



## پاسخ به پرسشهای فنی

شماره: ۱۰۹

تاریخ: ۱۳۹۹/۲/۲۳

صفحه: ۱ از ۱

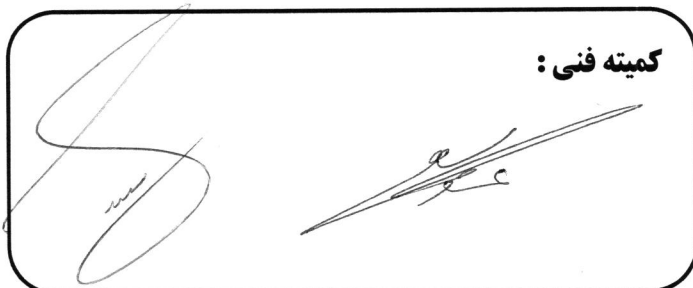
### پرسش

شیوع ویروس کرونا (کووید-۱۹) به سرعت در حال گسترش است. اقدامات انجام شده برای مهار این ویروس بر فعالیتهای اقتصادی تاثیر منفی داشته که به نوبه خود پیامدهایی برای گزارشگری مالی و حسابرسی صورتهای مالی واحدهای مورد رسیدگی یا گروههای ذیربط به همراه دارد. لذا نحوه برخورد با آثار ناشی از شیوع کووید-۱۹ در گزارش حسابرس مستقل و گزارشگری مالی چگونه است؟

### پاسخ:

- ۱- به منظور اطلاع رسانی و ارائه راهکار به حسابرسان و حسابداران محترم بابت برخورد با پیامدهای شیوع کووید-۱۹، نکات مورد توجه مشتمل بر چالشها و موارد قابل بررسی به شرح پیوست در دو بخش "حسابرسی" و "گزارشگری مالی" ارائه شده است.
- ۲- این نکات مورد توجه با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات بیشتر بر حسب ضرورت به روزرسانی خواهد شد.
- ۳- این نکات مورد توجه در برگیرنده تمامی نکاتی که باید در تهیه و ارائه صورتهای مالی واحدهای تجاری و حسابرسی آنها در شرایط شیوع کووید-۱۹ و آثار و تبعات آن مورد توجه قرار گیرد، نیست بلکه حسابرسان و حسابداران محترم باید با شناخت و ارزیابی همه جانبه از شرایط یاد شده، تمامی مخاطرات و موارد مستلزم توجه خاص موثر بر حسابرسی صورتهای مالی و گزارشگری مالی را مد نظر قرار دهند.
- ۴- نکات مورد توجه منتشر شده صرفاً تا ریشه کن شدن کووید-۱۹ به قوت خود باقی خواهد ماند.

کمیته فنی:



منابع دیگری که می توان به آن مراجعه نمود:



### نکات مورد توجه در برخورد با پیامدهای بحران ناشی از ویروس کرونا (کووید-۱۹)

بیماری همه گیر کووید-۱۹ دارای پیامدهای بسیار گسترده‌ای بوده و همچنان این پیامدها ادامه خواهد داشت. در بسیاری از نقاط جهان، دولت‌ها تدابیری که قبلاً دیده نشده از جمله قرنطینه‌های جمعی، فاصله‌گذاری‌های اجتماعی، بسته شدن مرزها، توقف ارائه خدمات غیرضروری و پذیرش تعهدات قابل توجه (در برخی موارد نامحدود) را برای پشتیبانی مالی از مشاغل و افراد تحت تأثیر، انجام داده اند. درست همانطور که مفاهیم پزشکی جدید مطرح شده و با سرعت در حال تحول است، موارد مرتبط با محیط اقتصادی و اعتباری نیز به شدت تحت تأثیر قرار گرفته است.

