

## حسابداری در شرایط تحریم

امیرهادی علی حکیم

حسابرس ارشد مالیاتی. سازمان امور مالیاتی کشور. شمال تهران

### چکیده

یکی از تفکرات جدید در علم حسابداری، توجه به مسئولیت اجتماعی به عنوان یکی از موثرترین عوامل برای درک جامعه‌ی پیرامون است. در این مبحث، ارزش مسئولیت اجتماعی (SRA) و به مثابه آن پذیرش هزینه یا سرمایه‌گذاری یا مشارکت در بحران‌های اجتماعی با اهمیت در موسسه تلقی و امکان ارایه آن در صورت‌های مالی مطرح می‌گردد. حسابداری در شرایط تحریم را می‌توان شناسایی و ارزیابی هزینه‌های تحمیل شده حاصل از تحریم‌های اقتصادی در موسسه و گزارشگری به اشخاص ذینفع دانست. با کمی تأمل در تعریف بالا مشاهده می‌شود که سه بخش اساسی شناسایی، ارزیابی و اندازه‌گیری پیرامون هزینه‌های تحریم وجود دارد:

شناسایی: تشخیص صحیح هزینه‌های مربوط به تحریم و تهیه داده‌های دقیق در مورد آن.

ارزیابی: سنجش میزان دقیق ارزش اقتصادی، ریالی و حسابداری مربوط به آن.

گزارشگری: تنظیم و ارایه گزارش‌های مالی و مدیریتی مناسب در مورد آن.

بر این اساس، ارزش معاملات در شرایط تحریم برابر است با تفاضل ارزش معاملات در شرایط عادی شرکت و ارزش همان معاملات در شرایط تحریم، در نتیجه آنچه باقی می‌ماند هزینه‌های تحمیل شده بابت تحریم است که ملزم به شناسایی، ارزیابی و گزارشگری آن می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** تحریم اقتصادی، هزینه‌های تحریم، حسابداری در شرایط تحریم

## مقدمه

حسابداری در شرایط تحریم عبارت از معیار شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، افشاء و گزارشگری هزینه‌های حاصل از تحمیل تحریم‌ها در یک سازمان صنعتی، بازرگانی و یا خدماتی می‌باشد.

به عبارت ساده‌تر یک موسسه صنعتی و یا بازرگانی می‌بایست از میزان هزینه‌های متحمل شده بابت تحریم آگاه باشد و بتواند شرایط رقابتی ایجاد شده را بررسی و تجزیه و تحلیل کرده و به این نتیجه دست یابد که آیا با وجود این هزینه‌ها فعالیت شرکت همچنان رضایت بخش است یا خیر؟

بدین منظور حسابداری در شرایط تحریم درصدد گزارش بهتر و دقیق وضعیت مالی و عملکرد مالی و اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در مواجهه با محرومیت‌های بوجود آمده است، که لازمه این عمل شفافیت و آگاهی کامل از اهداف بوجود آورنده هر یک از تحریم‌های وضع شده است.

از این رو حسابداری می‌تواند با ارائه عملیات زیر به شناسایی هر چه بهتر اهداف و تصمیم‌گیری‌های مالی کمک شایانی داشته باشد (عسگری، محمدرضا، ۱۳۸۳).

