



نگاه عمیق

۱۷ مارس ۲۰۲۰

شماره ۲۰۲۰ ##

پیامدهای حسابداری آثار ویروس کرونا

در یک نگاه

این مطلب به طور عمیق تأثیر ویروس کرونای جدید ("کووید-۱۹" یا "ویروس") بر صورت‌های مالی برای دوره‌های بعد از دوره منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ واحدهای تجاری که کسب و کار آنها تحت تأثیر ویروس است، را در نظر می‌گیرد. پیامدهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) گسترده‌ای وجود دارد، از جمله:

- دارایی‌های غیر مالی؛
- ابزارهای مالی و اجاره‌ها؛
- شناخت درآمد؛
- تعهدات غیر مالی؛
- تداوم فعالیت؛
- افشاها؛ و
- صورت‌های مالی میان دوره‌ای

ترجمه به فارسی:

مرتضی اسدی - هانیه اخوان

لینک دانلود مقاله:

<https://www.pwc.com/m1/en/publications/covid-19/in-depth-look-at-current-financial-reporting-issues.pdf>

پیش زمینه

شیوع کووید-۱۹ در سال ۲۰۲۰ با تعداد قابل توجهی از مبتلایان، به سرعت در حال گسترش است. اقدامات انجام شده برای مهار ویروس بر فعالیت اقتصادی تأثیر داشته که به نوبه خود پیامدهایی برای گزارشگری مالی دارد.

اقدامات جلوگیری از انتقال ویروس شامل محدود کردن انتقال مردم، محدود کردن پروازها و دیگر انواع سفر، تعطیلی موقتی کسب و کارها و مدارس و لغو رویدادها می شود. این امر تأثیر فوری بر مشاغلی مانند گردشگری، حمل و نقل، خرده فروشی و سرگرمی خواهد داشت. همچنین با تأثیر بر زنجیره های تامین و تولید کالا در سراسر جهان و کاهش فعالیت اقتصادی، به احتمال زیاد منجر به کاهش تقاضا برای بسیاری از کالاها و خدمات خواهد شد. موسسات خدمات مالی مثل بانک هایی که به واحدهای آسیب دیده وام می دهند، بیمه گذارانی که از افراد و کسب و کارهای آسیب دیده محافظت می کنند، و صندوق ها و یا سایر سرمایه گذاران که در واحدهای متأثر از این موضوع سرمایه گذاری می کنند، احتمالاً تحت تأثیر قرار خواهند گرفت.

مدیریت باید به دقت تأثیر کووید-۱۹ را در صورت های مالی میان دوره ای و سالانه در نظر بگیرد. این تأثیر می تواند برای بسیاری از کسب و کارها قابل توجه باشد.

پیامدهای صورت های مالی نه تنها شامل اندازه گیری دارایی ها و بدهی هاست بلکه افشای اطلاعات و احتمالاً توانایی واحد تجاری در تداوم فعالیت را نیز شامل می شود. پیامدها، از جمله اثرات غیرمستقیم ناشی از کاهش فعالیت اقتصادی، باید توسط همه واحدهای تجاری نه فقط آنهایی که در مناطقی با بیشترین تأثیرپذیری فعالیت دارند، لحاظ شود.

دارایی های غیر مالی

کاهش ارزش تحت استاندارد بین المللی حسابداری ۳۶ (IAS 36) کاهش ارزش دارایی ها

بسیاری از کسب و کارها باید کاهش ارزش احتمالی دارایی های غیرمالی را در نظر بگیرند. استاندارد بین المللی حسابداری ۳۶ (IAS 36) الزام می کند سرقفلی و دارایی های نامشهود با عمر نامعین و دیگر دارایی های غیرمالی در صورت وجود نشانه ای مبنی بر کاهش ارزش، حداقل سالی یکبار مورد آزمون کاهش ارزش قرار بگیرند. توقف موقت عملیات یا کاهش ناگهانی تقاضا یا قیمت ها و سودآوری رویدادهایی است که به وضوح

می‌تواند نشان‌دهنده کاهش ارزش باشد. اگرچه، تاثیر کاهش فعالیت‌های اقتصادی و درآمدهای پایین‌تر احتمالاً بر هر واحد تجاری تاثیر می‌گذارد و ممکن است کاهش ارزش را نشان دهد.

مدیریت باید در نظر بگیرد که:

- کووید-۱۹ و تدابیری که برای کنترل آن اتخاذ می‌شود به دلایلی که در بالا گفته شد، احتمالاً باعث کاهش جریان‌های نقد آتی یا افزایش هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها خواهد شد.
- این رویدادها مانند سقوط قیمت سهام واحد تجاری به گونه‌ای که ارزش بازار آن کمتر از ارزش دفتری است، نشانه‌ای از کاهش ارزش است که باید سرفعلی و دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین مورد آزمون کاهش ارزش قرار بگیرد؛ خارج از چرخه سالانه‌ای که سایر دارایی‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرد.
- مفروضات و پیش‌بینی‌های جریان نقدی مورد استفاده برای آزمون کاهش ارزش باید به روز شود تا تاثیر احتمالی کووید-۱۹ را منعکس کند.
- بودجه‌ها، پیش‌بینی‌ها و دیگر مفروضات از تاریخ آزمون کاهش ارزش قبلی که برای تعیین مبلغ بازیافتنی دارایی بکار می‌رود، باید برای منعکس کردن شرایط اقتصادی در تاریخ ترازنامه به ویژه برای نشان دادن عدم قطعیت و ریسک فزاینده، مورد بازنگری قرار گیرد.
- رویکرد جریان نقدی مورد انتظار (سناریوهای چندگانه موزون شده برحسب احتمال) ممکن است روش بهتری برای برآورد مبلغ بازیافتنی، نسبت به نتیجه‌ای پیش‌بینی‌شده جهت نشان دادن عدم قطعیت و افزایش ریسک باشد. تاثیر احتمالی اقدامات انجام شده برای کنترل شیوع ویروس می‌تواند به عنوان سناریوهای دیگری در رویکرد جریان نقدی مورد انتظار لحاظ شود. با توجه به سناریوهای مختلف، ممکن است طیف وسیعی از نتایج احتمالی بدست آید.
- عوامل بکار رفته در تعیین نرخ تنزیل، با وجود تعیین مبلغ بازیافتنی، باید تجدید نظر شود تا تاثیر ویروس و اقدامات انجام شده برای کنترل آن مانند نرخ بهره بدون ریسک، ریسک کشور و ریسک دارایی را نشان دهد. نرخ تنزیل بکار رفته در رویکرد نتیجه پیش‌بینی شده باید به گونه‌ای تنظیم شود تا ریسک مرتبط با کووید-۱۹ را در بر بگیرد. مدیریت باید اطمینان حاصل کند که ریسک مربوطه در جریان‌های نقدی یا نرخ تنزیل منعکس شده است.

هر رویکردی که مدیریت برای انعکاس انتظارات مربوط به تغییرات احتمالی در جریان‌های نقد آتی مورد انتظار، انتخاب می‌کند، نتیجه باید بیانگر ارزش فعلی مورد انتظار جریان نقد آتی باشد. هنگامی که ارزش منصفانه در تعیین مبلغ بازیافتنی استفاده می‌شود، مفروضات بکار رفته باید مفروضات مشارکت‌کنندگان بازار را منعکس کند.

افشاها

الزامات افشا در استاندارد بین المللی حسابداری ۳۶ (IAS36) شرح داده شده است. مدیریت باید به طور خاص الزامات مربوط به افشای فرضیات و حساسیت‌ها را در زمینه آزمون سرفظلی و دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین، در نظر بگیرد.

مدیریت همچنین باید الزامات استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1)، ارائه صورت‌های مالی برای افشا، را برای افشای منابع اصلی عدم قطعیت برآوردی که ریسک قابل توجهی در نتیجه تعدیل بااهمیت صورت‌های مالی در دوره بعدی دارند، را مدنظر قرار دهد.

واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص با استفاده از روش ارزش ویژه

منافع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص به روش ارزش ویژه، مطابق با استاندارد بین المللی حسابداری ۲۸ (IAS28) سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص، مورد آزمون کاهش ارزش قرار می‌گیرند. مدیریت باید در نظر بگیرد که آیا تأثیر کووید-۱۹ و اقدامات انجام شده برای کنترل آن، نشان‌دهنده کاهش ارزش واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص است یا خیر.

منافع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص، که در دامنه استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) ابزارهای مالی قرار می‌گیرند، مشمول رهنمود کاهش ارزش آن استاندارد می‌باشند.

موجودی‌ها

ممکن است ارزش‌گذاری موجودی‌ها به خالص ارزش بازیافتنی لازم باشد. این کاهش ارزش می‌تواند به دلیل کاهش انتقال موجودی، پایین آمدن قیمت کالاها، یا منسوخ شدن موجودی ناشی از فروش کمتر از انتظار، باشد.

استاندارد بین المللی حسابداری ۲ (IAS2) موجودی‌ها، الزامی کرده است که سربار ثابت تولید براساس ظرفیت تولید عادی (نرمال) در بهای تمام شده موجودی منظور شود. کاهش تولید ممکن است بر میزان هزینه سرباری که به بهای تمام شده موجودی می‌رود، تأثیر بگذارد.

واحدهای تجاری باید معنی هرگونه کاهش ارزش قابل توجه را ارزیابی کنند و در صورت الزام استاندارد بین المللی حسابداری ۲ (IAS2) افشا نمایند.

املاک، ماشین آلات، تجهیزات

این ویروس ممکن است به این معنا باشد که املاک، ماشین آلات، تجهیزات کم استفاده می‌شوند یا برای مدت زمانی مورد استفاده قرار نمی‌گیرند و یا اینکه پروژه‌های سرمایه به حالت تعلیق در می‌آیند. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ (IAS16) /املاک، ماشین آلات، تجهیزات، الزامی کرده است چنانچه دارایی برای مدتی بلااستفاده باشد، استهلاک آن همچنان در صورت سود و زیان منعکس شود. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ (IAS23) مخارج تامین مالی، الزام می‌کند هنگامی که آماده سازی دارایی متوقف می‌شود، احتساب بهره در بهای تمام‌شده آن هم متوقف می‌شود.

