handbook, Revenue

ادامه دارد

مشتری «ب» می‌تواند قرارداد را پس از دریافت ۱۰ سنسور بدون جریمه فسخ کند.

از آنجا که مشتری «ب» در صورت خاتمه قرارداد، مبلغ جبران خسارت ماهوی پرداخت نمی‌کند یعنی خاتمه قرارداد بدون جریمه است پس می‌توان گفت قرارداد برای تولید ۱۰ سنسور است که به «ب» اختیار خرید ۴۰ سنسور دیگر را می‌دهد.

مثال ۳- مدت قرارداد: قابل فسخ بدون جریمه

شرکت «آلفا» با مشتری «بتا» قراردادی منعقد می‌کند تا خدمات خود را با هزینه ثابت ۱۳۰ میلیون ریال در ماه ارائه دهد و سالانه حداقل ۲ درصد مبلغ را افزایش دهد یا طبق شاخص قیمت مشتری، مبلغ را تغییر دهد. قیمت فروش مستقل برای این خدمات ۱۳۰ میلیون ریال است. مدت قرارداد نامعین است و در پایان هر ماه هر یک از طرفها می‌توانند بدون جریمه آن را فسخ کنند.

«آلفا» نتیجه می‌گیرد مدت اولیه قرارداد فقط یک ماه است و مدت قرارداد همیشه طبق این توافق یک ماه خواهد ماند؛ زیرا در پایان هر ماه هر یک از طرفها حق الزام‌آور یکجانبه دارند قرارداد را بدون جبران خسارت طرف دیگر فسخ کنند. فرض می‌شود قرارداد جدید هر ماه وجود دارد زمانی که هر طرف از حق فسخ برای آن دوره استفاده نمی‌کند.

تاثیر مدت قرارداد بر استاندارد حسابداری ۴۳

تعیین مدت قرارداد مهم است؛ زیرا ممکن است بر اندازه‌گیری و تخصیص قیمت معامله، ارزیابی قابل وصول بودن، زمان شناسایی درآمد عملیاتی برای حق الزحمه اولیه غیرقابل استرداد، تعدیل قرارداد و تشخیص حق بااهمیت تاثیر بگذارد.

تاثیر ماهه‌ای قابل پرداخت در خاتمه قرارداد بر

ارزیابی مدت قرارداد

اگر بتوان قرارداد را با جبران خسارت طرف دیگر خاتمه داد و حق فسخ ماهوی باشد، مدت آن دوره‌ای معین است یا تا زمانی که می‌توان قرارداد را بدون جبران خسارت طرف دیگر خاتمه داد. با وجود این، اگر هر یک از طرفها بتوانند قراردادی را بدون جبران خسارت خاتمه دهند، مدت آن از زمانی که کالاها و خدمات قبلاً ارائه شده است فراتر نمی‌رود.

در ارزیابی ماهوی بودن حق جبران خسارت، واحد تجاری همه عوامل مرتبط، از جمله الزام‌آور بودن قانونی حق جبران

مقایسه استانداردهای حسابرسی

شماره ۸۰۰، ۸۰۵ و ۴۴۰۰ ایران

✍ دکتر حلیمه رحمانی

محمد محمدی مقدم

مقدمه

حسابرسی به عنوان یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکتی، نقش حیاتی در افزایش اعتماد ذینفعان به اطلاعات مالی ایفا می‌کند. استانداردهای حسابرسی ایران بر اساس **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA)** تدوین شده‌اند و هدف آن‌ها ایجاد هماهنگی و یکپارچگی در فرایندهای حسابرسی است. در این مقاله، سه استاندارد مهم حسابرسی ایران مورد بررسی قرار می‌گیرند: استاندارد شماره ۸۰۰، استاندارد شماره ۸۰۵ و استاندارد ۴۴۰۰، این استانداردها هر کدام به جنبه‌های خاصی از حسابرسی می‌پردازند و درک تفاوتها و شباهتهای آن‌ها برای حسابرسان و ذینفعان حائز اهمیت است. در عمل تمایز بین موضوعات مشمول استانداردهای مذکور همواره برای حسابرسان روشن نیست و گاه مشاهده می‌شود که کارهایی با ماهیت متفاوت، تحت استاندارد غیر از استاندارد مناسب انجام می‌شود. برای نمونه در برخی کارها، نظیر کارهایی که به درخواست بانکها، مراجع قانونی، تامین‌کنندگان و... انجام می‌شود، در تشخیص مرز بین حسابرسی یک صورت مالی یا جزء آن و اجرای روشهای توافقی ابهام ایجاد می‌شود. بخش عمده این ابهام ناشی از شباهت ظاهری موضوع برخی کارها و عدم توجه کافی به تفاوتهای اساسی این استانداردها از نظر موضوع گزارش، هدف خدمت، سطح اطمینان و نوع گزارش صادره است. از این رو، علاوه بر معرفی الزامات هر استاندارد، این مقاله می‌کوشد با مقایسه آن‌ها از نظر ویژگیهای بنیادین، در انتخاب استاندارد مناسب برای کارهای مختلف یاری‌رسان حسابرسان باشد.



چکیده

استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰ (ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده بر اساس چارچوبهای با مقاصد خاص)، استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵ (ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی) و استاندارد خدمات مرتبط ۴۴۰۰ (اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی) موضوعاتی را پوشش می‌دهند که در عمل مشاهده می‌شود بسیاری از حسابرسان در تمایز بین موضوعات مشمول این استانداردها دچار ابهام هستند. در این نوشتار سعی می‌شود این استانداردها مورد بررسی و مقایسه قرار می‌گیرند تا درک جامعی از تفاوتها، شباهتها و کاربردهای این استانداردها در حسابرسی ارائه شود.

نسبت به صورتهای مالی با مقاصد خاص الزامات استاندارد شماره ۷۰۰ را رعایت کند.

۳- گزارش حسابرسی: براساس الزامات استاندارد شماره ۷۰۰، این استاندارد به شکل و محتوای گزارش می‌پردازد. با مقاصد خاص: الف) گزارش حسابرس باید هدف از تهیه صورتهای مالی با مقاصد خاص و در صورت لزوم استفاده‌کنندگان مورد نظر را توصیف کند، یا به یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی با مقاصد خاص که حاوی آن اطلاعات است، اشاره کند. ب) در صورتی مدیریت واحد تجاری در تهیه این قبیل صورتهای مالی، حق انتخاب چارچوب گزارشگری مالی را داشته باشد، باید در توصیف مسئولیت آن در ارتباط با قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده در آن شرایط نیز اشاره شود.

گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی با مقاصد خاص باید شامل یک بند "تاکید بر مطلب خاص" برای آگاهی استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس باشد مبنی بر این که صورتهای مالی بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص تهیه شده و در نتیجه ممکن است برای مقاصد دیگر مناسب نباشد.

استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵: حسابرسی صورتهای مالی جداگانه و عناصر، حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی

استانداردهای شماره ۱۰۰ تا شماره ۷۰۰ در حسابرسی صورتهای مالی کاربرد دارد و باید برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی بر حسب ضرورت متناسب با شرایط موجود تعدیل شوند. استاندارد شماره ۸۰۵ ملاحظات خاص در به‌کارگیری آن استانداردها در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی مطرح می‌شود. یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، ممکن است بر اساس یک چارچوب با مقاصد عمومی یا خاص تهیه شود. اگر اطلاعات مذکور بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص تهیه شود، استاندارد شماره ۸۰۰ نیز برای حسابرسی آن به‌کار برده می‌شود.

ویژگیهای کلیدی استاندارد شماره ۸۰۵:

۱- صورت مالی/ اجزای یک صورت مالی: اجزای یک صورت مالی به معنی "طبقات اصلی و فرعی، حساب یا قلم خاص

استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰: ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده بر اساس چارچوبهای با مقاصد خاص

استاندارد شماره ۸۰۰ برای حسابرسی مجموعه کاملی از صورتهای مالی تهیه شده بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص تدوین شده است. این چارچوبها ممکن است برای پاسخگویی به نیازهای خاص استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی طراحی شده باشند و الزامات متفاوتی نسبت به چارچوبهای گزارشگری مالی عمومی داشته باشند.

ویژگیهای کلیدی استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰:

۱- چارچوب با مقاصد خاص: این استاندارد زمانی اعمال می‌شود که گزارشهای مالی بر اساس چارچوبهایی غیر از چارچوبهای گزارشگری مالی عمومی (مانند استانداردهای حسابداری ملی یا بین‌المللی) تهیه شده باشند. ضوابط مورد استفاده واحد تجاری برای تهیه اطلاعات مالی برای مقاصد مالیاتی، ضوابط گزارشگری مالی مقرر توسط مراجع ذیصلاح قانونی و ضوابط گزارشگری مالی یک قرارداد تسهیلات مالی یا کمک بلاعوض نمونه‌ای از چارچوب با مقاصد خاص می‌باشد.

۲- هدف حسابرسی: هدف حسابرس در هنگام به‌کارگیری این استاندارد در نظر گرفتن مناسب ملاحظات خاص در رابطه با پذیرش کار، برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی است.

۱-۲- ملاحظات پذیرش کار: حسابرس باید مشخص کند آیا چارچوب گزارشگری مالی به‌کار رفته در تهیه صورتهای مالی قابل قبول است یا خیر. حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد خاص باید نسبت به هدف از تهیه صورتهای مالی، استفاده‌کننده موردنظر و اقدامات مدیریت واحد تجاری به‌منظور تعیین قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی به‌کار رفته در شرایط موجود شناخت کسب کند.

۲-۲- ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی: بر اساس استاندارد شماره ۲۰۰ حسابرس باید کلیه استانداردهای حسابرسی مربوط به هرکار حسابرسی را رعایت کند.

۳-۲- ملاحظات گزارشگری: حسابرس باید در گزارشگری

از یک صورت مالی " است. یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی شامل یادداشتهای توضیحی مربوط است. یادداشتهای توضیحی مربوط شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و دیگر اطلاعات توضیحی مربوط به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است. حسابهای دریافتی، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، موجودی مواد و کالا، بدهی مزایای طرح بازنشستگی، مبلغ دفتری داراییهای ثابت مشهود و نامشهود، بدهی بابت خسارات واقع شده و گزارش نشده در شرکت‌های بیمه شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، صورت ریز داراییهای امانی نزد دیگران شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، و صورت ریز مخارج صرف‌شده برای اموال اجاره شده شامل یادداشتهای توضیحی مربوط نمونه‌ای از اجزای یک صورت مالی می‌باشند.

۲- هدف حسابرسی: هدف حسابرس از به‌کارگیری استانداردهای حسابرسی در یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، توجه به ملاحظات خاص در ارتباط با پذیرش کار، برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است.

۲-۱- ملاحظات پذیرش کار:

الف) به‌کارگیری استانداردهای حسابداری: بر اساس الزامات استاندارد شماره ۲۰۰، حسابرس باید کلیه استانداردهای مربوط به هرکار حسابرسی را رعایت کند. در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، این الزام صرف‌نظر از این‌که حسابرس، حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را نیز انجام می‌دهد یا خیر، کاربرد دارد. اگر حسابرس، حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی را عهده‌دار نباشد باید امکان انجام حسابرسی یک صورت مالی یا جز خاصی از یک صورت مالی بر اساس استانداردهای حسابرسی را مشخص کند.

ب) قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی: حسابرس باید قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی به‌کار رفته در تهیه صورتهای مالی را تعیین کند.

ج) شکل اظهارنظر: بر اساس استاندارد شماره ۲۱۰، در قرارداد حسابرسی باید شرایط انجام کار شامل شکل مورد انتظار هرگونه گزارشی که توسط حسابرس صادر خواهد شد،

مشخص شود. در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس باید مناسب بودن شکل مورد انتظار اظهارنظر در شرایط موجود ارزیابی کند.

۲-۲- ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی: بر اساس استاندارد شماره ۲۰۰، استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی صورتهای مالی به‌کارگرفته می‌شوند. این استانداردها باید در صورت ضرورت برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی، به‌نحو مناسب تعدیل شوند.

۲-۳- ملاحظات گزارشگری: حسابرس باید در گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، الزامات استاندارد شماره ۷۰۰ را که حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل می‌شود، رعایت کند.

۳- گزارش حسابرسی: اگر حسابرس ملزم باشد گزارش نسبت به یک صورت مالی را توأم با گزارش نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی ارائه کند باید در هر مورد اظهارنظر جداگانه‌ای ارائه نماید. حسابرس اگر به این نتیجه برسد که آن صورت مالی یا آن جز خاص یک صورت مالی به اندازه کافی از مجموعه کامل صورتهای مالی متمایز نیست باید از مدیریت بخواهد اصلاحات لازم را انجام دهد. مادامی که نسبت به

بسیاری از

حسابرسان در

تمایز بین موضوعات

مشمول این استانداردها

دچار ابهام هستند

۳-۱- اظهارنظر تعدیل شده، بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی.

متمایز بودن اطلاعات مذکور قانع نشده باشد، نباید گزارشی صادر کند که در آن نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی اظهارنظر شده باشد.

مقایسه استانداردهای ۸۰۵، ۸۰۰ و ۴۴۰۰

۱- هدف حسابرس:

در نظر گرفتن مناسب ملاحظات خاص در رابطه با پذیرش کار، برنامه ریزی و اجرای حسابرسی و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی.	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰
توجه به ملاحظات خاص در ارتباط با پذیرش کار، برنامه ریزی و اجرای حسابرسی و گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی.	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵
گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی است که مورد توافق حسابرس، واحد مورد رسیدگی و یا هر شخص ثالث ذیربطی قرار گرفته است.	استاندارد خدمات مرتبط شماره ۴۴۰۰

۲- دامنه کاربرد:

حسابرسی مجموعه کاملی از صورتهای مالی تهیه شده بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص که برای پاسخگویی به نیازهای خاص استفاده کنندگان گزارشهای مالی طراحی شده باشند و الزامات متفاوتی نسبت به چارچوبهای گزارشگری مالی عمومی داشته باشند.	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰
ملاحظات خاص در به کارگیری استانداردهای شماره ۱۰۰ تا شماره ۷۰۰ در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵
استانداردها و راهنماییهای لازم درباره مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس در موارد اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی و شکل و محتوای گزارشی است که حسابرس در این گونه موارد صادر می‌کند.	استاندارد خدمات مرتبط شماره ۴۴۰۰

۳- گزارشگری:

حسابرس باید در گزارشگری نسبت به صورتهای مالی با مقاصد خاص الزامات استاندارد شماره ۷۰۰ را رعایت کند. بر اساس الزامات استاندارد شماره ۷۰۰، حسابرس باید مناسب بودن نحوه اشاره یا توصیف چارچوب گزارشگری مالی مبنای تهیه صورتهای مالی را بررسی کند.	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰
حسابرس باید در گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، الزامات استاندارد شماره ۷۰۰ را که حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل می‌شود، رعایت کند.	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵
گزارش اجرای روشهای توافقی باید با هدف و روشهای مورد توافق را با جزییات کافی و به گونه‌ای توصیف کند که استفاده کنندگان بتوانند از نوع و ماهیت و حدود کار انجام شده، شناخت لازم به دست آورند. نظر به این که تنها به گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای توافقی اکتفا می‌کند، بنابراین هیچ اطمینانی نیز اظهار نمی‌شود؛ بلکه استفاده کنندگان از گزارش، رسیدگیها و یافته‌های گزارش شده توسط حسابرس را اساساً ارزیابی و بر مبنای نتایج آن، نتیجه‌گیری می‌کنند.	استاندارد خدمات مرتبط شماره ۴۴۰۰

۴- سطح اطمینان:

اطمینان معقول	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۰
اطمینان معقول	استاندارد حسابرسی شماره ۸۰۵
هیچ اطمینانی اظهار نمی‌شود	استاندارد خدمات مرتبط شماره ۴۴۰۰

تاکید این استاندارد، رسیدگی به اطلاعات مالی است اما می‌تواند برای رسیدگی به اطلاعات غیرمالی نیز سودمند واقع شود، مشروط بر آن که حسابرس از موضوع و معیارهایی منطقی برای سنجش یافته‌های خود شناخت کافی داشته باشد. ضوابط ارائه شده در سایر استانداردهای حسابرسی نیز می‌تواند حسابرس را در به‌کارگیری این استاندارد یاری رساند. اجرای روشهای توافقی می‌تواند شامل روشهای مشخصی درباره هر یک از اقلام (مانند حسابهای پرداختی، حسابهای دریافتی، خرید از اشخاص وابسته و فروش و سود هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی)، یکی از صورتهای مالی (برای مثال صورت وضعیت مالی) یا حتی مجموعه صورتهای مالی باشد.

ویژگیهای کلیدی استاندارد ۴۴۰۰:

۱- هدف از اجرای روشهای توافقی: گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی است که مورد توافق حسابرس، واحد مورد رسیدگی و یا هر شخص ثالث ذیربطی قرار گرفته است.

۲- اصول کلی حاکم بر اجرای روشهای توافقی:

الف) آیین رفتار حرفه‌ای: حسابرس در اجرای روشهای توافقی باید "آیین رفتار حرفه‌ای" را رعایت کند. اصول آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس شامل استقلال، درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط می‌باشد.