- ثبت هزینه‌های مضاعف تحمیل شده از بابت تحریم در گزارشهای مالی.
  - احتساب هزینه‌های تحریم سازمان در مقابل مسئولیت اجتماعی خود.
  - افزایش توان تصمیم‌گیری مدیریت و سایر ذی‌نفعان و ایجاد امکاناتی برای ارزیابی موسسه در شرایط وجود و عدم وجود تحریم.
  - توان ارزیابی موسسه در شرایط تحریم‌های مختلف از نظر حفظ شدن، تحلیل رفتن و یا توسعه یافتن.
  - شناسایی بهای تمام‌شده دقیق‌تر و سود عملیاتی با ارزش‌تر به جهت قابلیت مقایسه بین‌المللی سرمایه‌گذاری و رقابت خارجی.
  - محاسبه اثراتی که هزینه‌های تحریم در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد می‌کند.
- حسابداری در شرایط تحریم گزارش‌هایی فراهم می‌آورد که مدیران هر چه بهتر و مفیدتر بتوانند محدودیت‌های پیش روی خود را تحت اختیار گیرند و محدودیت‌های ایجاد شده را مدیریت نمایند. یکی از هدف‌های عمده‌ی حسابداری در شرایط تحریم، گسترش روشهای معتبر و اطمینان‌بخش اندازه‌گیری، شناسایی و ثبت بهتر هزینه‌های تحریم می‌باشد.
- حسابداری در شرایط تحریم در واقع کاربرد مفاهیم و روشهای حسابداری در محدوده‌ی مدیریت است. این حسابداری معیارسنجی و گزینش هزینه و ارزش‌گذاری هزینه‌های تحمیلی به عنوان محدودیت اصلی هر موسسه است، این هزینه‌ها، نظیر سایر هزینه‌ها، از بخش‌های جاری و سرمایه‌ای و یا به تعبیر دیگر هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم —تامین مالی تشکیل می‌شود. هزینه‌های در شرایط تحریم از دو بخش هزینه کمی و هزینه کیفی تشکیل می‌شود:
- هزینه های کمی: هزینه‌های اولیه در شرایط تحریم، کلیه وجوهی هستند که برای رهایی از تور تحریم‌ها صرف می‌شود و قابلیت اندازه‌گیری کمی (عددی) را در خود دارد و متکی به اسناد و مدارک و قابل تجزیه و تحلیل می‌باشد.
  - هزینه های خرید و یا فروش از واسطه‌ها و به آنها، تغییرات در شکل و نوع کالاها، ترخیص‌های مکرر در کشورهای ثالث و سایر هزینه‌هایی از این دست برای غیر قابل رهگیری شدن و فرار از تور تحریم‌ها صرف می‌شود.
  - هزینه‌های واسطه‌گری هزینه‌های هستند که باید برای رهایی از تحریم‌ها به جای خریدار و یا فروشنده مبادرت به معامله نماید که از این بابت نرخ کالای خریداری شده یا فروش رفته با نرخ بدون واسطه آن متفاوت باشد.
  - هزینه‌های کیفی: هزینه‌هایی هستند که باید برای رهایی از تحریم متقبل شد، اما قابلیت اندازه‌گیری دقیقی نداشته و باید از روش‌های دیگری برای اندازه‌گیری آنها بهره برد.
- هزینه‌های تامین مالی و خرید نقدی، هزینه‌های فرصت و فرصت از دست رفته، هزینه دیگر تغییر در رتبه‌بندی ریسک است. افزایش یا کاهش ریسک موجب زیاد و کم شدن هزینه‌های معاملات می‌گردد همچنین مخاطرات خرید نقدی و تحویل کالا، هزینه های عدم امکان استفاده از خدمات بانکی مانند ال سی، یوزانس، فایننس و ... نیز از این دسته می‌باشد.

ادبیات تحقیق

**ضرورت و نیاز به حسابداری در شرایط تحریم**

در چند سال اخیر و با شدت یافتن تحریم‌های یک جانبه و غیرانسانی غرب علیه جمهوری اسلامی ایران با هدف متوقف کردن برنامه‌های صلح آمیز هسته‌ای ایران، واژه‌ی جدید «اقتصاد مقاومتی» به ادبیات اقتصادی کشور اضافه و به فراخور اقتصاد کشورمان مورد بحث قرار گرفته است. این واژه اولین بار در دیدار کارآفرینان با مقام معظم رهبری در شهریور سال ۱۳۸۹ مطرح گردید. در همین دیدار، مقام معظم رهبری «اقتصاد مقاومتی» را معنا و مفهومی از کارآفرینی معرفی و برای نیاز اساسی کشور به کارآفرینی نیز دو دلیل، فشار اقتصادی دشمنان و آمادگی کشور برای جهش را معرفی نمودند. برای مفهوم اقتصاد مقاومتی در همین مدت زمان کم، تعاریف متفاوتی ارائه شده که هر کدام از جنبه‌ای به این موضوع نگاه کرده-اند. در این میان، تعریف جامع و کامل از اقتصاد مقاومتی را خود رهبر فرزانه انقلاب در دیدار با دانشجویان ارائه فرمودند:

اقتصاد مقاومتی یعنی آن اقتصادی که در شرایط فشار، در شرایط تحریم، در شرایط دشمنی ها و خصومت‌های شدید می‌تواند تعیین کننده‌ی رشد و شکوفایی کشور باشد (کامرانی راد، ۱۳۹۳)

پیش از هر سخنی در باب تحریم اقتصادی ابتدا باید به این دو نکته توجه داشت که تحریم اقتصادی با چه هدفی اعمال می‌شود و از منظر هدف، آیا تحریم‌های اقتصادی موفقیت‌آمیز بوده‌اند یا خیر؟ بنا به تعریف تحریم‌های اقتصادی عبارتند از دستکاری در روابط و همکاری‌های اقتصادی به منظور تامین اهداف سیاسی. در واقع تحریم اقتصادی یک ابزار سیاست خارجه است که این امکان را فراهم می‌آورد که کشور یا کشورهای مقاصد سیاسی خود را نسبت به کشور هدف به هنگام بروز اختلاف اعمال کنند. تحریم‌های اقتصادی از جهت هدف، دو نوع هستند:

اول، تحریم اقتصادی به منظور بی‌ثبات کردن رژیم سیاسی کشور هدف، که بگرفته از تضاد در منافع استراتژیک کشور تحریم کننده و کشور مورد تحریم می‌باشد. این نوع تحریم به منظور تغییر رژیم این کشور می‌باشد.

