

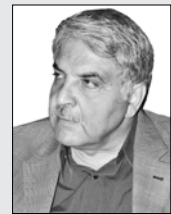
# افشای ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور<sup>۱</sup>

ارزیابی اهمیت صورت‌های مالی با استفاده از بیانیه‌ی کاربردی شماره‌ی ۲ هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا آوریل ۲۰۱۹

ترجمه:



محسن ژاله آزادنجانی



منصور شمس احمدی

## مرور کلی و اهداف

هم اینک ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور عمدتاً بیرون از صورت‌های مالی مورد بحث قرار می‌گیرند، البته اگر اساساً مورد بحث قرار بگیرند! با این حال، همان طور که در بیانیه‌ی کاربردی شماره‌ی ۲ هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا (AASB) با عنوان "اعمال قضاوت درباره‌ی اهمیت" (ABS/PS2) ذکر شده است، عوامل خارجی کیفی همچون صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، و انتظارات سرمایه‌گذاران ممکن است باعث شوند چنین ریسک‌هایی "با اهمیت" قلمداد شوند و افشای آنها را صرف نظر از تأثیرات عددی آنها ایجاب کند.

با توجه به "بیانیه‌های سرمایه‌گذار"<sup>۲</sup> درباره‌ی اهمیت ریسک‌های مرتبط با آب و هوا در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اثر تعریف اهمیت و بیانیه‌ی ABS/PS2 این است که واحدهای تجاری دیگر نمی‌توانند با ریسک‌های مرتبط با آب و هوا چنان رفتار کنند که گویی صرفاً موضوعی است که به مسئولیت اجتماعی شرکتی مربوط می‌شود، و ممکن است نیاز باشد این ریسک‌ها را نیز در متن صورت‌های مالی خود منظور کنند. مثلاً، یک واحد تجاری که در صنعتی فعالیت می‌کند که احتمالاً تحت تأثیر ریسک‌های مرتبط با آب و هوا است، ارزیابی می‌کند که لازم نیست در آزمون کاهش ارزش<sup>۳</sup> دارایی‌های خود مفروض مشخصی را درباره‌ی این ریسک‌ها لحاظ کند. با این حال، با مد نظر قرار دادن دیدگاه‌های سرمایه‌گذاران درباره‌ی اهمیت ریسک‌های مرتبط با آب و هوا در تصمیمات سرمایه‌گذاری‌شان و نیز انتظارات معقولی که سرمایه‌گذاران برای تأثیرگذاری این ریسک‌ها بر واحد تجاری دارند، واحد تجاری با اعمال بیانیه‌ی

ABS/PS2 برآورد می‌کند که مفروضاتش درباره‌ی ریسک‌های مرتبط با آب و هوا با اهمیت هستند و باید به دقت افشا شوند. حتی اگر مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی تحت تأثیر این مسئله قرار نگیرند.

هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا (AASB) و هیئت استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی استرالیا (AUASB) انتظار دارند که مدیران، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان هنگام تهیه‌ی و حسابداری صورت‌های مالی میان‌دوره‌ی شش‌ماهه و پایان سال مالی APS/PS2 را مد نظر قرار دهند. هر چند این رهنمود الزامی نیست، ولی نمایانگر بهترین تفسیر رویه‌ی هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) از موضوع "اهمیت" است. البته واحدهای تجاری در استرالیا هم اینک نیز اگر بعضی از موارد لازم را افشا نکنند، ممکن است تحت پیگرد قضایی قرار گیرند.

## پیشنهاد‌های کلیدی

واحدهای تجاری تهیه‌کننده‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری استرالیا باید موارد زیر را مد نظر قرار دهند:

- آیا سرمایه‌گذاران منطقی می‌توانند انتظار داشته باشند که ریسک‌های نوظهور، از جمله، ریسک‌های مرتبط با آب و هوا، می‌توانند بر مبالغ و افشائات ارائه‌شده در صورت‌های مالی تأثیر بگذارند و نشانگر اهمیت این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های‌شان بوده‌اند یا نه؛ و
- کدام افشائات مربوط به تأثیرات ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور درباره‌ی مفروضات تهیه‌ی صورت‌های مالی، با توجه به رهنمود ارائه‌شده در APS/PS2 آن طور که در درخت تصمیم‌گیری نمودار ۱

## نمودار ۱ - ملاحظات ارزیابی اهمیت



نمی‌شوند. سرمایه‌گذاران، بستانکاران، بیمه‌گران و مشتریان فعلی و بالقوه روز به روز بیشتر اطلاعات مشخص‌تری را درباره‌ی افشا و مدیریت واحدهای تجاری در زمینه‌ی ریسک‌های مرتبط با آب و هوا طلب می‌کنند. شواهد این خواسته‌ی سرمایه‌گذاران در ابتکارات زیر که اخیراً بدان‌ها دست زده‌اند مشهود است:

