

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۴
رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۴
رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری

بند	هدف
۱	هدف
۲	دامنه کاربرد
۳	تعاریف
۴-۵	تأیید صورتهای مالی
۶-۱۰	شناخت و اندازه گیری
۷-۸	رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری
۹-۱۰	رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری
۱۱-۱۸	تداوم فعالیت
۱۹	تجدید ساختار
۲۰-۲۵	افشا
۲۰-۲۱	افشای تاریخ تأیید صورتهای مالی
۲۲-۲۳	به روز کردن افشا درباره شرایط موجود در تاریخ گزارشگری
۲۴-۲۵	افشای رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری
۲۶	تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۴ رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری

هدف

۱. هدف این استاندارد تعیین الزامات زیر است:
 - الف. مواردی که واحد گزارشگر باید صورتهای مالی خود را بابت رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری تعدیل کند؛ و
 - ب. اطلاعاتی که واحد گزارشگر باید درباره تاریخ تأیید صورتهای مالی و رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری افشا نماید.
- طبق این استاندارد، چنانچه رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری بیانگر نامناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت باشد، واحد گزارشگر نباید صورتهای مالی خود را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری و افشای رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری به کار گرفته شود.

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری: رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد:
 - الف. رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری: رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ گزارشگری فراهم می‌کند؛ و
 - ب. رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری: رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده پس از تاریخ گزارشگری است.
 - تاریخ گزارشگری: آخرین روز دوره گزارشگری است که صورتهای مالی به آن دوره مربوط می‌شود.
 - تاریخ تأیید صورتهای مالی: تاریخی است که صورتهای مالی در آن تاریخ، توسط مقام یا مقاماتی که مسئول نهایی کردن آن صورتهای مالی برای انتشار است، تأیید می‌شود.

تأیید صورتهای مالی

۴. به منظور تعیین اینکه کدام رویدادها تعریف رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری را احراز می‌کند، باید تاریخ گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی تعریف شود. تاریخ گزارشگری آخرین روز دوره گزارشگری است که صورتهای مالی به آن دوره مربوط می‌شود. تاریخ تأیید تاریخی است که صورتهای مالی در آن تاریخ، توسط مقام یا مقاماتی که مسئول نهایی کردن آن صورتهای مالی برای انتشار است، تأیید می‌شود. اظهار نظر حسابرس نسبت به این صورتهای مالی نهایی شده، ارایه می‌شود. رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری تمام رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی برای انتشار رخ می‌دهد.
۵. فرایند تهیه و تأیید صورتهای مالی ممکن است برای واحدهای گزارشگر مختلف، متفاوت باشد. این مطلب به ماهیت واحد گزارشگر، ساختار راهبری واحد گزارشگر، الزامات قانونی مرتبط با واحد گزارشگر و رویه‌های مربوط به تهیه و نهایی کردن صورتهای مالی بستگی دارد. مسئولیت تأیید صورتهای مالی با بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط است. مسئولیت تهیه صورتهای مالی تلفیقی دولت به عنوان یک مجموعه بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی و تأیید آن با رئیس قوه مجریه می‌باشد.

شناخت و اندازه‌گیری

۶. در دوره بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی، مقامات دولتی ممکن است مصوباتی را در ارتباط با موارد خاصی اعلام کنند. تلقی این گونه مصوبات اعلام شده دولت به عنوان رویدادهای تعدیلی به موضوعات زیر بستگی دارد:
- الف. آیا این موارد، اطلاعات بیشتری را درباره شرایط موجود در تاریخ گزارشگری فراهم می‌کند یا خیر؛ و
- ب. آیا در خصوص تحقق این موارد شواهد کافی وجود دارد یا خیر.
- در بیشتر موارد اعلام مقاصد دولت منجر به شناسایی رویدادهای تعدیلی نمی‌شود، بلکه اغلب به عنوان رویدادهای غیرتعدیلی، افشا می‌شود.

رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری

۷. واحد گزارشگر باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند.