دوم، تحریم اقتصادی به منظور تغییر رفتار سیاسی یا اقتصادی کشور هدف. که البته این نوع تحریم به مراتب ملایم‌تر از نوع اول است.

زمانی که کشورها به دنبال تغییر رژیم یک کشور هستند، تحریم نوع اول اعمال می‌شود با این هدف که لطمه‌ای سنگین به منافع کشور هدف وارد آید. در واقع در این نوع تحریم، عملاً تحریم اقتصادی جایگزین جنگ و گزینه ماقبل جنگ تلقی می‌شود. (دیگان و آنرمن، ۲۰۱۱)

**انواع تحریم‌های اقتصادی**

تحریم‌های اقتصادی نیز عمدتاً از دو طریق تحریم تجاری و تحریم مالی اعمال می‌شود.

تحریم تجاری با محدود کردن یا قطع انواع روابط وارداتی و صادراتی همراه می‌شود و در تحریم مالی محدودیت و فشارهایی بر روابط مالی کشور هدف اعمال می‌شود. یعنی سرمایه‌گذاری، تامین مالی و معاملات مالی کشور تحت فشار قرار می‌گیرد.

**هزینه‌های تحریم**

اولین هزینه تحریم هزینه وقت و انرژی برای تغییر مناسبات تجاری و مالی است. این هزینه بر هر دو طرف و به نسبت وضعیت هریک تحمیل می‌گردد، تغییر بازارها نیز هزینه زمانی و مالی دارد ضمن اینکه این تغییر، هزینه قیمتی هم تحمیل می‌کند بدین صورت که در چنین شرایطی به دلیل تحریم، بازار خرید تغییر کند، ناچار کالای مشابه با قیمت بالاتر خریداری می‌شود و در کنار آن قدرت خرید پول هم کاهش می‌یابد. برای کشور تحریم‌کننده نیز از دست رفتن بازار فروش و ارائه خدمات مالی هزینه تحریم است.

هزینه دیگر، تغییر در رتبه‌بندی ریسک کشور هدف است، افزایش یا کاهش ریسک موجب زیاد و کم شدن هزینه‌های معاملات می‌گردد.

هزینه دیگر آن روانی است که موجب می‌شود سرمایه‌گذاران با تردید به فرصتهای سرمایه‌گذاری نگاه کنند. بنابراین حسابداری در شرایط تحریم نتیجه تحریم‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ایجاد شده برای کشورهای در حال تحریم توسط کشورها، ارگان‌ها و نهادها و نیز نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری است. تحقیقات در این زمینه از زمان تحریم‌های اقتصادی موسوم به فلج‌کننده تحمیل و از جانب سازمان‌های بین‌المللی در خصوص کشور ایران آغاز شده و همگام با نقش مکتب «حسابداری مسئولیت اجتماعی» گسترش یافته است. این مکتب مشکلات اجتماع را به عنوان یکی از منابع با ارزش مورد توجه خاص قرار می‌دهد و معتقد به واکنش صحیح و رفتاری شایسته نسبت به مشکلات اجتماع است (عسگری، محمدرضا، ۱۳۸۶).

حسابداری مسئولیتهای اجتماعی بخشی از دانش حسابداری است که هدف آن اندازه‌گیری و گزارشگری اثرات اجتماعی (هزینه‌ها و منافع اجتماعی) ناشی از فعالیتهای واحد تجاری است، و از آنجایی که هر واحد تجاری عضوی از جامعه ای است که در آن فعالیت می‌کند، ضرورت دارد که از تعهدات و مسئولیت‌های خود آگاه باشد و آنها را محدود به حفاظت منافع سهامداران نداند بلکه تعهدات و مسئولیتهای دیگری در قبال سایر گروههای اجتماع پیرامون خود احساس کند (دیگان و آنرمن، ۲۰۱۱). در جامعه‌ای که هدف تحریم است، محدودیتهایی به وجود می‌آید جامعه از تمامی ظرفیتهای خود برای رفع این محدودیت‌ها انتظار دارد که حسابداری مسئولیت اجتماعی این مهم را به خوبی درک کرده و برای واکنش به این محدودیت پیش قدم شود. در حسابداری مالی دامنه شمول مفهوم شخصیت حسابداری گسترش یافته و دربر گیرنده جامعه پیرامون واحد تجاری گردیده و همچنین سود حسابداری شامل هزینه‌ها و مافع اجتماعی واحد تجاری شده تا پس از آن بتوان بازده اجتماعی سرمایه‌گذاری را محاسبه کرد (عسگری، ۱۳۸۱).

### ساختار حسابداری در شرایط تحریم

حسابداری در شرایط تحریم بر اهمیت شناسایی هزینه‌های تحریم از سه جنبه معتقد بوده است. از آنجایی که هدف تحریم ایجاد نارضایتی در جامعه و فشار به بطن جامعه بوده است بنابراین قدرت خرید پول هم کاهش می‌یابد. هزینه دیگر تغییر در رتبه‌بندی ریسک و افزایش هزینه‌ها است. افزایش یا کاهش ریسک موجب زیاد و کم شدن هزینه‌های معاملات می‌گردد.