شیوع کووید-۱۹ دارای پیامدهای اقتصادی، از جمله کاهش فعالیت بخشی از کسب و کارهای تولیدی، بازرگانی، خدماتی و ...، کاهش تقاضا، کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش، لاوصول و یا مشکوک‌الوصول شدن مطالبات، ناتوانی در ایفای به موقع تعهدات، تعدیل نیروی کار و خطر رکود و توقف فعالیت بوده است. پیامد این محدودیت‌ها بر گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای تجاری متاثر، از جمله ایجاد خطرهای بااهمیت جدید یا تشدید خطرهای قبلی در مواردی از قبیل مشاهده موجودها، دسترسی به سوابق مشتری، شناخت از کنترل‌های داخلی و آزمون کنترل‌ها، تایید حساب‌ها، دریافت تاییدیه کتبی از اشخاص ثالث و مدیران و ابهام در باره تداوم فعالیت و ... خواهد بود.

به همین منظور سازمان حسابرسی با هدف اطلاع‌رسانی و ارائه راهکار به حساب‌برسان و حسابداران درخصوص پیامدهای شیوع کووید-۱۹ اقدام به تهیه این رهنمود کرده است که با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات بیشتر برحسب ضرورت، به روزرسانی خواهد شد.

ضمناً این رهنمود به راهکارهای مقابله با این پیامدها از جمله استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های نوین، تجدیدنظر در شناسایی و ارزیابی برخی از خطرهای تحریف بااهمیت، تغییر در روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده یا انجام روش‌های حسابرسی تکمیلی اختصاص یافته است.

پیامدهای این بحران برای همه واحدهای تجاری یکسان نیست و در نتیجه حسابداران و حساب‌برسان باید تأثیر این پیامدها را برای هر واحد تجاری به طور مجزا مورد بررسی قرار دهند.

این رهنمود در برگیرنده تمامی نکاتی که باید در تهیه و ارائه صورت‌های مالی واحدهای تجاری و حسابرسی آنها در شرایط شیوع کووید-۱۹ مورد توجه قرار گیرد نبوده و حسابداران و حساب‌برسان باید با شناخت و ارزیابی همه جانبه و دقیق وضعیت موجود، کلیه مخاطرات و موارد مستلزم توجه خاص موثر بر گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی را مد نظر قرار دهند.



## الف - حسابرسی

### ۱- کیفیت کار حسابرسی

حسابرسان باید در هر شرایطی، استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط را رعایت کنند. حسابرسان باید در اجرای عملیات حسابرسی مراقبت‌های حرفه‌ای را اعمال نمایند که مستلزم انجام حسابرسی با تردید حرفه‌ای است. اظهار نظر حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی باید متکی به شواهد کافی و مناسب پشتیبانی شود. گستردگی پیامدهای ناشی از کووید-۱۹ ممکن است حسابرسان را در ایفای مسئولیت‌های مربوط، با چالش‌هایی مواجه سازد که باعث گردد تغییر در کار حسابرسی با صرف تلاش و زمان بیشتر میسر شود.

### ۲- پذیرش و انجام کارهای حسابرسی جدید

با توجه به شرایط ناشی از کووید-۱۹، حسابرس باید بررسی کند که آیا زمان بیشتری برای اجرای روش‌های متعارف کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب لازم است یا خیر و در صورت مثبت بودن پاسخ، چنین زمانی در اختیار وی قرار دارد یا خیر. ضمناً در صورت ضرورت، حسابرس باید از مدیریت، افزایش زمان برنامه‌ریزی شده برای ارائه گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی را درخواست نماید. اگر مدیریت با درخواست حسابرس مخالفت کند، حسابرس باید آثار محدودیت تحمیلی توسط مدیریت را مدنظر قرار دهد و ضمن اطلاع رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری اقدام‌های لازم برای رعایت الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۵ را به عمل آورد.

### ۳- اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری (استاندارد حسابرسی ۲۶۰)

در صورت عدم امکان ملاقات‌های حضوری حسابرس و ارکان راهبری (از جمله کمیته حسابرسی)، ضروری است سایر روش‌های اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری تعیین و مورد توافق طرفین (حسابرس مستقل و ارکان راهبری) قرار گیرد. ارکان راهبری نیز برای بررسی موارد اطلاع‌رسانی شده توسط حسابرس (شامل پیش‌نویس گزارش حسابرسی) زمان لازم را تخصیص دهد. همچنین حسابرس نیز با توجه به پاسخ دریافتی از ارکان راهبری، تعامل لازم را با آنها داشته باشد.

