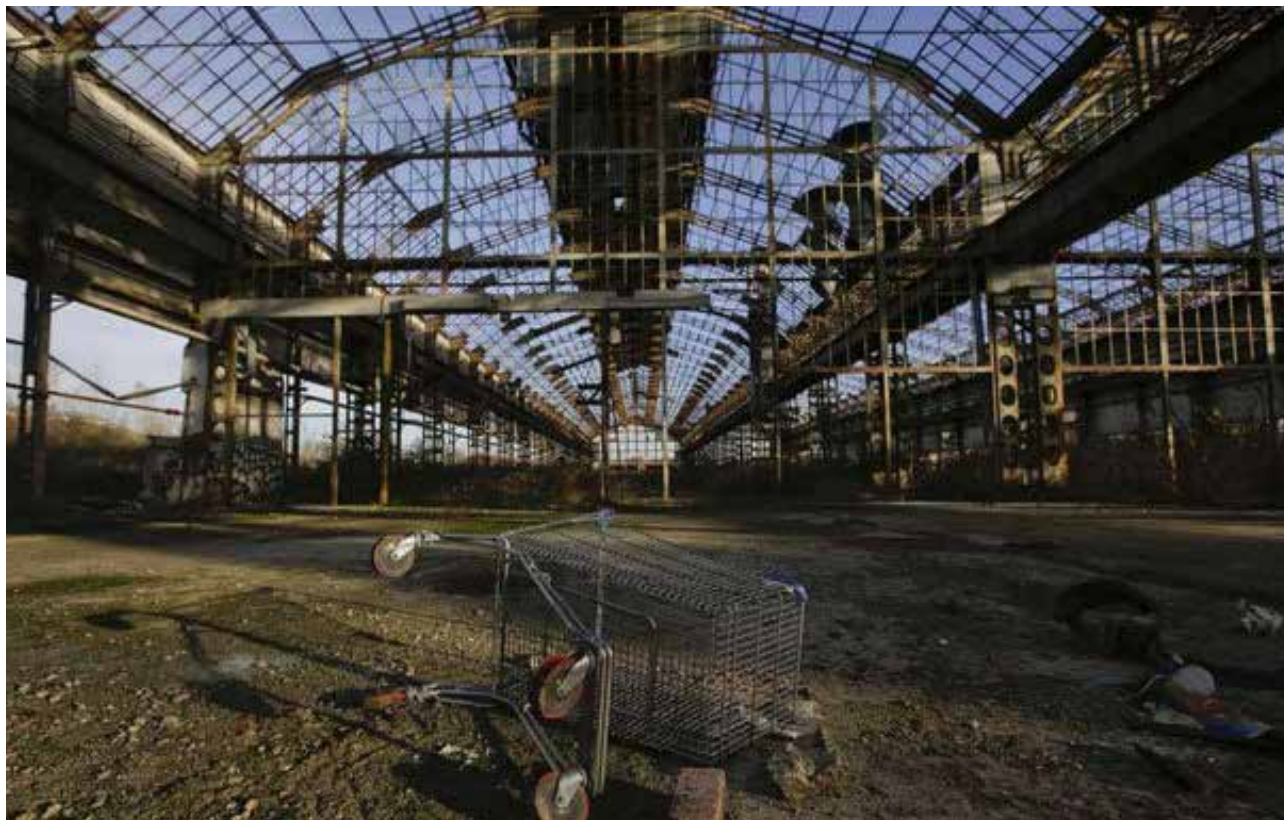




تأثیر شوک‌های جنگی و توقف تولید بر گزارشگری مالی و حسابرسی: تحلیل کاربردی مبتنی بر IFRS و تجارب ایران و جهان

استانداردها و تجارب عملی شرکت‌ها در ایران و جهان، راهگشایی برای مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان در مواجهه با شرایط بحران فراهم آید. در ابتدا، چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی در شرایط بحران مورد بررسی قرار گرفته و سپس اثرات جنگ بر صورت‌های مالی براساس استانداردهای کلیدی IFRS مانند IAS1، IAS10، IAS2، IAS36، IFRS9، IFRS13 و IFRS5 تشریح خواهد شد. یک جدول تحلیلی برای تطبیق استانداردهای IFRS با پیامدهای جنگ ارائه شده و ارزیابی تداوم فعالیت در شرایط بحران ژئوپلیتیکی،

جنگ، تحریم‌ها و شوک‌های ناگهانی تولید، از جمله چالش‌های اساسی هستند که سازمان‌ها در طول چرخه حیات خود با آنها مواجه می‌شوند. این رویدادها، به ویژه در شرایطی که منجر به اختلال جدی در عملیات، جریان‌های نقدی و ارزش دارایی‌ها می‌شوند، اثرات عمیقی بر گزارشگری مالی و حسابرسی مستقل برجای می‌گذارند. این مقاله با هدف ارائه تحلیلی کاربردی از این تأثیرات، بر روی چهارچوب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تمرکز دارد. تلاش شده است تا با تبیین پیامدهای

هومن حسینی طالقانی

از جمله پیامدهای حسابرسی مستقل، مورد بحث قرار می‌گیرد. همچنین، تجارب بین‌المللی (جنگ اوکراین، بحران مالی ۲۰۰۸، کووید-۱۹) و تجارب تاریخی ایران (جنگ ایران و عراق، تحریم‌ها، شوک‌های ارزی) به عنوان مطالعات موردی برجسته شده و در نهایت، سناریوهای احتمالی برای شرکت‌های ایرانی و پیشنهادهای سیاستی برای فعالان حرفه حسابداری ارائه می‌شود.

مقدمه

دنیای امروز، دنیای پویایی است که کمتر از رویدادهای غیرمنتظره و شوک‌های ناگهانی مصون مانده است. وقوع جنگ‌ها، تشدید تنش‌های ژئوپلیتیکی، اعمال تحریم‌های اقتصادی فراگیر و اختلالات گسترده در زنجیره‌های تأمین و تولید، از جمله عواملی هستند که توانایی سازمان‌ها را برای فعالیت عادی و پایدار به چالش می‌کشند. این پدیده‌ها، نه تنها بر عملیات روزمره

و سودآوری شرکت‌ها اثرگذارند، بلکه مفروضات بنیادین گزارشگری مالی، از جمله فرض تداوم فعالیت، را نیز مورد تردید جدی قرار می‌دهند. در محیط کسب‌وکار متعارف، گزارشگری مالی و حسابرسی بر پایه فرض تداوم فعالیت (Going Concern) بنا شده است. این فرض، مبنایی را فراهم می‌آورد که براساس آن، دارایی‌ها به بهای تمام شده تاریخی یا ارزش منصفانه تعدیل شده گزارش شده و تعهدات نیز به مبالغ سررسید شده شناسایی می‌شوند. با این حال، در شرایط بحران، به ویژه جنگ و توقف تولید، این فرض ممکن است دیگر معتبر نباشد. در چنین موقعیتی، نیاز مبرمی به بازنگری در اصول و روش‌های گزارشگری مالی و متعاقباً، نحوه حسابرسی صورت‌های مالی احساس می‌شود. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تلاش کرده‌اند تا با ارائه رهنمودهایی، قابلیت اتکای اطلاعات مالی

را در شرایط مختلف تضمین کنند. با این حال، اجرای این استانداردها در محیط‌های مملو از عدم قطعیت و بحران، نیازمند قضاوت حرفه‌ای بالا، درک عمیق از ماهیت رویدادها و تأثیرات آنها بر صورت‌های مالی و همچنین، ارزیابی دقیق فرضیات اساسی حسابداری است.

مسئله اصلی این پژوهش، بررسی چگونگی تأثیر شوک‌های جنگی و توقف تولید بر فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی، با تمرکز بر رهنمودهای استانداردهای IFRS و مقایسه آن با تجارب عملی شرکت‌ها در ایران و جهان است. با توجه به پیچیدگی‌های ناشی از بحران‌های اقتصادی و سیاسی، به ویژه در جامعه ایران که همواره در معرض این‌گونه چالش‌ها بوده است، ارتقای دانش و ارائه راهکارهای عملی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. این مقاله سعی دارد تا با تبیین مبانی نظری و کاربردی، به پرسش‌های زیر پاسخ دهد:



• چگونه شوک‌های جنگی و توقف تولید، مفروضات بنیادین گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهند؟

• استانداردها و مفاهیم کلیدی IFRS چگونه به مدیریت و حساب‌رسان در مواجهه با این شرایط کمک می‌کنند؟

• پیامدهای عملی و حسابداری ناشی از اعمال این استانداردها در سناریوهای مختلف بحران چیست؟

• تجارب بین‌المللی و تاریخی ایران در زمینه گزارشگری مالی و حسابرسی در دوران بحران چه درس‌هایی برای ما دارد؟

• چه پیشنهاد‌های سیاستی می‌توان برای بهبود فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی در شرایط بحران ارائه داد؟

هدف اصلی این تحقیق، ایجاد یک درک جامع از چالش‌ها و راهکارهای مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی در شرایط بحران‌های ژئوپلیتیکی و توقف تولید، با اتکا به چهارچوب IFRS و انطباق آن با

واقعیت‌های اقتصادی ایران است.

چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی در شرایط بحران

چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی، پایه‌های نظری و فلسفی استانداردها را تشکیل می‌دهد و به توسعه و تفسیر استانداردها کمک می‌کند. این چهارچوب، اهداف گزارشگری مالی و مفاهیم کیفی و عناصر صورت‌های مالی را تعریف می‌کند. در شرایط عادی، فرض بر این است که واحد تجاری به فعالیت خود ادامه خواهد داد اما در شرایط بحران، این فرض به‌طور جدی مورد تردید قرار می‌گیرد و چهارچوب مفهومی باید توانایی انطباق با این واقعیت را داشته باشد.