۸. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری است که واحد گزارشگر را ملزم می‌کند تا مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی را تعدیل یا اقلامی را شناسایی کند که قبلاً شناسایی نشده است:

الف. حل و فصل یک دعوی حقوقی پس از تاریخ گزارشگری که وجود تعهد فعلی واحد گزارشگر در تاریخ گزارشگری را تأیید می‌کند. واحد گزارشگر هر نوع ذخیره شناسایی شده قبلی مربوط را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی تعدیل کرده و یا ذخیره جدیدی را شناسایی می‌کند. واحد گزارشگر نباید تنها به افشای بدهی احتمالی ناشی از حل و فصل دعوی حقوقی فوق اکتفا کند، زیرا حل و فصل دعوی یاد شده شواهد اضافی مبنی بر لزوم تعدیل ذخیره را در تاریخ گزارشگری تأیید می‌کند؛

ب. اطلاعات دریافتی پس از تاریخ گزارشگری بیانگر آن باشد که ارزش یک دارایی در تاریخ گزارشگری کاهش یافته یا مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی برای آن دارایی نیازمند تعدیل است، برای مثال:

۱. ورشکستگی یک بدهکار که پس از تاریخ گزارشگری رخ می‌دهد، معمولاً موید وجود زیان در مورد یک حساب دریافتی در تاریخ گزارشگری است و واحد گزارشگر لازم است مبلغ دفتری حسابهای دریافتی را تعدیل کند؛ و

۲. فروش موجودیها پس از تاریخ گزارشگری ممکن است شواهدی درباره خالص ارزش فروش آنها در تاریخ گزارشگری فراهم کند؛

پ. مشخص شدن بهای تمام شده داراییهای خریداری شده یا عواید حاصل از فروش داراییها پس از تاریخ گزارشگری، چنانچه معاملات قبل از تاریخ گزارشگری انجام شده باشد؛

ت. مبلغ درآمد وصولی طی دوره گزارشگری، که باید با واحد دیگری تسهیم شود، پس از دوره گزارشگری مشخص شود؛

ث. تعیین مبلغ پرداختهای مربوط به پاداش عملکرد به کارکنان پس از تاریخ گزارشگری، در صورتی که واحد گزارشگر در تاریخ گزارشگری تعهد فعلی قانونی یا عرفی برای چنین پرداختهایی، در نتیجه رویدادهای قبل از تاریخ مذکور داشته باشد؛ و

ج. کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورتهای مالی است.

رویدادهای غیر تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری

۹. واحد گزارشگر نباید به منظور انعکاس رویدادهای غیر تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند.

۱۰. موارد زیر نمونه هایی از رویدادهای غیر تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری است:

الف. کاهش ارزش منصفانه دارایی بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی، در صورتی که واحد گزارشگر روش تجدید ارزیابی را در مورد داراییهای ثابت مشهود پذیرفته باشد. کاهش ارزش منصفانه معمولاً به وضعیت دارایی در تاریخ گزارشگری مربوط نمی شود، بلکه منعکس کننده شرایطی است که پس از آن تاریخ ایجاد شده است. بنابراین واحد گزارشگر با وجود استفاده از روش تجدید ارزیابی، مبالغ شناسایی شده بابت آن دارایی را در صورتهای مالی خود تعدیل نمی کند. همچنین، واحد گزارشگر مبالغ افشا شده در مورد آن دارایی را در تاریخ گزارشگری به روز نمی کند، اگرچه ممکن است بر اساس الزامات مندرج در بند ۲۳ اطلاعات بیشتری را افشا کند؛ و

ب. چنانچه واحد گزارشگری که متصدی برنامه های ارائه خدمات عمومی خاص است، پس از تاریخ گزارشگری اما پیش از تاریخ تأیید صورتهای مالی، تصمیم به توزیع مستقیم یا غیر مستقیم مزایای اضافی برای مشمولین این برنامه ها بگیرد. این واحد گزارشگر هزینه های شناسایی شده در صورتهای مالی دوره جاری خود را تعدیل نمی کند، بلکه بر اساس بند ۲۳ این مزایای اضافی ممکن است به عنوان رویدادهای غیر تعدیلی، افشا شود.

تداوم فعالیت

۱۱. تعیین مناسب بودن کاربرد فرض تداوم فعالیت مستلزم ارزیابی توسط هر واحد گزارشگر است. هر چند که این ارزیابی برای کل دولت مربوط تلقی نمی شود. به عنوان مثال، یک واحد دولتی

ممکن است به علت اینکه دولت تصمیم به انتقال فعالیت‌های آن به واحد دولتی دیگری می‌گیرد، دیگر تداوم فعالیت نداشته باشد. با این حال این تجدید ساختار اثری بر ارزیابی تداوم فعالیت خود دولت ندارد.