ب) قرارداد: حسابرس باید روشهای توافقی را بر اساس این استاندارد و شرایط مندرج در قرارداد مربوط اجرا کند. حسابرس باید اطمینان یابد که واحد مورد رسیدگی و همچنین، هر شخص ثالث ذیربطی که گزارش یافته‌های عینی را دریافت می‌کند، شناخت روشنی از روشهای توافقی و شرایط قرارداد دارد. تنظیم قراردادی که در آن شرایط اصلی کار مستند شده باشد، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابرس است. چنین قراردادی، پذیرش کار را توسط حسابرس مشخص و از هرگونه برداشت نادرست درباره مواردی چون هدف و دامنه کار، میزان مسئولیتهای حسابرس و شکل گزارشی که ارائه خواهد کرد، جلوگیری می‌کند.

اگر اظهارنظر حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، تعدیل شده باشد یا گزارش وی حاوی "بند تاکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی" باشد، حسابرس باید آثار احتمالی مبانی تعدیل و بندهای مذکور را بر گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی یا اجزای آن صورت مالی، مشخص کند.

استاندارد ۴۴۰۰: اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

استاندارد شماره ۴۴۰۰، استانداردها و راهنماییهای لازم درباره مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس در موارد اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی و شکل و محتوای گزارشی است که حسابرس در این‌گونه موارد صادر می‌کند. منظور از حسابرس در اینجا الزاماً فرد یا موسسه‌ای نیست که حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی را بر عهده دارد. اگرچه

انتخاب صحیح بین

استانداردهای ۸۰۰، ۸۰۵ و ۴۴۰۰

بیش از آن که به نوع استفاده‌کننده یا

عنوان کار بستگی داشته باشد

به ماهیت موضوع مورد رسیدگی

هدف از انجام کار

وجود یا عدم وجود اطمینان بخشی در

گزارش حسابرسی بستگی دارد

مشخص مورد توافق و گزارش یافته‌های حاصل از آن بدون اطمینان بخشی یا اظهار نظر حرفه‌ای باشد، استاندارد ۴۴۰۰ کاربرد دارد.

در نمودار زیر مراحل انتخاب استاندارد مناسب به تصویر کشیده شده است.

نتیجه‌گیری

استانداردهای حسابرسی شماره ۸۰۰، ۸۰۵ و اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، هر کدام به جنبه‌های خاصی از حسابرسی و خدمات مرتبط با اطلاعات مالی می‌پردازند. استاندارد شماره ۸۰۰ بر حسابرسی گزارشهای مالی تهیه شده مطابق با چارچوبهای گزارشگری با مقاصد خاص تمرکز دارد، در حالی که استاندارد شماره ۸۰۵ به حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی می‌پردازد. از سوی دیگر، استاندارد شماره ۴۴۰۰ یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی که مورد توافق حسابرس، واحد مورد رسیدگی و یا هر شخص ثالث ذیربطی قرار گرفته است را ارائه می‌کند. انتخاب صحیح بین استانداردهای ۸۰۰، ۸۰۵ و ۴۴۰۰ بیش از آن که به نوع استفاده‌کننده یا عنوان کار بستگی داشته باشد، به ماهیت موضوع مورد رسیدگی، هدف از انجام کار، وجود یا عدم وجود اطمینان بخشی در گزارش حسابرسی بستگی دارد. توجه به این عوامل می‌تواند از بروز اشتباهات رایج در تعیین استاندارد قابل اجرا جلوگیری کند و به ارتقای کیفیت خدمات منجر شود.



منابع

- سازمان حسابرسی ایران، استانداردهای حسابرسی ایران.
- استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA).

ج) برنامه‌ریزی: حسابرس باید اجرای روشهای توافقی را چنان برنامه‌ریزی کند که از اعمال موثر آن اطمینان یابد.

د) مستندسازی: حسابرس باید موضوعاتی که در فراهم کردن شواهد لازم برای پشتیبانی از گزارش یافته‌های عینی و شواهد مربوط به انجام شدن کار طبق این استاندارد و شرایط قرارداد دارای اهمیت است، مستند کند.

ز) روشهای رسیدگی و شواهد: حسابرس باید روشهای توافقی رسیدگی را اجرا و از شواهد کسب‌شده، به‌عنوان مبنای گزارش یافته‌های عینی استفاده کند. حسابرس در اجرای روشهای توافقی می‌تواند از شیوه‌های پرس و جو، تجزیه و تحلیل، محاسبه مجدد، مقایسه و سایر کنترل‌های محاسباتی، مشاهده، بازرسی و دریافت تاییدیه استفاده کند.

۳- گزارشگری: گزارش اجرای روشهای توافقی باید با هدف و روشهای مورد توافق را با جزئیات کافی و به‌گونه‌ای توصیف کند که استفاده‌کنندگان بتوانند از نوع و ماهیت و حدود کار انجام‌شده، شناخت لازم به‌دست آورند. نظر به این که تنها به گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای توافقی اکتفا می‌کند، بنابراین هیچ اطمینانی نیز اظهار نمی‌شود؛ بلکه استفاده‌کنندگان از گزارش، رسیدگیها و یافته‌های گزارش‌شده توسط حسابرس را اساساً ارزیابی و بر مبنای نتایج آن، نتیجه‌گیری می‌کنند. گزارش یافته‌های عینی منحصراً به اشخاصی داده می‌شود که در مورد اجرای روشهای مزبور توافق کرده‌اند؛ زیرا اشخاص دیگر ممکن است به دلیل عدم‌آگاهی از دلایل روشهای توافقی، نتایج نادرستی از آن گزارش بگیرند.

در انتخاب استاندارد مناسب، صرف موضوع ظاهری کار نمی‌تواند مبنای تصمیم‌گیری قرار گیرد. در عمل، تشخیص استاندارد قابل اجرا مستلزم توجه همزمان به ماهیت موضوع مورد گزارش، هدف از انجام کار و نوع گزارش مورد انتظار استفاده‌کنندگان است. به‌طور کلی، چنانچه هدف ارائه اطمینان نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده براساس یک چارچوب گزارشگری با مقاصد خاص است، استاندارد ۸۰۰ کاربرد دارد. هرگاه موضوع گزارش یک صورت مالی یا جز خاصی از صورتهای مالی باشد، استاندارد ۸۰۵ کاربرد دارد. در مقابل، در مواردی که هدف صرفاً اجرای روشهای

حسابرسی در عصر دورکاری

بازتعریف شواهد، ریسک و اطمینان بخشی

۱- مقدمه: تغییر الگو^۱ در حرفه حسابرسی

در سالهای اخیر، ظهور مدل‌های حسابرسی ترکیبی^۲ و حسابرسی از راه دور^۳ مبتنی بر دسترسی دیجیتال نشان داده است که حسابرسی در حال حرکت به سمت یک ساختار عملیاتی چندلایه و انعطاف‌پذیر است. در این مدل‌ها، بخشی از فرایندهای حسابرسی به صورت دیجیتال و از راه دور انجام می‌شود، در حالی که فعالیت‌های خاصی همچنان نیازمند حضور هدفمند در محل واحد مورد رسیدگی است. نکته مهم این است که دورکاری دیگر راهکاری موقت یا واکنشی به شرایط بحران مانند جنگ و یا همه‌گیری نیست، بلکه به تدریج به بخشی پایدار از نحوه کارکرد در فرایندهای حسابرسی تبدیل شده است. این تحول نشان‌دهنده تغییر در نگاه صنعت به مفهوم «میدان کار حسابرسی» است؛ جایی که دسترسی به داده‌ها، امنیت سایبری و زیرساخت‌های دیجیتال، جایگزین حضور فیزیکی به عنوان معیار اصلی اجرای کار حسابرسی شده است.

آنچه در سالهای اخیر و به‌ویژه پس از همه‌گیری کرونا رخ داد، تحولی ساختاری در ماهیت «اطمینان بخشی حسابرسی» است. این تحول، بیش از آن که عملیاتی باشد، ماهیتی بنیادی دارد. حسابرسی که به‌طور کلی بر مشاهده مستقیم و حضور فیزیکی استوار بود به

سمت حسابرسی مبتنی بر داده‌ها، سیستم‌های اطلاعاتی و دسترسی کنترل شده سوق پیدا کرد. بر این اساس، دورکاری در حسابرسی دیگر تغییر محل انجام کار و یا جایگزینی ابزار ارتباطی با حضور فیزیکی نیست بلکه تغییر روش، الگو، استاندارد و ماهیت حسابرسی است.

به عنوان یک تجربه مصداقی در سطح کشور، هرچند در شرایط بحرانی جنگ ۱۲ روزه و جنگ رمضان و پیش از اینها، همه‌گیری ویروس کرونا ضرورت ایجاد و تقویت قابلیت انجام امور کسب و کارها از راه دور به‌طور کامل روشن شد (ضمن آن‌که شرایط خاص و بحرانی در آینده ممکن است محدود به این موارد نباشد) ولی در حسابرسی، فراتر از محل انجام کار، ضرورت تحول در الگوی انجام امور حسابرسی بیش‌تر احساس گردید. در مدل سنتی حسابرسی، بخش قابل توجهی از اتکای حسابرس بر مشاهده، بررسی اسناد کاغذی، و تعامل حضوری با کارکنان واحد مورد رسیدگی استوار بود. اما با گسترش سیستم‌های ERP، زیرساخت‌های ابری و دیجیتالی شدن بیش از پیش فرایندهای مالی، ماهیت شواهد حسابرسی دستخوش تغییر بنیادین شده است. اکنون داده‌های ترانکشی، لاگ‌های سیستمی و خروجی‌های نرم‌افزاری، جایگزین بخش عمده‌ای از شواهد سنتی شده‌اند.

پرسش کلیدی ما در این مجال این است که:



تحلیلی^۶، بررسی و تطبیق اسناد مالی دیجیتال، **آزمون کنترل‌های مبتنی بر سیستم^۷**، تحلیل داده‌های تراکنشی، مستندسازی، تهیه کاربرگهای حسابرسی و گزارش است. این بخش به‌طور مستقیم از توسعه ERPها و ابزار تحلیل داده‌ها بهره‌مند شده و اساس مدل حسابرسی از راه دور را تشکیل می‌دهد.

۳،۲- فعالیتهای قابل انجام به صورت ترکیبی:

برخی فعالیتها ماهیت تعاملی یا زمینه‌محور دارند و می‌توان آن‌ها را به صورت ترکیبی انجام داد. برای مثال، جلسه‌های بازیابی گام به گام فرایندها^۸ با مدیریت، مصاحبه با کارکنان کلیدی، یا ارزیابی محیط کنترل داخلی می‌توانند به صورت ویدیوکنفرانس انجام شوند، اما در بسیاری از موارد نیاز به تکمیل با مشاهده یا بازدید محدود حضوری دارند تا درک حسابرس از محیط عملیاتی کامل شود.

۳،۳- فعالیتهای نیازمند حضور فیزیکی:

با وجود پیشرفت فناوری، برخی فرایندها همچنان به حضور فیزیکی وابسته هستند. مهم‌ترین آن‌ها مشاهده موجودی

آیا حسابرسی با حداقل (یا حتی بدون) حضور فیزیکی می‌تواند همان سطح اطمینان بخشی حرفه‌ای را تولید کند؟

۲- شواهد حسابرسی؛ باز تعریف در محیط دورکار

یکی از عمیق‌ترین تغییرها در حسابرسی مدرن، تحول در مفهوم «شواهد حسابرسی» است. شواهد سنتی مبتنی بر اسناد فیزیکی، تاییدیه‌های کتبی و مشاهده مستقیم بودند. در مقابل، شواهد در محیط دیجیتال شامل داده‌های قابل ردیابی در سیستمهای اطلاعاتی، لاگهای تراکنشی و خروجیهای خودکار نرم‌افزارهای مالی هستند. این تغییر چند پیامد مهم دارد.

نخست، دامنه آزمونها در حال گذار از نمونه‌گیری محدود به تحلیل کل جامعه داده‌ها^۴ است. در این حالت، به جای بررسی بخش کوچکی از تراکنشها، کل داده‌ها قابل تحلیل هستند.

دوم، ماهیت ردیابی کامل و مستند فعالیتها و تراکنشها در سیستم یا فرایند^۵ تغییر کرده است. در گذشته این مفهوم مبتنی بر مسیر شواهد فیزیکی بود، اما اکنون به مسیر دیجیتال داده‌ها در سیستمهای اطلاعاتی تبدیل شده است.

سوم، نقش حسابرس از مشاهده‌گر فرایند به تحلیل‌گر داده‌های سیستم‌محور تغییر یافته است.

با این حال، این تحول یک چالش بنیادین ایجاد می‌کند: تا چه حد می‌توان به داده‌هایی اتکا کرد که توسط خود سیستمهای مشتری تولید و کنترل می‌شوند؟

۳- تعیین مرز واقعی دورکاری در حسابرسی

سوال اینجاست که کدام فعالیتهای حسابرسی قابلیت دورکاری دارند؟ همه فعالیتهای حسابرسی به یک میزان قابلیت انجام از راه دور را ندارند و تفکیک آن‌ها برای طراحی مدلهای حسابرسی ترکیبی، اهمیت اساسی دارد. به طور کلی، فعالیتهای حسابرسی را می‌توان از منظر قابلیت دورکاری به سه دسته تقسیم کرد:

۳،۱- فعالیتهایی که به طور کامل از راه دور قابل انجام است:

بخش قابل توجهی از کارهای حسابرسی امروزی ماهیت داده‌محور دارند و می‌توانند بدون حضور فیزیکی انجام شوند. این فعالیتها شامل برنامه‌ریزی حسابرسی، آزمونهای

در مجموع، تجربه حرفه‌ای

نشان می‌دهد که

حسابرسی مدرن

نه به طور کامل دورکار است و

نه به طور کامل حضوری

بلکه ترکیبی هدفمند

از هر دو رویکرد است

کالا^۹، بررسی داراییهای فیزیکی، و برخی آزمونهای میدانی مرتبط با عملیات واقعی کسب و کار است. در این موارد، استفاده از فناوریهایی مانند دوربینهای زنده یا مستندسازی دیجیتال می تواند نقش مکمل داشته باشد، اما جایگزین کامل حضور فیزیکی نشده است.

در مجموع، تجربه حرفه ای نشان می دهد که حسابرسی مدرن نه به طور کامل دورکار است و نه به طور کامل حضوری؛ بلکه ترکیبی هدفمند از هر دو رویکرد است که براساس ماهیت ریسک، نوع صنعت و سطح اتکای کنترلی طراحی می شود. با وجود پیشرفتهای فناوری، حسابرسی به طور کامل دورکار هنوز امکان پذیر نیست. برخی فعالیتها به صورت ذاتی نیازمند حضور فیزیکی یا تعامل مستقیم با محیط واحد مورد رسیدگی هستند. در مقابل، بخش عمده ای از آزمونهای کنترلی، تحلیلی و مبتنی بر داده، قابلیت انجام کامل از راه دور را دارند. در نتیجه، مدل غالب در عمل نه حسابرسی به طور کامل دورکار، بلکه **حسابرسی دیجیتال محور با نقاط حضور هدفمند** است. بنابراین همانطور که در بخش پیشین نیز اشاره گردید، فرایند حسابرسی باید به گونه ای بازطراحی شود تا هم از مزایای فناوری بهره برد و هم استقلال و کیفیت اطمینان بخشی حرفه ای حفظ شود.

۴- الزامها و زیرساختهای لازم برای حسابرسی دورکار

پیش از هر چیز باید در نظر داشت که وقتی صحبت از تحول و ایجاد تغییرهای بنیادین، از جمله نوع نگرش سازمانی، به میان می آید، ایجاد زمینه های فرهنگی در کل سازوکارهای متولی حسابرسی و به طور خاص در موسسات حسابرسی را شاید بتوان مبنایی ترین اقدام در نظر گرفت. فرهنگ سازمانی ارتقا یافته می تواند در جهت، نخست پذیرش و سپس همراهی با این تحولات، نقش به سزایی را ایفا نماید. حسابرسی دورکار بدون زیرساختهای مناسب نه تنها ناکارآمد، بلکه پرریسک خواهد بود. این زیرساختها را می توان در سه لایه اصلی بررسی کرد.

۴.۱- زیرساخت دسترسی و محیط کاری
در مدل های پیشرفته حسابرسی امروز دنیا، محیط های

حسابرسی مجازی^{۱۰} به عنوان بسترهای امن برای دسترسی به داده ها استفاده می شوند. این محیط ها امکان مشاهده و تحلیل داده ها را بدون قابلیت تغییر فراهم می کنند. دسترسی به سیستم های ERP مانند SAP و Oracle به طور معمول به صورت دسترسی به داده ها بدون امکان تغییر آنها (فقط خواندنی)^{۱۱} و مبتنی بر کنترل های نقش محور (RBAC)^{۱۲} طراحی می شود. این ساختار تضمین می کند که حسابرس بتواند به داده ها دسترسی داشته باشد بدون آن که امکان دستکاری وجود داشته باشد.