فرض تداوم فعالیت (Going Concern Assumption):

این فرض، bedrock گزارشگری مالی است.

براساس این فرض، صورت‌های مالی برای دوره‌ای نامشخص در آینده آینده‌نگرانه تهیه می‌شود. دارایی‌ها به‌عنوان منابعی که منافع اقتصادی آینده را برای واحد تجاری فراهم می‌کنند و بدهی‌ها به‌عنوان تعهداتی که انتظار می‌رود تسویه شوند، در نظر گرفته می‌شوند اما در زمان بحران، مدیران موظفند تا ارزیابی کنند که آیا شواهدی مبنی بر عدم تداوم فعالیت وجود دارد یا خیر. این ارزیابی، خود نیازمند قضاوت حرفه‌ای و در نظر گرفتن طیف وسیعی از عوامل است.

تأثیر بحران بر فرض تداوم فعالیت:

جنگ، تحریم‌ها و توقف تولید می‌توانند مستقیماً و غیرمستقیماً بر تداوم فعالیت واحد تجاری تأثیر بگذارند:

• تأثیر مستقیم: تخریب فیزیکی دارایی‌ها، قطع شدن زنجیره‌های تأمین، از دست دادن بازارهای کلیدی و ناتوانی در دسترسی به منابع مالی.



• تأثیر غیرمستقیم: کاهش تقاضا، افزایش هزینه‌های مواد اولیه و حمل‌ونقل، نوسانات شدید ارزی و تغییرات ناگهانی در مقررات دولتی.

هنگامی که عدم قطعیت قابل توجهی در خصوص توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت وجود دارد، مدیران باید این موضوع را در صورت‌های مالی افشا کنند. اگر عدم قطعیت آنقدر شدید باشد که واحد تجاری قادر به تداوم فعالیت نباشد، صورت‌های مالی باید براساس فرض جایگزین، یعنی فرض انحلال یا تسویه (Liquidation Basis)، تهیه شوند. این فرض، رویکردی کاملاً متفاوت در اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌ها و بدهی‌ها را ایجاب می‌کند.

مفاهیم کیفی در شرایط بحران:

مفاهیم کیفی اصلی، مانند قابلیت مقایسه، قابلیت اتکای اطلاعات، مرتبط بودن و قابل درک بودن، در شرایط بحران اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کنند.

• **قابلیت اتکای اطلاعات:** در محیط‌های مملو از عدم قطعیت، حصول اطلاعات قابل اتکا دشوارتر می‌شود. نیاز به قضاوت‌های ذهنی افزایش می‌یابد و این امر می‌تواند قابلیت اتکای صورت‌های مالی را کاهش دهد.

• **مرتبط بودن:** اطلاعات مربوط به ریسک‌های بحران، تأثیرات بالقوه و برنامه‌های مدیریت برای مقابله با آنها، برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در این شرایط بسیار مرتبط هستند.

• **قابلیت درک:** حتی با وجود اطلاعات مرتبط و قابل اتکا، پیچیدگی وضعیت بحرانی می‌تواند درک صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان غیرمتخصص دشوار کند. افشای شفاف و مختصر اهمیت می‌یابد.

عناصر صورت‌های مالی در شرایط بحران:

بحران‌ها می‌توانند بر اندازه‌گیری و شناسایی عناصر صورت‌های مالی مانند دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها تأثیر بگذارند. به‌عنوان مثال، ارزش تعدیل شده دارایی‌های ثابت ممکن است به دلیل تخریب فیزیکی یا کاهش ارزش اقتصادی، به‌طور قابل توجهی کاهش یابد. همچنین، تسویه بدهی‌ها در شرایطی که واحد تجاری با کمبود نقدینگی مواجه است، می‌تواند چالش‌برانگیز باشد.

در نهایت، چهارچوب مفهومی ایجاب می‌کند که گزارشگری مالی در شرایط بحران، شفافیت، دقت و مرتبط بودن اطلاعات را در اولویت قرار دهد تا استفاده‌کنندگان بتوانند تصمیمات آگاهانه‌ای در خصوص وضعیت واحد تجاری اتخاذ کنند.

تحلیل آثار جنگ بر صورت‌های مالی براساس استانداردهای IFRS

جنگ و پیامدهای آن، از جمله تحریم‌ها و توقف تولید، اثرات گسترده‌ای بر صورت‌های مالی یک واحد تجاری دارند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) چهارچوبی را برای شناسایی، اندازه‌گیری و افشای این اثرات فراهم می‌کنند. در این بخش، به تحلیل پیامدهای جنگ بر صورت‌های مالی با تمرکز بر استانداردهای کلیدی IFRS می‌پردازیم.

IAS1 ارائه صورت‌های مالی (Presentation of Financial Statements)

IAS1 مبنای کلی ارائه صورت‌های مالی را تعیین می‌کند. در شرایط بحران، این استاندارد بر چند نکته کلیدی تأکید دارد:

• **فرض تداوم فعالیت:** همانطور که پیشتر ذکر شد، IAS1 مدیران را موظف می‌کند تا در صورت وجود عدم قطعیت قابل توجه در مورد تداوم فعالیت، این موضوع را افشا کنند. در شرایط جنگ، این افشا، اطلاعات حیاتی را در اختیار ذینفعان قرار

می‌دهد.

• **توصیف وقایع با اهمیت:** IAS1 نیازمند افشای ماهیت و مبلغ اقلام با اهمیت است که در طول دوره مالی رخ داده‌اند. جنگ، به‌طور قطع، چنین وقایعی را به همراه دارد.

• **کیفیت اطلاعات:** این استاندارد بر لزوم ارائه اطلاعاتی که قابل اتکا، مرتبط، قابل مقایسه و قابل درک باشند، تأکید دارد. در شرایط بحرانی، دستیابی به این کیفیت اطلاعات چالش‌برانگیزتر است.

• **پیامد عملی:** شرکت‌ها در دوران جنگ یا پس از آن، باید به‌طور جدی ارزیابی کنند که آیا فرض تداوم فعالیت همچنان برقرار است یا خیر. در صورت وجود عدم قطعیت، افشاهای کافی و شفاف ضروری است.

IAS10 رویدادهای بعد از دوره گزارشگری: (Events After the Reporting Period)

IAS10 به تفکیک رویدادهای بعد از دوره گزارشگری به رویدادهای تعدیل‌کننده (Adjusting Events) و رویدادهای تعدیل‌کننده غیرتعدیل‌کننده (Non-adjusting Events) می‌پردازد.

• **رویدادهای تعدیل‌کننده:** رویدادهایی که شواهدی از شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری ارائه می‌دهند. در زمینه جنگ، اگر جنگ قبل از پایان دوره گزارشگری آغاز شده و در پایان دوره پیامدهای آن آشکار شده باشد (مانند کاهش ارزش موجودی‌ها به دلیل تحریم‌ها)، این رویدادها صورت‌های مالی پایان دوره را تعدیل می‌کنند.

• **رویدادهای تعدیل‌کننده غیر تعدیل‌کننده:** رویدادهایی که نشان‌دهنده شرایطی هستند که پس از پایان دوره گزارشگری به وجود آمده‌اند. در صورت وقوع جنگ در تاریخ بعد از پایان دوره گزارشگری، پیامدهای آن در صورت‌های مالی دوره بعد شناسایی خواهند شد، مگر اینکه تأثیر قابل توجهی بر وضعیت

پایان دوره داشته باشند که نیاز به افشا به عنوان رویداد با اهمیت پس از دوره گزارشگری دارد.

پیامد عملی: تشخیص دقیق زمان وقوع رویدادهای مرتبط با جنگ و تأثیر آنها بر صورت‌های مالی پایان دوره یا دوره‌های آتی، امری حیاتی است.

IAS۲ موجودی‌ها (Inventories):

IAS۲ به اندازه‌گیری موجودی‌ها به «اقل از بهای تمام شده و خالص ارزش فروش» می‌پردازد. جنگ و تحریم‌ها می‌توانند به‌طور جدی بر خالص ارزش فروش (Net Realizable Value - NRV) موجودی‌ها تأثیر بگذارند.

• **کاهش NRV:** افزایش هزینه‌های حمل‌ونقل، محدودیت‌های صادراتی یا وارداتی، اختلال در شبکه‌های توزیع و کاهش تقاضا به دلیل شرایط اقتصادی ناشی از جنگ، می‌تواند منجر به کاهش NRV موجودی‌ها شود.

• **پایین آمدن ارزش موجودی‌های فاسدشدنی یا منسوخ:** موجودی‌هایی که به دلیل توقف تولید یا تغییر در تقاضا، دیگر قابل فروش نیستند، باید به ارزش خالص قابل فروششان کاهش یابند.

پیامد عملی: مدیریت باید به‌طور منظم موجودی‌ها را از نظر قابلیت فروش و ارزش خالص قابل فروش ارزیابی کند و کاهش ارزش لازم را شناسایی کند.

IAS۳۶ کاهش ارزش دارایی‌ها (Impairment of Assets):

IAS ۳۶ نیازمند شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها زمانی است که ارزش دفتری آنها بیش از مبلغ بازیافتنی (Recoverable Amount) باشد. جنگ، تحریم‌ها و توقف تولید، عوامل کلیدی در کاهش ارزش دارایی‌ها هستند.

• **کاهش ارزش دارایی‌های مشهود:** دارایی‌های ثابت ممکن است به دلیل تخریب فیزیکی (در مناطق جنگی) یا

کاهش شدید ارزش اقتصادی (به دلیل توقف تولید یا عدم صرفه اقتصادی استفاده) دچار کاهش ارزش شوند.