۱۲. چنانچه پس از تاریخ گزارشگری، انحلال واحد گزارشگر یا توقف فعالیت‌های آن توسط ارکان صلاحیت‌دار اعلام شود، یا اینکه واحد گزارشگر عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورتهای مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود.

۱۳. در ارزیابی مناسب بودن کاربرد فرض تداوم فعالیت برای واحد گزارشگر، اشخاص مسئول تهیه صورتهای مالی و یا ارکان اداره کننده باید عوامل زیادی را در نظر بگیرند. این عوامل شامل قوانین و مقررات جدید، عملکرد جاری و مورد انتظار آن واحد، هرگونه تجدید ساختار اعلام شده و بالقوه واحدهای سازمانی، احتمال استمرار تأمین مالی توسط دولت و در صورت لزوم، منابع تأمین مالی جایگزین است.

۱۴. به طور کلی در مورد واحدهایی که عملیات آنها اساساً از طریق بودجه تأمین مالی می‌شود، موضوع تداوم فعالیت تنها زمانی مورد تردید قرار می‌گیرد که دولت قصد خود را برای توقف تأمین مالی آن واحد اعلام کند.

۱۵. برخی واحدهای گزارشگر، ناگزیر از تأمین مالی تمام یا بخش قابل توجهی از وجوه خود بوده و باید بهای تمام شده کالا و خدمات را از طریق استفاده کنندگان بازیافت کنند. برای چنین واحدهایی روند نامطلوب نتایج عملیات و وضعیت مالی پس از تاریخ گزارشگری، ممکن است بیانگر لزوم ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت باشد.

۱۶. چنانچه کاربرد فرض تداوم فعالیت دیگر مناسب نباشد، واحد گزارشگر باید این موضوع را در صورتهای مالی خود منعکس کند. اثر چنین تغییری به شرایط خاص واحد گزارشگر بستگی دارد. اینکه آیا عملیات آن به واحد دیگری منتقل شده، فروخته شده یا آن واحد منحل شده است یا خیر، نمونه‌هایی از این شرایط خاص است. در این شرایط، تعیین لزوم تغییر در ماهیت، نوع و مبلغ دفتری داراییها و بدهیها مستلزم اعمال قضاوت است.

۱۷. زمانی که کاربرد فرض تداوم فعالیت دیگر مناسب نباشد، باید بررسی گردد که آیا تغییر شرایط منجر به ایجاد بدهیهای اضافی یا اعمال شروطی در قراردادهای بدهی می شود که سبب تغییر در طبقه بندی بدهی خاص به عنوان بدهیهای جاری شود یا خیر.

۱۸. در شرایط زیر، افشا الزامی است:

الف) صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشده باشد. در این صورت این مطلب به همراه مبنای تهیه صورتهای مالی و دلیل این که چرا واحد گزارشگر، به عنوان یک واحد دارای تداوم فعالیت در نظر گرفته نشده است، باید افشا شود.

ب) اشخاص مسئول تهیه صورتهای مالی از رویدادها یا شرایطی آگاه باشند که نسبت به توانایی واحد گزارشگر برای تداوم فعالیت تردید اساسی ایجاد می کند. این رویدادها یا شرایط ممکن است پس از تاریخ گزارشگری ایجاد شود. چنین تردیدهایی باید افشا گردد.

تجدید ساختار

۱۹. چنانچه تجدید ساختار اعلام شده پس از تاریخ گزارشگری، تعریف رویداد غیر تعدیلی را احراز کند، براساس این استاندارد باید افشای مناسبی در ارتباط با آن انجام شود. در غیر اینصورت، رهنمود در خصوص شناخت ذخایر مرتبط با تجدید ساختار، در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ درج شده است. در صورتی که تجدید ساختار مستلزم واگذاری قسمتی از واحد گزارشگر باشد، این موضوع به تنهایی تردیدی درباره توانایی واحد گزارشگر برای ادامه فعالیت به وجود نمی آورد. با این حال، هنگامی که تجدید ساختار اعلام شده پس از تاریخ گزارشگری به این معنا باشد که واحد گزارشگر دیگر تداوم فعالیت ندارد، در این صورت ماهیت، نوع و میزان داراییها و بدهیهای شناسایی شده ممکن است تغییر کند.

