

# اثرات کووید ۱۹ بر صورت عملکرد مالی و یادداشت های پیوست صورت های مالی

دپارتمان آموزش

بهمن ماه ۱۳۹۹



موسسه حسابداری آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)



ویروس COVID-19 بر عملکرد مالی بسیاری از شرکت ها تأثیر گذاشته و شرکت ها ممکن است قصد داشته باشند از طریق درج اطلاعات کمی و کیفی داخل یا خارج از صورت های مالی این تأثیرات را برجسته و توضیح دهند.

ما در اینجا در درجه اول به چگونگی ارائه این تأثیرات بر عملکرد مالی شرکت ها در صورت عملکرد مالی توجه می کنیم و موارد خاصی را برجسته می کنیم که شرکت ها باید هنگام تعیین نحوه ارائه و افشای آنها در صورت عملکرد مالی و یادداشت های مربوطه ، آنها را در نظر بگیرند.

چگونگی انعکاس تأثیرات COVID-19 در صورت عملکرد مالی توسط شرکت، به واقعیت ها و شرایط خاص آن شرکت از جمله ماهیت و میزان تأثیرات آن بر شرکت و توانایی شرکت در تعیین تأثیرات آن بعنوان مثال کمی کردن آن بستگی دارد.



اینکه آیا یک شرکت تأثیرات COVID-19 را در صورت عملکرد مالی ارائه دهد یا آنها را در یادداشت ها افشا نماید، به فراگیر بودن این تأثیرات بر شرکت و توانایی آن در کمی سازی آن بستگی دارد.

تعیین تأثیرات COVID-19 ممکن است چالش برانگیز باشد زیرا تمایز بین درآمد و هزینه هایی که بخشی از عملیات عادی هستند و آنهایی که به همه گیری مربوط می شوند ممکن است کار دشواری باشد. شرکت ها باید به دقت ارزیابی کنند که آیا قادر به تعیین اثرات COVID-19 هستند یا خیر، تا بتواند اطلاعات مربوطه و قابل اطمینان را به کاربران صورتهای مالی خود ارائه دهند.

طبق IAS 1 با عنوان ارائه صورت های مالی ، هنگامی که اقلام درآمد یا هزینه یک شرکت مهم هستند ، ماهیت و مقدار آنها ، یا در صورت عملکرد مالی و یا در یادداشت ها به طور جداگانه افشا می شود. [IAS 1.97]



در برخی موارد، شرکت ممکن است بتواند تأثیرات COVID-19 را تعیین کند اما فراگیر نباشد. در این موارد، ممکن است ارائه تأثیرات به طور جداگانه در صورت سودآوری کمتر معنی داشته باشد و در عوض، افشای آنها در یادداشت ها مناسب تر باشد.

در موارد دیگر، تأثیرات COVID-19 ممکن است به اندازه ای فراگیر باشد که شرکت قادر به تعیین تأثیرات کلی COVID-19 نباشد. در این شرایط، شرکت نباید آنها را در صورت عملکرد مالی ارائه دهد. در عوض، باید افشای آنها را در یادداشت ها، ارائه اطلاعات کمی (در صورت امکان) و کیفی و بیان اینکه آیا فقط برخی یا همه تأثیرات را شناسایی کرده است، بررسی کند.



شرکت باید اطمینان حاصل کند که طریقه افشا در صورت های مالی آن گمراه کننده نبوده و درک کاربران از صورتهای مالی را در نظر داشته باشد. [Insights 4.1.20.40] به عنوان مثال ، در صورت تحت تأثیر قرار گرفتن درآمد و هزینه ها ، فقط ارائه هزینه های مربوط به COVID-19 و حذف درآمدهای مربوطه نامناسب است .

شرکت ها همچنین باید هرگونه راهنمایی سازمان های نظارتی مربوطه را در مورد ارائه و افشای تأثیرات COVID-19 در صورتهای مالی در نظر بگیرند. به عنوان مثال ESMA ، در بیانیه عمومی اخیر خود خواستار احتیاط در مورد هرگونه ارائه جداگانه اثرات این موضوع در صورت عملکرد مالی به دلیل فراگیر بودن آن است و این شرکت ها را تشویق می کند تا اطلاعات کمی در مورد اثرات را در یادداشت ها ارائه دهند .



هنگام تعیین تأثیرات COVID-19، ما معتقدیم که یک شرکت باید فقط درآمد و هزینه های مربوط به COVID-19 را در نظر بگیرد که افزایشی هستند و مستقیماً به COVID-19 تعلق دارند. اینها عواید و هزینه هایی است که اگر بیماری همه گیر COVID-19 اتفاق نیفتاده بود و یا متحمل نمی شد انتظار نمی رفت توسط شرکت متحمل گردد.