ضروری است ارکان راهبری توازن بین مدت زمان لازم برای گزارشگری و نوع اطمینانی که حسابرس اظهار می‌کند را مدنظر قرار دهند.



#### ۴- ارزیابی خطر (استاندارد حسابرسی ۳۱۵)

حسابرس باید ارزیابی خود از خطرهای تحریف بااهمیت را با توجه به آثار ناشی از شیوع کووید-۱۹ بازنگری نماید و در صورت لزوم، خطرهای جدید یا تشدید شده را نیز شناسایی نماید و این فرایند را به طور مستمر طی عملیات حسابرسی مورد توجه قرار دهد. حسابرس همچنین، باید تغییرات به عمل آمده در شناخت خود از سیستم کنترل داخلی واحد تجاری، از جمله محیط کنترلی آن و به تبع آن تغییر در میزان اتکای برنامه ریزی شده نسبت به کنترل های داخلی واحد تجاری، در تعیین نحوه برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت را مشخص کند.

اگر بر اساس ارزیابی مدیریت، شیوع کووید-۱۹ هیچ گونه تاثیر مالی بااهمیتی بر واحد تجاری نداشته باشد، حسابرس باید با تردید حرفه ای ارزیابی خطر را انجام دهد.

خطرهای تحریف بااهمیت احتمالی ناشی از کووید-۱۹ ممکن است حسابرس را به تجدید نظر در ارزیابی خطر و برخورد مناسب با خطر اضافی مشخص شده در این رابطه الزام کند. برخورد مناسب با خطرهای اضافی می تواند شامل کسب شواهد حسابرسی جدید درباره آن دسته از کنترل های داخلی واحد تجاری باشد که حسابرس به دلیل عدم امکان دسترسی به پرسنل حسابرسی یا عدم حضور کارکنان و تعطیلی واحد تجاری، قادر به کسب اطلاعات در مورد آنها نیست. در چنین شرایطی حسابرس باید ضرورت افزایش ارزیابی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را مورد توجه قرار دهد و به منظور کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای پشتیبانی از اظهار نظر خود، روش های حسابرسی لازم را اجرا کند.

#### برخورد با خطرهای ارزیابی شده (استاندارد حسابرسی ۳۳۰)

حسابرس باید توجه بیشتری به تغییرات مورد نیاز در نحوه برخوردهای برنامه ریزی شده، برای نمونه درک شواهد حسابرسی کافی و مناسب در نتیجه تحولات محیطی ناشی از کووید-۱۹ داشته باشد. برای مثال چنانچه در دسترسی یا امکان حضور در انبارگردانی، مشکلاتی وجود داشته باشد، در این صورت حسابرس باید استفاده از روش های جایگزین را مد نظر قرار دهد.

#### ۵- اهمیت (استاندارد حسابرسی ۳۲۰)

با توجه به آثار غیرمعارف کووید-۱۹ بر صورت های مالی واحدهای تجاری، حسابرس به هنگام تعیین سطوح اهمیت باید به این آثار توجه کند و در صورت لزوم، سطوح اهمیت جداگانه برای گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشای خاص تعیین نماید.



**۶- دسترسی به محل واحد مورد رسیدگی (استاندارد حسابرسی ۵۰۰)**

در صورت نیاز به استفاده از روش‌های جایگزین، حسابرس باید شواهد کافی و مناسب را برای پشتیبانی از اظهار نظر خویش کسب کند. برای مثال، استفاده از امکانات فن آوری اطلاعات و دسترسی مجازی به اسناد و مدارک و دورکاری می‌تواند به کسب شواهد مورد نیاز کمک کند. حسابرس ضمن ارزیابی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده، باید مبانی ارزیابی خود را در این مورد مستندسازی کند.