• **کاهش ارزش سرقفلی و دارایی‌های نامشهود:** سرقفلی یا سایر دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین، به دلیل از دست دادن مشتریان، برند یا فناوری به دلیل جنگ، ممکن است دچار کاهش ارزش شوند.

• **محاسبه مبلغ بازیافتنی:** مبلغ بازیافتنی، «بیشتر بین ارزش منصفانه منهای مخارج فروش و ارزش در حال استفاده» است. در شرایط بحران، تعیین این مبالغ دشوارتر می‌شود و نیازمند پیش‌بینی‌های محتاطانه است.

پیامد عملی: ارزیابی دقیق دارایی‌ها از نظر نشانه‌های کاهش ارزش و محاسبه مبلغ بازیافتنی، به ویژه برای دارایی‌های مرتبط با خطوط تولید متوقف شده یا بازارهای از دست رفته، ضروری است.

IFRS۹ ابزارهای مالی (Financial Instruments):

IFRS۹ نحوه طبقه‌بندی، اندازه‌گیری و کاهش ارزش ابزارهای مالی را تعیین می‌کند. جنگ و تحریم‌ها می‌توانند بر این بخش نیز تأثیر بگذارند:

• **کاهش ارزش اعتباری:** کاهش توانایی مشتریان یا طرف‌های قرارداد در بازپرداخت بدهی‌ها به دلیل شرایط اقتصادی ناشی از جنگ، منجر به شناسایی زیان کاهش ارزش اعتباری (Expected Credit Loss - ECL) می‌شود.

• **ارزش منصفانه:** نوسانات شدید در بازارهای مالی و عدم اطمینان، ممکن است بر اندازه‌گیری ابزارهای مالی در ارزش منصفانه تأثیر بگذارد.

پیامد عملی: شرکت‌ها باید رویکرد خود را در خصوص مدل ECL براساس شرایط اقتصادی ناشی از جنگ مجدداً ارزیابی کنند.

IFRS۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه (Fair

(Value Measurement):

IFRS۱۳ چهارچوبی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها ارائه می‌دهد. در شرایط بحران، بازارهای فعال ممکن است وجود نداشته باشند یا نقدشوندگی کاهش یابد، که این امر تعیین ارزش منصفانه را دشوار می‌سازد.

• **عدم وجود بازارهای فعال:** اگر بازارهای فعال برای دارایی‌ها یا بدهی‌های خاصی از بین بروند (به دلیل جنگ یا تحریم)، اندازه‌گیری ارزش منصفانه باید براساس تکنیک‌های ارزش‌گذاری (Valuation Techniques) صورت گیرد.

• **سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه:** در شرایط بحران، ممکن است واحدهای تجاری به سطوح پایین‌تر سلسله مراتب ارزش منصفانه (مبتنی بر داده‌های مشاهده‌ناپذیر) حرکت کنند، که نیازمند افشاهای بیشتری است.

پیامد عملی: مدیریت باید دقت و شفافیت بیشتری در تعیین ارزش منصفانه، به ویژه در مواردی که بازار فعال وجود ندارد، اعمال کند و سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه را به درستی گزارش کند.

IFRS۵ دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations):

IFRS۵ به مواردی می‌پردازد که دارایی‌های غیر جاری (یا گروه‌های قابل واگذاری) به قصد فروش نگهداری می‌شوند یا عملیاتی که متوقف شده یا طبق برنامه متوقف خواهد شد.

• **طبقه‌بندی دارایی‌ها به نگهداری شده برای فروش:** اگر شرکت تصمیم بگیرد بخشی از دارایی‌های خود را که به دلیل بحران دیگر قابل استفاده نیستند، به فروش برساند، باید آنها را طبق IFRS۵ طبقه‌بندی کند.

• **گزارشگری عملیات متوقف شده:** عملیاتی که به دلیل جنگ متوقف شده‌اند، اگر معیار IFRS۵ را احراز کنند،

باید به عنوان عملیات متوقف شده گزارش شوند، که این امر نیازمند ارائه صورت‌های سود و زیان و جریان‌های نقدی مجزا است.

پیامد عملی: شناسایی و طبقه‌بندی صحیح دارایی‌ها یا عملیاتی که طبق برنامه متوقف شده یا برای فروش نگهداری می‌شوند، بر نحوه نمایش سود یا زیان و جریان‌های نقدی تأثیر قابل توجهی دارد. پیامدهای عملی برای شرکت‌های مواجهه با جنگ، تحریم‌ها یا توقف تولید:

• **ارزیابی مستمر تداوم فعالیت:** مهمترین اقدام، ارزیابی مستمر فرض تداوم فعالیت است.

• **تشخیص و اندازه‌گیری دقیق کاهش ارزش:** به دلیل تأثیرات مستقیم جنگ بر ارزش دارایی‌ها.

• **بازنگری در برآوردهای حسابداری:** مانند خالص ارزش فروش موجودی‌ها، ارزش منصفانه دارایی‌های مالی و عمر مفید

دارایی‌های ثابت.

• **افشاهای شفاف و کافی:** ارائه اطلاعات کامل در مورد تأثیر بحران بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی.

• **تعدیل روش‌های ارزیابی:** استفاده از مدل‌های پیش‌بینی‌کننده مبتنی بر سناریوهای محتمل در شرایط عدم اطمینان.

• **مدیریت نقدینگی:** تمرکز بر حفظ و تأمین نقدینگی برای بقای عملیاتی. درک و اجرای صحیح این استانداردها در شرایط بحران، نه تنها از الزامات قانونی و حرفه‌ای است، بلکه برای حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان نیز حیاتی است.

جدول تحلیلی تطبیق استانداردهای IFRS با پیامدهای جنگ

استاندارد IFRS موضوع استاندارد اثر بالقوه جنگ پیامد حسابداری نمونه کاربرد در

شرکت‌ها IAS۱ ارائه صورت‌های مالی اختلال در عملیات، عدم قطعیت مالی لزوم افشای عدم قطعیت قابل توجه در خصوص تداوم فعالیت؛ نحوه ارائه اطلاعات در مورد رویدادهای با اهمیت شرکتی که به دلیل جنگ، بخشی از تأسیسات تولیدی خود را از دست داده است و توانایی بازپرداخت بدهی‌های خود را ندارد، باید این عدم قطعیت را افشا کند. IAS۱۰ رویدادهای بعد از دوره گزارشگری وقوع درگیری نظامی در زمان پس از پایان دوره مالی اگر جنگ پس از پایان دوره گزارشگری آغاز شود و تأثیر آن بر وضعیت پایان دوره قابل توجه باشد، باید افشا شود. اگر شواهدی از شرایط موجود در پایان دوره باشد (مانند کاهش ناگهانی تقاضا قبل از پایان دوره)، صورت‌های مالی تعدیل می‌شوند. اگر در پایان سال مالی، شواهدی از تحریم‌های جدید که فعالیت صادراتی را مختل می‌کند، وجود داشته باشد، تعدیل





۶. ارزیابی تداوم فعالیت در شرایط بحران ژئوپلیتیکی

مفهوم «تداوم فعالیت» (Going Concern) سنگ بنای تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری است. این فرض بیانگر این است که واحد تجاری قادر خواهد بود تا در آینده قابل پیش‌بینی (معمولاً حداقل دوازده ماه از تاریخ گزارشگری) به فعالیت خود ادامه دهد و تعهدات خود را ایفا کند. در شرایط عادی، فرض تداوم فعالیت به‌طور ضمنی پذیرفته می‌شود اما وقوع بحران‌های ژئوپلیتیکی، مانند جنگ، تحریم‌های شدید و در پی آن، توقف یا اختلال جدی در تولید، این فرض را به‌طور جدی به چالش می‌کشد.

مفاد استانداردهای حسابرسی (ISA۵۷۰) و الزامات مدیریت:

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ISA۵۷۰ با عنوان «تداوم فعالیت» (Going Concern)، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس را در خصوص ارزیابی این فرض تعیین می‌کند.

- مسئولیت مدیریت: مدیران یک واحد تجاری، مسئول اصلی ارزیابی توانایی

(ECL) براساس پیش‌بینی‌های واقع‌بینانه از شرایط اقتصادی آینده. شرکت‌هایی که به مشتریان خود اعتبار داده‌اند، ممکن است با افزایش ریسک عدم بازپرداخت مواجه شوند و باید مدل ECL خود را بر اساس این ریسک‌ها به‌روزرسانی کنند. IFRS۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه عدم وجود بازارهای فعال، کاهش نقدشوندگی لزوم استفاده از تکنیک‌های ارزش‌گذاری در غیاب بازارهای فعال و افشای دقیق ورودی‌های مشاهده‌ناپذیر. تعیین ارزش منصفانه املاک و مستغلات یا سرمایه‌گذاری‌ها در شرایطی که بازار تعطیل شده است، نیازمند استفاده از مدل‌های ارزیابی خاص است. IFRS۵ دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده لزوم فروش دارایی‌های غیرعملیاتی، تعطیلی خطوط تولید طبقه‌بندی دارایی‌ها به نگهداری شده برای فروش؛ گزارشگری عملیات متوقف شده به‌صورت مجزا. شرکتی که به دلیل جنگ، بخشی از انبارها یا ماشین‌آلات خود را که دیگر استفاده‌ای ندارند، برای فروش در نظر گرفته است، باید آنها را طبق IFRS۵ طبقه‌بندی کند.