برخی روشهای اندازه‌گیری ارزش‌گذاری در شرایط تحریم به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- شناسایی هزینه‌های تحریم به عنوان مسئولیت اجتماعی
- ۲- شناسایی هزینه‌های تحریم به جهت تصمیم‌گیری مدیریت
- ۳- شناسایی و افشاء هزینه‌های تحریم جهت استفاده‌کنندگان

### شناسایی هزینه‌های تحریم به عنوان مسئولیت اجتماعی

با پیشرفت جوامع و توجه به حقوق بشر، افزون بر مسئولیت متداول شرکت‌ها بر مبنای سود دهی، مسئولیت شرکت‌ها در قبال جامعه و محیط نیز مورد توجه قرار گرفته است. سهامداران دیگر تنها ذی‌نفعان شرکت نیستند بلکه شهروندان، مشتریان، کارکنان و دولت و حتی نسل‌های آینده نیز ذی‌نفعان شرکت محسوب می‌شوند. هم‌اکنون شرکت‌های زیادی در سراسر جهان، به این مسئولیت خود واقف بوده و در جهت ایفای آن تلاش می‌کنند. گزارشگری مسئولیتهای اجتماعی، ابزاری برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است و با استفاده از آن شرکت‌ها می‌توانند اقدامات خود را در جهت ارتقای کیفیت زندگی آحاد جامعه به اطلاع کلیه افراد جامعه و نهادهای ذی‌نفع برسانند.

در این میان هدف اصلی تحریم، فشار بر جامعه و ایجاد نارضایتی در میان مردم کشورهایی است که هدف تحریم هستند، برای کاهش این اثر و مقابله با اهداف آن که همان نارضایتی آحاد جامعه است، شرکت‌ها با پذیرش بخشی از این هزینه‌ها به عنوان مشارکت در مسئولیت اجتماعی خود می‌توانند نقش بزرگی را ایفا نمایند. در این روش شرکت با پذیرش هزینه تحریم، با عنوان سایر هزینه‌ها (عدم احتساب هزینه به بهای تمام شده) و یا با عنوان سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی می‌تواند تا زمان امتداد تحریم و یا زمان دلخواه یا حتی زمان رونق اقتصادی موسسه هزینه‌های تحمیلی تحریم را در قالب یک سرمایه‌گذاری بلند مدت شناسایی و در شرایط بهتر اقتصادی آن هزینه‌ها را مستهلک نموده و با این کار نقش خود را در جهت ارتقای کیفیت زندگی آحاد جامعه به اثبات برسانند. و همچنین با افشاء این علائم مثبت در صورت‌های مالی خود نظرات جامعه و نهادهای ذی‌نفع را به خود جلب نموده و در مقایسه با شرکت‌های مشابه با اقبال عمومی بیشتری مواجه گردد. در این میان حمایت سازمان‌ها و نهادهای دولتی در جهت رقبت موسسات از استفاده از این الگوها گامی بزرگ خواهد بود (خواجوی و جوریایی، ۱۳۹۴).

### شناسایی هزینه‌های تحریم جهت تصمیم‌گیری مدیریت

هرآنچه را که نتوان اندازه گرفت نمی‌توان کنترل کرد و هر آنچه را که نتوان کنترل کرد نمی‌توان مدیریت کرد (پیتر دراکر، ۲۰۰۲)، همین یک عبارت کوتاه، جایگاه بی‌بدیل اندازه‌گیری را در مدیریت نشان می‌دهد. در تمام حوزه‌های زندگی اندازه‌گیری و شفافیت اطلاعات برای ما اهمیت دارد، حسابداری در شرایط تحریم می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تاثیرگذار باشد و در صورت گزینش هزینه‌های تحریم به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود. این مدل به دنبال کیفیت تصمیم‌گیری مدیران موسسه است، با شناسایی هزینه تحریم و با شناسایی خطرهای مربوط به آن، در این شرایط الگوهای تصمیم‌گیری مدیریت تغییر خواهد کرد.

گاهی برای کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی نیاز به اطلاعات بیشتری می‌باشد و لازم است اطلاعات به اشکال دیگری طبقه‌بندی شوند این تصمیمها به فراخور نسبت هزینه و مخاطرات مالی امکان تغییر در برآوردهای خرید یا فروش، تولید و یا جایگزین خرید می‌شوند بنابراین فرمولها و روابط دیگری می‌توانند در ارتباط با این تغییرات مورد استفاده قرار گیرند. نمونه بارز این فرمولها دفعات گردش موجودی مواد و دوره گردش موجودی می‌باشد. البته اگر دقت داشته باشید می‌دانید که این فرمولها در مبحث نسبتهای مالی در حسابداری تکمیلی نیز مطرح شده‌اند.