**۷- برآوردهای حسابداری (استاندارد حسابرسی ۵۴۰)**

حسابرس باید شواهد کافی و مناسب درباره انطباق موارد افشای برآوردهای حسابداری در صورت‌های مالی با الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط را بدست آورد. موارد مذکور در بندهای ت-۱۲۰ و ت-۱۲۱ استاندارد حسابرسی ۵۴۰ "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط" درج شده است. در شرایط کنونی حسابرس باید به موارد زیر توجه نماید:

- تغییر در عوامل مقرراتی که ممکن است بر برآوردهای حسابداری تأثیر بگذارد (برای مثال مقرراتی که با هدف ارائه راه‌حل‌های پایدار برای بدهکارانی که موقتاً در اثر شیوع این ویروس متضرر شده‌اند).
- اینکه آیا مفروضات مبنای برآوردها در شرایط شیوع کووید-۱۹ و با در نظر گرفتن چارچوب گزارشگری مالی مربوط همچنان مناسب است یا خیر (برای مثال پیش‌بینی جریان‌های نقدی، نرخ تنزیل و غیره).
- اینکه آیا داده‌های استفاده شده توسط واحد تجاری با توجه به شیوع کووید-۱۹ مربوط و قابل اتکا است یا خیر.

**۸- ابهام در پیش‌بینی‌های آتی مدیریت واحد تجاری (استاندارد حسابرسی ۵۶۰)**

باتوجه به تغییرپذیری شرایط در کوتاه‌مدت که منجر به عدم اطمینان زیاد نسبت به رویدادهای آتی از جمله مبالغ قابل بازیافت دارایی‌ها و حساب‌های دریافتی و برآوردهای عمده انجام شده توسط مدیریت، ضروری است، حسابرس علاوه بر بررسی عمیق‌تر رویدادهای بعد از تاریخ صورت‌های مالی، قضاوت حرفه‌ای خود را به کار گیرد تا نسبت به پیش‌بینی‌های مربوط، اطمینان لازم را کسب نماید.



علاوه بر این با توجه به تغییر زمان گزارشگری مالی در نتیجه کووید ۱۹، دوره بین رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی و گزارش حسابرس، و طبیعتاً خطرهای مرتبط با آن، گسترده‌تر می‌شود و این موضوع نیازمند توجه بیشتر حسابرس از لحاظ تشخیص رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی و شناسایی و افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری مربوط می‌باشد.

#### ۹- تداوم فعالیت واحدهای تجاری (استاندارد حسابرسی ۵۷۰)

با افزایش عدم اطمینان نسبت به آینده اقتصاد جهانی و چشم‌انداز کوتاه‌مدت واحدهای تجاری به دلیل شیوع کووید-۱۹، ابهام نسبت به تداوم فعالیت واحدهای تجاری به شدت افزایش یافته است، که باید از طریق به‌روزرسانی پیش‌بینی‌ها و تحلیل حساسیت و در نظر گرفتن عوامل خطر مشخص شده (از جمله خطرهای نقدینگی، عدم پرداخت بدهی‌ها و اخلاف در عملیات، کاهش بالقوه تقاضا برای محصولات یا خدمات، تعهدات قراردادی پیش‌بینی شده طی یک سال آینده، کسری سرمایه در گردش و نقدینگی بالقوه، و دسترسی به منابع موجود سرمایه و ...) و پیامدهای آنها، نسبت به ارزیابی امکان رعایت مفاد قراردادها در شرایط مختلف، تغییر در برنامه‌های آتی مدیریت متناسب با تغییر شرایط و افشای بیشتر اطلاعات، اقدام شود. لذا در این شرایط، حسابرس باید ارزیابی که مدیریت از تداوم فعالیت انجام داده است را با دقت بیشتری مدنظر قرار دهد.

#### ۱۰- تاییدیه کتبی مدیران (استاندارد حسابرسی ۵۸۰)

تاییدیه کتبی مدیران موضوعات خاصی را تایید یا از سایر شواهد حسابرسی پشتیبانی می‌کند. ضروری است تا از مدیران اجرایی تاییدیه‌ای مبنی بر افشای آثار شیوع کووید-۱۹ بر کسب و کار واحد تجاری اخذ شود. بدین منظور بندی به شرح زیر به تاییدیه مدیران اضافه شود:  
انتظار مدیریت از تاثیر شیوع کووید-۱۹ بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی این واحد تجاری (همانگونه که در یادداشت ... صورت‌های مالی نیز افشا شده است) در آینده قابل پیش‌بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ صورت‌های مالی) به شرح زیر است:

یا

در حد اطلاعات موجود، شیوع کووید-۱۹ در سال مالی منتهی به تاریخ.....، تاثیری بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری نداشته است.