ابزارهای مالی و اجاره‌ها

کاهش ارزش تحت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) ابزارهای مالی

در شرایطی که واحد تجاری ابزار مالی داشته باشد که در مدل زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) تحت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) قرار بگیرد، مدیریت باید تأثیر کووید-۱۹ را بر زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) در نظر بگیرد. ابزارهایی که باید در نظر گرفته شود شامل وام‌ها، دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها، ابزار بدهی که به ارزش منصفانه از طریق سود و زیان اندازه‌گیری نمی‌شوند، دارایی‌های قراردادی، دریافتی‌های اجاره، ضمانت‌های مالی و تعهدات وام‌ها می‌باشد.

مدیریت باید تأثیر کووید-۱۹ را در هر دو مورد زیر در نظر بگیرد:

- آیا زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) در ۱۲ ماه یا طول عمر زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) اندازه‌گیری می‌شود. اگر ریسک اعتباری (ریسک نکول) به طور قابل توجهی افزایش یافته است، از زمان شناخت اولیه، زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) در طول عمر زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) بجای زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) ۱۲ ماهه اندازه‌گیری می‌شود (به جز دارایی‌ها تحت رویکرد ساده، مانند مطالبات کوتاه مدت و دارایی‌های قراردادی، که همیشه با استفاده از طول عمر زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) اندازه‌گیری می‌شود). و
- برآورد خود زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) که شامل همه موارد زیر خواهد شد:
 - ریسک اعتباری (ریسک نکول). به عنوان مثال، چنانچه کسب و کار طرف بدهکار، تحت تأثیر کووید-۱۹ قرار بگیرد.
 - مبلغ در معرض ریسک عدم پرداخت بدهکار (قرارگیری در معرض نکول). به عنوان مثال، بدهکارانی که تحت تأثیر کووید-۱۹ قرار دارند، ممکن است تسهیلات وام بدون استفاده موجود

را تسویه کنند، یا پرداخت های اختیاری را متوقف کنند، یا پرداخت ها را طولانی تر از حد معمول انجام دهند در نتیجه مبلغ بیشتری در معرض ریسک باشد. و

○ زیان برآورد شده در نتیجه نکول (زیان با فرض نکول). به عنوان مثال، چنانچه کووید-۱۹ منجر به کاهش ارزش منصفانه یک دارایی غیرمالی شود که به عنوان وثیقه به رهن گذاشته شده باشد، این مورد ممکن است افزایش یابد.

حتی زمانی که انتظار می رود وام گیرنده تمام مبلغ بدهی را ولو دیرتر از شرایط قرارداد بازپرداخت کند، در صورت جبران نشدن زیان کاهش ارزش پول ناشی از زمان وام دهنده، زیان اعتباری به وجود می آید.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) الزام می دارد هنگام ارزیابی افزایش قابل توجه ریسک اعتباری و همچنین هنگام اندازه گیری زیان اعتباری مورد انتظار، اطلاعات آینده نگر (از جمله اطلاعات اقتصاد کلان) در نظر گرفته شود. اطلاعات آینده نگر ممکن است شامل سناریوهای کاهش دیگر مربوط به گسترش کووید-۱۹ باشد. این موضوع ممکن است از طریق اضافه کردن یک یا چند سناریوی بیشتر به سناریوهای موجود واحد تجاری، اصلاح یک یا چند سناریوی موجود (به عنوان مثال، جهت انعکاس تنزل (ها) شدید بیشتر و/یا جهت افزایش وزن آنها) یا استفاده از "پوشش" اگر تأثیر در مدل اصلی زیان اعتباری مورد انتظار واحد تجاری وارد نشده نباشد، حاصل شود.

برخی دولت ها ممکن است از بانک های محلی بخواهند تا از وام گیرندگانی که تحت تاثیر کووید-۱۹ قرار گرفته اند، حمایت کنند. این موضوع می تواند به شکل معافیت پرداخت وام های موجود یا کاهش کارمزدها و نرخ بهره وام های جدید باشد. واحدهای تجاری که چنین حمایتی را انجام می دهند باید تاثیر آن را روی صورت های مالی خود مورد توجه قرار دهند. از جمله:

- معافیت پرداخت نشان می دهد وام های تحت تاثیر، متحمل افزایش قابل توجه ریسک اعتباری یا ریسک نکول است؛ بنابراین به مرحله ۲ یا ۳ از مدل زیان اعتباری مورد انتظار (ELC) منتقل شده است.
- کاهش کارمزدها یا نرخ بهره وام های جدید نشان می دهد که این وام ها با نرخ بازار صورت نگرفته است.