افشا

افشای تاریخ تأیید صورتهای مالی

۲۰. واحد گزارشگر باید تاریخ تأیید صورتهای مالی و اشخاص تأیید کننده را افشا کند.

۲۱. از آن جایی که رویدادهای پس از تاریخ تأیید در صورتهای مالی گزارش نمی شود، آگاهی از این تاریخ برای استفاده کنندگان حائز اهمیت است.

به روز کردن افشا درباره شرایط موجود در تاریخ گزارشگری

۲۲. چنانچه واحد گزارشگر پس از تاریخ گزارشگری ولی پیش از تاریخ تأیید صورتهای مالی، درباره شرایط موجود در تاریخ گزارشگری اطلاعاتی کسب کند، باید موارد افشای مربوط به این شرایط را باتوجه به اطلاعات جدید به روز کند.

۲۳. در برخی موارد ضرورت دارد که واحد گزارشگر براساس اطلاعات دریافتی پس از تاریخ گزارشگری اما پیش از تاریخ تأیید صورتهای مالی، موارد افشا در صورتهای مالی خود را به روز کند، حتی اگر اطلاعات مزبور بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی واحد گزارشگر تاثیر نداشته باشد. به عنوان مثال، چنانچه پس از تاریخ گزارشگری شواهدی درخصوص بدهی احتمالی موجود در تاریخ گزارشگری فراهم شود، واحد گزارشگر باید علاوه بر بررسی لزوم شناسایی یا تعدیل ذخیره، موارد افشا درباره بدهی احتمالی را باتوجه به شواهد مذکور، به روز کند.

افشای رویدادهای غیر تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری

۲۴. چنانچه رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری با اهمیت باشد، عدم افشای آنها می‌تواند بر تصمیمات استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تاثیر بگذارد. واحد گزارشگر باید اطلاعات زیر را برای هر گروه با اهمیت از رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری افشا کند:

الف. ماهیت رویداد، و

ب. برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان اینکه انجام چنین برآوردی امکان‌پذیر نیست.

۲۵. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ گزارشگری است که عموماً منجر به افشا می‌شود:

الف) کاهش غیرعادی عمده در ارزش داراییهایی که به ارزش منصفانه نشان داده می‌شود، زمانی که این کاهش به شرایط داراییها در تاریخ گزارشگری مربوط نبوده، بلکه به شرایط ایجاد شده پس از آن تاریخ مرتبط باشد؛

ب) واحد گزارشگر پس از تاریخ گزارشگری در مورد ارایه یا توزیع مستقیم یا غیر مستقیم مزایای اضافی قابل توجه به مشمولین برنامه‌های خدمات عمومی خاص تصمیم‌گیری کند و این مزایای اضافی بر واحد گزارشگر اثر عمده داشته باشد؛

پ) تحصیل یا واگذاری واحد تحت کنترل عمده یا برون سپاری تمام یا بخش قابل توجه فعالیت‌هایی که در حال حاضر توسط واحد گزارشگر انجام می‌شود، پس از تاریخ گزارشگری؛

ت) اعلام طرح توقف عملیات یا برنامه اصلی، واگذاری داراییها یا تسویه بدهیهای مربوط به آن عملیات یا برنامه، یا انعقاد قرارداد برای فروش داراییها و یا تسویه بدهیهای مربوط؛

ث) خرید یا واگذاری عمده داراییها؛

ج) وارد شدن خسارت عمده به یکی از ساختمانهای واحد گزارشگر بر اثر آتش سوزی پس از تاریخ گزارشگری؛

چ) اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده (به استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ مراجعه شود)؛

ح) وضع قانونی جدید در ارتباط با بخشودگی تسهیلات واحدهای گزارشگر یا افراد به عنوان بخشی از یک برنامه؛

خ) تغییرات عمده غیرمتعارف در قیمت داراییها یا نرخ مبادله ارز پس از تاریخ گزارشگری؛

د) ایجاد تعهدات یا بدهیهای احتمالی عمده، برای مثال از طریق صدور ضمانت نامه پس از تاریخ گزارشگری؛ و

ز) دعوای حقوقی عمده که صرفاً ناشی از رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری باشد.

تاریخ اجرا

۲۶. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۷ و پس از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.