۱۱- گزارشگری (استانداردهای حسابرسی ۷۰۰، ۷۰۵، ۷۰۶ و ۷۲۰)

به طور کلی، حسابرس باید در شرایط کووید-۱۹، تمرکز بیشتری بر اطلاعاتی داشته باشد که بر نتیجه گیری و جمع بندی وی تأثیرگذار است. برای مثال، حسابرس باید به موارد زیر توجه بیشتری لحاظ کند:

- حوزه هایی که به دلیل ماهیت متغیر آنها نیاز به ارائه شواهد بیشتر در مورد آنها از جانب مدیریت وجود دارد.
- موارد عدم اطمینان جدید منتج از کووید-۱۹ نظیر افزایش در عدم اطمینان مربوط به برآوردهای حسابداری.

• تاثیر قوانین یا مقررات جدید یا تغییر در قوانین یا مقررات فعلی بر صورت های مالی. از جمله چنانچه آثار مالی بحران ناشی از کووید-۱۹ طبق استانداردهای حسابداری در صورت های مالی ارائه و افشا شده باشد و حسابرس نیز شواهد کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورت های مالی تحریف نشده است را کسب کند، حسابرس بر حسب اهمیت می تواند با ذکر موضوع در بند "تاکید بر مطلب خاص"، توجه استفاده کنندگان صورت های مالی را به یادداشت توضیحی مربوط که در آن افشای کافی در این رابطه صورت گرفته است جلب نماید. همچنین با توجه به اینکه اغلب استفاده کنندگان به اطلاعات مرتبط با آثار ناشی از کووید-۱۹ بر صورت های مالی و چشم انداز آتی واحد تجاری و اطلاعات بازدارنده واحد تجاری برای مهار یا کاهش آثار این بحران علاقه مند هستند، مدیریت ممکن است تحلیل های خود در خصوص خطرهای عمده و موارد عدم اطمینان و ابهام را در بخش "سایر اطلاعات" نظیر گزارش تفسیری مدیریت، بیان نماید. در این شرایط، حسابرس باید سایر اطلاعات (از جمله اطلاعات مرتبط با آثار ناشی از کووید-۱۹) را به منظور شناسایی مغایرت های بااهمیت آن با صورت های مالی حسابرسی شده مطالعه کند. اگر حسابرس با مطالعه "سایر اطلاعات" به این نتیجه برسد که مغایرت با اهمیت بین مندرجات صورت های مالی و "سایر اطلاعات" وجود دارد، حسابرس باید ضرورت اصلاح صورت های مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند. اگر اصلاح صورت های مالی حسابرسی شده ضروری باشد و واحد تجاری از انجام آن خودداری ورزد، حسابرس باید نظر "مشروط" یا "مردود" ارائه کند. در واحدهای تجاری ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و دیگر واحدهای تجاری، اگر اصلاح سایر اطلاعات ضروری باشد و مدیریت واحد تجاری از انجام آن خودداری ورزد،



حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را حسب مورد در بند "سایر اطلاعات" و یا بند "تاکید بر مطلب خاص"، در گزارش خود ارزیابی کند.

#### ۱۲- حسابرس گروه (استاندارد حسابرسی ۶۰۰)

حسابرس در صورت لزوم، روش‌های برنامه‌ریزی شده برای حسابرسی گروه در رابطه با کار حسابرسان بخش‌ها، را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد. برای مثال، آیا حسابرس گروه برای ارزیابی مناسب کار حسابرسان بخش‌ها، از جمله لزوم استفاده از روش‌های جایگزین و تأثیر آن بر کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی مبنای اظهارنظر حسابرس گروه، توانایی لازم را دارد یا خیر.