مدیریت باید نیاز به افشای اثر ویروس بر کاهش ارزش دارایی های مالی را مورد توجه قرار دهد. به عنوان مثال، الزامات افشای استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS7) صورت های مالی: افشاهایی که ممکن است تحت تاثیر قرار بگیرد شامل چگونگی تاثیر تلفیق اطلاعات آینده نگر با برآورد زیان اعتباری

مورد انتظار (ELC)، جزئیات قابل توجه تغییرات در مفروضات بکار گرفته شده در دوره گزارشگری و تغییرات در زیان اعتباری مورد انتظار (ELC)، که ناشی از انتقال دارایی‌ها از مرحله ۱ به مرحله ۲ می‌باشد.

سایر مباحث مرتبط با اندازه‌گیری ابزارهای مالی

ارزش منصفانه

ارزش منصفانه دارایی یا بدهی در تاریخ گزارش باید مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) قابل اجرا تعیین شود. زمانی که ارزش منصفانه براساس قیمت بازار قابل مشاهده است، قیمت ذکر شده در تاریخ گزارشگری باید مورد استفاده قرار گیرد. ارزش منصفانه یک دارایی، معامله خروجی فرضی در تاریخ گزارشگری را منعکس می‌کند. بنابراین تغییرات در قیمت بازار بعد از تاریخ گزارشگری در ارزیابی دارایی منعکس نمی‌شود.

نوسانات قیمت در بازارهای مختلف در نتیجه گسترش کووید-۱۹ افزایش یافته است. این امر همچنین بر اندازه‌گیری به ارزش منصفانه به طور مستقیم تاثیر می‌گذارد - اگر ارزش منصفانه بر مبنای قیمت بازار تعیین شود (برای مثال، اوراق سهام یا اوراق بدهی معامله شده در بازار فعال)، یا به طور غیرمستقیم - برای مثال، اگر تکنیک ارزش‌گذاری مبتنی بر ورودی‌هایی باشد که از بازارهای ناپایدار بدست می‌آیند.

مباحث اندازه‌گیری سایر ابزارهای مالی

ریسک اعتباری طرف مقابل و گسترش اعتبار که برای تعیین ارزش منصفانه مورد استفاده قرار می‌گیرد نیز ممکن است افزایش یابد. با این حال، تاثیر اقدامات انجام شده توسط دولت‌ها با انگیزه‌های اقتصادی می‌تواند نرخ بهره بدون ریسک را کاهش دهد.

تغییری در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر الزامات افشا مطابق با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS13)، اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاثیر می‌گذارد، که واحدهای تجاری را ملزم می‌کند تا تکنیک‌های ارزشیابی و ورودی‌های مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و نیز حساسیت ارزشیابی به تغییرات در مفروضات افشا نمایند. همچنین ممکن است بر تحلیل حساسیت مورد نیاز برای تکرار اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه طبقه بندی شده در سطح ۳ از سلسله‌مراتب ارزش منصفانه، تاثیر بگذارد. تعداد ابزارهای دسته‌بندی شده در سطح ۳ ممکن است افزایش یابد.

مدیریت علاوه بر در نظر گرفتن تاثیر این ویروس بر روی زیان‌های اعتباری مورد انتظار و اندازه‌گیری ابزارهای مالی بر حسب ارزش منصفانه، همچنین باید موارد زیر را در نظر داشته باشد:

- تاثیر تغییرات در شرایط هرگونه قرارداد استقراض یا وام، احتمالا به دلیل اقدامات دولت محلی یا مذاکره مجدد شرایط بین وام گیرنده و وام دهنده. هر دو طرف باید برای تعیین تاثیر تغییر در شرایط از جمله برای تعیین اینکه تغییر در شرایط منجر به قطع شناخت می شود یا خیر و برای شناسایی سود و زیان تعدیل شده؛ از رهنمود استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) استفاده کنند؛ و
- آیا واحد تجاری به دستیابی به معیارهای مرتبط با حسابداری مصون سازی ادامه می دهد یا خیر. به عنوان مثال، اگر یک معامله پیش بینی مصون سازی شده، به احتمال زیاد دیگر رخ ندهد، حسابداری مصون سازی متوقف می شود.

همچنین ممکن است افشای بیشتر مورد نیاز باشد. به عنوان مثال، استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS7) افشای نکول ها و نقض وام قابل پرداخت، سود و زیان ناشی از قطع شناخت یا تعدیل و هرگونه تجدید طبقه بندی در اندوخته مصون سازی جریان ناشی از مصون سازی جریان های نقدی آتی که دیگر انتظار نمی رود رخ دهد، را الزامی می کند.

اجاره ها

اجاره دهنده و اجاره کننده ممکن است به دلیل کووید-۱۹ درباره شرایط اجاره مجددا مذاکره کنند یا اجاره دهنده ممکن است در رابطه با پرداخت های اجاره امتیازی را به اجاره کننده بدهد. در برخی موارد، اجاره دهنده ممکن است برای ارائه چنین امتیازاتی از سوی دولت محلی به عنوان مشوق، پاداش دریافت کند. هر دو اجاره دهندگان و اجاره کنندگان باید الزامات استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ (IFRS16) / اجاره ها، و اینکه آیا این امتیاز باید برای تعدیل اجاره و تعمیم آن در طول مدت باقیمانده اجاره لحاظ شود، را در نظر بگیرند. اجاره دهندگان و اجاره کنندگان همچنین باید توجه کنند که آیا مشوق هایی که از سوی دولت محلی دریافت می شود، کمک های دولت محسوب می شود یا خیر.