در شرایط واقعی و امروزی کشور نیز با توجه به زیرساختهای ارتباطی از قبیل شبکه ملی اطلاعات و قابلیت اتصال نقطه به نقطه^{۱۳}، همچنین قابلیت های نرم افزاری مورد استفاده در مجموعه های متولی حسابرسی و نیز واحدهای مورد رسیدگی (مانند ERP ها و نرم افزارهای مالی) تا حد قابل قبولی بسترهای زیرساختی فراهم آمده است ولی بدیهی است که تا نقطه مطلوب همچنان فاصله بسیار است. باید توجه داشت که موفقیت حسابرسی از راه دور فقط به موسسه حسابرسی وابسته نیست؛ واحد مورد رسیدگی نیز باید از بلوغ دیجیتال

دورکاری تنها محل انجام

حسابرسی را تغییر نداده

بلکه روش شناسی آن را نیز

دگرگون کرده است

که یکی از مهمترین تغییرها

حرکت از نمونه گیری آماری

به تحلیل جامع داده ها است

به تحلیل جامع داده‌هاست. این تغییر به حساب‌رسان اجازه می‌دهد تا به جای تکیه بر برآوردهای آماری، به تحلیل واقعی کل داده‌ها بپردازند.

در این مدل، مفهوم «میدان کار»^{۱۶} نیز بازتعریف شده است و دیگر یک مکان فیزیکی نیست، بلکه مجموعه‌ای از دسترسی‌های کنترل‌شده به داده‌ها و سیستم‌هاست که به نوعی محیطی مجازی به شمار می‌آید که در آن، اهمیت مهارت‌های IT و درک ساختار سیستم‌های اطلاعاتی در صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان به‌طور قابل توجهی افزایش یافته است. این منجر به بازتعریف نقاط تصمیم‌گیری حرفه‌ای می‌گردد به طوری که در مدل سنتی، بسیاری از قضاوت‌های حساب‌رسان مبتنی بر مشاهده میدانی بود اما در محیط دورکاری، این قضاوت‌ها باید با استفاده از داده‌های سیستم‌ها، تحلیل تراکنش‌ها و شواهد دیجیتال اتخاذ شود. به عبارت دیگر، حساب‌رسان «ناظر میدانی» به «تحلیل‌گر داده‌ها و تصمیم‌گیر حرفه‌ای» تبدیل می‌شود.

بدیهی است دایره تغییرها بسیار وسیع خواهد بود که هر حوزه به فراخور خود نیازمند بررسی جداگانه و مفصل می‌باشد از جمله اخلاق حرفه‌ای.

۶- تجربه شرکت‌های Big4 و تحول صنعت

شرکت‌های بزرگ حساب‌رسی شامل Deloitte، PwC، EY و KPMG نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌دهی به مدل‌های جدید حساب‌رسی داشته‌اند. این شرکت‌ها با توسعه ابزار و پلتفرم‌های اختصاصی، از جمله توسعه پلتفرم‌های ابری حساب‌رسی، استانداردسازی کاربرگ‌ها و ایجاد زیرساخت‌های دیجیتال یکپارچه، مدل‌های حساب‌رسی از راه دور و ترکیبی را تثبیت کرده‌اند. تجربه این شرکت‌ها نشان می‌دهد که موفقیت در حساب‌رسی دورکاری تنها به فناوری محدود نمی‌شود، بلکه شامل فرایند، استانداردسازی و آموزش گروهی نیز هست.

۶،۱- Deloitte – Omnia

پلتفرم Omnia به Deloitte امکان می‌دهد تا تمام مراحل حساب‌رسی، از جمع‌آوری داده‌ها تا تحلیل و گزارش‌دهی را در یک محیط امن و ابری انجام دهد. این سیستم از تحلیل داده‌ها ERP، ابزار هوش مصنوعی و محیط‌های دسترسی

حساب‌رسی دورکار

بدون زیرساخت‌های مناسب

نه تنها ناکارآمد

بلکه پرریسک خواهد بود

کافی برخوردار باشد.

۴،۲- امنیت سایبری و کنترل ریسک

در محیط‌های دورکار، امنیت سایبری به یک رکن حیاتی تبدیل شده است. معماری «اعتماد هرگز (صفر)»^{۱۴} به استاندارد غالب تبدیل شده است؛ به این معنا که هیچ کاربر یا دستگاهی به‌طور پیش‌فرض قابل اعتماد نیست.

در کنار آن، ابزار پیشگیری از نشت داده‌ها (DLP)، رمزنگاری، احراز هویت چندلایه و پایش مداوم دسترسی‌ها، نقش مهمی در حفظ استقلال و امنیت حساب‌رسی دارند.

۴،۳- ابزار تحلیل داده‌ها

حساب‌رسی مدرن به شدت وابسته به ابزار تحلیل داده است. ابزار رایج در سطح بین‌الملل مانند IDEA، ACL، Alteryx در کنار زبان‌های برنامه‌نویسی مانند SQL و Python، امکان اجرای آزمون‌های جامع را فراهم می‌کنند. این ابزارها باعث شده‌اند حساب‌رسی از حالت نمونه‌گیری سنتی به سمت تحلیل کل داده‌ها حرکت کند. همچنین استفاده از هوش مصنوعی در شناسایی الگوهای غیرعادی به تدریج در حال تبدیل شدن به یک استاندارد صنعتی است.

۵- تحول در روش‌شناسی حساب‌رسی

همانطور که بیان شد، دورکاری تنها محل انجام حساب‌رسی را تغییر نداده، بلکه روش‌شناسی آن را نیز دگرگون کرده است که یکی از مهم‌ترین تغییرها، حرکت از نمونه‌گیری آماری

داده‌محور)، Connect (ابزار همکاری و هماهنگی سراسری) و Extract (ابزار واکنشی و انتقال داده) می‌باشد که برای پیوند فرایندها، داده‌ها و حساب‌رسان در محیط دیجیتال است. این ابزار امکان دسترسی امن، بازبینی گام‌به‌گام فرایندها و کنترل متمرکز سوابق و ردپای ثبت‌شده تغییرها (تاریخچه فعالیتها) را فراهم می‌آورد و با تحلیل داده‌های ERP و ابزار اتوماسیون، فرایند تصمیم‌گیری حرفه‌ای را بهبود می‌بخشد و تعامل گروهی را در محیط‌های توزیع‌شده ساده می‌کند.

۶،۴ - KPMG – Clara

Clara پلتفرم KPMG برای حساب‌رسی دیجیتال و تحلیل ریسک بلادرنگ است. Clara امکان یکپارچه‌سازی کاربرگها، دسترسی فقط خواندنی و همکاری گروهی توزیع‌شده را دارد و با ابزار هوش مصنوعی، شناسایی ناهنجاریها و تحلیل پیشرفته داده‌ها را تسهیل می‌کند. این پلتفرم به KPMG اجازه می‌دهد تا مدل‌های Hybrid Audit را به‌طور استاندارد و در سطح جهانی اجرا کند.

یکی از تغییرهای کلیدی در شرکت‌های پیشرو، حرکت به سمت ساختارهای گروهی توزیع‌شده است. در این مدل، گروه‌ها به‌صورت داخل‌سازمانی، بین‌سازمانی^{۲۱} و برون‌سازمانی سازمان‌دهی می‌شوند و از طریق پلتفرم‌های مرکزی با یکدیگر همکاری می‌کنند. همچنین در این شرکتها استفاده از تحلیل داده‌های پیشرفته و هوش مصنوعی برای شناسایی ریسک، به بخشی استاندارد از فرایند حساب‌رسی تبدیل شده است. این روند، حساب‌رسی را از یک فعالیت دوره‌ای به یک فرایند پیوسته نزدیک کرده است.

۷- ریسکها و چالشهای حرفه‌ای

در کنار مزایا، حساب‌رسی دورکار مجموعه‌ای از ریسکهای جدید را ایجاد کرده است.

نخست، افزایش وابستگی به داده‌های تولیدشده توسط سیستم مشتری می‌تواند ریسک دستکاری یا ناقص بودن اطلاعات را افزایش دهد.

دوم، کاهش حضور فیزیکی ممکن است منجر به کاهش درک حساب‌رس از محیط عملیاتی کسب‌وکار شود. این موضوع به‌طور مستقیم بر سطح تردید حرفه‌ای تاثیر می‌گذارد.

دورکاری دیگر

راهکاری موقت یا

واکنشی به شرایط بحران

مانند جنگ و یا همه‌گیری نیست

بلکه به تدریج به

بخشی پایدار از

نحوه کارکرد در فرایندهای

حساب‌رسی تبدیل شده است

فقط خواندنی بهره می‌برد تا حساب‌رسان بتوانند بدون حضور فیزیکی به داده‌های معتبر و کنترل‌شده دسترسی داشته باشند. Omnia همچنین امکان ردیابی لحظه‌ای وضعیت هر آزمون حساب‌رسی و همکاری گروهی توزیع‌شده را فراهم می‌کند.

۶،۲ - EY – Canvas

Canvas محیطی است که EY برای مدیریت و اجرای حساب‌رسی دیجیتال طراحی کرده است. این پلتفرم کاربرگها و شواهد دیجیتال را یکپارچه می‌کند، از حساب‌رسی تاریخچه فعالیتها^{۲۲} به‌صورت دیجیتال پشتیبانی می‌کند و امکان همکاری توزیع‌شده گروه‌ها، شامل اعضای داخلی^{۲۳} و خارجی^{۲۴}، را فراهم می‌آورد. Canvas همچنین با ابزار تحلیلی و هوش مصنوعی یکپارچه شده تا حساب‌رسان بتوانند ریسکها و ناهنجاریها را در لحظه شناسایی کنند.

۶،۳ - PwC – Aura/Halo/Connect & Extract

پلتفرم اختصاصی PwC شامل بخشهای Aura (سیستم ERP اختصاصی ریسک پایه^{۲۵})، Halo (فناوری حساب‌رسی

۹- نتیجه‌گیری

دورکاری در حسابرسی یک تغییر ساده در ابزار یا محل انجام کار نیست، بلکه یک تحول بنیادی در ماهیت حسابرسی است. این تحول، مرز میان حضور و عدم حضور را کمرنگ و آن را با مفهوم «دسترسی قابل اعتماد به داده‌ها و شواهد» جایگزین کرده است.

با این حال، تجربه عملی نشان می‌دهد که مدل به‌طور کامل دورکار در حسابرسی هنوز قابل تحقق نیست و آینده این حرفه در قالب یک الگوی ترکیبی شکل خواهد گرفت؛ الگویی که در آن فناوری، امنیت و قضاوت حرفه‌ای به‌طور هم‌زمان نقش‌آفرینی می‌کنند.

پایان سخن این‌که حسابرسی در حال تغییر ابزار نیست، بلکه در حال تجربه تغییر ارکان و چه بسا ماهیت است؛ تغییری که بنیانهای سنتی شواهد، ریسک و اطمینان بخشی را بازتعریف کرده و مسیر آینده این حرفه را مشخص می‌سازد.



پانوشتها:

- 1- Paradigm
- 2- Hybrid Audit
- 3- Remote Audit
- 4- Full Population Testing
- 5- Audit Trail
- 6- Analytical Procedures
- 7- IT-dependent controls
- 8- Walkthrough
- 9- Inventory Observation
- 10- Virtual Audit Room (VAR)
- 11- Read-only
- 12- Role-based access control
- 13- Point-to-point
- 14- Zero Trust
- 15- Data Loss Prevention
- 16- Fieldwork
- 17- Audit Trail
- 18- Onshore
- 19- Offshore
- 20- Risk-based
- 21- Nearshore
- 22- Continuous Assurance

سوم، کاهش تعامل انسانی بین اعضای گروه و مشتری می‌تواند کیفیت قضاوت حرفه‌ای را تحت‌تاثیر قرار دهد.

چهارم، ریسکهای امنیت سایبری در محیطهای توزیع‌شده افزایش یافته و نیازمند کنترل‌های پیشرفته‌تر هستند.

البته در کنار اینها سایر ریسکها از جمله ریسکهای فناوری (از قبیل امنیت سایبری، نشت اطلاعات و اختلال سیستمها) و ریسکهای انسانی (شامل فرسودگی شغلی، کاهش یادگیری نیروهای جوان و ضعف تعامل‌های گروهی) را نیز باید مدنظر قرار داد.



۸- آینده حسابرسی: از دورکاری به اطمینان بخشی

پیوسته

روندهای جهانی نشان می‌دهد حسابرسی در حال حرکت به سمت اطمینان بخشی پیوسته^{۲۲} است؛ مدلی که در آن ارزیابی به‌صورت مداوم و مبتنی بر داده‌های لحظه‌ای انجام می‌شود.

در این ساختار، هوش مصنوعی نقش کلیدی در شناسایی ناهنجاریها، ارزیابی ریسک و تولید هشدارهای خودکار ایفا می‌کند. نقش حسابرس نیز تغییر خواهد کرد. حسابرس آینده بیش از آن‌که آزمون‌گر سنتی باشد، تحلیل‌گر داده‌ها و تصمیم‌گیر حرفه‌ای در حوزه اطمینان بخشی خواهد بود.

در این قالب، آینده حسابرسی به‌طور کامل حضوری نخواهد بود، به‌طور کامل دورکار نیز نخواهد بود بلکه مدل غالب، به‌صورت ترکیبی خواهد بود که در آن مزیت رقابتی موسسات حسابرسی در فناوری، داده‌ها و نیروی انسانی دیجیتال خلاصه خواهد شد.

حسابرسی در عصر هوش مصنوعی:

برقراری توازن میان منسوخ شدن و بازآفرینی

چشم‌انداز کنونی هوش مصنوعی در حسابرسی مستقل

در چشم‌انداز همواره در حال تکامل هوش مصنوعی، حرفه حسابرسی مستقل خود را در برهه‌ای حساس از تغییرات تحول آفرین می‌یابد. با پیشرفت فناوریهای هوش مصنوعی، حسابرسان به‌طور فزاینده‌ای از این نوآوریها بهره می‌برند تا رویکردهای سنتی خود را متحول سازند. این تحول بنیادین از خودکارسازی محض فراتر می‌رود و بازتعریفی اساسی در روش‌شناسی‌های حسابرسی را دربر می‌گیرد. نوید ارتقای دقت و ابزارهای پیشرفته تحلیل داده، حسابرسان را به قلمرویی سوق می‌دهد که در آن، افزایش کارایی نه‌تنها پیامدی جانبی بلکه هدفی اصلی به‌شمار می‌آیند. در همین راستا، شرکت دیلویت چت‌بات اختصاصی خود را در سراسر بریتانیا، اروپا و خاورمیانه عرضه کرده است. این چت‌بات برای کمک به بهبود کارایی در محیط کار برای کارکنان طراحی شده است. علاوه بر این، شرکت دیلویت از ابزار آرگوس برای استخراج داده‌ها از اسناد پی‌دی‌اف و تبدیل آن‌ها به قالب جدولی برای تحلیل بیشتر و سنجش ریسک استفاده کرده است.

✍ مترجم: فریبا عرب بافرانی



با تداوم تکامل هوش مصنوعی، تاثیر آن بر صنایع مختلف به‌طور فزاینده‌ای عمیق‌تر می‌شود. در حوزه حسابرسی مستقل، فناوریهای هوش مصنوعی در حال دگرگون‌سازی ساختار رویکردهای سنتی و ایجاد کارایی‌هایی بی‌سابقه هستند. این پیشرفته‌ها نویدبخش ساده‌سازی فرآیندهای حسابرسی، ارتقای دقت و فراهم آوردن ابزارهایی قدرتمند برای تحلیل داده‌ها در اختیار حسابرسان هستند. با این حال در کنار این فرصتها، نگرانی‌هایی درباره جابه‌جایی شغلی، ملاحظات اخلاقی و نیاز به سازگاریهای مقرراتی قابل توجه است.



نقش هوش مصنوعی در حسابرسی مستقل

هوش مصنوعی، با خودکارسازی وظایفی که به صورت سنتی انجام می‌شوند، این ظرفیت را دارد که حسابرسی‌های مستقل را متحول کند. مدیریت کارآمد وظایف ورود داده، اعتبارسنجی و تشخیص الگو توسط الگوریتم‌های هوش مصنوعی، این امکان را برای حساب‌رسان فراهم می‌کند که تمرکز خود را به تحلیل‌های پیچیده‌تر و تصمیم‌گیری‌های راهبردی معطوف سازند. بررسی مجموعه داده‌های عظیم استخراج شده از منابع مختلف، مانند نرم‌افزارهای حسابداری، صورت‌حساب‌های بانکی یا سوابق تراکنش‌ها، از طریق الگوریتم‌های یادگیری ماشین برای شناسایی ناهنجاری‌ها یا روندها، دقت تحلیل مالی را به طور چشمگیری افزایش می‌دهد.

برجسته‌ترین موارد کاربرد هوش مصنوعی شامل خودکارسازی وظایف تکراری، به حداقل رساندن ریسک خطای انسانی، پیش‌بینی روندهای مالی بالقوه بر مبنای داده‌های تاریخی، و تحلیل داده‌های مالی ساختار نیافته، مانند متن گزارش‌های مالی است. علاوه بر این، هوش مصنوعی می‌تواند با تشخیص دقیق الگوها یا رفتارهای مشکوک، مانند بی‌نظمی‌های حسابداری، تراکنش‌های غیرمجاز یا سوءاستفاده از دارایی‌ها، الگوها یا رفتارهای عادی را که نشان‌دهنده فعالیت‌های متقلبانه در سوابق مالی هستند، شناسایی کند. با ساده‌سازی این فرآیندها توسط هوش مصنوعی، حساب‌رسان بیش‌ازپیش نقش خود را به شکلی بسیار ارزشمند ارتقا می‌دهند و تخصص خود را به تفسیر نتایج، ارزیابی ریسک‌ها و ارائه بینش‌های ارزشمند در فرآیند حسابرسی معطوف می‌کنند.