حسابداری در شرایط تحریم گزارشهایی فراهم می‌آورد که مدیران هر چه بهتر و مفیدتر بتوانند محدودیت‌های پیش روی خود را تحت اختیارشان بگیرند و محدودیت‌های ایجاد شده را مدیریت نمایند.

### شناسایی و افشاء هزینه‌های تحریم جهت استفاده‌کنندگان

عدم توجه به حسابداری در شرایط تحریم ممکن است باعث افزایش سود کوتاه مدت شود، اما تهدیدی برای سودآوری سازمان در بلندمدت است از اینرو حداقل مزیت استفاده از حسابداری در شرایط تحریم با توجه به استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱ که ارائه اطلاعات اضافی را پیشنهاد می‌کند، در دسترس قرار دادن چنین اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران است. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در شرایط تحریم به دو دسته تقسیم می‌شوند:

#### - استفاده‌کنندگان درون سازمانی

اداره‌کنندگان یک موسسه شامل هیات‌مدیره و مدیرعامل، مدیران اجرایی و سرپرستان عملیات یک موسسه، استفاده‌کنندگان درون سازمانی گزارشهای مالی مربوط به هزینه‌های تحریم شناسایی شده هستند. این افراد در سطوح مختلف مدیریت به ترتیب برای برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی، هدایت عملیات، کنترل فعالیت‌ها و انجام دادن اقدامات عادی و روزمره از اطلاعاتی که توسط حسابداری در شرایط تحریم یک موسسه فراهم می‌شود بهره می‌گیرند.

**- استفاده کنندگان برون سازمانی :**

اشخاص و مراجع ذی‌حق، ذینفعی که حق دریافت اطلاعات مالی را از یک موسسه دارند و بر مبنای اطلاعات مالی دریافت شده درباره حقوق، روابط و داد و ستدهای خود با موسسه قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند، استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نامیده می‌شوند. استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هدفهای متنوعی در جهت دریافت این نوع اطلاعات مالی دارند. اما بطور کلی می‌توان این افراد را به گروه‌های زیر تقسیم کرد:

سرمایه‌گذاران:

افرادی هستند که بیشتر از هر کس دیگر به این اطلاعات علاقه دارند. هدف سرمایه‌گذاران از بررسی هزینه‌های تحریم: نتایج هزینه‌های تحریم بر عملیات و سودآوری موسسه.

چگونگی برخورد مدیران با هزینه‌های تحمیل شده و ایفای مسئولیت‌های مدیران.

و بررسی تصمیمات آنها در جهت بهبود و یا رفع موانع، تغییرات حاصل از تحمل هزینه‌های تحریم بر وضعیت مالی و بنیه اقتصادی و همچنین قدرت نقدینگی موسسه در ایفای تعهدات و اجرای برنامه‌های آتی می‌باشد.

اعطاء کنندگان وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی:

بانک‌ها و موسسات اعتباری از این دسته‌اند. وجه تمایز این گروه با سرمایه‌گذاران در این است که توجه آنها به سوددهی معطوف نمی‌شود بلکه بیشتر توجه این افراد به قدرت نقدینگی موسسه در جهت باز پس‌دهی تعهدات مالی کوتاه مدت و بلند مدت خود می‌باشد. با توجه به مخاطراتی که بابت تحریم بر سیستم مالی کشورهای هدف تحریم به وجود می‌آید ریسک‌های بوجود آمده در این شرایط از لحاظ معاملات نقدی و تحویل مناسب کالاها و عدم توان استفاده از سیستم‌های مطمئن بانکی مانند ال سی، سوئیفت هاو فایننس می‌باشد.

فروشنندگان کالاها و خدمات (بستانکاران):

افرادی هستند که بطور مداوم با موسسه ارتباط مالی داشته و کالا و خدمات را اغلب به شکل نسیه در اختیار موسسه قرار می‌دهند بنابراین، تداوم فعالیت موسسه برای این افراد از اهمیت بسزایی برخوردار است. همچنین این افراد به قدرت نقدینگی موسسه و توانایی موسسه در جهت پرداخت به موقع طلبشان علاقه‌مند می‌باشند.

مشتریان:

این گروه نیز بیشتر علاقه دارند که از تداوم فعالیت موسسه آگاه شوند، چه در جهت خریدهای بعدی و چه به جهت تضمین‌های محصول و خدمات بعد از فروش آن.

کارکنان:

این افراد نیز در موسسه ذینفع می‌باشند و به دلایلی همچون مبانی و چگونگی محاسبه پاداش، افزایش تولید، بهره‌وری، مشارکت در سود، توانایی موسسه در پرداخت به موقع حقوق و مزایا، تصمیم مدیران موسسه در جهت استخدام جدید، بازخرید و برکناری کارکنان، بهداشت کار و تسهیلات رفاهی و سایر حقوقی که به موجب قوانین و بنا بر قراردادهای دسته جمعی کار به آنان تعلق می‌گیرد به این اطلاعات علاقه‌مندند.