دارایی‌های صادراتی یا کاهش ارزش آنها لازم است. IAS۲ موجودی‌ها تخریب انبارها، اختلال در زنجیره تأمین، کاهش تقاضا لزوم کاهش ارزش موجودی‌ها به خالص ارزش فروش (NRV) در صورت پایین‌تر بودن آن از بهای تمام شده. انبار محصولات نهایی که به دلیل تحریم‌ها امکان فروش در بازارهای خارجی را از دست داده است، ممکن است ارزش خالص فروش آن از بهای تمام شده کمتر باشد و نیاز به کاهش ارزش داشته باشد. IAS۳۶ کاهش ارزش دارایی‌ها تخریب فیزیکی دارایی‌ها، کاهش تقاضا، عدم صرفه اقتصادی استفاده شناسایی کاهش ارزش برای دارایی‌هایی که ارزش بازیافتنی آنها کمتر از ارزش دفتری است (مانند ماشین‌آلات تولیدی که دیگر مورد نیاز نیستند). یک کارخانه تولیدی که خط تولید آن به دلیل جنگ یا تحریم‌ها غیرفعال شده است، ماشین‌آلات آن ممکن است دچار کاهش ارزش شوند. IFRS۹ ابزارهای مالی کاهش قدرت خرید مشتریان، افزایش ریسک عدم بازپرداخت بدهی‌ها شناسایی زیان کاهش ارزش اعتباری

واحد تجاری برای ادامه فعالیت است. آنها باید شواهدی را در خصوص تداوم فعالیت جمع‌آوری کرده و در صورت وجود عدم قطعیت قابل توجه، آن را در صورت‌های مالی افشا کنند. در شرایط بحران ژئوپلیتیکی، این ارزیابی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. مدیران باید عوامل متعددی را در نظر بگیرند، از جمله:

- **وضعیت مالی:** جریان‌های نقدی منفی، عدم توانایی در بازپرداخت بدهی‌ها، نسبت‌های مالی نامطلوب.
- **وضعیت عملیاتی:** از دست دادن بازارهای کلیدی، اختلال در زنجیره‌های تأمین، توقف تولید، کمبود مواد اولیه.
- **وضعیت مالی:** عدم توانایی در تأمین مالی، عدم دسترسی به اعتبارات، جریمه‌های سنگین.
- **سایر عوامل:** اختلافات حقوقی عمده، تغییرات عمده در قوانین و مقررات، بلایای طبیعی یا رویدادهای اضطراری (مانند جنگ).

مدیریت باید برنامه خود را برای مقابله با این چالش‌ها و اطمینان از تداوم فعالیت، در صورت امکان، تهیه و مستند کند. این برنامه‌ها می‌توانند شامل تلاش برای یافتن منابع مالی جدید، مذاکره با طلبکاران، تغییر در مدل کسب‌وکار یا واگذاری دارایی‌ها باشند.

• **مسئولیت حسابرس:** حسابرس مسئول جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در خصوص اتکاپذیری فرض تداوم فعالیت است. حسابرس نباید تداوم فعالیت را به‌عنوان یک فرض در نظر بگیرد، بلکه باید آن را مورد بررسی قرار دهد. حسابرس باید:

• **جستجو برای شواهد:** به‌طور فعال به دنبال شواهدی بگردد که نشان‌دهنده عدم قطعیت قابل توجه در خصوص تداوم فعالیت است.

• **ارزیابی مدیریت:** ارزیابی کند که آیا مدیریت، ارزیابی کافی از تداوم فعالیت انجام داده است یا خیر.

• **بررسی برنامه‌های مدیریت:** برنامه‌های مدیریت برای مقابله با عدم قطعیت‌ها را بررسی و ارزیابی کند.

• **نتیجه‌گیری و گزارش‌گری:** در صورت وجود عدم قطعیت قابل توجه، حسابرس باید نتیجه‌گیری خود را در گزارش حسابرسی بیان کند.

قضاوت حرفه‌ای در شرایط بحران:

در شرایط بحران ژئوپلیتیکی، تصمیم‌گیری در خصوص تداوم فعالیت به شدت به قضاوت حرفه‌ای (Professional Judgement) مدیران و حسابرسان وابسته است. این قضاوت باید براساس اطلاعات موجود، تحلیل عمیق و در نظر گرفتن طیف وسیعی از سناریوهای محتمل صورت گیرد. عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای عبارتند از:

- **میزان شدت بحران:** تأثیر مستقیم جنگ یا تحریم‌ها بر عملیات، دارایی‌ها و تعهدات.

• **مدت زمان بحران:** آیا بحران موقت است یا احتمال طولانی شدن آن وجود دارد؟

• **امکان‌پذیری برنامه‌های جبرانی:** آیا برنامه‌های مدیریت برای مقابله با بحران واقع‌بینانه و قابل اجرا هستند؟

• **دسترسی به اطلاعات:** آیا اطلاعات کافی برای ارزیابی دقیق وضعیت وجود دارد؟ در شرایط جنگ، دسترسی به اطلاعات ممکن است محدود باشد.

• **تأثیر بر ذینفعان:** در نظر گرفتن منافع سهامداران، اعتباردهندگان، کارکنان و سایر ذینفعان.

پیامدهای احتمالی در گزارش حسابرسی:

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که عدم قطعیت قابل توجهی در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و مدیریت نیز افشاهای کافی انجام داده است، حسابرس در گزارش خود یک بند تأکید بر مطلب (Emphasis of Matter paragraph) اضافه می‌کند. این بند، بدون تغییر در نظر حسابرس، توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به افشاهای مربوط به تداوم فعالیت جلب می‌کند.

اما اگر عدم قطعیت قابل توجه باشد و مدیریت افشاهای کافی انجام ندهد یا صورت‌های مالی براساس فرض نادرست تداوم فعالیت تهیه شده باشند، حسابرس ممکن است مجبور به صدور نظر مشروط (Qualified Opinion) یا نظر مردود (Adverse)



Opinion) شود. در مواردی که حسابرس نتواند شواهد کافی برای نتیجه‌گیری در مورد تداوم فعالیت جمع‌آوری کند، ممکن است نظر عدم اظهار نظر (Disclaimer of Opinion) صادر کند.

جمع‌بندی:

ارزیابی تداوم فعالیت در شرایط بحران ژئوپلیتیکی، یکی از چالش‌برانگیزترین وظایف در حرفه حسابداری است. نیازمند تعامل نزدیک بین مدیریت و حسابرس، استفاده از قضاوت حرفه‌ای قوی و توجه دقیق به مفاد استانداردهای حسابرسی و گزارشگری مالی است. شفافیت در افشا و صداقت در گزارشگری، کلید حفظ اعتبار صورت‌های مالی در چنین دوران پرمخاطره‌ای است.

پیامدهای جنگ بر حسابرسی مستقل

جنگ و وقایع مرتبط با آن، مانند تحریم‌ها و توقف تولید، چالشی بزرگ برای فرایند حسابرسی مستقل ایجاد می‌کنند. حسابرسان در این شرایط با محدودیت‌هایی در دسترسی به شواهد، افزایش عدم قطعیت‌ها و دشواری در اعمال قضاوت حرفه‌ای مواجه می‌شوند. این عوامل می‌تواند بر دامنه حسابرسی، نحوه جمع‌آوری شواهد و نهایتاً بر نظر حسابرس تأثیر بگذارد.

محدودیت در دسترسی به شواهد:

یکی از اصلی‌ترین پیامدهای جنگ بر حسابرسی، محدودیت در دسترسی به شواهد اثبات‌کننده است.

• **محدودیت فیزیکی:** در مناطق جنگ‌زده، دسترسی فیزیکی به دفاتر، انبارها یا محل استقرار دارایی‌ها ممکن است غیرممکن یا بسیار خطرناک باشد. این امر، انجام مشاهده مستقیم دارایی‌ها، بازرسی اسناد و حضور در محل را دشوار می‌سازد.

• **محدودیت اطلاعاتی:** ارتباطات ممکن

است مختل شود، دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی شرکت محدود گردد و اسناد مهم از بین بروند یا در دسترس نباشند.

• **محدودیت کارکنان:** از دست دادن یا جابجایی کارکنان کلیدی شرکت به دلیل جنگ، می‌تواند دسترسی حسابرسان به اطلاعات و توضیحات لازم را با مشکل مواجه کند.

• **تأثیر بر طرف‌های ثالث:** دریافت تأییدیه از مشتریان، تأمین‌کنندگان یا بانک‌ها ممکن است به دلیل اختلال در فعالیت آنها یا محدودیت‌های ارتباطی، با دشواری مواجه شود.

افزایش عدم قطعیت و قضاوت حرفه‌ای:

بحران‌های ناشی از جنگ، سطح عدم قطعیت را در مورد ارزش دارایی‌ها، قابلیت تحقق درآمدها و توانایی شرکت در ایفا تعهدات به شدت افزایش می‌دهند.

• **ارزیابی ارزش دارایی‌ها:** کاهش شدید ارزش دارایی‌ها به دلیل تخریب، تحریم یا تغییر در تقاضا، نیازمند برآوردهای پیچیده‌تر و اتکای بیشتر به مدل‌های پیش‌بینی‌کننده است که خود با عدم قطعیت زیادی همراه هستند.

• **کاهش ارزش موجودی‌ها و مطالبات:** تعیین خالص ارزش فروش موجودی‌ها و توانایی وصول مطالبات در شرایط اقتصادی بحرانی، نیازمند قضاوت حرفه‌ای بالایی است.

• **کاهش ارزش دارایی‌های نامشهود:** سرقفلی و سایر دارایی‌های نامشهود ممکن است به دلیل از دست دادن مزیت رقابتی، دچار کاهش ارزش شوند که اندازه‌گیری آن دشوار است.