چالش‌ها و نگرانی‌ها

ادغام هوش مصنوعی در حسابرسی‌های مستقل، طیفی از چالش‌ها و نگرانی‌ها را مطرح می‌سازد که نیازمند ملاحظات دقیق است. این تحولی یکسان و قابل‌تعمیم برای همه نیست؛ تاثیر آن در مناطق و صنایع مختلف متفاوت است، به‌طوری که برخی مناطق ممکن است به سرعت هوش مصنوعی را بپذیرند در حالی که برخی دیگر با چالش‌هایی در زمینه زیرساخت‌ها یا چارچوب‌های مقرارتی مواجه شوند. به‌طور مشابه، صنایعی که ساختارهای مالی پیچیده‌ای دارند، ممکن است در مقایسه با صنایعی که زیست‌بوم‌های مالی ساده‌تری

دارند، نتایج متفاوتی را تجربه کنند.

یکی از نگرانی‌های اصلی، احتمال جابه‌جایی شغلی است؛ زیرا هوش مصنوعی وظایف روزمره را که به صورت سنتی توسط حساب‌رسان انجام می‌شوند، بر عهده می‌گیرد. این تغییر، پرسش‌هایی را درباره نقش در حال تحول متخصصان انسانی در فرآیند حسابرسی مطرح می‌کند. پیامدهای اخلاقی و قانونی نیز قابل توجه هستند، به‌طور مثال در مواردی که نهادهای مقررات‌گذار دستورالعمل‌ها یا استانداردهای شفاف برای استفاده از هوش مصنوعی در حسابرسی مستقل تدوین نکرده باشند. علاوه بر این، نگرانی‌های دیگری نیز پدید آمده است، از جمله سوگیری الگوریتمی. برای مثال، یک الگوریتم ممکن است معاملات مرتبط با ابزارهای مشتقه، مانند سوآپ‌ها یا اختیار معامله‌ها، را به‌طور نامتناسبی پربیسک تشخیص دهد، در حالی که معاملات مشابه در سایر طبقات دارایی را نادیده بگیرد. شفافیت و پاسخ‌گویی نیز در مرکز توجه قرار گرفته‌اند و مسایلی همچون روشن نبودن درک از نحوه عملکرد الگوریتم‌های هوش مصنوعی و ابهام پیرامون فرآیندهای تصمیم‌گیری، آن‌ها را برجسته می‌سازند.

فقدان مسیرهای قابل‌ردیابی حسابرسی و پایش و اعتبارسنجی منظم نیز می‌تواند از جمله چالش‌هایی باشد که حساب‌رسان باید بر آن‌ها غلبه کنند. بر این اساس، حساب‌رسان و ذینفعان باید تلاش‌های مستمری را حفظ کنند تا اطمینان حاصل شود که سامانه‌های هوش مصنوعی منصفانه و عاری از تبعیض هستند، به‌درستی بازمینی و اعتبارسنجی می‌شوند و با استانداردهای اخلاقی همسویی دارند.

با عبور حرفه از میان این پیچیدگی‌ها، توازن میان بهره‌برداری از مزایای هوش مصنوعی و رسیدگی به این نگرانی‌ها، برای آینده حسابرسی‌های مستقل بسیار مهم می‌شود.

ارتقای مهارت‌های مورد نیاز حساب‌رسان

تکامل مهارت‌های حساب‌رسان در عصر ادغام هوش مصنوعی امری اجتناب‌ناپذیر است. با دگرگون شدن رویه‌های سنتی حسابرسی تحت‌تاثیر فناوری، حساب‌رسان باید برای حفظ جایگاه خود تن به تحول عمیقی در مهارت‌هایشان دهند، از جمله نیاز به مهارت‌افزایی مستمر. اگرچه خودکارسازی و هوش مصنوعی می‌توانند برخی وظایف را ساده و کارآمدتر سازند، اما حساب‌رسان باید ارزش

جمع‌بندی و چشم‌انداز پیش‌رو

سیر تحول هوش مصنوعی در حرفه حسابرسی، مسیری است که با فرصت‌های بی‌سابقه و چالش‌های بزرگ همراه شده است. چشم‌انداز کنونی، ظرفیت هوش مصنوعی را برای تغییر شکل روش‌های سنتی حسابرسی نمایان می‌سازد و ابزارهایی قدرتمند برای ارتقای دقت و کارایی در اختیار حساب‌برسان قرار می‌دهد. نقش هوش مصنوعی در خودکارسازی وظایف معمول و تکراری، این نوید را به‌همراه دارد که حساب‌برسان بیش‌ازپیش نقش خود را به‌شکلی بسیار ارزشمند ارتقا دهند و تخصص خود را به‌سوی تفسیر تحلیلهای پیچیده داده‌ها معطوف سازند. با این حال، این تحول مستلزم ارتقای هم‌زمان مهارت‌های حساب‌برسان است تا در مواجهه با فناوری در حال پیشرفت از جایگاه و شایستگی حرفه‌ای آنان اطمینان حاصل شود. مهارت‌های تخصصی در حوزه‌هایی مانند ارزش‌گذاریهای پیچیده و تخصص‌های خاص هر صنعت همچنان ضرورتی غیرقابل‌جایگزین هستند و بر نقش ماندگار نیروی انسان در فرآیند حسابرسی تاکید می‌کنند.

دیدگاه‌های جهانی و اثرات متفاوت هوش مصنوعی بر صنایع، انطباق ظریف و چندلایه آن را در مناطق و بخش‌های مختلف نمایان می‌سازد و بر ضرورت اتخاذ رویکردهایی انعطاف‌پذیر و قابل‌تطبيق تاکید می‌کند. با وجود این امکانات تحول‌آفرین، همچنان چالش‌ها پابرجاست، به‌ویژه در زمینه جابه‌جایی شغلی، ملاحظات اخلاقی و تعدیلات مقرراتی. برقراری توازن ظریف بین بهره‌گیری از مزایای هوش مصنوعی و پرداختن به نگرانیهای اخلاقی و مقرراتی، برای تداوم موفقیت حرفه حسابرسی در عصر پیشرفت فناوری، بسیار مهم است. با عبور حساب‌برسان از بین این پیچیدگی‌ها، توانایی آنان در یادگیری مستمر، تطبیق‌پذیری و حفظ نگاهی هوشیارانه نسبت به استانداردهای اخلاقی، چشم‌انداز آینده حسابرسی‌های مستقل را شکل خواهد داد.



منبع:

- Abou Daher, R. (2024). Auditing in the AI era: Striking a balance between obsolescence and reinvention. Deloitte Middle East.

ماندگار مهارت‌های تخصصی را که به آسانی قابل‌جایگزینی نیستند، درک کنند. تخصص در حوزه‌هایی مانند فرآیندهای پیچیده ارزش‌گذاری که در آن‌ها درک زمینه‌ای اهمیت حیاتی دارد، معضلات اخلاقی، تحلیلهای قانونی و مقررات خاص هر صنعت، همچنان ضروری و اجتناب‌ناپذیر باقی می‌ماند.

فراتر از تخصص بنیادین در حسابداری، حساب‌برسان امروزه از مهارت در تحلیل داده‌ها، درک الگوریتم‌های هوش مصنوعی و تفسیر نتایج حاصل از مدل‌های یادگیری ماشین بهره‌مند می‌شوند. توانایی بهره‌گیری از فناوریهای پیشرفته برای استخراج بینش‌های معنادار و پر مفهوم از مجموعه داده‌های پیچیده، به مهارتی مهم تبدیل می‌شود. علاوه بر این، حساب‌برسان باید تفکر انتقادی و استدلال تحلیلی خود را ارتقا دهند تا خروجیهای مبتنی بر هوش مصنوعی را به‌درستی تفسیر کرده و تصمیم‌هایی آگاهانه بگیرند. مهارت‌های ارتباطی موثر نیز همچنان به همان اندازه حیاتی باقی می‌ماند؛ زیرا حساب‌برسان باید یافته‌ها و بینش‌های پیچیده را به شیوه‌ای شفاف و قابل‌فهم برای ذینفعان بیان کنند. در این چشم‌انداز پویا، یادگیری مستمر و انطباق‌پذیری به عنصري جدایی‌ناپذیر تبدیل می‌شوند و بنیان مجموعه مهارت‌های حساب‌برس نوین و امروزی را شکل می‌دهند. این امر اطمینان می‌دهد که حساب‌برسان بتوانند در محل تلاقی رویه‌های حسابرسی و پیشرفتهای فناوری، با شایستگی و اطمینان حرکت کنند و در عین حال تردید حرفه‌ای خود را حفظ کنند.

نقش هوش مصنوعی در

خودکارسازی وظایف معمول و تکراری

این نوید را به همراه دارد که

حساب‌برسان بیش‌ازپیش

نقش خود را به شراکایی

بسیار ارزشمند ارتقا دهند

کمیته ریسکهای نوظهور



اعضای وابسته^۵ (AMCC) و کمیته‌های منطقه‌ای مشورت کرد تا دیدگاه‌هایشان درباره آسیب‌پذیریها و ریسکهای عمده را جمع‌آوری کند.

در نتیجه این گفت‌وگوها و میزگردهای ریسک که با دانشگاهیان و متخصصان صنعت در سال ۲۰۲۴ برگزار شد، کمیته ریسکهای نوظهور، روندها و زمینه‌های مقدماتی برای چشم‌انداز ریسک ۲۰۲۵ را به‌قرار زیر شناسایی کرد: اثر نرخهای بهره، چندپارگی وابسته به جغرافیای سیاسی و جغرافیای اقتصادی، چالشهای تامین مالی پایدار، ریسکهای سایبری و عملیاتی، ریسکهای مربوط به هوش مصنوعی، نگرانیها درباره کیفیت داده‌ها و شکاف داده‌ها، ریسکهای مربوط به **میانجی‌گری مالی غیربانکی^۶ (NBFI)**، ریسکهای پیرامون داراییهای رمزی و تغییر در جمعیت‌شناسی سرمایه‌گذار.

این تلاشهای ترکیبی، منجر به موضوعهای برگزیده برای چشم‌انداز ریسک ۲۰۲۶-۲۰۲۵ شد، که در نوامبر ۲۰۲۴ به هیئت ارائه شد.

با توجه به سرعت بالای تغییرات و پیشرفتهای در جریان در بازارهای مالی، چشم‌انداز ریسک از سال ۲۰۲۵ دوباره به‌صورت سالانه تهیه می‌شود.



پانوشته‌ها:

- 1- The Committee on Emerging Risks (CER)
- 2- International Organization of Securities Commissions (IOSCO)
- 3- Financial Stability Engagement Group (FSEG)
- 4- Risk Outlook
- 5- Affiliate Members Consultative Committee (AMCC)
- 6- Non-Bank Financial Intermediation (NBFI)

منبع:

• www.iosco.org/annual-report/2025

کمیته ریسکهای نوظهور^۱ (CER) در سال ۲۰۱۱ توسط **سازمان بین‌المللی بورسهای اوراق بهادار^۲ (IOSCO)** تاسیس شد تا بستری برای تحلیل ریسکهای نوظهور و گفت‌وگو درباره پیشرفتهای بازار فراهم کند. تعهد کمیته ریسکهای نوظهور، که ریشه در اصول سازمان بین‌المللی بورسهای اوراق بهادار در زمینه انتظام‌بخشی بازارهای بورس، از جمله اصل ۶ در زمینه ریسک سیستماتیک و اصل ۷ در زمینه بررسی محیط انتظام‌بخشی دارد، بر نقش محوری کمیته در کم‌کردن شکافهای بین کمیته‌های سیاست‌گذاری، کارگروه‌های هیئت و **گروه ترتیبات ثبات مالی^۳ (FSEG)**، تاکید دارد.

این کمیته، به‌ویژه از طریق توسعه **چشم‌انداز ریسک^۴**، به میزان قابل توجهی به برنامه کاری سازمان کمک می‌کند. این افق شش‌ماهه از مسایل نوظهور انتظام‌بخشی، به برنامه کار راهبردی سازمان آگاهی‌بخشی کرده و اولویت‌بندی اقدامهای برنامه کار را هدایت می‌کند. کمیته ریسکهای نوظهور، همکاری نزدیکی با کمیته‌های سیاست‌گذاری و کارگروه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرایند چشم‌انداز ریسک دارد تا نسبت به پوشش جامع ریسکهای نوظهور ایجاد اطمینان و رویکرد پیش‌کنشگر سازمان بین‌المللی بورسهای اوراق بهادار به نظارت و انتظام‌بخشی بازار را تقویت کند.

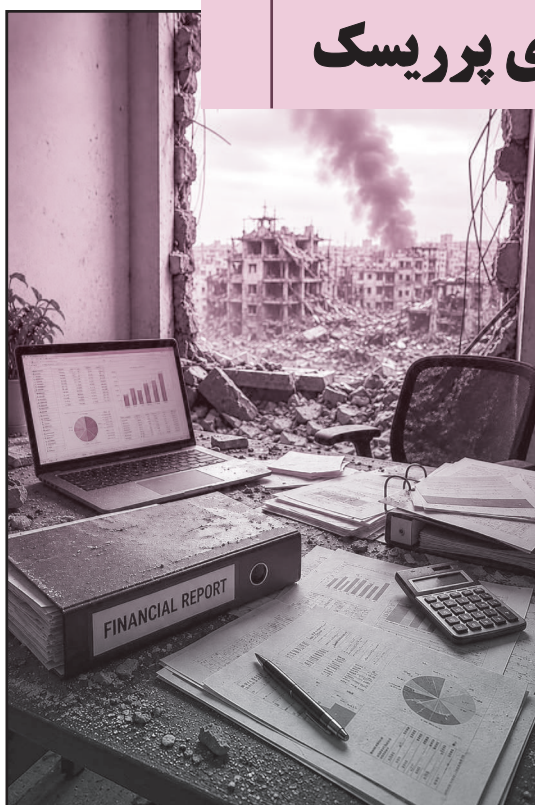
کمیته ریسکهای نوظهور از مجموعه متنوعی از تخصص اقتصادی و تحلیل ریسک بهره می‌برد، که از کارکردهای ریسک محلی و پژوهشی اعضای کمیته به‌دست می‌آید. این تخصص، همراه با گستره اعضا، تضمین می‌کند که کمیته می‌تواند به‌طور فراگیر در مجموعه گسترده‌ای از مسایل انتظام‌بخشی ورود کند. این قابلیت، ارزشمندی خود را در توانمندسازی تهیه چشم‌انداز ریسک کمیته و هدایت پروژه‌های پژوهشی موضوعی، مانند پروژه‌هایی در زمینه تامین مالی خصوصی، ثابت کرده است.

در سال ۲۰۲۴، کمیته ریسکهای نوظهور با کمیته‌های سیاست‌گذاری سازمان، کارگروه‌های هیئت، کمیته مشورتی

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 به‌گونه‌ای 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 قطعیهای 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 واقعیهای 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.

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 به‌طور مستمر بازنگری نماید

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. سرقفلی 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 عدم امکان برآورد ضروری است.

برآوردها، پیش‌بینیها و قضاوت‌های بااهمیت^۸

جنگ موجب افزایش عدم قطعیت در برآوردهای حسابداری می‌شود. پیش‌بینی جریانهای نقدی، ارزیابی کاهش ارزش، برآورد زیانهای اعتباری، بازافت‌پذیری داراییهای مالیاتی، ارزش منصفانه و تداوم فعالیت همگی به اطلاعات آینده‌نگر وابسته‌اند. اما در شرایط جنگی، پیش‌بینی آینده به دلیل نامشخص بودن 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 عدم قطعیت برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اهمیت زیادی دارد. همچنین باید اطمینان

براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶

هر زمان نشانه کاهش ارزش وجود داشته باشد

داراییهای مشمول این استاندارد باید آزمون کاهش ارزش شوند

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 به‌دلیل کاهش قیمت فروش، منسوخ‌شدن یا ناتوانی در فروش، نیازمند کاهش ارزش باشند. اگر تولید کاهش یابد یا کارخانه به‌دلیل 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 به‌دلیل 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 به‌روشنی 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. 

پانوشته‌ها:

- 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 به‌صورت 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 قابل‌اتکا از آثار بحران بر واحد تجاری ارائه کند. جنگ می‌تواند داراییها، بدهیها، درآمد، هزینه‌ها، جریانهای نقدی، قراردادهای، تداوم فعالیت و افشاهای مالی را به‌طور مستقیم و غیرمستقیم تحت‌تاثیر قرار دهد. مدیریت باید آثار جنگ را به‌صورت مستمر، جامع و مبتنی بر واقعیتهای خاص

۴۷ آمار مهم

از صنعت حسابداری که باید بدانید

✍ کاترین یانچیکی

دنیای حسابداری، پیچیده و به‌طور پیوسته در حال تحول است. برای این‌که به‌روز بمانید، ۴۷ آمار جالب و مهم از صنعت حسابداری را گردآوری کرده‌ایم که در چند محور کلیدی خلاصه شده‌اند. این آمارها به شما کمک می‌کنند از تغییرات جدید صنعت آگاه بمانید و تصمیم‌های آگاهانه‌تری بگیرید.