#### ب- گزارشگری مالی

#### ۱۳- چارچوب گزارشگری مالی مربوط

کلیه واحدهای گزارشگر در تهیه صورت‌های مالی ملزم به رعایت چارچوب گزارشگری مالی مربوط می‌باشند.

#### ۱۴- کاهش ارزش دارایی‌ها

واحدهای تجاری باید کاهش ارزش دارایی‌های خود را مطابق استانداردهای حسابداری در حساب‌ها منظور کنند. استانداردها الزام می‌کنند دارایی‌های واحد تجاری در صورت وجود نشانه‌ای مبنی بر کاهش ارزش، مورد بررسی قرار گیرند.

در این خصوص مدیریت واحدهای تجاری باید به موارد زیر توجه نمایند:

- کووید-۱۹ و تدابیری که برای کنترل آن اتخاذ می‌شود، احتمالاً باعث کاهش جریان‌های نقد آتی یا افزایش هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها خواهد شد؛
- سقوط قیمت سهام واحد تجاری به گونه‌ای که ارزش بازار آن کمتر از مبلغ دفتری است، نشانه‌ای از کاهش ارزش است که باید سرففلی و دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین بلادرنگ مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد؛
- پیش‌بینی‌ها و دیگر مفروضات از تاریخ آزمون کاهش ارزش قبلی که برای تعیین مبلغ بازمانده دارایی‌ها بکار می‌رود، باید برای منعکس کردن شرایط اقتصادی در تاریخ ترازنامه به ویژه برای نشان دادن عدم اطمینان و ریسک، مورد بازنگری قرار گیرد.



## موجودی‌ها

واحدهای تجاری باید هرگونه کاهش ارزش قابل توجه موجودی‌ها را ارزیابی کنند و مطابق الزام استاندارد حسابداری ۸ موجودی‌ها افشا نمایند. این کاهش ارزش می‌تواند به دلیل پایین آمدن قیمت کالاها، یا منسوخ شدن موجودی ناشی از عدم فروش، نیازمند اصلاح باشد. همه‌گیری کووید-۱۹ ممکن است بر قابلیت بازیافت مانده‌های موجودی تاثیر بگذارد. بسیاری از واحدهای تجاری که دارای موجودی‌های فصلی یا فاسدشدنی هستند، باید به ارزیابی وضعیت ذخیره نابی و کاهش ارزش برای موجودی‌های راکد (به دلیل کند شدن آهنگ فروش) در دوره‌های گزارشگری سالانه و میان دوره‌ای بپردازند. سایر واحدهای تجاری نیز می‌توانند کاهش در قیمت‌های برآوردی فروش آتی خود (که مستلزم کاهش ارزش در بهای تمام شده موجودی در دوره‌های گزارشگری سالانه و میان دوره‌ای است) را ارزیابی کنند. افزون بر این، واحدهای تولیدی باید رویه جذب هزینه‌های سربار ثابت (در صورتی که سطح تولید دوره جاری در نتیجه تعطیلی کارخانه یا کاهش تقاضا برای محصولات بسیار کمتر از سطح نرمال باشد) را مجدداً ارزیابی کنند.

## دارایی ثابت

ممکن است تاثیر ناشی از این بحران (کووید-۱۹) به صورت کاهش یا عدم استفاده از دارایی ثابت، نمایان شود و یا اینکه پروژه‌های سرمایه‌ای به حالت تعلیق درآیند. استاندارد حسابداری ۱۱ "دارایی‌های ثابت مشهود"، مقرر کرده است چنانچه دارایی برای مدتی بلااستفاده باشد، استهلاک آن همچنان در صورت سود و زیان منعکس شود. استاندارد حسابداری ۱۳ "مخارج تامین مالی"، الزام می‌کند هنگامی که آماده‌سازی دارایی متوقف می‌شود، احتساب مخارج مذکور در بهای تمام شده دارایی متوقف و مخارج مزبور به سود و زیان دوره منظور می‌گردد.