تأثیر بر دامنه حسابرسی:

حسابرسان در پاسخ به محدودیت‌های شواهد و افزایش عدم قطعیت‌ها، مجبورند دامنه کار خود را تعدیل کنند. این امر

می‌تواند شامل:

• **انجام روش‌های جایگزین:** در صورت عدم امکان انجام یک روش حسابرسی خاص، حسابرسان باید روش‌های جایگزین مناسبی را برای جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب طراحی کنند.

• **افزایش میزان اتکا به شواهد داخلی:** در صورت دشواری در دریافت تأییدیه‌های خارجی.

• **تمرکز بر بررسی‌های تحلیلی:** برای شناسایی روندهای غیرعادی و غیرمنتظره.

• **بررسی دقیق‌تر برنامه‌های مدیریت:** برای مقابله با بحران و ارزیابی تداوم فعالیت.

پیامدهای احتمالی بر نظر حسابرس:

بسته به میزان شدت تأثیر جنگ بر صورت‌های مالی و کیفیت افشاهای ارائه شده، حسابرسان ممکن است مجبور به اتخاذ تصمیمات مختلفی در خصوص گزارش خود شوند:

• **نظر مقبول (Unqualified Opinion):** در صورتی که حسابرس توانسته باشد شواهد کافی و مناسب برای اطمینان از مقبولیت صورت‌های مالی جمع‌آوری کند، صرف نظر از مشکلات و عدم قطعیت‌ها.

• **بند تأکید بر مطلب (Emphasis of Matter Paragraph):** در شرایطی که عدم قطعیت قابل توجهی در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و مدیریت افشاهای کافی در صورت‌های مالی ارائه داده است. این بند، توجه استفاده‌کنندگان را به افشاهای مربوطه جلب می‌کند، بدون اینکه از مقبولیت صورت‌های مالی کاسته شود. به‌عنوان مثال، یک بند تأکید بر مطلب می‌تواند به افشاهای مربوط به تأثیر جنگ بر جریان‌های نقدی یا توانایی شرکت در بازپرداخت بدهی‌ها اشاره کند.

• **نظر مشروط (Qualified Opinion):** زمانی که حسابرس به دلیل محدودیت در شواهد یا عدم انطباق صورت‌های مالی با IFRS (که قابل اهمیت اما نه فراگیر است)، نتواند

نظر مقبول صادر کند. به عنوان مثال، اگر نتوان شواهد کافی برای ارزش گذاری دقیق موجودی ها به دست آورد.

• **نظر مردود (Adverse Opinion):** در صورتی که صورت های مالی به دلیل انحرافات قابل اهمیت و فراگیر از IFRS، مطلوبیت لازم را نداشته باشند. این نظر بیانگر این است که صورت های مالی به طور کلی همراه کننده هستند.

• **عدم اظهار نظر (Disclaimer of Opinion):** زمانی که حسابرس نتواند شواهد کافی و مناسب برای تشکیل عقیده در خصوص مقبولیت صورت های مالی جمع آوری کند. این وضعیت معمولاً در مواردی رخ می دهد که محدودیت در شواهد بسیار گسترده و فراگیر است و حسابرس قادر به انجام بخش قابل توجهی از کارهای حسابرسی نیست.

نکات کلیدی برای حسابرسان در

شرایط جنگ:

• **ارتباط مستمر با مدیریت:** برای درک بهتر وضعیت و برنامه های مدیریت.

• **استفاده از متخصصان:** در صورت نیاز به تخصص در زمینه های خاص، مانند ارزیابی دارایی های آسیب دیده یا تحلیل ریسک های اعتباری.

• **مستندسازی دقیق:** ثبت تمامی روش های حسابرسی انجام شده، شواهد جمع آوری شده و قضاوت های حرفه ای به طور کامل.

• **توجه ویژه به افشاهای مربوط به بحران:** اطمینان از کافی بودن و شفافیت افشاهای مربوط به تأثیرات جنگ.

حسابرسی مستقل در شرایط جنگ، فعالیتی پرمخاطره و چالش برانگیز است که نیازمند مهارت، تجربه و تعهد حرفه ای بالایی است. هدف نهایی، ارائه گزارشی صادقانه و قابل اتکا در محدودترین شرایط ممکن است.

تجارب بین المللی

بحران های جهانی، چه ناشی از جنگ، چه بحران های مالی یا همه گیری ها، درس های ارزشمندی برای حرفه حسابداری و گزارشگری مالی به همراه داشته اند. مطالعه تجارب بین المللی به ما کمک می کند تا با چالش های مشابه به شیوه ای مؤثرتر مواجه شویم.

جنگ اوکراین

جنگ در اوکراین، پیامدهای گسترده ای بر اقتصاد جهانی و شرکت ها داشته است. این جنگ، علاوه بر تلفات جانی و تخریب فیزیکی، باعث اختلالات عظیم در زنجیره های تأمین جهانی، به ویژه در حوزه انرژی و مواد غذایی، گردید.

• **پیامدهای گزارشگری مالی:**

• **کاهش ارزش دارایی ها:** بسیاری از شرکت های بین المللی که در روسیه





و اوکراین فعالیت داشتند، با کاهش شدید ارزش دارایی‌های خود، از جمله سرمایه‌گذاری‌ها، اموال، ماشین‌آلات و حتی سرقفلی مواجه شدند. IAS ۳۶ (کاهش ارزش دارایی‌ها) به‌طور گسترده‌ای اعمال شد.

• **توقف فعالیت و عملیات متوقف شده:** شرکت‌هایی که فعالیت خود را در این مناطق متوقف کردند، مجبور به طبقه‌بندی این دارایی‌ها و عملیات طبق IFRS ۵ (دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده) شدند.

• **کاهش ارزش سهام شرکت‌های انرژی و غذایی:** حتی شرکت‌هایی که مستقیماً درگیر جنگ نبودند، به دلیل اختلال در عرضه و افزایش شدید قیمت‌ها، با نوسانات شدید در ارزش سهام و کاهش سودآوری مواجه شدند.

• **تحریم‌های مالی:** تحریم‌های گسترده علیه روسیه، بسیاری از شرکت‌های بین‌المللی را مجبور به قطع روابط مالی و تجاری کرد که منجر به زیان‌های قابل توجه و پیچیدگی‌های گزارشگری مالی (مانند ارزش‌گذاری معاملات ارزی) شد.

• **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان با محدودیت‌های شدیدی در دسترسی به شواهد در مناطق درگیر مواجه شدند. بسیاری از شرکت‌ها مجبور به تعدیل شدید در پیش‌بینی‌های خود شدند که ارزیابی این تعدیل‌ها و قضاوت در مورد تداوم فعالیت را برای حسابرسان دشوار کرد.

بحران مالی ۲۰۰۸

بحران مالی سال ۲۰۰۸، که عمدتاً از بازار املاک و مستغلات و اوراق بهادار با پشتوانه وام مسکن شروع شد، تأثیر عمیقی بر

سیستم مالی جهانی گذاشت.

• پیامدهای گزارشگری مالی:

• **کاهش ارزش دارایی‌های مالی:** IFRS ۹ (که در آن زمان با IAS ۳۹ شناخته می‌شد) به شدت مورد توجه قرار گرفت. بسیاری از ابزارهای مالی پیچیده و مشتقات، ارزش خود را از دست دادند. IAS ۳۶ برای کاهش ارزش دارایی‌ها و IAS ۳۹ برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و شناسایی زیان‌های اعتباری اعمال شد.

• **فرض تداوم فعالیت:** بحران، مفهوم تداوم فعالیت را برای بسیاری از بانک‌ها و موسسات مالی به‌طور جدی زیر سوال برد. ISA ۵۷۰ اهمیت خود را در این دوران نشان داد.

• **افزایش الزامات افشا:** برای شفاف‌سازی ریسک‌های مالی و نحوه مدیریت آنها.

• **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان با چالش ارزیابی ریسک‌های سیستماتیک، پیچیدگی

ابزارهای مالی و قضاوت در مورد ارزش منصفانه مواجهه شدند. برخی از حسابرسان نیز به دلیل حجم مشکلات، مجبور به صدور نظر مشروط یا عدم اظهار نظر شدند.

همه‌گیری کووید-۱۹

کووید-۱۹، به‌عنوان یک شوک جهانی بی‌سابقه، تأثیرات گسترده‌ای بر اقتصاد و کسب‌وکارها داشت.

• پیامدهای گزارشگری مالی:

• **کاهش شدید در آمدهای عملیاتی:** بسیاری از کسب‌وکارها به دلیل تعطیلی‌ها و محدودیت‌های اجتماعی، با کاهش چشمگیر در فروش و درآمد مواجه شدند. • کاهش ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت: IAS 2 و IAS 36 به‌طور گسترده‌ای اعمال شدند.

• **تأثیر بر ابزارهای مالی:** IFRS 9 و مدل زیان کاهش اعتباری مورد توجه قرار گرفت. بسیاری از شرکت‌ها با افزایش پیش‌بینی‌های زیان اعتباری خود مواجه شدند.

• **تغییر در روش‌های کاری:** بسیاری از شرکت‌ها به دورکاری روی آوردند که این امر بر هزینه‌ها و مدل‌های کسب‌وکار تأثیر گذاشت.

• **لزوم بازنگری در فرض تداوم فعالیت:** بسیاری از شرکت‌ها با ابهام جدی در خصوص تداوم فعالیت خود مواجه شدند.

• **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان مجبور به استفاده از روش‌های از راه دور (Remote Auditing) شدند. جمع‌آوری شواهد در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی در محیط دورکاری، ارزیابی برنامه‌های مدیریت برای مقابله با همه‌گیری و همچنین، ارزیابی شواهد مربوط به کاهش ارزش دارایی‌ها، از جمله چالش‌های اصلی حسابرسان بود.