ابتدا، چند آمار عمومی جالب درباره صنعت حسابداری، به‌طور کلی: صنعت حسابداری یکی از بزرگ‌ترین صنایع جهان است.

۱- ارزش بازار جهانی خدمات حسابداری در سال ۲۰۲۰ برابر با ۵۴۴/۰۶ میلیارد دلار بوده است. و صنعت در حال رشد است!

۲- پیش‌بینی می‌شود این رقم تا سال ۲۰۲۵ به ۷۳۵/۹۴ میلیارد دلار برسد. این بازار بزرگ حسابداری در حال تغییر است.

۳- ۹۰ درصد از حسابداران جهان معتقدند که تغییر فرهنگی قابل‌توجهی در حرفه حسابداری رخ داده است.

این تغییرات، چالش‌های متعددی را برای موسسات حسابداری ایجاد کرده است.

۴- طبق نظرسنجی «نگاه به سال ۲۰۲۰»

مجله اکانتینگ تودی (Accounting Today)، ۵۱ درصد از موسسات، بزرگ‌ترین چالش خود را همگام‌شدن با تغییر مقررات اعلام کرده‌اند.

از دیگر چالش‌های مهم می‌توان به جذب و حفظ نیروی انسانی متخصص، جذب و



صنعت همگام با فناوری و دیگر انتظارهای صاحبکاران، تغییر می‌کند.

۸- ۶۲ درصد معتقدند آموزشهای فعلی حسابداری تا سال ۲۰۳۰ برای اداره یک موسسه موفق کافی نخواهد بود.

۹- ۸۲ درصد از حسابداران در حال بررسی جذب نیرو از رشته‌ها و پیشینه‌های غیرسنتی هستند.

۱۰- ۵۱ درصد باور دارند حسابدارانی که وارد حرفه می‌شوند، باید مهارت‌های مشاوره مالی مانند مدیریت جریان نقدی و مدل‌سازی رشد را داشته باشند.

۱۱- ۵۷ درصد سواد فناوری را مهم‌ترین مهارت تکمیلی مورد نیاز حسابداران می‌دانند.

یک جنبه مهم دیگر از نگهداشت کارکنان مناسب، پیدا کردن اطمینان از رضایت آن‌ها از مشاغل حسابداری آن‌هاست.

۱۲- بیش از یک‌سوم (۳۶٪) از متخصصان مالی و حسابداری از تمام جنبه‌های شغل خود رضایت دارند.

۱۳- ۴۱ درصد از حسابداران و متخصصان مالی، حل مسئله را رضایت‌بخش‌ترین بخش شغل خود می‌دانند.

۱۴- بیش از ۶۰ درصد از موسسات بزرگ گزارش داده‌اند که فناوری به افزایش انگیزه و مشارکت کارکنان کمک کرده است.

در نگاه به جذب استعداد برای موسسات حسابداری، بعضی آمار جالب به ایجاد تنوع در محل کار و اهمیت اعتبار موسسه اشاره دارند.

۱۵- ۳۰ درصد از موسسات به‌طور فعال به دنبال متنوع‌سازی نیروی انسانی خود هستند.

۱۶- ۴۰ درصد از کارکنان جدید به دلیل اعتبار و شهرت یک موسسه، آن را در مقایسه با رقبا انتخاب می‌کنند.

ارائه دستمزد رقابتی نیز برای جذب و نگهداشت کارکنان باکیفیت، اهمیت دارد.

۱۷- میانگین حقوق سالانه حسابداران ۴۵۹ ۵۵ دلار و حسابداران رسمی (CPA) ۲۸۹ ۶۵ دلار است.

۱۸- براساس گزارش اداره آمار کار آمریکا (BLS)، متوسط حقوق سالانه حسابداران و حساب‌برسان در سال ۲۰۲۰ برابر ۷۳ ۵۶۰ دلار بوده است.

نگهداری صاحبکاران جدید، همگام‌شدن با فناوری، وضعیت کلی اقتصاد و سلامت اقتصادی صاحبکاران اشاره کرد. نگاهی به بعضی آمار جالب درباره بسیاری از این چالش‌ها خواهیم داشت.

تغییرات قوانین و مقررات

همچنین آمار حسابداری بسیاری در زمینه مقررات در حال تغییر وجود دارد.

سرعت تغییر قوانین کاهش نیافته و پیگیری این تغییرات برای بسیاری از موسسات دشوار شده است.

۵- بیش از ۵۰ درصد از موسسات مورد بررسی، در تطابق با تغییرات قانونی دچار مشکل شده‌اند.

۶- با وجود این چالش‌ها، ۳۶ درصد از موسسات کوچک و ۴۵ درصد از موسسات بزرگ اعلام کرده‌اند که فصل مالیاتی امسال نسبت به سال گذشته بهتر بوده است.

هرچند پیگیری قوانین ممکن است دشوار باشد، اما با خودکارسازی بسیاری از کارهای زمان‌بر، می‌توان تمرکز بیشتری بر امور مهم و ارزش‌آفرین برای موسسه و صاحبکاران داشت.

نیروی انسانی در حسابداری

یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت موسسات حسابداری، داشتن نیروی انسانی مناسب است. جذب و نگهداشت کارکنان شایسته، بیش از هر زمان دیگری هم‌حیاتی و هم‌چالش‌برانگیز شده است. این مسئله دلایل زیادی دارد. برای مثال، ویژگی‌های جمعیت‌شناسی و نیاز به ایجاد جاذبه برای نسل جوانتر.

۷- ۸۴ درصد معتقدند نسل جوان که «دیجیتال‌محور» هستند، انتظارها، نگرش‌ها و استعداد‌های متفاوتی دارند و موسسات حسابداری باید بازتاب‌دهنده و پرورنده این ویژگی‌ها باشند تا بتوانند آن‌ها را جذب کنند.

نسل جدید و حتی حسابداران فعلی باید برای پیشرفت در این صنعت، خود را تطبیق داده و مهارت‌هایی را بیاموزند که به‌طور سنتی در آموزش حسابداری وجود نداشته است، زیرا

شرکتهایی که دورکاری را می‌پذیرند، از مزایای متعددی بهره‌مند می‌شوند، از جمله کارکنان شادتر و دارای بهره‌وری بالاتر و هزینه‌های عملیاتی کمتر.

انتظارهای صاحبکاران

به‌عنوان متخصصان حسابداری، درک آنچه صاحبکارانمان نیاز و انتظار دارند، ضروری است. آمار حسابداری در این حوزه به‌طور دقیق آنچه هست را نشان می‌دهند.

۲۲- حدود ۷۰ درصد از کسب‌وکارهای کوچک حسابدار ندارند و بیش از نیمی از آن‌ها امور مالی را به‌طور شخصی مدیریت می‌کنند.

۲۳- ۲۳ درصد از کسب‌وکارهای کوچک، احتمال تغییر حسابدار در یک سال آینده را داده‌اند.

۲۴- ۴۹ درصد توصیه سایر مشاوران حرفه‌ای را مهم‌ترین عامل انتخاب حسابدار می‌دانند.

همانطور که نیروی کار در حال تغییر است، صاحبکاران نیز تغییر می‌کنند؛ زیرا نسل بعدی، مالکان کسب‌وکارها هستند و به حسابداری نیاز دارند که بدانند صاحبکاران به‌دنبال چه هستند.

۲۵- ۵۰ درصد از نسل هزاره (Millennials) به‌دنبال تغییر حسابدار خود هستند و یک‌پنجم از آن‌ها حتی مشاور فعلی خود را توصیه نمی‌کنند.

۲۶- ۳۹ درصد از نسل هزاره به‌دنبال مشاوره هستند که «کارکردن با اولدت‌بخش باشد».

اینجا چند آمار مهم از جدیدترین بررسی درباره انتظارهای صاحبکار ارائه می‌شود.

۲۷- ۸۷ درصد معتقدند که صاحبکاران انتظار انعطاف‌پذیری بیشتر و خدمات بهتر بدون افزایش حق‌الزحمه را دارند.

بازاریابی دیجیتال و راهبرد اطلاع‌رسانی موسسه حسابداری شما، باید این نیاز به انعطاف را بازتاب بدهد. برای مثال، موسسات حسابداری می‌توانند ثبت ذخیره انتصاب برخط و/یا نرم‌افزارهای آسان‌کاربرد برای جمع‌آوری اطلاعات صاحبکار ارائه کنند.

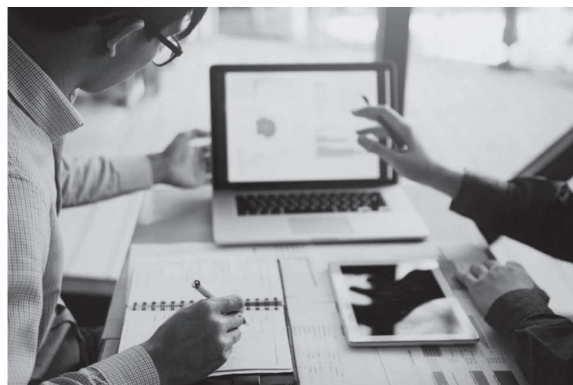
اگرچه، این ارقام بسته به تجربه، مهارت، صنعت و محل جغرافیایی ممکن است متفاوت باشد.

دورکاری در حسابداری

پس از همه‌گیری کرونا، موسسات حسابداری به سمت محیط‌های کاری مجازی حرکت کرده‌اند. بیا ببینیم چند آمار حسابداری جالب در این زمینه ببینیم.

در سراسر ایالات متحد، موسسات با کمبود کارکنان دارای مهارت روبه‌رو هستند. "استعفای بزرگ" باعث درگیر شدن موسسات با تغییر زیاد کارکنان شده است، که به‌طور عمده به‌دلیل فرسودگی شغلی ناشی از همه‌گیری و تغییر ترجیحات حرفه‌ای اتفاق افتاده است. همه موسساتی که دارای راه‌حل‌های حسابداری ابری هستند، اکنون می‌توانند از جذب استعدادها و صاحبکاران در مکان‌های جغرافیایی گسترده‌تر بهره ببرند. این همچنین باعث انعطاف محیط کار و تعادل بهتر بین کار و زندگی می‌شود.

۱۹- ۸۱ درصد از موسسات انتظار افزایش متوسط تا قابل توجه دورکاری پس از همه‌گیری را دارند.



۲۰- اکثر اظهارنامه‌های مالیاتی بدون مراجعه حضوری تهیه شده‌اند و تعامل حضوری در حسابرسیها کاهش یافته است.

۲۱- ۴۳ درصد از موسسات در حال کاهش فضاهای فیزیکی یا حرکت به سمت فعالیتهای به‌طور کامل مجازی هستند.

چه بخواهیم چه نخواهیم

حسابداری روزبه‌روز

بیشتر به فناوری

متکی می‌شود

فناوری در حسابداری

حرفه حسابداری به سرعت در حال تطابق با فناوریهای جدید، از جمله هوش مصنوعی است تا در رقابت باقی بماند. ۳۴- ۸۵ درصد از حسابداران معتقدند حرفه حسابداری در کشورشان، برای ماندن در رقابت جهانی، باید سریع‌تر فناوری را بپذیرد. ۳۵- ۴۵ درصد قصد دارند کارهای تکراری و زمان‌بر مانند ورود داده‌ها را خودکار کنند. ۳۶- پیش‌بینی می‌شود ۵۸ درصد از متخصصان حسابداری طی سه سال آینده از هوش مصنوعی برای اتوماسیون استفاده کنند.

چه بخواهیم چه نخواهیم، حسابداری روزبه‌روز بیشتر به فناوری متکی می‌شود، بنابراین اگر در حال حاضر در حال استفاده از این فناوریها در کار خود نیستید، اکنون زمانش فرا رسیده است.

فناوری به افزایش کارایی کمک می‌کند، بنابراین شما خواهید توانست خدمات افزوده به صاحبکار خود ارائه کنید.

۳۷- ۵۸ درصد اعلام کرده‌اند به‌روزرسانی فناوری، کارایی و بهره‌وری را افزایش داده است و برای فضا سازی به منظور افزودن ارائه خدماتی که صاحبکار تقاضا می‌کند، ضروری است.

گسترش ارائه خدمات

موسسات حسابداری باید ارائه خدمات خود را گسترش دهند تا پاسخگوی نیازهای صاحبکار باشند.

۲۸- فقط ۶۱ درصد از کسب‌وکارهای کوچک از تنوع خدمات حسابداری خود راضی هستند.

۲۹- ۸۲ درصد از موسسات حسابداری گزارش داده‌اند که انتظارهای مشتریان نسبت به پنج سال قبل افزایش یافته است.

موسسات آینده‌نگر در حال تلاش برای برآوردن نیازهای در حال تغییر صاحبکاران هستند. گسترش خدمات مشاوره و مشورت‌دهی نیازمند این است که موسسات، فراتر از طرز فکر رعایت ضوابط بیان‌دیشند و متخصصان را در تصمیم‌گیری توانمند کرده و بر ارزش صاحبکاران بیفزایند.

بنابراین، اگر به دنبال گسترش کسب‌وکار خود هستید، اهمیت دارد در نظر داشته باشید که چه خدمات دیگری می‌توانید به صاحبکاران خود ارائه کنید.

۳۰- ۷۹ درصد از موسسات به ارائه خدمات مشاوره مدیریت مالی مانند مدیریت جریان نقدی اطمینان دارند.

۳۱- ۷۵ درصد به ارائه مشاوره‌های تخصصی متناسب با صنعت به صاحبکاران مطمئن هستند.

۳۲- ۷۳ درصد به ارائه توصیه‌های فناورانه مانند هوش مصنوعی و اتوماسیون حسابداری اطمینان دارند.

بسیاری از موسسات، به‌ویژه موسسات بزرگ، انتظار دارند در سال ۲۰۲۲ تمرکز بیشتری بر مشاوره داشته باشند، اما جالب است که بسیاری نیز انتظار دارند مدت زمانی که برای کار رعایت ضوابط صرف می‌کنند را افزایش دهند. برای جبران تفاوت، انتظار دارند که مدت زمانی که برای امور اجرایی صاحبکار صرف می‌شود را کاهش دهند.

ارائه این خدمات افزوده، به یقین به ارزش آنچه می‌توانید به صاحبکار خود اضافه کنید، می‌افزاید اما آموزش کارکنان خود برای انجام این خدمات، بسیار مهم است.

۳۳- ۶۳ درصد از موسسات در حال آموزش یا برنامه‌ریزی برای آموزش خدمات مشاوره مالی هستند.

بنابراین موسسه شما باید برای مدیریت همه تغییرات در آینده آماده باشد.

۴۳- تنها ۳۲ درصد از پاسخ‌دهندگان اطمینان کامل دارند که برای رویارویی با چالش‌های فناورانه آینده آماده‌اند.

نرم‌افزار حسابداری

با پدیدارشدن سبک زندگی کاری جدید از راه دور و نیاز به ارزیابی اطلاعات از هر کجا و در هر زمان، صنعت نرم‌افزار حسابداری در حال حرکت به سوی نرم‌افزار حسابداری ابری است.

۴۴- ارزش بازار جهانی نرم‌افزارهای حسابداری تا سال ۲۰۲۵ به ۷۳۵/۹۴ میلیارد دلار می‌رسد.

۴۵- بازار حسابداری ابری تا سال ۲۰۲۳ به ۴/۲۵ میلیون کاربر رسیده است.

۴۶- ۶۷ درصد از حسابداران، حسابداری ابری را ترجیح می‌دهند و آن را عامل موفقیت بیشتر می‌دانند.

۴۷- ۵ درصد از آن‌ها، در حال حاضر از راهکارهای مدیریت عملکرد مبتنی بر ابر برای مدیریت پروژه و ارتباط با صاحبکاران استفاده می‌کنند.

این‌ها ۴۷ آمار کلیدی صنعت حسابداری بودند که دانستن آن‌ها برای مدیران و فعالان این حوزه ضروری است. همزمان با گسترش کسب‌وکار خود، این موارد را به‌خاطر بسپارید، و به‌یاد داشته باشید که صنعت حسابداری همواره در حال تغییر است؛ بنابراین به‌روز ماندن در زمینه جدیدترین تحرکات و آمار حسابداری، یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر است.



برای مواردی که اهمیت دارند، زمان صرف کنید

منبع:

• Kathryn Yanchycki (2025), 47 Accounting Industry Statistics You Should Know, Contentsnare.com

در سراسر ایالات متحد

مؤسسات با کمبود کارکنان

دارای مهارت روبه‌رو هستند

“استعفای بزرگ”

باعث درگیرشدن مؤسسات با

تغییر زیاد کارکنان شده است

۳۸- ۹۱ درصد معتقدند فناوری باعث تمرکز بیشتر بر مشتریان یا افزایش بهره‌وری شده است.

۳۹- ۹۰ درصد از مؤسسات کوچک و ۹۴ درصد از مؤسسات بزرگ برای بهبود عملکرد خود در فصل مالیاتی، به فناوری متکی هستند.

شاید موسسه شما یکی از اولین‌ها در به‌کارگیری فناوری باشد، اما ممکن است از تمام توان درونی آن استفاده نکند.

۴۰- نزدیک به ۴۰ درصد از مؤسسات خود را نوآور یا پیشگام در استفاده از فناوری می‌دانند.