## ۱۵- کمک‌های بلاعوض دولت

دولت‌های سراسر جهان با توجه به تاثیر کووید-۱۹، کمک‌ها و حمایت‌های متنوعی از جمله تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی کسب و کارها را اعلام نموده‌اند. مدیریت باید در نظر بگیرد که این نوع کمک دریافتی بلاعوض دولت، مطابق استاندارد حسابداری ۱۰ "کمک‌های بلاعوض دولت"، در حساب‌ها منعکس شود.

-۸-

## ۱۶- ذخایر

استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی"، مقرر می‌کند در صورت احراز وجود تعهد فعلی اعم از قانونی یا عرفی که ناشی از رویدادهای گذشته باشد و مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد و خروج منافع اقتصادی بابت تسویه آن تعهد محتمل باشد باید بابت آن، ذخیره لازم در حساب‌ها منظور شود. از این رو صرفاً بابت آثار شیوع کووید-۱۹ یا اقدامات بازدارنده مدیریت تنها با توجه به معیارهای فوق ذخیره در حساب‌ها منظور خواهد شد. به عنوان مثال، ذخیره تجدید ساختار باید تنها زمانی شناسایی شود که یک برنامه رسمی تفصیلی برای تجدید ساختار وجود دارد و مدیریت انتظار مناسبی را در افراد مرتبط ایجاد کرده باشد که این برنامه اجرا خواهد شد. این استاندارد واحد تجاری را به افشای ماهیت تعهد و زمان مورد انتظار جریان خروجی منافع اقتصادی ملزم می‌کند.

استاندارد حسابداری ۴ انعکاس ذخیره برای زیان‌های عملیاتی آتی و یا مخارج بازیابی آتی کسب و کار را مجاز نمی‌داند.

## ۱۷- قراردادهای زیانبار

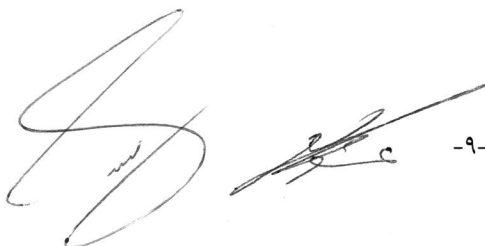
مدیریت باید نسبت به شناسایی ذخیره لازم، ناشی از تاثیر شرایط همه‌گیری این ویروس بر قراردادهای زیانبار واحد تجاری، اقدام کند.

قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است. مخارج غیرقابل اجتناب تعهدات ناشی از قرارداد عبارت است از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد (یعنی اقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و هرگونه "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد").

به‌عنوان مثال ممکن است سودآوری برخی قراردادهای کاهش یابد یا حتی زیانده شوند. به عبارت دیگر، ممکن است واحد تجاری در نتیجه تاخیر یا وقوع هزینه‌هایی که به دلیل جایگزینی کارکنان یا یافتن عرضه‌کنندگان جایگزین، امکان بازیافت آنها وجود ندارد، متحمل جریمه شود. مدیریت باید ارزیابی کند که آیا هیچ قراردادی در وضعیت زیانبار قرار گرفته است و شناسایی بدهی از آن بابت ضرورت دارد یا خیر.

به علاوه ممکن است واحدهای تجاری زیان‌هایی بابت کاهش در تقاضا، اختلالات در زنجیره عرضه یا در نتیجه افول کلی در اوضاع اقتصادی پیش‌بینی کنند. با وجود این، زیان‌های

-۹-





عملیاتی آتی مربوط به قراردادهای موجود، تعریف بدهی را احراز نمی‌کنند، مگر اینکه به عنوان قرارداد زیانبار تلقی شوند و بنابراین، نباید برای آنها ذخیره شناسایی کرد.

#### ۱۸- قضاوت‌ها و برآوردهای عمده

مدیریت باید الزامات خاص استاندارد حسابداری ۱ برای افشای اهم رویه‌های حسابداری، قضاوت‌های مهم صورت گرفته در اعمال آن رویه‌های حسابداری و برآوردهایی که به احتمال زیاد منجر به تعدیل سود دوره‌های آتی می‌شود را در نظر بگیرد. تمام این موارد افشا ممکن است به دلیل تاثیر کووید-۱۹ متفاوت باشد. میزان موارد افشا با توجه به ابهام در برآوردها می‌تواند افزایش پیدا کند. برای مثال، تعیین مبلغ دفتری اقلام بیشتری ممکن است منوط به تغییر بااهمیتی در سال آتی باشد.