درس‌های کلیدی از تجارب بین‌المللی:

• **اهمیت بالای فرض تداوم فعالیت:** بحران‌ها همواره فرض تداوم فعالیت را مورد تردید قرار می‌دهند.

• **نقش حیاتی استانداردهای IFRS:** این استانداردها ابزارهای لازم را برای گزارشگری در شرایط بحران فراهم می‌کنند اما اجرای آنها نیازمند قضاوت حرفه‌ای است.

• **نیاز به شفافیت و افشای کافی:** استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در دوران بحران، نیازمند اطلاعات دقیق و شفاف در مورد ریسک‌ها و چالش‌ها هستند.

• **توسعه روش‌های حسابرسی:** بحران‌ها، حسابرسان را به نوآوری در روش‌های جمع‌آوری شواهد و استفاده از فناوری ترغیب می‌کنند.

• **ارتباط قوی بین مدیریت و حسابرس:** در دوران بحران، همکاری نزدیک و اعتماد متقابل بین این دو گروه حیاتی است. این تجارب نشان می‌دهند که مواجهه با بحران‌های بزرگ، هرچند دشوار، فرصت‌هایی را برای ارتقاء استانداردهای گزارشگری مالی، بهبود فرایندهای حسابرسی و افزایش تاب‌آوری کسب‌وکارها فراهم می‌آورد.

۹. تجارب تاریخی ایران

ایران به‌عنوان کشوری که همواره در معرض تنش‌های ژئوپلیتیکی، جنگ و چالش‌های اقتصادی بوده است، تجارب گرانسنگی در زمینه گزارشگری مالی و حسابرسی در شرایط بحران دارد. این تجارب، عمده‌تاً با تمرکز بر استانداردهای حسابداری داخلی و همچنین، تطبیق با مفاهیم بین‌المللی شکل گرفته‌اند.

جنگ ایران و عراق (۱۳۵۹-۱۳۶۷)

این جنگ هشت ساله، یکی از طولانی‌ترین و مخرب‌ترین درگیری‌های قرن بیستم بود و تأثیرات عمیقی بر اقتصاد ایران گذاشت.

• **پیامدهای گزارشگری مالی:**

• **تخریب زیرساخت‌ها و دارایی‌ها:** بخش قابل توجهی از دارایی‌های صنعتی و زیربنایی کشور در مناطق مرزی یا نزدیک به جبهه‌ها، متحمل خسارات جدی شدند. این امر منجر به نیاز مبرم به شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها (طبق مفاهیم IAS36) و زیان‌های ناشی از جنگ گردید.

• **توقف تولید و اختلال در عملیات:** بسیاری از واحدها به دلیل حملات موشکی، کمبود نیروی کار یا قطع زنجیره‌های تأمین، مجبور به توقف یا کاهش چشمگیر تولید شدند. این موضوع، پیامدهای مستقیمی بر موجودی‌ها، مطالبات و سودآوری داشت. • **فرض تداوم فعالیت:** در برخی مناطق جنگ‌زده، فرض تداوم فعالیت برای بسیاری از بنگاه‌ها به شدت زیر سوال رفت. در نبود استانداردهای دقیق، رویه‌های غالباً بر مبنای قضاوت و احتیاط اتخاذ می‌شد.

• **نحوه برخورد با خسارات جنگ:** در آن دوران، استانداردهای حسابداری ایران در مراحل ابتدایی تدوین بودند و چهارچوب مشخصی برای نحوه شناسایی و گزارشگری زیان‌های مستقیم ناشی از جنگ وجود نداشت. غالباً این زیان‌ها به‌عنوان هزینه‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شدند. • **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان با محدودیت‌های شدیدی در دسترسی به شواهد و قضاوت در مورد ارزش دارایی‌ها مواجه بودند. ارزیابی خسارات وارده به دارایی‌ها براساس مستندات موجود و گاه برآورد کارشناسان، از جمله وظایف حسابرسان بود. گزارشگری در مورد تداوم فعالیت نیز چالش‌برانگیز بود.

تحریم‌های اقتصادی

تحریم‌های اقتصادی، به ویژه تحریم‌های بین‌المللی علیه ایران، به‌طور مداوم بر اقتصاد کشور تأثیر گذاشته‌اند و از این رو،

تجارب قابل توجهی در این زمینه وجود دارد.

• پیامدهای گزارشگری مالی :

• **نوسانات شدید ارزی:** تحریم‌ها معمولاً منجر به کاهش ارزش پول ملی و نوسانات شدید در نرخ ارز می‌شوند. این امر، تأثیر زیادی بر گزارشگری اقلام ارزی، تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی و همچنین، بهای تمام شده کالاهای وارداتی و ارزش صادرات دارد (مطابق با IAS21 - اثرات تغییر در نرخ ارز).

• **محدودیت دسترسی به بازارهای جهانی:** تحریم‌ها، دسترسی شرکت‌های ایرانی به بازارهای صادراتی و وارداتی را محدود می‌کنند. این امر منجر به کاهش فروش، کاهش دسترسی به مواد اولیه و لزوم کاهش ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های مرتبط با بازارهای خارجی می‌شود (IAS2 و IAS36).

• **محدودیت دسترسی به منابع مالی بین‌المللی:** این موضوع، توانایی شرکت‌ها برای تأمین مالی پروژه‌ها، سرمایه‌گذاری و حتی تأمین سرمایه در گردش را محدود می‌کند و بر فرض تداوم فعالیت و ساختار سرمایه تأثیر

می‌گذارد.

• **تأثیر بر گزارشگری ارزش منصفانه:** کاهش نقدینگی و اختلال در بازارهای بین‌المللی، تعیین ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها را پیچیده‌تر می‌کند (IFRS13).

• **افشای ریسک‌های ناشی از تحریم:** شرکت‌ها مجبورند به‌طور شفاف ریسک‌های ناشی از تحریم‌ها را افشا کنند.

• **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان با چالش ارزیابی تأثیر تحریم‌ها بر صورت‌های مالی، به ویژه در زمینه‌های ارزش‌گذاری دارایی‌ها، مطالبات و توانایی بازپرداخت بدهی‌ها، مواجه هستند. ارزیابی افشاهای مربوط به تحریم‌ها و تأثیر آنها بر تداوم فعالیت، از وظایف اصلی حسابرسان است.

شوکه‌های ارزی

ایران از جمله کشورهایی است که تجربه قابل توجهی از شوکه‌های ارزی (نوسانات شدید و ناگهانی نرخ ارز) داشته است. این شوکه‌ها، چه ناشی از عوامل سیاسی، چه اقتصادی، تأثیرات مستقیمی بر گزارشگری مالی دارند.

• پیامدهای گزارشگری مالی :

• **تسعیر صورت‌های مالی :** برای شرکت‌های چندملیتی یا شرکت‌هایی که تراکنش‌های ارزی زیادی دارند، شوکه‌های ارزی منجر به تغییرات اساسی در صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی واحد تجاری می‌شود (IAS21).

• **تأثیر بر سود و زیان:** افزایش نرخ ارز، بهای تمام شده کالاهای وارداتی و هزینه‌های ارزی را افزایش می‌دهد، در حالی که ارزش ریالی درآمد‌های صادراتی را بالا می‌برد. این تعادل، سودآوری شرکت‌ها را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد.

• **ارزیابی مجدد دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی:** ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در پایان دوره گزارشگری براساس نرخ ارز روز تسعیر می‌شوند که می‌تواند منجر به سود یا زیان تسعیر قابل توجهی گردد.

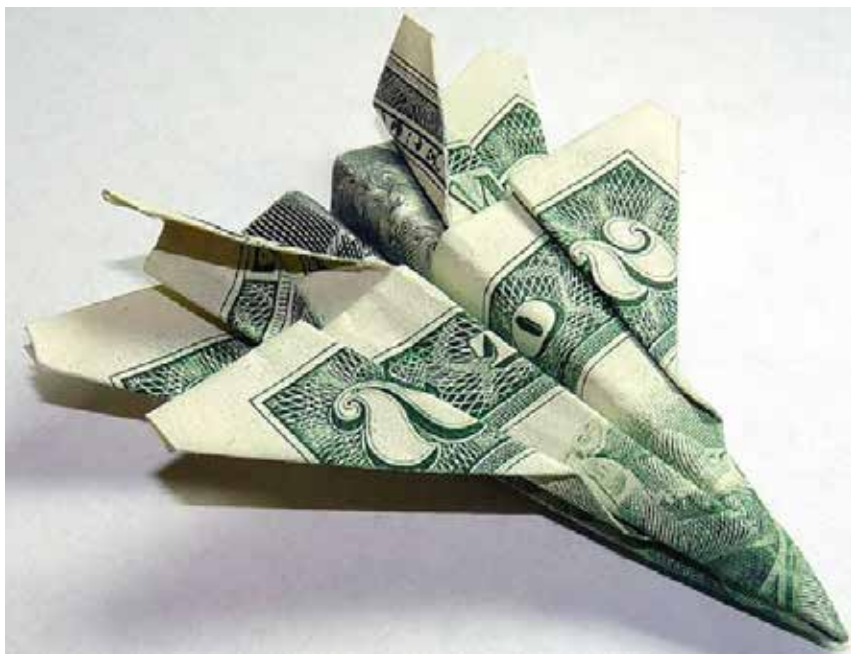
• **تأثیر بر پیش‌بینی‌ها:** در صورت‌های مالی که بر مبنای ادامه فعالیت تهیه می‌شوند، پیش‌بینی سودآوری و جریان‌های نقدی تحت تأثیر شوکه‌های ارزی قرار می‌گیرند.