۴۱- فقط ۷ درصد از مؤسسات کوچک و ۲ درصد از مؤسسات بزرگ معتقدند از فناوری کنونی خود به‌طور کامل استفاده می‌کنند.

و شاید شما احساس می‌کنید که در حال حاضر بودجه لازم برای پیاده‌سازی فناوری را در اختیار ندارید.

۴۲- بودجه فناوری مؤسسات کوچک و متوسط حدود ۲ درصد افزایش یافته، اما در مؤسسات بزرگ ۱/۶ درصد کاهش داشته است.

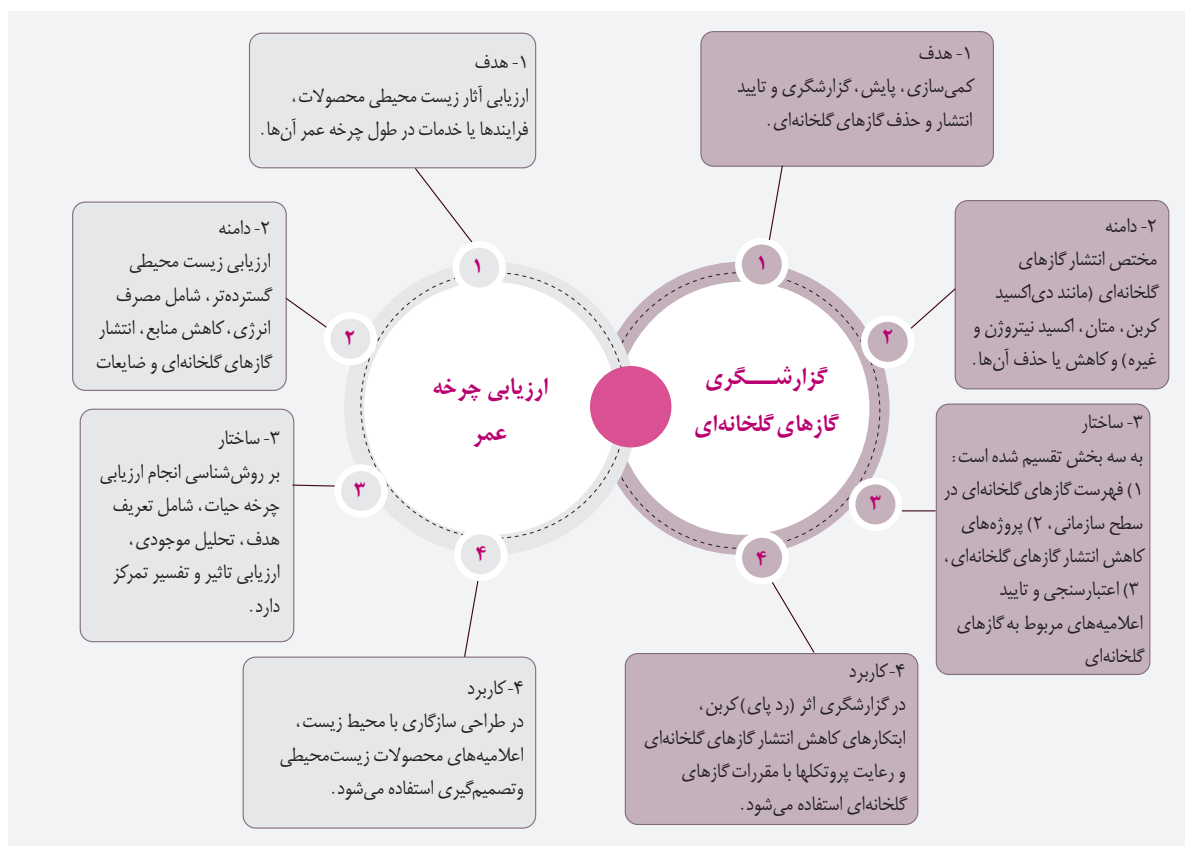
تحرکات فناوری، به‌ویژه در حسابداری، همیشگی خواهد بود،

دو استاندارد، دو هدف، آرمان پایداری

استاندارد ۱۴۰۴۴ (ISO 14044) در مقابل استاندارد ۱۴۰۶۴ (ISO 14064)

پایداری دیگر فقط موضوعی برای بلندپروازی نیست، بلکه مربوط به اندازه‌گیری است. اینجاست که استانداردهای ایزو نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کنند. تصویر زیر، تمایز مهمی را برجسته می‌کند که بسیاری از گروه‌ها هنوز از آن غافل هستند: ایزو ۱۴۰۴۴ با عنوان «ارزیابی چرخه عمر» (LA) بر درک کامل اثر (ردپای) زیست محیطی یک محصول یا خدمت - از مواد اولیه تا پایان عمر تمرکز دارد. مصرف انرژی، کاهش منابع، انتشار گازهای گلخانه‌ای، ضایعات - همه چیز در آن گنجانده شده است. این استاندارد است که در طراحی زیست محیطی، **اعلامیه‌های محصولات زیست محیطی** (EPD) و بر مبنای تصمیم‌گیری راهبردی استفاده می‌شود. **ایزو ۱۴۰۶۴** با عنوان «گزارشگری گازهای گلخانه‌ای» (GHG Reporting) به‌طور خاص بر انتشار گازهای گلخانه‌ای تمرکز دارد. این استاندارد، دی‌اکسید کربن (CO2)، متان (CH4)، اکسید نیتروژن (N2O) و موارد دیگر را در سطح سازمانی یا پروژه، مقدارسنجی، نظارت و تایید می‌کند. این استاندارد ستون فقرات گزارشگری انتشار گازهای گلخانه‌ای، ابتکارهای کاهش، و رعایت ضوابط پروتکل‌های جهانی آب‌وهوا است. آن‌ها در کنار هم به دو سوال اساسی پاسخ می‌دهند:

۱- تاثیر زیست محیطی آنچه ما تولید می‌کنیم چیست؟ ۲- ما مسئول چه مقدار کربن هستیم - و چگونه آن را کاهش دهیم؟
شرکتهایی که در حال گذار به کربن صفر خالص هستند، از هر دو استفاده می‌کنند. دیدگاه‌های چرخه حیات، منجر به طراحی هوشمندانه‌تری می‌شوند. گزارشگری گازهای گلخانه‌ای، منجر به اقدامی معتبر در زمینه آب‌وهوا می‌شود. ترکیب این دو، پایداری را از یک **گزینه انتخابی**^۴ به یک راهبرد رقابتی تبدیل می‌کند. پایداری حدس و گمان نیست، بلکه اندازه‌گیری، تایید و بهبود مستمر است.



پانوشتها:

- 1- Lifecycle Assessment (LCA)
- 2- Environmental Product Declarations (EPD)
- 3- Green House Gas (GHG Reporting)
- 4- Check Box

منبع:

• Toone. B.(2025) The Framework Behind Real Climate Accountability ISO 14044 vs ISO 14064: Two Standards. Two Purposes. One Sustainability Goal. www.linkedin.com

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸:

بازطراحی اساسی ارائه صورت‌های مالی

Daniel Prendergast



Christian Gagiano

طی سالهای اخیر، شرکتها برای ارائه اطلاعات به سرمایه‌گذاران، به شاخصهای جایگزین عملکرد (APMs) مانند "سود تعدیل‌شده" یا "سود پایه" اتکا کردند، تا اطلاعات مالی اضافه، فراتر از چارچوبهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) یا اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) برای سرمایه‌گذاران ارائه کنند.

این شاخصها، در عین سودمندی، اغلب خارج از صورتهای مالی حسابرسی‌شده ارائه می‌شوند، که تایید یا مقایسه آن‌ها را دشوار می‌کند. در بسیاری



از موارد، این شاخصها، داده‌ها را مطلوب‌تر از نتایج پایه ارائه می‌دادند و سرمایه‌گذاران را بدون ارائه دیدگاهی روشن و یکنواخت از عملکرد، رها می‌کردند.

شکاف در شفافیت و مقایسه‌پذیری اطلاعات در گزارشگری مالی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) را بر آن داشت تا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18) با عنوان ارائه و افشا در صورتهای مالی را تهیه کند. این استاندارد از ژانویه ۲۰۲۷، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان **ارائه صورتهای مالی** خواهد شد، که موضوع آن تغییر نحوه ارائه نتایج مالی شرکتها است. هدف از ارائه این استاندارد، نوسازی گزارشگری و آسان‌تر شدن مقایسه عملکرد بین صنایع و حوزه‌های گزارشگری مختلف است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، بیش از یک به‌روزرسانی گام‌به‌گام را نشان می‌دهد: استاندارد جدید، یک بازطراحی اساسی از ارائه صورتهای مالی است. استاندارد جدید نتیجه سالها مشاوره با سرمایه‌گذاران، تدوین‌گران استاندارد، موسسات حسابداری و شرکتهای جهانی است، که همگی خواستار گزارشهای شفاف‌تر و یکنواخت‌تری بودند تا نحوه اداره کسب‌وکارها را بهتر بازتاب دهد. این مقاله به بررسی موارد تغییر در این استاندارد می‌پردازد و این‌که چرا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ یک تحول بزرگ به حساب می‌آید، همچنین الزامهای مهم آن را بخش‌بندی و ریسکهای احتمالی حسابرسی را تشریح می‌کند. افزون بر رعایت ضوابط، این استاندارد فرصتی برای شرکتها است تا در مورد نحوه اطلاع‌رسانی عملکرد مالی تجدیدنظر و اعتماد سرمایه‌گذاران را تقویت کنند و همچنین، گروه‌های مالی را در قلب دنیایی که به‌سرعت در حال حرکت و مبتنی بر داده‌ها و هوش مصنوعی است، در جای مناسب قرار دهند.

این استاندارد همچنین پیوند بین صورتهای اولیه و یادداشتها را استحکام می‌بخشد، و به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد راحت‌تر از تصویر کلی به سمت جزئیات دقیق‌تر، بدون ازدست‌دادن موضوع زمینه‌ای، حرکت کنند.

تغییرهای معرفی‌شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

تغییرهای ایجادشده در این استاندارد، نه‌تنها نحوه ارائه ارقام از سوی شرکتها، بلکه نحوه تفسیر آن‌ها توسط سرمایه‌گذاران را نیز تغییر می‌دهد. در هسته اصلی استاندارد جدید، صورت سودوزیان بازنگری‌شده قرار دارد. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، شرکتها باید درآمد و هزینه‌ها را در صورت سودوزیان (P&L) زیر سه طبقه اصلی جدید - عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی - و همچنین طبقه‌های موجود مالیات بر درآمد و عملیات متوقف‌شده ارائه دهند. فعالیت‌های اصلی تجاری یک شرکت، طبقه‌بندی درآمد و هزینه‌ها را شکل می‌دهد.

فعالیت‌های عملیاتی، کسب‌وکار اصلی را پوشش می‌دهند: فروش، هزینه کالاهای فروش‌رفته و هزینه‌های جاری. سرمایه‌گذاری، بازده‌هایی که به‌طور مستقل از عملیات روزانه به‌دست می‌آیند را شامل می‌شود، ازجمله درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری مشترک یا داراییهای سرمایه‌ای. تامین مالی، بازتاب‌دهنده هزینه جمع‌آوری سرمایه است، ازجمله پرداختهای بهره و هزینه‌های مربوط به وامها.

این طبقه‌بندی برای بیشتر شرکتها اعمال می‌شود. با این حال، برای برخی از کسب‌وکارها، مانند بانکها یا بیمه‌ها، فعالیت‌های تامین مالی و سرمایه‌گذاری بخشی از عملیات اصلی آن‌ها به‌حساب می‌آید. در این موارد، درآمدها و هزینه‌هایی که به‌طور معمول برای سایر شرکتها تحت عنوان "سرمایه‌گذاری" یا "تامین مالی" قرار می‌گیرند، در طبقه عملیاتی قرار می‌گیرند.

در کنار این طبقه‌بندی، دو ریزجمع الزامی جدید وجود دارد که هر شرکتی باید آن‌ها را افشا کند. مورد اول، سود یا زیان عملیاتی است که نتایج حاصل از فعالیت‌های اصلی را قبل از تامین مالی و مالیات تفکیک می‌کند. مورد دوم، سود یا زیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد است که با حذف آثار

دلیل تغییر: چرا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ می‌شود

کسب‌وکارهای جهانی نوین آنقدر پیچیده شده‌اند که انعطاف‌پذیری گسترده استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ دیگر پاسخگویی اثربخش ندارد. نتیجه، مجموعه‌ای از شیوه‌های گزارشگری است که شرکتها در بخشهای مختلف یا حتی در یک صنعت واحد، با استفاده از آن‌ها نتایج خود را به روشهای ارائه می‌دهند که به‌طور کامل متفاوت هستند و مقایسه‌پذیری اطلاعات را به‌طرز نامیدکننده‌ای دشوار می‌کنند.

با این وجود، استفاده از شاخصهای جایگزین عملکرد ("درآمد قبل از بهره، مالیات و استهلاک تعدیل‌شده (EBITDA)"، "سود پایه" و غیره) یک رویه رایج است. درج این شاخصها در خارج از صورتهای مالی حسابرسی‌شده، ممکن است در عوض شفاف‌تر کردن، موجب تحریف درآمد شود.

و بعد این‌که عصر کنونی، عصر دیجیتال است؛ سرمایه‌گذاران و تحلیلگران در این عصر انتظار دیدگاه‌هایی به‌موقع و مبتنی بر داده‌ها از عملکرد شرکت را دارند. این امر تنها در صورتی اثربخشی دارد که ارقام براساس ریزجمعهای استاندارد به‌دست آمده باشند، تا بتوان به آن‌ها اعتماد کرد و پلتفرمهای فناوری بتوانند به‌طور مستمر آن‌ها را پردازش کنند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ مستقیماً به این چالشها می‌پردازد

یکی از مشهودترین تغییرها، صورت سودوزیان با ساختار جدید است که فعالیت‌های عملیاتی روزمره را از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی تفکیک می‌کند. با ساختار جدید، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌توانند به‌روشنی ببینند که یک شرکت از چه محلهایی درآمد کسب می‌کند و این منابع در کجا به‌کار گرفته می‌شوند. به‌همان اندازه، نحوه جدید برخورد با شاخصهای عملکرد مدیریت محور (MPM) نیز درخور توجه است. در حال حاضر، این شاخصها به‌جای این‌که در یادداشت‌های حسابرسی‌نشده پنهان باشند، باید در صورتهای مالی ارائه شوند و به‌طور مستقیم با ارقام تعریف‌شده توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تطابق داشته باشند.

ساختار سرمایه و نظامهای مالیاتی، امکان مقایسه آسان‌تر بین شرکتها را فراهم می‌کند.

سرفصلهای اجباری و یکنواخت اقلام

این استاندارد بر یکنواختی هم تمرکز دارد. همه گزارشها باید از عناوین و سرفصلهای استاندارد استفاده کنند تا ابهام در صورتهای مالی را کاهش داده و مقایسه‌پذیری را بهبود بخشند. به این ترتیب، شرکتها با یک انتخاب کاربردی اما بااهمیت در نحوه ارائه هزینه‌های عملیاتی مواجه هستند؛ براساس عملکرد (مانند هزینه فروش یا هزینه‌های اداری)؛ براساس ماهیت (مانند هزینه حقوق، استهلاک یا آب و برق)؛ یا ترکیبی از این دو. شرکت هر روشی را که به‌کار بگیرد، باید به‌روشنی آن را توضیح داده و هر سال به‌طور مستمر آن را به‌کار بگیرد.

نمودار "نمونه‌ای از صورت سودوزیان عمومی در چارچوب استاندارد بین المللی ۱۸" یک صورت سودوزیان برای یک شرکت در بخش عمومی را نشان داده و هزینه‌های ارائه‌شده براساس عملکرد و ماهیت را نشان می‌دهد.

نمونه‌ای از صورت سودوزیان عمومی در چارچوب استاندارد بین المللی ۱۸

نمایش این دو رویکرد درکنار هم به‌طور جداگانه، نشان می‌دهد که چگونه نتایج یک شرکت با توجه به رویکرد انتخابی می‌تواند بسیار متفاوت به‌نظر برسد. با وجود آن‌که نتیجه نهایی یکسان است، یعنی سود ۸۰ میلیون دلاری در سال، مسیر رسیدن به آن به‌طور متفاوتی تقسیم‌بندی می‌شود.

قالب کاربردی براساس عملکرد، توجه را به هزینه فروش و سود ناخالص جلب می‌کند و شاخصهای عملکردی که تحلیلگران و سرمایه‌گذاران برای قضاوت در مورد کارایی عملیاتی در بخشهای تولیدی و خرده‌فروشی به آن‌ها تکیه می‌کنند را آشکار می‌سازد.

در مقابل، قالب رویکرد ماهیت، بر محرکهای هزینه اصلی حقوق، استهلاک و مواد اولیه تاکید می‌کند که در بیشتر اوقات دیدگاههای مرتبطتری را برای شرکتهای خدماتی یا فناوری‌محور ارائه می‌دهند.