واحدهای فرعی، واحدهای تجاری وابسته و مشارکت های خاص و سرمایه گذاری در املاک اندازه گیری شده به ارزش منصفانه

ارزش منصفانه سرمایه گذاری ها در واحدهای فرعی، واحدهای تجاری وابسته و مشارکت های خاص ممکن است تحت تاثیر نوسانات بازار سهام قرار بگیرد. نقطه شروع برای ارزش گذاری شرکت های پذیرفته شده، قیمت های بازار در تاریخ گزارشگری است.

ارزشیابی سرمایه گذاری در املاک نیز می تواند تحت تاثیر قرار گیرد.

واحدهای تجاری ملزم هستند تغییرات در شرایط اقتصادی یا کسب و کار که بر ارزش منصفانه سرمایه گذاری واحدهای تجاری یا سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت های خاص برحسب ارزش منصفانه تحت استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) تاثیر می گذارد، افشا نمایند.

شناسایی درآمد

درآمد و فروش های یک واحد تجاری ممکن است به دلیل کاهش فعالیت های اقتصادی در پی اقدامات کنترلی انجام شده در برابر ویروس، کاهش یابد. این کار زمانی انجام می شود که اتفاق می افتد.

با این حال، ممکن است بر مفروضات بکارگرفته شده توسط مدیریت در اندازه گیری درآمد حاصل از کالاها یا خدمات که قبلاً ارائه شده و به ویژه در اندازه گیری ملاحظات متغیر تاثیر داشته باشد. به عنوان مثال، کاهش تقاضا می تواند منجر به افزایش بازده های مورد انتظار، تخفیف قیمت بیشتر، کاهش تخفیف های خرید عمده، جرایم تحویل دیر هنگام یا کاهش در قیمت هایی که می تواند توسط مشتری به دست آید، منجر شود. همه این موارد می تواند بر اندازه گیری ملاحظات متغیر اثرگذار باشد. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS15) درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان، الزام می کند که ملاحظات متغیر تنها زمانی شناسایی می شود که به احتمال زیاد مبالغ شناسایی شده هنگام برطرف شدن عدم قطعیت، برگشت داده نشود.

مدیریت باید در هر دو برآورد خود از ملاحظات متغیر و اینکه آیا آستانه شناخت رعایت شده، مجدداً بررسی کند.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS15) تنها در مورد قراردادهایی اعمال می شود که مدیریت انتظار دارد مشتریان آن قرارداد به تعهدات خود پایبند باشند. مدیریت ممکن است تصمیم بگیرد که به تامین مشتری حتی زمانی که می داند آن مشتری قادر به پرداخت برخی یا تمام کالاهای عرضه شده نیست، ادامه دهد. در این شرایط، درآمد تنها زمانی شناخته می شود که ممکن است مشتری قیمت معامله را خالص از هرگونه تخفیف قیمت، پرداخت خواهد کرد.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS15) الزام می کند واحد تجاری اطلاعاتی را که به استفاده کنندگان اجازه می دهد تا ماهیت، مقدار، زمان و عدم قطعیت جریان های نقدی ناشی از درآمد را درک کنند، افشا نماید. این امر ممکن است برای اطلاعاتی مانند چگونگی اعمال سیاست های واحد تجاری با در نظر گرفتن عدم قطعیت ناشی از ویروس، قضاوت مهم بکار رفته، برای مثال، چنانچه مشتری قادر به پرداخت باشد، و برآوردهای مهم انجام شده، برای مثال در ارتباط با ملاحظات متغیر، الزامی باشد.

کمک دولت

دولت‌های سراسر جهان نسبت به تأثیر کووید-۱۹ با اقدامات متنوعی از جمله تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی و در برخی موارد پشتیبانی ویژه از کسب و کارهایی که قادر به حمایت از مشتریان خود هستند، واکنش نشان داده‌اند. مدیریت باید در نظر بگیرد که آیا این نوع کمک دریافتی از دولت با تعریف کمک‌های بلاعوض دولت در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ (IAS20) کمک‌های بلاعوض دولت، مطابقت دارد یا خیر. رهنمود استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ (IAS20) باید در مورد کمک‌های بلاعوض دولت اعمال شود.