درآمد و هزینه های دوره ای که بدون توجه به COVID-19 بدست می آیند یا متحمل می شوند، افزایشی نیستند. بنابراین، به عنوان درآمد یا هزینه مربوط به COVID-19 در نظر گرفته نمی شوند و نباید به این ترتیب در صورت عملکرد مالی توصیف شوند. مثلاً :

حقوق و دستمزد کارمندان بیکار  
استهلاک تاسیسات کارخانه در هنگام تعلیق تولید؛ و  
هزینه های اجاره و آب و برق که در حین تعطیلی موقت متحمل شده اند.

با این حال، شرکت ها ممکن است اطلاعات اضافی را در یادداشت ها در مورد تأثیرات COVID-19 بر عملکرد مالی خود افشا کنند به شرطی که این اطلاعات برای درک کاربران مفید باشد و گمراه کننده نباشد.



- انواع خاصی از درآمد و هزینه ها به راحتی در رابطه با COVID-19 قابل تعیین هستند. مثلا:
- هزینه های اضافی تمیز کردن و بهداشت به عنوان بخشی از کنترل یا پیشگیری از عفونت.
  - پرداخت های موقت به کارمندان ؛
  - مجازات تاخیر یا عدم اجرای قرارداد به دلیل تعطیلی تأسیسات تولیدی ؛ و
  - امتیازات اجاره از اجاره کنندگان
- برای انواع دیگر، تعیین اینکه آیا و تا چه حد توسط COVID-19 یا عوامل دیگر متاثر شده اند ممکن است چالش برانگیز باشد. مانند: ضررهای اعتباری پیش بینی شده، ضرر کاهش ارزش دارایی های غیرمالی و ضرر ارزش منصفانه سرمایه های سهام.
- به طور کلی ، نکته اصلی این است که آیا یک شرکت می تواند درآمد و هزینه اضافی ناشی از شرایط جدید را تعیین کند. اگر این امکان وجود نداشته باشد ، شرکت اطلاعات اضافی را در یادداشت ها افشا خواهد نمود.



استانداردهای IFRS شرکت ها را از ارائه موارد غیرمعمول یا استثنایی منع نمی کند. با این حال ، شرکت ها مجاز به توصیف این موارد به عنوان "فوق العاده" نیستند.

[IAS 1.87, Insights 4.1.100.10]

اگر از توصیف "غیرمعمول" یا "استثنایی" استفاده شود ، پس استفاده از آن باید به ندرت انجام شود و فقط برای مواردی توجیه می شود که برجستگی بیشتری نسبت به آنچه با ارائه یا افشای جداگانه بدست آمده است ، داشته باشد. [Insights 4.1.100.30]

اگر یک مورد هزینه دارای برچسب "استثنایی" یا "غیرمعمول" باشد، باید شامل ماهیت آن باشد. به عنوان مثال هزینه های استثنایی تمیز کردن.

یادداشت های صورتهای مالی باید شامل توضیحات اضافی درباره ماهیت، مبلغ و توصیف آن به عنوان "استثنایی" یا "غیرمعمول" یا "مربوط به COVID-19" باشد. [Insights 4.1.100.40]





ارائه هزینه های مربوط به COVID-19 به ساختار فعلی صورت عملکرد مالی بستگی دارد. اگر شرکتی تشخیص دهد که ارائه تأثیرات COVID-19 در صورت عملکرد مالی مناسب است ، پس بررسی می کند که چگونه این امر در ساختار فعلی آن ، به ویژه طبقه بندی هزینه ها قرار می گیرد. طبق IAS 1 ، هزینه ها بر اساس عملکرد آنها (به عنوان مثال هزینه فروش ، توزیع ، اداره) یا ماهیت آنها طبقه بندی می شوند (به عنوان مثال هزینه های کارکنان ، استهلاک). این تحلیل ممکن است یا در صورت عملکرد مالی و یا در یادداشت ها ارائه شود. طبقه بندی انتخابی معمولاً بطور مداوم از یک دوره به دوره دیگر اعمال می شود. [IAS 1.99-105] ، [Insights 4.1.20-40]

وقتی شرکتی تجزیه و تحلیل هزینه ها را در صورت عملکرد مالی ارائه می دهد تا در یادداشت ها ، مقدار هزینه های توصیف شده به عنوان "مربوط به COVID-19" باید براساس عملکرد یا ماهیت به همان روشی که هزینه های انجام شده مربوط به COVID-19 نیست ، طبقه بندی شود.

[Insights 4.1.100-50]

در نتیجه ، ما معتقدیم که ارائه یک ردیف واحد برای کل هزینه های مربوط به COVID-19 در صورت عملکرد مالی ، هنگامی که بر هزینه های شرکت یا عملکردهای مختلف تأثیر می گذارد ، نامناسب است.