دولت:

حسابداری در شرایط تحریم می‌تواند در مورد چگونگی وضع و پرداخت مالیات و عوارض آثار با اهمیتی داشته باشد. دولت که در نقش حاکمیت ظاهر می‌شود به دلایل زیر علاقه به این اطلاعات مالی دارد :

- برنامه‌ریزی بر هزینه‌های ایجاد شده کشور از بابت تحریم‌ها و هدایت اقتصادی کشور.

- اتخاذ تصمیمات و اعمال تدابیر لازم برای جلوگیری و یا مرتفع کردن این هزینه‌ها بر فعالان اقتصادی کشور و ایجاد ثبات، تعادل، رشد اقتصادی و رفاه اجتماعی.

- استفاده از ابزارهای مالیات‌ها و عوارض در قالب معافیت‌ها و تسهیل امور برای مقابله با تحریم و ایجاد فضایی مناسب برای کسب و کار.

- ایجاد شرایط ویژه برای تأییدیه حق بیمه و سایر حقوق مربوط به برنامه‌های حاکمیتی جهت رویارویی با تحریم نظارت بر قیمت‌ها و عرضه کالاها و خدمات توسط مؤسسات در این شرایط.

### سایر استفاده‌کنندگان:

این اشخاص که در واقع علاقه‌مندان به اطلاعات مالی هستند به‌طور مستقیم در موسسه نفع ندارند، بلکه بیشتر مایلند که از تداوم مثبت موسسه نفع ببرند که خود از سه دسته عمده سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران بازار سرمایه و و جامعه تشکیل می‌شوند.

سرمایه‌گذاران بالقوه، افراد و موسساتی هستند که قصد سرمایه‌گذاری در موسسه را دارند. انتشار این اطلاعات بر تصمیم‌گیری آنها اثر مثبت و منفی خواهد گذاشت. در شرایطی که این اطلاعات حاکی از پذیرش بخشی از هزینه‌های تحریم توسط موسسه بوده و موسسه به مسئولیت‌های اجتماعی خود به صورت داوطلبانه عمل نموده‌اند در مقایسه با موسساتی که بی‌تفاوت نسبت به اجتماع بوده‌اند رقبیت بیشتری نشان خواهند داد. البته در تحقیقات به عمل آمده، اطلاعات محافظه کارانه‌ای از این دست اثری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات نداشته است و همچنین محافظه‌کاری حسابداری اثری بر سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری در بورس اوراق بهادار ایران ندارد (نیکومرام، وکیلی‌فرد، دهقان‌بنادکی، ۱۳۸۸).

به عبارتی برخلاف نظریه ارائه شده در چارچوب مفهومی مشترک، ارتباطی میان محافظه‌کاری و سودمندی برای تصمیم‌گیری در ایران مشاهده نشده است، این موضوع ممکن است متأثر از عدم کارایی بازار ایران باشد که به اطلاعاتی به غیر از اطلاعات حسابداری و مالی وابسته است و کمتر تحت تاثیر اطلاعات مالی و حسابداری قرار دارد.

کارگزاران بازار سرمایه: هیأت پذیرش بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس و تحلیل‌گران مالی که وظایفی را در بازار سرمایه بر عهده دارند با داشتن اطلاعاتی مربوط به هزینه تحریم‌ها برای پیش‌بینی و تنظیم امور و معاملات و ارائه خدمات به سرمایه‌گذاران موجود و بالقوه به این اطلاعات مالی مؤسسات انتفاعی به ویژه شرکت‌های سهامی نیاز دارند.

جامعه: این گروه، بیشتر از هر گروه دیگر نسبت به تحریم‌ها و اثرات آن بر رشد اقتصادی و ایجاد اشتغال در کشور توجه دارد. البته پژوهشگران، **مطبوعات** و رسانه‌های گروهی از جمله مراجعینی هستند که اطلاعات مالی مؤسسات را در معرض قضاوت افکار عمومی قرار می‌دهند و موسساتی که نسبت به این مسئولیت و پذیرش هزینه‌های تحریم به عنوان هزینه‌های دوره و یا سرمایه‌گذاری به صورت داوطلبانه پیش قدم شده و با این عمل از جامعه در برابر تحریم‌ها حمایت کرده‌اند در این قضاوت‌ها در مزیت بیشتری قرار دارند.