تعهدات غیر مالی

ذخایر

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ (IAS37) ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، الزام می‌کند ذخیره تنها وقتی شناسایی می‌شود که واحد تجاری یک تعهد فعلی دارد؛ این احتمال وجود دارد که برای تسویه تعهد به جریان خروجی منابع نیاز باشد و یک برآورد قابل اعتماد می‌تواند انجام شود. اقدامات مدیریتی در رابطه با این ویروس تنها وقتی به حساب ذخیره منظور می‌شود که در اثر وجود تعهد فعلی، جریان خروجی منافع اقتصادی محتمل است و می‌تواند به طور قابل اتکایی برآورد شود. به عنوان مثال، ذخیره تجدید ساختار باید تنها زمانی شناسایی شود که یک برنامه رسمی تفصیلی برای تجدید ساختار وجود داشته باشد و مدیریت انتظار مناسبی را در افراد مرتبط ایجاد کرده‌است که این برنامه اجرا خواهد شد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ (IAS37) ذخیره برای مخارج عملیاتی آتی و یا مخارج بازیابی آتی کسب‌وکار را مجاز نمی‌داند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ (IAS37) واحد تجاری را به افشای ماهیت تعهد و زمان مورد انتظار جریان خروجی منافع اقتصادی را الزام می‌کند.

قراردادهای زیانبار

قراردادهای زیانبار قراردادهایی هستند که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی است که انتظار می‌رود از آن دریافت شود. مخارج غیرقابل اجتناب ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد است (یعنی اقل مخارج ناشی از اجرای قرارداد).

وهرگونه مخارج نقض یا جرائم ناشی از ترک قرارداد). چنین قراردادهایی ممکن است شامل قراردادهای عرضه باشند که واحد تجاری به دلیل ویروس قادر به انجام آن نیست. مدیریت باید چنانچه هرکدام از قراردادهایش زیانبار باشد را باید در نظر بگیرد.

دارایی های احتمالی

یکی از گام‌های برداشته‌شده برای کنترل شیوع ویروس این است که برخی کسب و کارها به طور موقت تعطیل شود. یک واحد تجاری ممکن است دارای بیمه استمرار کسب و کار بوده و بتواند برخی یا تمام مخارج تعطیلی را پس بگیرد. مدیریت باید چنانچه خسارت‌های ناشی از کووید-۱۹ توسط سیاست‌های بیمه ای خود پوشش داده می‌شود یا خیر، را در نظر بگیرد. مزایای چنین بیمه‌ای زمانی که بازیافت تقریباً مشخص باشد، شناسایی می‌شود و معمولاً زمانی است که بیمه‌گر وجود یک ادعای معتبر را پذیرفته‌است و مدیریت متقاعد شده است که بیمه‌گر می‌تواند تعهدات خود را ایفا دهد. مزایای بیمه اغلب بعد از مخارج مربوط به جبران خسارت شناسایی می‌شود.

مزایای کارکنان و پرداخت های مبتنی بر سهام

مدیریت باید بازنگری هرکدام از مفروضات بکار رفته در اندازه‌گیری مزایای کارکنان و پرداخت‌های مبتنی بر سهام را در نظر بگیرد. به عنوان مثال، بازده اوراق قرضه با کیفیت بالا یا نرخ بهره بدون ریسک در یک واحد پول خاص ممکن است در نتیجه تحولات اخیر تغییر کرده باشد یا احتمال اینکه یک کارمند از شرایط دریافت پاداش یا پرداخت‌های مبتنی بر سهام برخوردار باشد، تغییر کند.

مدیریت باید اثر هرگونه تغییر ایجاد شده در شرایط، مانند طرح پرداخت مبتنی بر سهام را برای رسیدگی به تغییرات محیط اقتصادی و احتمال تحقق شرایط عملکرد را در نظر بگیرد. تا حدی که چنین تغییراتی برای کارکنان مفید است، به عنوان تعدیل و هزینه اضافی شناسایی می‌شود. مدیریت باید آگاه باشد که ابطال جایزه پرداخت مبتنی بر سهام، حتی اگر شرایط اعطای جایزه بعید به نظر برسد، به شناخت بلادرنگ هزینه‌های باقیمانده منجر می‌شود.

همچنین مدیریت باید تعهد قانونی یا ضمنی خود را در قبال کارمندانش در ارتباط با این ویروس، در نظر بگیرد، برای مثال، پرداختی دوره بیماری یا پرداخت به کارمندانی خود قرنطینه که برای آن‌ها باید بدهی شناخته شود.

مدیریت ممکن است در نظر داشته باشد که نیروی کار خود را در نتیجه این ویروس کاهش دهد. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ (IAS19) *مزایای کارکنان*، الزام می‌کند که بدهی برای خاتمه خدمت کارکنان

فقط زمانی شناسایی می شود که واحد تجاری دیگر نمی تواند پیشنهاد آن مزایا را لغو کند یا مخارج تجدید ساختار مرتبط مطابق با استاندارد بین المللی حسابداری ۳۷ (IAS37) شناخته شود.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۲ (IFRS2) پرداخت مبتنی بر سهام، الزام می کند که واحدهای تجاری تعدیلات پرداخت های مبتنی بر سهام همراه با ارزش منصفانه افزایشی اعطا شده و همچنین اطلاعاتی در مورد چگونگی تعیین ارزش منصفانه افزایشی را توضیح دهند.

استاندارد بین المللی حسابداری ۱۹ (IAS19) افشای گسترده ای از مفروضات مورد استفاده برای برآورد تعهدات مزایای کارکنان، همراه با حساسیت ها و تغییرات در آن مفروضات را الزامی می کند.