بحران ناشی از این ویروس ممکن است به تنهایی اثرات مالی قابل توجهی داشته باشد، مانند هزینه‌های بااهمیت مرتبط با کاهش ارزش دارایی‌ها. استاندارد حسابداری ۱ علاوه بر الزامات افشای خاص ذکر شده در استانداردها، مقرر می‌دارد که واحد تجاری به‌طور جداگانه اقلام بااهمیت مربوط به درآمد یا هزینه را در تهیه صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا کند. واحد تجاری همچنین ممکن است اقلام اصلی یا جمع‌های فرعی بیشتری را در تهیه صورت‌های مالی که برای درک عملکرد ضروری است، افشا کند. واحد تجاری باید الزامات خاص این استاندارد را در صورت افشای جمع‌های فرعی بیشتر اجرا کند. همچنین در این استاندارد الزاماتی برای افشای اطلاعات مرتبط با درک صورت‌های مالی وجود دارد که به شکل دیگری افشا نشده است.

واحد‌های تجاری باید تاثیرات غیرمستقیم شرایط کنونی را نیز در نظر بگیرند. برای مثال، مشتریان، تامین‌کنندگان مواد اولیه، قطعات و کالا یا سرمایه‌گذاری‌ها در سایر واحد‌های تجاری ممکن است تحت تاثیر قرار بگیرند، که منجر به کاهش ارزش‌ها، افزایش هزینه‌ها یا کاهش درآمدها خواهد شد.

#### ۱۹- ریسک‌های مالی

واحد‌های تجاری باید هرگونه تغییر در ریسک‌های مالی خود را از قبیل ریسک اعتباری، ریسک نقدینگی، ریسک ارزی و ریسک سایر قیمت‌ها، یا تغییر در اهداف، رویه‌ها و فرآیندهای مدیریت این ریسک‌ها، افشا کنند. به‌طور خاص افشای بیشتر در مورد ریسک نقدینگی ممکن است

-۱۰-



مورد نیاز باشد که این ویروس بر سطح عادی جریان‌های نقدی ناشی از عملیات واحد تجاری یا توانایی آن واحد برای دستیابی به نقدینگی از طریق روش‌های دیگر مانند واگذاری مطالبات یا تامین مالی فروشنده، تاثیر می‌گذارد.

#### ۲۰- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (استاندارد حسابداری ۵)

با توجه به اعلام رسمی شیوع کووید-۱۹ در کشور در تاریخ ۳۰ بهمن ۱۳۹۸، رویدادهای مالی مرتبط با شیوع کووید-۱۹ در فاصله زمانی تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورت‌های مالی، برای واحدهای تجاری که پایان سال مالی آنها تاریخ مزبور و یا ۲۹ اسفند ۱۳۹۸ است، از مصادیق رویدادهای تعدیلی و مستلزم انعکاس در صورت‌های مالی واحدهای مربوط می‌باشد. بدین ترتیب برای واحدهای تجاری که تاریخ ترازنامه آنها قبل از ۳۰ بهمن ۱۳۹۸ است، رویدادهای مرتبط با کووید-۱۹ به عنوان رویدادهای غیرتعدیلی تلقی خواهد شد (یعنی این اطلاعات بیانگر شرایط موجود در تاریخ ترازنامه نخواهد بود).

#### ۲۱- مزایای پایان خدمت

در نتیجه شرایط دشوار اقتصادی ناشی از همه‌گیری کووید-۱۹، برخی واحدهای تجاری اقدام به تعدیل نیروی کار خود کرده‌اند یا نیروی کار خود را تعدیل خواهند کرد. چنانچه واحد تجاری در ازای خاتمه خدمت کارکنان متاثر از این تصمیم، پیشنهادهایی را به آنها بدهد یا ملزم به پرداخت شود، مدیریت باید چگونگی و زمان به حساب منظور کردن این بدهی/هزینه، طبق استانداردهای حسابداری را مد نظر قرار دهد.