• **پیامدهای حسابرسی:** حسابرسان باید از صحت تسعیر اقلام ارزی، شناسایی صحیح سود و زیان تسعیر و نحوه گزارشگری تأثیرات ناشی از شوکه‌های ارزی اطمینان حاصل کنند. ارزیابی واقع‌بینانه بودن پیش‌بینی‌های مدیریت در چنین شرایطی نیز از اهمیت بالایی برخوردار است.

تطبيق با استانداردهای بین‌المللی:

با وجود تدوین استانداردهای حسابداری ایران، که بخش قابل توجهی از آنها بر مبنای IFRS تدوین شده‌اند، چالش اصلی در اجرای این استانداردها در شرایط بحران، عدم وجود زیرساخت‌های کافی، محدودیت در دسترسی به اطلاعات و نبود فرهنگ





حسابرسی قوی در برخی حوزه‌ها است. با این حال، اصول کلی IFRS، به ویژه در مورد کاهش ارزش دارایی‌ها، تعدیل فرض تداوم فعالیت و افشاهای مربوط به عدم قطعیت‌ها، همچنان راهنمای اصلی برای حرفه حسابداری در ایران محسوب می‌شود.

سناریوهای احتمالی برای شرکت‌های ایرانی در سال مالی ۱۴۰۴

با توجه به شرایط اقتصادی و سیاسی فعلی، شرکت‌های ایرانی ممکن است در سال مالی ۱۴۰۴ با سناریوهای مختلفی مواجه شوند که هر کدام پیامدهای حسابداری و مالی خاص خود را خواهند داشت. این سناریوها، در راستای مفاهیم IFRS و استانداردهای حسابداری ایران، مورد بررسی قرار می‌گیرند.

سناریو ۱: تداوم فعالیت با محدودیت‌های شدید

در این سناریو، فرض بر این است که شرکت علیرغم مواجهه با چالش‌های بحرانی (مانند تحریم‌های فلج‌کننده، اختلالات زنجیره تأمین یا فشارهای سیاسی)، قادر به ادامه فعالیت خود است اما با محدودیت‌های قابل توجهی در عملیات، دسترسی به منابع یا بازارهای هدف.

پیامدهای حسابداری:

- **فرض تداوم فعالیت:** این فرض همچنان معتبر است اما نیازمند افشاهای بسیار شفاف در خصوص عدم قطعیت‌های موجود است (مطابق با IAS1 و ISA 570).

- **کاهش ارزش دارایی‌ها:** دارایی‌هایی که کارایی یا ارزش اقتصادی خود را از دست داده‌اند (مانند ماشین‌آلات قدیمی، موجودی‌های فاسدشدنی یا سرمایه‌گذاری در شرکت‌های آسیب‌دیده)، باید مطابق با IAS36 کاهش ارزش یابند.

- **بازنگری در ارزش موجودی‌ها:** خالص ارزش فروش (NRV) موجودی‌ها باید به دقت ارزیابی شود. در صورت کاهش تقاضا یا افزایش هزینه‌های فروش، ممکن است نیاز به کاهش ارزش طبق IAS2 باشد.

- **تأثیر بر ابزارهای مالی:** مدل زیان کاهش اعتباری (ECL) طبق IFRS9 باید براساس پیش‌بینی‌های واقع‌بینانه از شرایط اقتصادی و توانایی بازپرداخت بدهکاران، تعدیل شود.

- **مدیریت ریسک ارز:** در صورت وجود نوسانات ارزی، تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی مطابق با IAS21 باید به دقت انجام شود.

- **انطباق با استانداردهای حسابداری ایران:** در صورت عدم دسترسی به برخی مواد اولیه یا فناوری وارداتی، ممکن است نیاز به تعدیل در بهای تمام‌شده دارایی‌ها و موجودی‌ها باشد.

مثال: شرکتی که قادر به واردات قطعات یدکی اصلی نیست، ممکن است مجبور شود از قطعات جایگزین با کیفیت پایین‌تر استفاده کند که بر ارزش دارایی‌های تولیدی و کیفیت محصول نهایی تأثیر

می‌گذارد. این شرکت باید کاهش ارزش ماشین‌آلات را در نظر گرفته و افشاهای لازم را در خصوص محدودیت در عملیات ارائه دهد.

سناریو ۲: توقف موقت تولید (یا بخشی از تولید)

در این سناریو، شرکت به دلیل رویدادهای بحرانی (مانند قطع ناگهانی برق، کمبود شدید مواد اولیه یا تحریم‌های ناگهانی)، مجبور به توقف موقت و برنامه‌ریزی نشده بخشی از عملیات یا کل تولید خود می‌شود.

پیامدهای حسابداری:

- **فرض تداوم فعالیت:** همچنان معتبر است اما نیازمند افشاهای دقیق در خصوص دلیل توقف، مدت زمان تخمینی و برنامه‌های بازگشت به فعالیت است.

- **هزینه‌های نگهداری در زمان توقف:** هزینه‌هایی مانند حقوق کارکنان، اجاره و هزینه‌های استهلاک دارایی‌های ثابت در دوره توقف، همچنان طبق IAS16 و IAS38 شناسایی می‌شوند اما باید در

صورت سود و زیان منعکس گردند.

- **کاهش ارزش موجودی‌ها:** موجودی‌هایی که به دلیل توقف تولید، امکان پردازش یا فروش آنها وجود ندارد، باید به خالص ارزش فروش کاهش یابند (IAS2).
- **کاهش ارزش دارایی‌های ثابت:** دارایی‌های ثابتی که به‌طور موقت بلااستفاده مانده‌اند، ممکن است دچار کاهش ارزش اقتصادی شوند. اگر انتظار رود که این توقف برای مدت طولانی ادامه یابد، IAS36 اعمال خواهد شد.
- **تعطیلی موقت عملیات طبق IFRS 5:** اگر توقف تولید به‌طور موقت باشد و در راستای هدف شرکت برای فروش دارایی‌ها یا واحد عملیاتی مرتبط نباشد، IFRS5 اعمال نمی‌شود اما اگر توقف نشانه‌ای از قصد فروش باشد، طبقه‌بندی به‌عنوان دارایی نگهداری شده برای فروش مطرح می‌شود.
- **تشدید ریسک‌های مالی:** توقف تولید، جریان‌های نقدی را قطع می‌کند و توانایی بازپرداخت بدهی‌ها را کاهش می‌دهد، که بر مدل ECL در IFRS 9 تأثیر می‌گذارد.

مثال: یک کارخانه تولیدی که به دلیل تحریم‌ها قادر به واردات مواد اولیه خاص نیست، مجبور به توقف خط تولید اصلی خود می‌شود. هزینه‌های نگهداری ماشین‌آلات و حقوق کارکنان بخش تولید همچنان وجود دارد اما درآمدی حاصل نمی‌شود. این شرکت باید افشاهای لازم در مورد زمان بازگشت به فعالیت و تأثیر توقف بر سودآوری را ارائه دهد.

سناریو ۳: عدم تداوم فعالیت (انحلال یا ورشکستگی)

در بدترین سناریو، بحران‌های شدید منجر به ناتوانی کامل شرکت در ادامه فعالیت خود می‌شود. در این حالت، فرض تداوم فعالیت دیگر معتبر نیست و صورت‌های مالی باید بر مبنای فرض انحلال یا تسویه (Liquidation Basis) تهیه شوند.

پیامدهای حسابداری:

- **تهیه صورت‌های مالی بر مبنای انحلال:** این رویکرد، اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌ها و بدهی‌ها را کاملاً تغییر می‌دهد.

• **دارایی‌ها:** به خالص مبلغ قابل فروش (Net Selling Price) اندازه‌گیری می‌شوند، نه بهای تمام شده یا ارزش منصفانه. این مبلغ، ارزش تخمینی است که انتظار می‌رود از فروش دارایی در یک مزایده یا فروش اجباری حاصل شود، پس از کسر هزینه‌های لازم برای فروش.

• **بدهی‌ها:** باید با احتساب هزینه‌های احتمالی انحلال و تعديلات لازم در سررسیدها، گزارش شوند.

• **سود یا زیان انحلال:** نتیجه خالص این تغییرات، به‌عنوان سود یا زیان ناشی از انحلال گزارش می‌شود.

• **تأثیر بر IFRS 5:** اگر شرکت قبلاً دارایی‌ها را طبق IFRS 5 طبقه‌بندی کرده باشد، اکنون رویکرد انحلال بر این طبقه‌بندی اولویت دارد.

• **عدم لزوم IAS 36 و IAS 2:** مفاهیم کاهش ارزش و خالص ارزش فروش در این سناریو جای خود را به ارزش خالص قابل فروش در سناریوی انحلال می‌دهند.

مثال: شرکتی که به دلیل تحریم‌های گسترده و ورشکستگی پی در پی مشتریان، قادر به جمع‌آوری مطالبات خود نیست و توانایی تأمین مالی یا پرداخت بدهی‌هایش را از دست داده است. این شرکت تصمیم به انحلال می‌گیرد. صورت‌های مالی باید ارزش خالص قابل فروش دارایی‌ها (مانند ماشین‌آلات، املاک) را منعکس کند و زیان احتمالی ناشی از فروش اجباری آنها را شناسایی کند.

نکات مهم برای شرکت‌های ایرانی:

- **انعطاف‌پذیری در برنامه‌ریزی:** مدیران باید قادر به پیش‌بینی و برنامه‌ریزی

برای سناریوهای مختلف باشند.

- **استفاده از قضاوت حرفه‌ای:** در تعیین پیامدهای حسابداری، به ویژه در مورد عدم قطعیت‌ها، قضاوت حرفه‌ای نقش کلیدی دارد.