مالیات بر درآمد

این ویروس می تواند بر اثر عوامل مستقیم و غیرمستقیم (تاثیر بر مشتریان، تامین کنندگان، ارائه کنندگان خدمات) سودهای آتی را تحت تاثیر قرار دهد. کاهش ارزش دارایی نیز می تواند مبلغ بدهی مالیات انتقالی را کاهش داده و/یا تفاوت های موقتی کاهنده بیشتری ایجاد کند. واحدهای تجاری با دارایی های مالیات انتقالی باید سود پیش بینی شده و قابلیت بازیافت دارایی های مالیات انتقالی را مطابق با استاندارد بین المللی حسابداری ۱۲ (IAS12) مالیات بر درآمد، با منظورکردن عدم قطعیت بیشتر حاصل از ویروس و اقدامات انجام شده برای کنترل آن، مورد بررسی مجدد قرار دهند.

همچنین مدیریت می تواند چنانچه این ویروس بر برنامه های خود مبنی بر توزیع سود واحدهای فرعی تاثیر می گذارد و در نتیجه نیازمند بازنگری در شناسایی هرگونه بدهی مالیات انتقالی در ارتباط با سودهای توزیع نشده است، را در نظر بگیرد.

مدیریت باید هرگونه قضاوت های مهم و برآوردهای انجام شده در ارزیابی قابلیت بازیافت دارایی های مالیات انتقالی را مطابق با استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1)، افشا کند.

نقض پیمان

تاثیر مالی این ویروس ممکن است باعث شود برخی واحدهای تجاری قراردادهای وام را نقض کنند و یا باعث تغییر نامطلوب بااهمیت شروط قرارداد شود. این موضوع می تواند منجر به تغییر شرایط بازپرداخت وام ها شود و بازپرداخت برخی از وام ها درخواست شود. مدیریت باید توجه کند که آیا طبقه بندی وام ها و دیگر تعهدات مالی به جاری و غیر جاری تحت تاثیر قرار می گیرد و در بدترین شرایط آیا واحد تجاری به فعالیت خود ادامه می دهد. مدیریت باید به ویژه تاثیر هرگونه شروط نکول قرارداد را مدنظر قرار دهد.

همچنین مدیریت باید تاثیر هر نوع تغییر در مهلت وام ها ناشی از شرایط توصیف شده در بالا و نحوه رفتار با فسخ های به وجود آمده پس از تاریخ گزارشگری به عنوان رویدادهای غیر تعدیلی را لحاظ کند.

رویدادهای پس از دوره گزارشگری

وضعیت جهانی به سرعت در حال تحول است. بنابراین، مدیریت باید الزامات استاندارد بین المللی حسابداری ۱۰ (IAS10) رویدادهای پس از دوره گزارشگری، را در نظر بگیرد، به ویژه چنانچه پیشرفت های اخیر اطلاعات بیشتری در مورد شرایط موجود در تاریخ گزارشگری فراهم کند. رویدادهایی که اطلاعات بیشتری در مورد شیوع ویروس و هزینه های مربوط به آن فراهم می کند، ممکن است رویدادهای تعدیلی باشد. رویدادهایی از قبیل اعلام یا تصویب اقدامات جدید برای مهار کردن ویروس یا تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیریت احتمالاً غیر تعدیلی است. افشای واضح رویدادهای غیرتعدیلی چنانچه دارای اثر بااهمیتی بر صورت های مالی باشد، الزامی است.

تداوم فعالیت

مدیریت باید پیامدهای احتمالی COVID-19 و اقدامات صورت گرفته برای کنترل آن را هنگام ارزیابی توانایی واحد تجاری در تداوم فعالیت، در نظر بگیرد. اگر مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف تجارت را به دلیل عدم وجود جایگزینی واقع بینانه، داشته باشد، واحد تجاری دیگر تداوم فعالیت نخواهد داشت. مدیریت باید تاثیر اقدامات انجام شده توسط دولت و بانک های محلی را در ارزیابی خود از تداوم فعالیت را لحاظ نماید. همچنین باید به خاطر داشته باشد رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری که نشان دهنده عدم تداوم فعالیت واحد تجاری است، همواره جز رویدادهای تعدیلی است.

عدم قطعیت های بااهمیتی که ممکن است تردید اساسی در تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، باید مطابق با الزامات استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) افشا شود.

افشای شامل ریسک مالی

افشای عمومی

مدیریت باید الزامات خاص استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) برای افشای اهم رویه های حسابداری، قضاوت های مهم صورت گرفته در اعمال آن رویه های حسابداری و برآوردهایی که به احتمال زیاد منجر به تعدیل سود دوره های آتی می شود، را در نظر بگیرد. تمام این افشاها ممکن است به دلیل

تاثیر ویروس متفاوت باشد. میزان افشاها با توجه به عدم قطعیت برآوردی می تواند افزایش پیدا کند. برای مثال، مبلغ دفتری ارقام بیشتری ممکن است منوط به تغییر بااهمیتی در سال آتی باشد.