### روشهای گزارشگری حسابداری در شرایط تحریم

سه روش برای افشاء حسابداری در شرایط تحریم در گزارش‌های مالی سالانه شرکتها وجود دارد، هزینه‌های تحمیل شده بابت تحریم در قالب یک پروژه بلندمدت مانند سرمایه‌گذاری در تحریم در گزارش هیأت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه می‌شود و یا در قالب گزارش سرمایه‌گذاری در تحریم در صورت‌های مالی حسابرسی شده، یا به شکل پیوست صورت‌های مالی اساسی ارائه گردد. گزارش هیأت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام می‌تواند اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به این هزینه‌ها باشد که ممکن است چشمگیر یا حتی به نسبت مهمتر از مخارجی باشد که برای تحصیل داراییهای جاری مصرف می‌شود. به این روش می‌توان به عنوان یک اقدام اولیه در عملیات حسابداری در شرایط تحریم نگاه کرد. این‌گونه اطلاعات به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی کمک میکند تا میزان توجه مدیریت به تصمیم‌گیری در خصوص تحریم را به عنوان عامل حیاتی برای تضمین سوددهی شرکت در بلندمدت ارزیابی کنند.

به‌علاوه گزارش هیأت‌مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد تصمیمات مدیر در خصوص مقابله با هزینه‌ها و برنامه‌ای برای کاهش آن نیز باشد. در روش سرمایه‌گذاری در پروژه تحریم به عنوان دارایی بلندمدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار (شرایط رفع

تحریم) آن مستهلک می‌شود. اگر چه این نحوه عمل در مورد سرمایه‌گذارها در شرایط تحریم معمول نیست اما از موسس ها و شرکتهای که بخش عمده فعالیت آنها را هزینه‌های تحریم تشکیل می‌دهد این روش را اعمال خواهند کرد. برای رقابت‌پذیر کردن فعالیت‌ها و محصولات خود نیاز به خروج هزینه‌های اضافی حاصل از تحریم داشته و دلیل دیگر می‌تواند قبول به تعویق انداختن هزینه‌های تحریم برای پذیرش مسئولیت اجتماعی و بی تفاوت نبودن در قبال مشکلات جامعه به امید حمایت متقابل جامعه از تولیدات و سهامداران از سهام شرکت می‌باشد.

### گزارشگری تحریم

چنانچه تصمیم گرفته شود هزینه‌های تحریم در قالب سرمایه‌گذاری در پروژه تحریم در صورتهای مالی گزارش شود، به چند پرسش اساسی باید پاسخ داده شود.

۱- چه مخارجی باید مخارج سرمایه‌ای تلقی شود؟

۲- این مخارج چگونه باید مستهلک شوند؟

۳- این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند؟

۴- سرمایه‌گذاری در در شرایط تحریم چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند؟

پرسش نخست را می‌توان به عنوان اساسی‌ترین پرسش مطرح کرد، در واقع طبقه‌بندی مخارج در شرایط تحریم به عنوان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای است. ضابطه اصلی برای تعیین آن که چه مخارجی باید جاری به حساب آید یا دارایی، به خدمات آینده آن مخارج مربوط می‌شود. اگر چه این داراییهای ایجاد شده، زمان استهلاک مشخصی ندارند، اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند. برای مثال پروژه تحریم ایجاد شده در قالب سرمایه‌گذاری ممکن است به دلیل لغو تحریمها یا تغییر در سود (افزایش سود) مورد انتظار، تعدیل و یا از حسابها حذف شود.

دومین روش، آن است که اطلاعات در گزارشگری صورت سود و زیان در طبقه سایر هزینه‌ها و یا در طبقه‌بندی خاص با عنوان هزینه‌های تحریم به طور جداگانه ارایه شود. به علاوه شرکتهایی که مخارج هنگفتی را در رابطه با هزینه تحریم متحمل میشوند همچنین باید صورتی از هزینه‌های خود را ارایه کنند. این گزارش باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع هزینه‌های متحمل شده باشد.

سومین روش ارایه اطلاعات در مورد هزینه‌های تحریم، انعکاس آنها در صورتهای مالی حسابرسی نشده است و شرکتها میتوانند مجموعه‌ای از صورتهای مالی را که در برگیرنده این هزینه‌ها می‌باشد را به عنوان اطلاعات تکمیلی به همراه صورتهای مالی سالانه ارایه کنند.

در گزارشها تصریح خواهد شد که صورتهای مالی مزبور باید جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارایه شده‌اند مورد بررسی قرار گیرند.

### محدودیت‌های روش حسابداری در شرایط تحریم:

علاوه بر مزایای این روش با اعمال آن با محدودیت‌های زیر نیز مواجه خواهیم شد:

- نسبت‌های مالی تغییر خواهند کرد بنابراین قابلیت مقایسه صورتهای مالی در مقایسه با سال قبل غیر ممکن می‌شود.
- احتمال تغییر شرایط از حالت تحریم به شرایط عادی نیز در این روش در نظر گرفته نشده است. و برآورد هزینه‌های کیفی تحریم از این رو که ارزش برخی از هزینه‌ها در شرایط تحریم به طور مستقیم اندازه‌گیری نمیشود بلکه از طریق مقایسه با شرایط قبل به دست می‌آید، با توجه به آن که این هزینه‌ها به طور معمول بر حسب حدس و گمان ارزشیابی میشوند، در نتیجه رقم به دست آمده از دقت کافی برخوردار نیست.
- به کارگیری این روش در حسابداری در شرایط تحریم با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگاری ندارد.