• **شفافیت در افشا:** مدیران موظفند هرگونه عدم قطعیت یا پیامد بحران را به‌طور کامل در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کنند.

• **تطبیق با استانداردهای حسابداری ایران:** در حالی که IFRS مبنای اصلی است، باید الزامات خاص استانداردهای حسابداری ایران نیز در نظر گرفته شود.

مدیریت بحران و حسابداری آن، نیازمند رویکردی پویا و مبتنی بر واقعیت‌های موجود است تا اطلاعات مالی، همچنان ابزار مفیدی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان باقی بماند.

پیشنهادهای سیاستی برای مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان

مواجهه با شوک‌های جنگی، تحریم‌ها و توقف تولید، نیازمند رویکردی فعالانه و استراتژیک از سوی مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان است. در این بخش، پیشنهاد‌های سیاستی برای هر یک از این گروه‌ها ارائه می‌شود:

برای مدیران مالی:

۱. **تقویت چهارچوب مدیریت ریسک:** ایجاد و به‌روزرسانی مستمر چهارچوب مدیریت ریسک برای شناسایی، ارزیابی و اولویت‌بندی ریسک‌های ناشی از بحران‌های ژئوپلیتیکی، تحریم‌ها و اختلالات عملیاتی.

۲. **توسعه سناریوهای مالی و عملیاتی:** تهیه و تحلیل سناریوهای مختلف (از جمله تداوم فعالیت با محدودیت،



توقف موقت و عدم تداوم فعالیت) و ارزیابی پیامدهای مالی و عملیاتی هر سناریو.

۳. مدیریت فعال نقدینگی: اولویت بخشی به حفظ و تأمین نقدینگی از طریق بهبود مدیریت سرمایه در گردش، مذاکره با اعتباردهندگان و جستجوی منابع مالی جایگزین.

۴. بازنگری مستمر در فرض تداوم فعالیت: انجام ارزیابی های دوره ای و مستند در خصوص فرض تداوم فعالیت و در صورت لزوم، آمادگی برای تهیه صورتهای مالی بر مبنای انحلال.

۵. تقویت ارتباطات با ذینفعان: برقراری ارتباط شفاف و منظم با سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان و سایر ذینفعان در خصوص وضعیت شرکت، ریسکهای پیش رو و برنامه های مدیریتی.

۶. آمادگی برای افشاهای جامع: اطمینان از ارائه افشاهای کافی، دقیق و شفاف در خصوص تأثیر بحران بر صورتهای مالی، ریسکها و برنامه های آتی.

۷. توسعه تاب آوری زنجیره تأمین: شناسایی منابع تأمین جایگزین، تنوع بخشی به تأمین کنندگان و ایجاد ذخایر استراتژیک برای کاهش آسیب پذیری در برابر اختلالات.

۸. سرمایه گذاری در فناوری و نوآوری: استفاده از فناوری برای بهبود کارایی عملیاتی، اتوماسیون فرایندها و توسعه مدل های کسب و کار پایدارتر.

برای حسابداران (شاغل در شرکتها):

۱. درک عمیق استانداردهای IFRS و حسابداری ایران در شرایط بحران: به روز رسانی دانش تخصصی در زمینه استانداردهایی مانند، IAS 1، IAS 10، IAS 2، IAS 21، IAS 36، IFRS 9، IFRS 13، IFRS 5 و ISA 570.

۲. دقت در اندازه گیری و شناسایی: اطمینان از اندازه گیری دقیق دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه ها در شرایطی که مفروضات تعدیل شده اند. به

ویژه، دقت در کاهش ارزش دارایی ها و موجودی ها.

۳. ثبت صحیح رویدادهای بعد از دوره گزارشگری: تمایز دقیق بین رویدادهای تعدیل کننده و غیر تعدیل کننده و ثبت صحیح آنها.

۴. حمایت از ارزیابی تداوم فعالیت: ارائه داده ها و تحلیل های لازم به مدیریت برای ارزیابی فرض تداوم فعالیت و تهیه مستندات مربوطه.

۵. کیفیت بخشی به افشاها: اطمینان از اینکه کلیه اطلاعات لازم در خصوص تأثیر بحران بر صورتهای مالی، در یادداشت های همراه به طور شفاف و کامل افشا شده اند.

۶. ارتقاء سیستم های اطلاعاتی: تلاش برای حفظ یکپارچگی و قابلیت اتکای سیستم های اطلاعاتی مالی در شرایط دشوار.

۷. همکاری با حسابرسان: ارائه تمامی اطلاعات و مستندات مورد نیاز حسابرسان به موقع و با شفافیت.

برای حسابرسان مستقل:

۱. افزایش سطح بدبینی حرفه ای: اتخاذ

رویکردی محتاطانه و پرسشگرانه در جمع آوری شواهد و ارزیابی اطلاعات.

۲. انجام روش های حسابرسی تعدیل شده: طراحی و اجرای روش های حسابرسی جایگزین برای جبران محدودیت های دسترسی به شواهد.

۳. تمرکز ویژه بر فرض تداوم فعالیت: انجام ارزیابی عمیق تر و دقیق تر فرض تداوم فعالیت و بررسی قوی تر برنامه های مدیریت.

۴. ارزیابی دقیق افشاهای مرتبط با بحران: اطمینان از کافی بودن، دقت و شفافیت افشاهای مربوط به تأثیرات جنگ، تحریم ها و توقف تولید.

۵. استفاده از قضاوت حرفه ای در ارزیابی ارزش ها: دقت بیشتر در ارزیابی کاهش ارزش دارایی ها، خالص ارزش فروش موجودی ها و سایر اقلامی که تحت تأثیر بحران قرار گرفته اند.

۶. بررسی و ارزیابی برنامه های مدیریت: ارزیابی واقع بینانه بودن و قابلیت اجرای برنامه های مدیریت برای مقابله با بحران.

۷. ارتباط مستمر با کمیته حسابرسی و مدیریت: تبادل نظر و شفاف سازی



مستمر در خصوص چالش‌ها و یافته‌ها. ۸. مستندسازی دقیق: ثبت کامل تمامی روش‌های حسابرسی، شواهد جمع‌آوری شده و تصمیمات اتخاذ شده.

۹. در نظر گرفتن احتمال صدور نظرات غیرمقبول: آمادگی برای تعدیل نظر حسابرسی (مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر) در صورت عدم وجود شواهد کافی یا گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی.

با اجرای این پیشنهادها، سازمان‌ها و فعالان حرفه حسابداری می‌توانند آمادگی خود را در برابر شوک‌های بحرانی افزایش داده و اطمینان حاصل کنند که گزارشگری مالی و حسابرسی، همچنان اطلاعاتی قابل اتکا و مرتبط را برای تصمیم‌گیری فراهم می‌آورند.

نتیجه

شوک‌های جنگی، تحریم‌های اقتصادی و توقف تولید، پدیده‌هایی هستند که به‌طور فزاینده‌ای در فضای کسب‌وکار جهانی و به ویژه در اقتصاد ایران، ملموس شده‌اند. این رویدادها، فراتر از تأثیرات

مستقیم بر عملیات و سودآوری، مبانی و مفروضات اساسی گزارشگری مالی را به چالش می‌کشند و فرایند حسابرسی مستقل را با پیچیدگی‌های جدی روبرو می‌سازند. این مقاله کوشید تا با اتکا به چهارچوب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و با در نظر گرفتن تجارب عملی، به تحلیل این تأثیرات بپردازد.

تحلیل ما نشان داد که چگونه استانداردهایی نظیر IAS 1 (ارائه صورت‌های مالی)، IAS 10 (رویدادهای بعد از دوره گزارشگری)، IAS 2 (موجودی‌ها)، IAS 36 (کاهش ارزش دارایی‌ها)، IFRS 9 (ابزارهای مالی)، IFRS 13 (ارزش منصفانه) و IFRS 5 (عملیات متوقف شده)، ابزارهای لازم را برای شناسایی، اندازه‌گیری و افشای پیامدهای بحران فراهم می‌کنند. با این حال، اجرای این استانداردها در شرایط عدم قطعیت بالا، نیازمند قضاوت حرفه‌ای قابل توجهی است.

مفهوم تداوم فعالیت (Going Concern) که اساس گزارشگری مالی در شرایط عادی است، در دوران بحران به‌طور جدی

مورد تردید قرار می‌گیرد. ISA 570 (تداوم فعالیت) مسئولیت سنگینی را بر دوش مدیریت و حساب‌رسان می‌گذارد تا توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت را ارزیابی کرده و در صورت وجود عدم قطعیت قابل توجه، آن را به نحو مقتضی افشا نمایند. پیامدهای این ارزیابی می‌تواند منجر به تعدیل در نظر حسابر، صدور بند تأکید بر مطلب یا در موارد شدیدتر، صدور نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر شود. مطالعه تجارب بین‌المللی، از جنگ اوکراین و بحران مالی ۲۰۰۸ گرفته تا همه‌گیری کووید-۱۹، نشان‌دهنده ماهیت مشابه چالش‌های گزارشگری مالی و حسابرسی در دوران بحران است. این تجارب بر اهمیت تاب‌آوری، شفافیت و انطباق‌پذیری استانداردهای حسابداری و رویه‌های حسابرسی تأکید دارند. همچنین، تجارب تاریخی ایران، از جنگ ایران و عراق گرفته تا تحریم‌های اقتصادی و شوک‌های ارزی، درس‌های عمیقی در مورد نحوه مواجهه با شرایط عدم قطعیت و ضرورت تدوین و اجرای استانداردهایی که بتوانند این واقعیت‌ها را پوشش دهند، به ما