## "عملیاتی" و "غیر عملیاتی" بودن درآمدها و هزینه های مربوط به COVID-19

شرکت ها نباید درآمد و هزینه مربوط به COVID-19 را در خارج از نتایج عملیاتی ارائه دهند ، زیرا ممکن است غیرتکراری یا غیرمعمول باشند ولی خارج از عملیات اصلی شرکت اتفاق نیافتاده اند. شرکت ها باید بدون در نظر گرفتن اینکه با COVID-19 ارتباط دارند ، تعریف "عملیاتی" را به طور مداوم در مورد درآمد و هزینه اعمال کنند. به عنوان مثال ، هزینه های تمیز کردن به طور کلی بخشی از فعالیت های عملیاتی است و بنابراین در نتایج عملیاتی ارائه می شود. به همین ترتیب ، هزینه های افزایشی تمیز کردن برای جلوگیری از گسترش COVID-19 نیز در نتایج عملیاتی ارائه می شود.

ممکن است لازم باشد شرکت ها هنگام بررسی اینکه می توانند در یادداشت های صورت های مالی اقدامات فرضی یا "مانند آن" را در نظر بگیرند ، به راهنمایی سازمان های نظارتی مربوطه مراجعه کنند. به عنوان مثال ، در یک بیانیه عمومی صادر شده توسط IOSCO2 آمده است که توصیف اندازه گیری های فرضی فروش و / یا سود به عنوان اقدامات مالی غیر GAAP مناسب نیست.



- اگر شرکت ها اطلاعاتی راجع به تأثیرات COVID-19 در خارج از صورتهای مالی ارائه نمایند، باید هرگونه راهنمای نظارتی مربوط را در نظر بگیرند.
- IOSCO بیانیه عمومی در مورد اهمیت افشای شفاف و کامل در مورد تأثیرات COVID-19 در صورت های مالی و همچنین تفسیر مدیریت صادر نموده است.
- ESMA همچنین پرسش و پاسخ جدیدی را منتشر کرده است که راهنمایی در مورد استفاده از اقدامات عملکرد جایگزین (APMs) در زمینه COVID-19 را ارائه می دهد.

از آنجا که شرکت ها تأثیرات COVID-19 را بر عملکرد مالی خود ارزیابی می کنند ،  
مدیریت باید موارد زیر را نیز در نظر بگیرد :

- ارزیابی اینکه آیا این شرکت می تواند درآمد و هزینه های مربوط به COVID-19 را تعیین کند.
- در نظر بگیرد که چگونه تأثیرات قابل تعیین COVID-19 در ساختار فعلی صورت عملکرد مالی قرار می گیرد.
- ماهیت و میزان اطلاعاتی را که باید در داخل و خارج صورت های مالی داده شود ، تعیین کند تا اطلاعات مربوط به عملکرد مالی شرکت در صورت عملکرد مالی را تکمیل کند.



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

## Reference

KPMG 2021 IFRG Limited, a UK company.  
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights.html>





### مروری کوتاه بر سوابق حرفه ای

یکی از بنیان گذاران موسسه حسابرسی آزمون پرداز (حسابداران رسمی) در سال ۱۳۸۱ است. او در رشته حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران فارغ التحصیل شده است. حسابرسی را از سال ۱۳۶۶ آغاز کرده و یکی از اولین حسابداران رسمی ایران است. وی برای دو دوره متوالی سه ساله عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران است که تنها نهاد قانونی نظارتی بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران می باشد.

او کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی و دارای صلاحیت های متعددی در این حوزه است. ایشان همچنین عضو هیات مدیره چندین شرکت بزرگ نیز بوده است. وی بیش از بیست سال در دانشگاه های تهران و علامه طباطبایی در رشته های حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی تدریس کرده است. وی کتاب های بسیاری منتشر کرده است که از جمله می توان به حسابرسی جلد ۱ که جامع ترین کتاب حسابرسی در کشور است، اشاره کرد. او به طور پیوسته مقالاتی در نشریات و روزنامه های حرفه ای مانند دنیای اقتصاد و بررسی های حسابداری و حسابرسی منتشر کرده است. تاکنون بیش از ۱۴۰ مقاله از وی در موضوعات بحث انگیز در زمینه های حسابداری و حسابرسی و مالیات، در روزنامه ها و نشریات معروف کشور منتشر شده است.



### عباس وفادار

شریک ارشد، عضو هیئت مدیره و مدیر عامل  
موسسه حسابرسی آزمون پرداز





موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

- کارشناس ارشد حسابداری
- عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (IACPA)
- عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران (IAIA)
- عضو انجمن حسابداران خبره ایران (IICA)
- عضو انجمن حسابداری ایران (IAA)



سیده فروزان نبوی نژاد  
مدیر حسابرسی موسسه حسابرسی آزمون پرداز



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)