نمونه‌ای از صورت سود و زیان طبق استاندارد گزارشگری مالی ۱۸

بر اساس فعالیت:	میلیون ریال	بر اساس ماهیت:	میلیون ریال
درآمد	۵۰۰	درآمد	۵۰۰
بهای تمام‌شده فروش	(۳۰۰)	مواد اولیه و ملزومات مصرفی	(۲۰۰)
سود ناخالص (جمع فرعی اختیاری)	۲۰۰	حقوق و دستمزد	(۱۰۰)
هزینه‌های فروش، عمومی و اداری	(۸۰)	هزینه استهلاک	(۵۰)
		هزینه‌های آب، برق، بازاریابی و سایر هزینه‌ها	(۳۰)
سود عملیاتی	۱۲۰	سود عملیاتی	۱۲۰
درآمد سرمایه‌گذاری	۱۰	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	۱۰
سود قبل از هزینه‌های تأمین مالی و مالیات	۱۳۰	سود قبل از هزینه‌های تأمین مالی و مالیات	۱۳۰
هزینه‌های تأمین مالی	(۲۰)	فعالیت‌های تأمین مالی	(۲۰)
سود قبل از مالیات بر درآمد	۱۱۰	سود قبل از مالیات بر درآمد	۱۱۰
مالیات بر درآمد	(۳۰)	مالیات بر درآمد	(۳۰)
سود حاصل از عملیات مستمر	۸۰	سود حاصل از عملیات مستمر	۸۰
عملیات متوقف‌شده (در صورت وجود)	-	عملیات متوقف‌شده (در صورت وجود)	-
سود خالص	۸۰	سود خالص	۸۰

عملکرد خود را با استفاده از شاخصهای جایگزین عملکرد نشان می‌دهند، که براساس آن تایید و مقایسه اطلاعات در بین شرکتها دشوار است. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۸ برای اولین بار، شاخصهای عملکرد مدیریت محور را در صورتهای مالی حسابرسی شده می‌آورد. این شاخصها به عنوان ریزجمعهای درآمد و هزینه‌هایی تعریف می‌شوند که توسط استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، الزامی یا به طور خاص استثنا نیستند و در نقل و انتقالهای عمومی خارج از صورتهای مالی گنجانده می‌شوند و شاخصهایی هستند که دیدگاه مدیریت را در مورد عملکرد مالی یک شرکت بیان می‌کنند.

این استاندارد شرکتها را ملزم می‌کند که هر شاخص عملکرد را با نزدیکترین ریزجمع تعریف شده توسط استاندارد تطبیق دهند و هرگونه تعدیل مانند هزینه‌های تجدید ساختار را به بیانی رسا و درخور فهم توضیح دهند. افزون بر این، شرکتها باید آثار مالیاتی مربوط و تاثیر آن بر منافع فاقد حق کنترل را برای هر مورد تعدیل شده افشا کنند. نکته حائز اهمیت آن است که چون این شاخصها در حال حاضر بخشی از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند، مشمول رویه‌های حسابرسی هستند که اعتبار آنها را افزایش می‌دهد و اعتماد بیشتری را برای ارقامی که سرمایه‌گذاران به آنها اتکا دارند، فراهم می‌آورد.

موارد الزامی برای موارد افشای جدید در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۸ با هدف بهبود شفافیت و سودمندی اطلاعات مالی، پیشرفتهای درخور توجهی در زمینه ارائه موارد الزامی افشا دارد:

تجمع یا تفکیک دقیق: شرکتها اکنون باید در یادداشتها به وضوح توضیح دهند که اقلام موجود در حسابها را چگونه گروه‌بندی یا تفکیک کرده‌اند. این امر به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا ببینند که چرا برخی هزینه‌ها با هم نشان داده می‌شوند و برخی دیگر تفکیک می‌شوند و تصویر واضح تری از مواردی که در واقع محرک عملکرد هستند، ارائه می‌دهد.

تطبیق بین صورتهای مالی: مجموع هزینه‌های فروش، عمومی و اداری (SG&A) که در نمودار "یادداشت نمونه:

کسب و کارهای جهانی نوین

آنقدر پیچیده شده‌اند که

انعطاف پذیری گسترده

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

دیگر پاسخگویی اثربخش ندارد

عملکرد در مقابل ماهیت: انتخاب رویکرد مناسب

نحوه ارائه هزینه‌ها توسط یک شرکت، به طور مستقیم بر نحوه درک عملکرد مالی شرکت اثرگذار است و براساس استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، این انتخاب حتی وزن بیشتری دارد. این استاندارد برای شرکت تعیین نمی‌کند که از کدام روش استفاده کند. آنچه که شرکتها را ملزم به انجام آن می‌کند، این است که باید انتخاب خود را توضیح دهند و آن را به طور مستمر به کار بگیرند. این تصمیم باید بازتاب دهنده مدل تجاری زیربنایی شرکت باشد و این اطمینان را فراهم کند که صورتهای مالی، واضح ترین روایت ممکن را برای سرمایه‌گذاران بیان می‌کنند.

در رهنمود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری همچنین اذعان شده است که در برخی شرایط، استفاده از یک رویکرد ترکیبی با ارائه برخی از هزینه‌ها براساس عملکرد و برخی دیگر براساس ماهیت، می‌تواند سودمندترین خلاصه از محرکهای هزینه و سودآوری یک شرکت را ارائه دهد.

اگر شرکتی تصمیم به افشای هزینه‌ها براساس عملکرد یا ارائه ترکیبی بگیرد، در این استاندارد، الزامهایی برای موارد افشای بیشتر در یادداشتهای صورتهای مالی ارائه شده است.

شاخصهای عملکرد مدیریت محور

همانطور که پیش از این اشاره شد، از نظر تاریخی، شرکتها

ریسکهای اصلی حسابرسی در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸: مواردی که پیاده‌سازی استاندارد ممکن است خوب پیش‌نبرد

در مورد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، بزرگترین ریسکها در نحوه اجرای آن از سوی شرکتها نهفته است. اگر شاخصهای تعدیل‌شده مدیریت به‌وضوح با ارقام حسابرسی‌شده مطابقت نداشته باشند، اعتماد سرمایه‌گذاران از بین خواهد رفت. و هنگامی که شرکتها بین طبقه‌بندی هزینه‌ها جابه‌جا می‌شوند، نه تنها حسابداران را گیج می‌کنند، بلکه تحلیلگران و سرمایه‌گذارانی که سعی در مقایسه موارد مشابه دارند را هم مایوس می‌کنند.

بسیاری از سامانه‌های مالی، برای این سطح از جزئیات طراحی نشده‌اند. بنابراین، چه اتفاقی می‌افتد؟ گروه‌ها بیشتر اوقات در آخرین لحظه، به‌طور معمول در مواجهه با مهله‌های فشرده، موارد افشاشده را کنار هم قرار می‌دهند، که همین امر می‌تواند ارقام را بیشتر شبیه یک مجموعه سرهم‌بندی‌شده به‌نظر برساند، تا یک روایت مالی روشن. به این موارد، یادداشتهایی را اضافه کنید که به‌درستی به صورتهای مالی اولیه اشاره نمی‌کنند و سرمایه‌گذارانی در تلاش هستند تا این اطلاعات محدود را درک کنند.

و به‌دنبال آن یک اشتباه قدیمی، یعنی انتظار بیش از حد برای ورود حسابرسان یا مراجع انتظام‌بخشی به گفتگو در این مورد، وجود دارد. زمانی که این کار انجام می‌شود، محدودیت‌های زمانی افزایش می‌یابد و قضاوتها عجولانه می‌شوند؛ عجله‌ای که با چند گفتگوی اولیه، قابل‌جلوگیری بود.

هزینه‌های عملیاتی (تفکیک هزینه‌ها) به مبلغ ۸۰ میلیون دلار نشان داده شده است، باید با صورت سودوزیان و صورت جریان نقدی همسو باشد تا استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، نمایه ثابتی از هزینه‌ها را دریافت کنند.

یادداشت نمونه: هزینه‌های عملیاتی (تفکیک هزینه‌ها)

افزون بر این، هر یک از سرفصلهای اقلام اولیه صورتهای مالی، حالا باید به‌طور مستقیم به یادداشت مربوط خود پیوند داشته باشند و حرکت از ارقام اصلی به جزئیات تکمیلی را آسان‌تر کنند.

اهمیت: اگر هزینه‌ها از نظر ماهیت یا ریسک تفاوت زیادی با یکدیگر داشته باشند، باید به‌صورت جداگانه نشان داده شوند. **تغییر نسبت به سال گذشته:** آنچه که پیش از این زیر عنوان "سایر هزینه‌ها" قرار می‌گرفت، اکنون باید با جزئیات بیشتری تفکیک شود.

تطبیق اجباری: در حال حاضر شرکتها باید نشان دهند که ریزجمع‌هایی مانند سود عملیاتی، چگونه با سایر شاخصهای عملکرد، از جمله جریان نقدی و داده‌های بخش، مرتبط هستند.

موارد افشای خاص برای شاخصهای عملکرد مدیریت‌محور: اگر مدیریت بخواهد ارقام تعدیل‌شده را ارائه دهد، براساس این استاندارد باید آن‌ها را با ریزجمع‌های تعریف‌شده توسط استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی تطبیق دهد و آثار مالیاتی و مالکیتی هر تعدیل را برای سرمایه‌گذاران روشن کند. این کار منجر به از بین رفتن ابهام ناشی از یادداشتهای حسابرسی‌نشده و قرارگرفتن این شاخصها در دامنه بررسی دقیق حسابرسی می‌شود.

نمونه یادداشت توضیحی: تفکیک هزینه‌های عملیاتی (هزینه‌های فروش، عمومی و اداری)

نوع هزینه	سال جاری (میلیون ریال)	(تجدید ارائه شده) سال قبل (میلیون ریال)
حقوق و دستمزد	۵۰	۴۸
هزینه استهلاک	۲۰	۱۸
هزینه‌های بازاریابی	۱۰	۱۲
جمع هزینه‌های فروش، عمومی و اداری	۸۰	۷۸

آثار گزارشگری سود هر سهم و بخشها

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ بر استانداردهای مرتبط، به‌ویژه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ (IAS 33) با عنوان سود هر سهم و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ (IFRS 8) با عنوان بخشهای عملیاتی، اثرگذار است.

برای سود هر سهم (EPS)، محاسبه در چارچوب استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳، همچنان از سود یا زیان قابل تقسیم به سهامداران عادی استفاده می‌کند. آنچه تغییر می‌کند، نیاز به همسویی با ریزجمعهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ جدید است؛ مانند سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد. شرکتها باید سود هر سهم را با این ارقام تطبیق دهند و اگر شاخصهای جایگزین مانند سود هر سهم تعدیل شده ارائه می‌دهند، باید به‌طور مستقیم با ریزجمعهای حسابرسی شده تطبیق داده شده یا به‌عنوان شاخصهای عملکرد مدیریت محور افشا شود. نتیجه، یکنواختی و شفافیت بیشتر در صورتهای مالی است.

گزارشگری بخشها در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ با عنوان بخشهای عملیاتی نیز سختگیرانه‌تر شده است. در حال حاضر، سود یا زیان بخشها باید با استفاده از همان طبقه‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی که در صورتهای مالی اولیه ظاهر می‌شوند، ارائه شود. این بدان معناست که حاشیه‌هایی مانند حاشیه عملیاتی یا درآمد قبل از بهره، مالیات و استهلاک، (EBITDA) باید به‌طور مستقیم با ریزجمعهای حسابرسی شده تطبیق داده شوند. این هم‌ترازی باعث کاهش سردرگمی تحلیلگران شده و ارتباط عملکرد سطح بخش را با نتایج کلی شرکت ساده‌تر می‌کند.

سایر استانداردهای متأثر از استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷، صورت جریان وجوه نقد یکی از مهمترین تغییرها، نقطه شروع برای واحدهای تجاری است که از روش غیرمستقیم جریان وجوه نقد استفاده می‌کنند. در حال حاضر شرکتها باید به‌جای عبارت مبهم "سود یا زیان"، با عبارت سود عملیاتی مطابق تعریف آن در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ شروع کنند. این امر، گزارش جریان وجوه

این اصلاحات

شفافیت و مقایسه‌پذیری را

تقویت می‌کند و برای سرمایه‌گذاران

پیوند واضح‌تری بین درآمد و

جریانهای نقدی ارائه می‌دهد

نقد را بی‌واسطه به‌صورت سودوزیان متصل می‌کند. به این صورت، طبقه‌بندی بهره و سود سهام نیز سفارشی‌تر می‌شود. بیشتر شرکتها، بهره و سود سهام پرداختی را در طبقه فعالیت‌های تامین مالی ارائه می‌کنند؛ در حالی که بهره و سود سهام دریافتی در طبقه فعالیت‌های سرمایه‌گذاری قرار می‌گیرد. با این وجود، برای بانکها، بیمه‌گران و سایر واحدهای تجاری که مدل کسب‌وکار آنها بر سرمایه‌گذاری یا وام‌دهی متمرکز است، طبقه‌بندی باید از نحوه برخورد در صورت سودوزیان پیروی کند و هر نوع جریان وجوه نقد به‌طور مستمر در یک طبقه واحد ارائه شود. این اصلاحات، شفافیت و مقایسه‌پذیری را تقویت می‌کند و برای سرمایه‌گذاران، پیوند واضح‌تری بین درآمد و جریانهای نقدی ارائه می‌دهد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، مبنای تهیه صورتهای مالی

تغییر ساختاری دیگر، جابه‌جایی اصول اصلی ارائه از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ است. این موارد شامل ارائه منصفانه و رعایت ضوابط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فرض تداوم فعالیت، مبنای تعهدی حسابداری و افشای رویه‌های حسابداری است. اگرچه خود اصول بدون تغییر باقی ماندند،

این اقدام، همراه با تغییر عنوان استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ با عنوان **مبنای تهیه صورتهای مالی**، با هدف بهبود شفافیت، کاهش دوباره‌کاری و همسوسازی الزامهای ارائه با ساختار اصلاح‌شده استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ انجام شده است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۴، گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، نفوذ خود را به گزارشگری میان‌دوره‌ای هم گسترش می‌دهد. در حال حاضر شرکتها باید شاخصهای عملکرد مدیریت محور را نه تنها در گزارشهای سالانه بلکه در صورتهای مالی میان‌دوره‌ای بگنجانند. این امر این اطمینان را به همراه دارد که سرمایه‌گذاران در طول سال، به جای انتظار تا پایان سال، دیدگاه‌های یکنواخت و حسابرسی‌شده‌ای در مورد شاخصهای کلیدی عملکرد مدیریت داشته باشند.

مزایای راهبردی پذیرش زودهنگام استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، دیگر تنها یک به‌روزرسانی حسابداری نیست، بلکه فرصتی برای تنظیم دوباره نحوه گزارشگری عملکرد شرکتها است. کسانی که زودتر آن را انجام دهند، خود را مواجه با گزارشگری شفافتر و مقایسه‌پذیری قوی‌تر و اعتماد عمیق‌تر سرمایه‌گذاران خواهند یافت.

بله، این گذار نیاز به تلاش دارد؛ سامانه‌ها باید به‌روزرسانی شوند، موارد افشا باید اصلاح شوند و داده‌های مقایسه‌ای دوباره ارائه شوند. اما جنبه مثبت آن هم واضح است؛ این استاندارد اگر به‌خوبی اجرا شود، شفافیت بیشتر، دیدگاه‌های دقیق‌تر و یک عملکرد مالی مجهز برای هدایت تصمیم‌گیری در یک محیط در حال تغییر ارائه می‌دهد.

افشای اطلاعات شاخصهای عملکرد مدیریت محور در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۸ - بایدها و نبایدها

موارد زیر را انجام دهید:

- موارد تطبیق را شفاف ارائه داده و فعالیتهای خود را نمایش

دهید: هر شاخص (مثل سود عملیاتی تعدیل‌شده) را به‌طور مستقیم به نزدیکترین ریزجمع تعریف‌شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی پیوند دهید.

- روراست باشید و تعدیلهای را به‌روشنی توضیح دهید: توضیحات واضح و ساده ارائه کنید.

- آثار موارد جانبی را نشان دهید: فراموش نکنید که در صورت اهمیت، اثر بر مالیات و منافع فاقد حق کنترل را افشا کنید.

- در صورتهای مالی حسابرسی‌شده لحاظ کنید: اطمینان پیدا کنید که شاخصهای عملکرد مدیریت محور نه تنها در یک ارائه، بلکه در صورتهای مالی حسابرسی‌شده هم ظاهر باشند.

- حفظ ثبات: هر ساله از تعاریف یکسان استفاده کنید و اگر چیزی تغییر کرد، به‌وضوح آن را توضیح دهید.

موارد زیر را انجام ندهید:

- هزینه‌های عادی را به‌عنوان "هزینه غیرمستمر" ارائه ندهید: سرمایه‌گذاران آن را تشخیص می‌دهند و این مسئله اعتماد آن‌ها را تضعیف می‌کند.

- شاخصهای عملکرد مدیریت محور را از بیانیتهای مطبوعاتی پنهان نکنید: آن‌ها در صورتهای مالی حسابرسی‌شده قرار دارند.

- با تعاریف متعدد بازی نکنید: در محاسبه به یک شاخص پایبند باشید و هرگونه تغییر در روش‌شناسی را علامت‌گذاری کنید.

- پیوندها را حذف نکنید: همیشه تطبیقها را به ریزجمعها و یادداشتهای مربوط ارجاع دهید.