ممکن است این ویروس به تنهایی اثرات مالی قابل توجهی داشته باشد، مانند هزینه‌های بااهمیت به صورت جداگانه از قبیل کاهش ارزش یا تعدیل اصلاح. استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) علاوه بر الزامات افشای خاص استانداردها، استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) الزام می دارد که واحد تجاری به طور جداگانه ارقام بااهمیت مربوط به درآمد یا هزینه را در تهیه صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های صورت های مالی افشا کند. واحد تجاری همچنین ممکن است ارقام اصلی یا جمع‌های فرعی بیشتری را در تهیه صورت های مالی که برای درک عملکرد ضروری است، افشا کند. مدیریت باید الزامات خاص استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) را در صورت افشای جمع های فرعی بیشتر، در نظر بگیرد. همچنین در استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS1) الزاماتی برای افشای اطلاعات مرتبط با درک صورت های مالی وجود دارد که به نحو دیگری افشا نشده است.

ریسک های مالی

واحدهای تجاری باید هرگونه تغییر در ریسک‌های مالی خود را از قبیل ریسک اعتباری، ریسک نقدینگی، ریسک ارزی و سایر ریسک قیمت، یا در اهداف، رویه‌ها و فرآیندهای مدیریت این ریسک‌ها، افشا کنند. به طور خاص افشاهای بیشتر در مورد ریسک نقدینگی ممکن است مورد نیاز باشد که ویروس بر سطح عادی جریان های نقدی ناشی از عملیات واحد تجاری یا توانایی آن برای دستیابی به نقدینگی از طریق روش‌های دیگر مانند واگذاری مطالبات یا تامین مالی فروشنده، تاثیر می‌گذارد.

افشاهای خارج از صورت های مالی

سهامداران یک واحد تجاری به تاثیر این ویروس و اقدامات صورت گرفته برای مهار شیوع آن، علاقه‌مند خواهند بود. برخی از نیازهای این سهامداران می‌تواند به طور مناسب‌تر از طریق افشای خارج از صورت‌های مالی برآورده شود. مدیریت ممکن است به روز رسانی تحلیل خود از ریسک‌های اصلی و عدم قطعیت‌ها را لحاظ کند. همچنین مدیریت باید هرگونه الزامات مربوط به افشای محلی خاص را در نظر بگیرد، به عنوان مثال، نهاد بازاریها و اوراق بهادار اروپا (ESMA) اخیرا اظهار داشته است: "صادرکنندگان باید نسبت به اثرات واقعی و احتمالی کووید-۱۹، تا حد امکان براساس هر دو ارزیابی کیفی و کمی از فعالیت‌های کسب و کار، وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی در گزارش مالی خود منتهی به پایان سال ۲۰۱۹ شفافیت داشته باشند، در صورتی که این موارد هنوز نهایی نشده و یا در گزارشگری مالی میان دوره‌ای آنها افشا نشده است.

صورت های مالی میان دوره ای

بسیاری از واحدهای تجاری ممکن است ابتدا اثر ویروس را در صورت های مالی میان دوره ای گزارش کنند. به رهنمود شناخت و اندازه گیری که در بالا توضیح داده شد، به طور مشابه برای صورت های مالی میان دوره ای اعمال می شود. معمولاً هیچ استثنایی در شناسایی یا اندازه گیری برای گزارشگری میان دوره ای وجود ندارد، اگرچه ممکن است مدیریت مجبور باشد تاثیر این ویروس را رویدادی مجزا برای اهداف محاسبه نرخ موثر مالیاتی مورد انتظار در نظر بگیرد. استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴ (IAS34) گزارشگری مالی میان دوره ای، بیان می کند که ممکن است استفاده بیشتری از برآوردها در صورت های مالی میان دوره ای وجود داشته باشد، اما این امر مستلزم آن است که اطلاعات قابل اتکا بوده و تمام اطلاعات مربوط افشا شود.

اطلاعات مالی میان دوره ای معمولاً اطلاعات مربوط به صورت های مالی سالانه را به روز می کند. با این وجود، استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴ (IAS34)، الزام می کند واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره ای خود، رویدادها و معاملات مهم برای درک تغییرات وضعیت مالی و عملکرد واحد تجاری، پس از پایان آخرین دوره گزارشگری سالانه، را توضیح دهد. این امر نشان می دهد که افشای بیشتر باید جهت بازتاب تاثیر مالی ویروس و اقدامات صورت گرفته برای مهار آن، انجام شود. این افشا باید مختص واحد تجاری باشد و تمام شرایط واحد تجاری را منعکس کند.

افشاهای الزامی در بند ۱۵ ب استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴ (IAS34)، در صورت مهم بودن، باید شامل موارد زیر باشد:

- تاثیر ویروس و اقدامات صورت گرفته برای کنترل شیوع آن بر روی نتایج، ترازنامه و جریان های نقدی؛
- قضاوت های مهمی که قبلاً الزامی نبوده، به عنوان مثال در ارتباط با زیان های اعتباری مورد انتظار؛
- به روز رسانی افشاهای مربوط به برآوردهای مهم؛ و
- رویدادهای پس از پایان میان دوره.