- اطلاعات حاصل از روش حسابداری در شرایط تحریم نمی‌تواند جواب‌گوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیم‌گیری اقتصادی باشد، زیرا آنچه از نظر مدیریت اهمیت دارد، نتایج آینده این تصمیمات نسبت به آنچه در گذشته اتفاق افتاده است. و با توجه به اینکه امکان تغییر در شرایط تحریم (سخت‌تر و یا سهل‌تر) در سال‌های آتی رخ دهد اطلاعات بدست آمده برای دوره‌های آتی قابلیت استفاده نخواهد داشت.

### مشکلات و انتظارات

مشکلات مربوط به حسابداری در شرایط تحریم بر سه محور اساسی متمرکز است. اول رفتارهای مدیریت سازمان است، بدین صورت که ترس از کاهش سود و تغییرهای نظریه‌پردازانه و اهمیت دادن بیش از حد به فعالیت‌های اجرایی، مدیران را محتاط و مجبور به مقاومت در مقابل حسابداری در شرایط تحریم میکند. دومین موضوع، پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری است بطوریکه، انتظار مدیران، واقعی بودن، ممکن بودن و مؤثر بودن هزینه‌ها می‌باشد.

سومین نکته، نگرانی مدیران در مورد واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به این موضوع است که یک سیستم حسابداری در شرایط تحریم ممکن است موجب تغییرات رفتاری در استفاده‌کنندگان شود زیرا آنان از اطلاعات برای تصمیم‌گیری به‌تراستفاده می‌کنند.

### نتیجه‌گیری

عمل سنجش و گزارش اطلاعات حسابداری در شرایط تحریم باید مدیران را به گونه‌ای تحت تاثیر قرار دهد که افشای روش حسابداری آن را، پذیرش مسئولیت اجتماعی خود تلقی کنند. با استفاده از حسابداری در شرایط تحریم میتوان محدودیت‌های پیش رو را کنار گذاشت و خود را بدون محدودیت در عرصه جهانی رقیب موسسات بین‌المللی دانست و از ظرفیت‌های اقتصادی مانند مزیت نسبی و مطلق کشور بهره برد.

این مهم با شناسایی مقدار هزینه متحمل شده در شرایط تحریم برای موسسه امکان‌پذیر می‌شود و در خاتمه نباید فراموش کرد که امروز یکی از مهمترین ابزارهای توسعه، مدیریت است و بی تردید توجه به اطلاعات و تصمیم‌گیری درست بر مبنای آن پیشرفت و توسعه را در بر خواهد داشت و در این میان نقش حسابداری در شرایط تحریم مثمره ثمر خواهد بود.

### منابع و ماخذ

- خواجه‌جوی، شکرالله، جوریایی، مصطفی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری آن. فصلنامه حسابداری سلامت.
- خوش‌طینت، محسن و راعی، حمید. (پاییز ۱۳۸۳). تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری اجتماعی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. نشریه بررسی‌های حسابداری.
- عسگری، محمدرضا. (۱۳۸۳). حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی.
- نیکومرام. وکیلی‌فر. دهقان بنادکی (بهار ۱۳۸۸). بررسی اثر محافظه‌کاری حسابداری بر سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس. مجله حسابداری مدیریت
- دیگان و آنرمن. (۲۰۱۱). تئوری حسابداری مالی. سیستم‌های حسابداری مالی. دخالت عوامل محیطی در گزارشگری برون سازمانی. فصل ۹.

- Pitter Drucker. (2002). Managing in the next society.

## Accounting in Sanctions

**Amirhadi Ali Hakim**

Senior Tax Accountant, Organization of Tax Affairs of Iran. Northern Tehran

### Abstract

One of the new ideas in accounting science, attention to social responsibility is one of the most effective factors for understanding the peripheral community. In this thread, the value of social responsibility and against acceptance of costs or investment or participation It is considered in the Institute and it is possible to present it in financial statements

Accounting under the terms of the boycott is: Identification and assessment of the costs incurred by economic sanctions in the institution and reporting Beneficiaries in this definition, there are three main sections about identifying the cost of sanctions:

Identification: Determine the quantity and quality of it and prepare the appropriate statistics.

Evaluation: measuring the economic value and financing.

Reporting: Setting up and submitting appropriate financial reports.

According to this method, the value of transactions in terms of the sanctions is equal with the difference in the value of the transaction in the company's normal terms and the value of transactions in terms of sanctions in this calculation, what remains of the imposed costs There is a sanction that is required to identify and assess and report on it.

**Key words:** Economic sanctions, sanctions costs, accounting in sanctions