منبع:

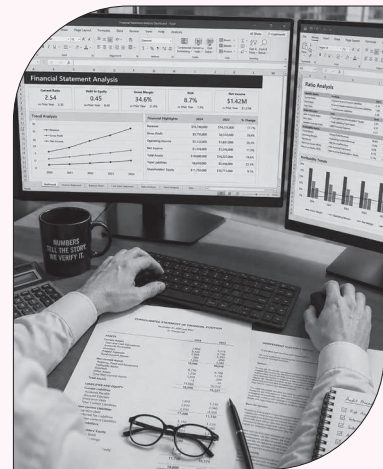
• Prendergast, D and Gagianoc. (2025). **IFRS 18: A Fundamental Redesign of Financial Statement Presentation**, <https://www.journalofaccountancy.com>, December 1, 2025

ایجاد داشبوردهای تعاملی با کمک نمودارهای پیوت و اسلایسرها در اکسل

شما می‌توانید از اکسل (Excel) برای ایجاد داشبوردهای تعاملی با استفاده از ابزار نمودارهای پیوت (Pivot Charts) به همراه اسلایسرها (Slicers)، برای تبدیل گزارشهای سنتی و ایستا به ابزارهای پویا استفاده کنید.

پرسش: چگونه می‌توان از اکسل برای تبدیل گزارشهای مالی ایستا به داشبوردهای تعاملی که تصمیم‌گیرندگان بتوانند براساس آن بررسی انجام دهند، استفاده کرد؟

پاسخ: می‌توان از اکسل برای ایجاد داشبوردهای تعاملی با استفاده از ابزار نمودارهای پیوت به همراه اسلایسرها استفاده کرد. این گزینه‌ها می‌توانند گزارشهای سنتی و ایستا را به ابزارهای پویا تبدیل کنند، که برای کاربران این امکان را فراهم می‌آورد که با کلیک بر روی دسته‌هایی مانند منطقه، خط یا بخش تولید، عملکرد مالی را بررسی کنند. حسابداران به‌جای تهیه نسخه‌های متعدد از یک گزارش واحد، می‌توانند یک داشبورد تعاملی طراحی کنند که قادر باشد به ده‌ها پرسش مدیریتی و تحلیلی پاسخ دهد. داشبوردهای تعاملی به‌ویژه در حوزه‌های



بودجه‌ریزی، تحلیل درآمد، کنترل هزینه‌ها، حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی مدیریتی کاربرد فراوانی دارند و با ارائه اطلاعات به‌روز و قابل تحلیل، تصمیم‌گیری مدیران را تسهیل کرده و اثربخشی فرایندهای مالی را افزایش می‌دهند.

دستورالعمل‌های زیر با استفاده از میکروسافت اکسل ۳۶۵ (Microsoft Excel 365) برای رایانه‌های شخصی ارائه شدند؛ نسخه‌های دیگر اکسل ممکن است متفاوت از این عمل کنند. اگر تمایل دارید که برای ارائه داشبوردهای تعاملی با ما همراه باشید، می‌توانید کتاب کار اکسل را دانلود کنید، ویدیوی آموزشی آن را مشاهده کنید.

بیایید روی یک مثال برای ایجاد یک داشبورد تعاملی کار کنیم. این مثال نشان می‌دهد که چگونه می‌توان با استفاده از داده‌های درآمد ماهانه، یک داشبورد درآمد با فیلترهای منطقه و محصول ایجاد کرد. شرکت نمونه، سه

یک جدول به جای یک محدوده ساده، این اطمینان را می‌دهد که هر زمان ردیفهای جدید داده‌ها به آن اضافه شود، به‌طور خودکار گسترش می‌یابد.

در مرحله بعد، **جدول پیوت (PivotTable)** را ایجاد کنید که نشان از قوت داشبورد است. با انتخاب هر سلول در جدول داده‌های فروش، به زبانه **وارد کردن (Insert)** در نوار ابزار بروید و روی **جدول پیوت** کلیک کنید. در کادر محاوره‌ای، تایید کنید که کادر **جدول / بازه (Table/Range)** به داده‌های فروش ارجاع داده شود، **صفحه کار موجود (Existing Worksheet)** را انتخاب کنید و در جایی از سمت راست داده‌ها به عنوان مکان کلیک کنید. روی دکمه **تایید (OK)** کلیک کنید. اکسل یک جدول پیوت خالی ایجاد می‌کند و پنل **حوزه‌های جدول پیوت (PivotTable Fields)** را در سمت راست صفحه باز می‌کند.

در پنجره **PivotTable Fields**، فیلد **Date** را به بخش **Rows**، فیلد **Product** را به بخش **Columns** و فیلد **Rev-enue** را به بخش **Values** منتقل کنید. با این تنظیمات، **جدول محوری (PivotTable)** درآمد را بر اساس محصول و تاریخ به صورت خلاصه نمایش می‌دهد.

برای خوانا تر و قابل تحلیل تر شدن تاریخ‌ها، روی یکی از تاریخ‌ها در بخش **Row Labels** کلیک راست کرده، گزینه **Group** را انتخاب کنید و سپس گزینه‌های **Months** و **Years** را فعال نمایید. در پایان، روی **OK** کلیک کنید.

پس از گروه‌بندی، جدول محوری درآمد را به تفکیک ماه و سال برای هر گروه یا خط تولید محصول نمایش می‌دهد و امکان تحلیل روند درآمد در بازه‌های زمانی مختلف را فراهم می‌کند.

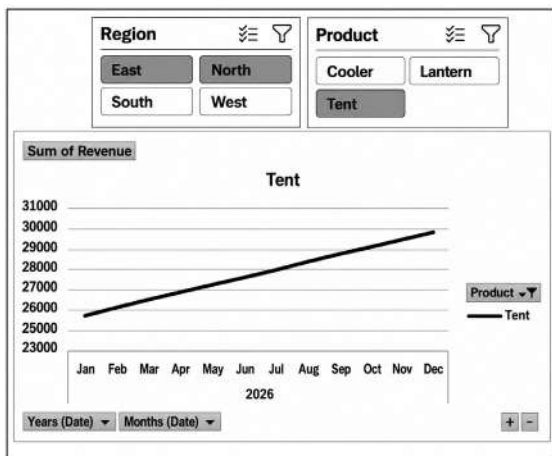
با جدول پیوت انتخاب شده، یک **نمودار پیوت (PivotChart)** برای نمایش داده‌ها اضافه کنید. به زبانه **تحلیل جدول پیوت (PivotTable Analyze)** در نوار ابزار بروید و در گروه **ابزار (Tools)** روی نمودار پیوت کلیک کنید. یک نمودار خطی دو شاخه انتخاب کنید و روی **تایید** کلیک کنید. اکسل یک نمودار پیوت که نشان دهنده درآمد ماهانه هر محصول است را ایجاد می‌کند. می‌توانید نمودار را طوری جابجا کنید

خط محصول، شامل چادرهای مسافرتی، خنک‌کننده‌ها و فانوس، در چهار منطقه شمال، جنوب، شرق و غرب می‌فروشد. ما یک داشبورد ایجاد می‌کنیم که شامل اسلایسرهایی خواهد بود که کاربران می‌توانند کلیک کنند تا ببینند روندهای درآمد چگونه در هر منطقه و خط محصول، در طول زمان تغییر می‌کند. این تکه از صفحه گسترده که استفاده خواهیم کرد را ببینید. این شامل تاریخ، منطقه، محصول و درآمد است.

	A	B	C	D
1	Date	Region	Product	Revenue
2	1/15/2026	North	Tent	12200
3	1/15/2026	North	Cooler	9200
4	1/15/2026	North	Lantern	6200
5	1/15/2026	South	Tent	12700
6	1/15/2026	South	Cooler	9700
7	1/15/2026	South	Lantern	6700
8	1/15/2026	East	Tent	13200
9	1/15/2026	East	Cooler	10200
10	1/15/2026	East	Lantern	7200
11	1/15/2026	West	Tent	13700
12	1/15/2026	West	Cooler	10700
13	1/15/2026	West	Lantern	7700
14	2/15/2026	North	Tent	12400
15	2/15/2026	North	Cooler	9400
16	2/15/2026	North	Lantern	6400
17	2/15/2026	South	Tent	12900
18	2/15/2026	South	Cooler	9900
19	2/15/2026	South	Lantern	6900
20	2/15/2026	East	Tent	13400

برای آماده‌سازی داده‌ها به منظور به‌کارگیری در تحلیل، روی هر سلول در داخل محدوده این داده‌ها کلیک کنید و همزمان **کلید کنترل + کلید T (Ctrl+T)** را فشار دهید تا آن را به یک جدول اکسل تبدیل کنید. مطمئن شوید که کادر **جدول من سربرگ دارد (My table has headers)** انتخاب شده است. در زبانه **طراحی جدول (Table Design)**، نام جدول را به **داده‌های فروش (SalesData)** تغییر دهید. استفاده از

معیارهای موردنظر فیلتر کرده و روند درآمد را در دوره‌های زمانی مختلف به سرعت تحلیل کند.



نمودارهای پیوست و اسلایسرها می‌توانند دامنه گسترده‌ای از وظایف حسابداری، از جمله پیگیری درآمد، مقایسه هزینه بودجه‌شده با هزینه واقعی، کنترل هزینه بخش و گزارش عملکرد را پشتیبانی کنند. پس از تنظیم، داشبوردها با اضافه شدن داده‌های جدید به جدولهای زیرین، به‌طور خودکار به‌روزرسانی می‌شوند و نیاز به تهیه دستی گزارش را کاهش می‌دهند.

داشبوردهای اکسل ساخته‌شده با نمودارهای پیوت و اسلایسرها، به‌ویژه در نشست‌ها که در آن‌ها، افراد بیشتر پرسشهای تکمیلی را در لحظه مطرح می‌کنند، سودمند هستند. حسابداران می‌توانند به‌جای ترک نشست برای ارائه گزارشهای اضافی، انتخاب به موقع اسلایسر را به‌کار بگیرند تا نمایه موردنیاز را نمایش دهند. نتیجه، رویکردی تعاملی‌تر، روشن‌تر و کارآمدتر برای تحلیل مالی است.

منبع:

- Williams. L. Kelly (2025). **Create interactive dashboards with Excel PivotCharts and slicers.** www.journalofaccountancy.com

که با توجه به طرح‌بندی مورد نظر شما، در بالا یا کنار جدول پیوت ظاهر شود. برای افزودن فیلترهای تعاملی، دوباره در جای دیگری از جدول پیوت کلیک کنید و در برگه تحلیل جدول پیوت، در گروه **فیلتر (Filter)** روی **وارد کردن اسلایسر (Insert Slicer)** کلیک کنید. در کادر محاوره‌ای وارد کردن اسلایسرها، گزینه **منطقه (Region)** و **محصول (Product)** را تیک بزنید و سپس روی تایید کلیک کنید. دو مورد اسلایسر در صفحه کار ظاهر می‌شود: یکی برای منطقه و دیگری برای محصول. هر اسلایسر دکمه‌هایی را برای تمام موارد منحصر به فرد در حوزه مربوطه خود نمایش می‌دهد. از تنظیمات اسلایسر برای قالب‌بندی داشبورد استفاده کنید. روی اسلایسر منطقه کلیک کنید و به زبانه اسلایسر در نوار ابزار بروید. تنظیمات ستونها (در گروه دکمه‌ها) را طوری تعیین کنید که دکمه‌ها به‌جای یک ستون، در دو ستون ظاهر شوند. با کشیدن حاشیه‌های اسلایسر، اندازه‌ی آن را تغییر دهید و سپس یک زمینه رنگی از **سبک‌های اسلایسر (Slicer Styles)** به دلخواه خود انتخاب کنید. مراحل قالب‌بندی را برای اسلایسر محصول تکرار کنید. اسلایسر را بالای نمودار بچینید تا کاربران بتوانند فیلترها را تغییر دهند و بلافاصله نتایج را در نمودار پیوت مشاهده کنند.

در این مرحله، داشبورد به‌طور کامل آماده استفاده است. کلیک روی یک دکمه منطقه، نمودار پیوت را فیلتر می‌کند تا فقط درآمد آن منطقه را نشان دهد. نگه داشتن کلید کنترل هنگام کلیک کردن، به کاربران امکان می‌دهد چندین منطقه را انتخاب کنند. به همین ترتیب، **برش‌دهنده (Product Slicer)** نیز امکان فیلتر کردن نمودار بر اساس گروه یا خط تولید محصول را فراهم می‌کند. تصویر صفحه بعد، نسخه نهایی داشبورد درآمد را نشان می‌دهد که در آن برش‌دهنده‌ها در قسمت بالای داشبورد قرار گرفته‌اند و **نمودار محوری (PivotChart)** روند درآمد ماهانه را به‌صورت گرافیکی نمایش می‌دهد. این ساختار به کاربران امکان می‌دهد تنها با چند کلیک، داده‌ها را بر اساس

HESABRAS

List of Contents:

Roundtable

- 12 Round table: War and its Consequences on Accounting and Financial Reporting.

Articles

- 30 Get Rid of White Elephants. M.Sayyadi. Ph.D
- 32 Dimensions of the Transformation of AuditingE.Kiyankhah.Ph.D
- 38 Accounting Standard 43, Revenue from Contracts with Customers S.S.Shahrokhy.Ph.D
- 40 Comparison of Iranian Auditing Standards..... H.Rahmani.Ph.D , M.Moohamadi Moghadam
- 46 Auditing in the Era of Remote Work: Redefining Evidence, Risk, and Assurance R.Morsali.Ph.D
- 52 Auditing in the AI ERA: Striking a Balance Between Obsolescence and Reinvention.... F.Arabe Bafrani
- 56 Financial Reporting in Wartime Conditions: Accounting, Disclosure.....S.Sepehr
- 62 47 Accounting industry statistics you should know
- 68 IFRS 18: A Fundamental Redesign of Financial Statement Ppresentation
- 75 Create interactive dashboards with Excel PivotCharts and slicers



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسي از دريافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شويد.
- با اشتراك و دريافت مرتب مجله حسابرسي، آرشيو تان را كامل كنيد.
- هزينه پستي مشتركين بر عهده مجله حسابرسي است.
- استادان و دانشجويان دانشگاه ها با دريافت اشتراك مجله حسابرسي از تخفيف ويژه برخوردار خواهند شد.
- مشتركين مجله حسابرسي مي توانند مطالب مجله را به صورت ديگيتال نيز دريافت كنند.

مشترك حقيقي	مشترك حقيقي
نام مشترك:	نام خانوادگي:
وابسته به:	نام پدر:
نام شخص دريافت كننده:	سال تولد:
سمت:	محل كار:
شروع اشتراك از شماره:	میزان تحصيلات:
تعداد درخواست از هر شماره:	رشته تحصيلي:
	شروع اشتراك از شماره:
	تعداد درخواست از هر شماره:

شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الكترونيك:	
نشانی:	تلفن همراه:		

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسي

شماره شب: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واريز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران، ميدان فاطمي، خيابان جهانمهر، نبش كوچه رادافزون (۴/۱) - پلاك ۲۲

شماره نماير: ۰۲۱ - ۸۸۳۹۶۸۵۶

شماره تلفن: ۰۲۱ - ۸۸۹۵۷۳۶۸

مبلغ اشتراك (دوسال ونيم): ۲۰۰ر۰۰۰ تومان (مشتركين قبلي مجله شامل افزايش بهاء نخواهند بود)

اگر مجله جديد ظرف سه ماه از دريافت آخرين شماره، به دستتان نرسيد، لطفاً با دفتر مجله تماس بگيريد.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Quarterly Publication
No. 134
June. 2026

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Reza Nazari, Ph.D



No. 22, Jahanmehr St., Fatemey Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 1431643581

Tel: 021-88957368

Fax: 021-88396856

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

حسابداری

مجله تحلیلی، اطلاع رسانی، پژوهشی سازمان حسابرسي

صفحه نخست ▾ درباره ما ▾ فراتر از اخبار ▾ رویدادها ▾ نشریه حسابرسي ▾ آرشیو حسابرسي ▾ مشاهیر حسابداری ▾ مراکز مرتبط ▾ تماس با ما ▾

گسترش فرهنگ حسابخواهی و حسابدهی و حسابرسي

موضوعات محوری

ضمیمه حسابرسي

صدمین شماره

آخرین شماره نشریه

ارسال مقاله

تقویم حسابرسي

ورود اعضا

فراتر از اخبار

انتشار اولین استاندارد بخش عمومی برای موارد افشای مربوط به آب وهوا

از آنجا که دولتها با ریسکهای مربوط به تغییر آب وهوا و رویدادهای بحرانی آب وهوایی روبرو هستند

۶ اسفند ۱۴۰۴

Final Pronouncement
January 2026

IPSASB SRS[®]

International Public Sector Accounting Standards
Board SRS[®]

IPSASB SRS 1,
Climate-related Disclosures

IPSASB

IFAC

IPSASB

IPSASB

IPSASB

ورود

ثبت نام در سایت

گذرواژه را فراموش کرده اید؟

سمینارها و دوره های آموزشی

نهمین همایش بین المللی دانش و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، 25 اسفند 1404

دوازدهمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، 20 اسفند 1404

چهاردهمین همایش بین المللی مدیریت و حسابداری ایران، 22 اسفند 1404

دهمین همایش بین المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و علوم اجتماعی، 17 اسفند 1404

ادامه رویدادها را ببینید