- اوایل امسال (۲۰۱۹)، هفت سازمان سرمایه‌گذار از جمله "گروه سرمایه‌گذار در تغییرات آب و هوایی" (IGCC، استرالیا/ نیوزیلند)<sup>۷</sup>، "اصول سرمایه‌گذاران مسئول"<sup>۸</sup> (PRI) و "ابتکار مالی برنامه‌ی زیست محیطی سازمان ملل متحد"<sup>۹</sup> (UNEP FI) گزارش توجیهی "بیانیه‌ی

طبیعی حاد یا مزمن، تغییر در الگوهای آب و هوایی و فناوری مربوط، تغییر در بازار و قوانین و تغییرات در سیاست‌های دولت را شامل می‌شوند. در حالی که ریسک‌های نوظهور دیگری، همچون، لو رفتن اطلاعات، ریسک‌های امنیت سایبری و ریسک‌های فناوری و نظارتی گسترده‌تری نیز وجود دارند که ممکن است برای واحدهای تجاری با اهمیت باشند، ولی سرمایه‌گذاران مشخصاً ریسک‌های مرتبط با آب و هوا را به عنوان ریسک‌هایی که در تصمیم‌گیری‌های‌شان به کار برده می‌شوند شناسایی می‌کنند. ولی آن چنان که باید این ریسک‌ها به اندازه‌ی کافی در گزارش‌های مالی سالانه مورد توجه قرار داده

به اختصار ارائه شده است، در صورت‌های مالی با اهمیت هستند.

این پیشنهادها به الزامات صورت‌های مالی مرتبط هستند و ضرورت مد نظر دادن تعهدات گزارشگری در دیگر بخش‌های گزارش سالانه، از قبیل بررسی عملیاتی و مالی / گزارش مدیریتی یا بیانیه‌ی راهبری شرکتی، را نفی نمی‌کنند. متقابلاً، افشائات صورت گرفته در دیگر اسناد جای افشائاتی را پر نمی‌کنند که باید در متن صورت‌های مالی انجام شوند و مورد حسابرسی قرار گیرند.

حسابرسان صورت‌های مالی نیز می‌توانند موارد زیر را مد نظر قرار دهند:

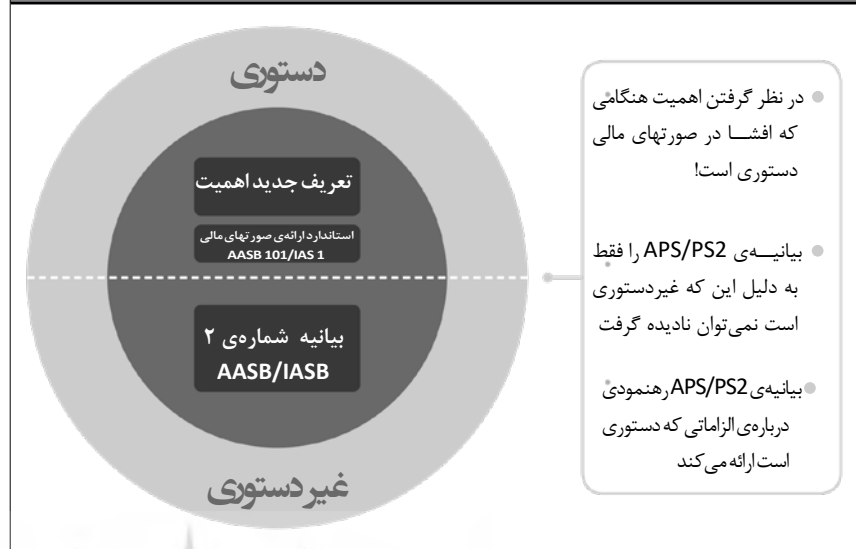
- ریسک مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور به عنوان بخشی از برنامه‌ی ارزیابی ریسک واحدهای تجاری در رعایت استاندارد حسابرسی ۳۱۵ استرالیا "شناسایی و ارزیابی ریسک‌های تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن"<sup>۴</sup> (ASA 315)، در صورتی که صورت‌های مالی شامل ریسک ارزیابی‌شده‌ی تحریف با اهمیت باشند، آن گاه حسابرس با رعایت استاندارد حسابرسی ۳۳۰ استرالیا "اظهار نظر حسابرس به ریسک‌های ارزیابی‌شده"<sup>۵</sup> (ASA 330) به ریسک‌های تحریف با اهمیت واکنش مناسب نشان خواهد داد.

- آیا ریسک تغییرات آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور برای برآوردهای حسابداری، از جمله مفروضات به کار رفته برای برآورد ارزش منصفانه و کاهش ارزش بالقوه، بر اساس استاندارد حسابرسی ۵۴۰ استرالیا "حسابرسی برآوردهای حسابداری و افشائات مربوط"<sup>۶</sup> (ASA 540) حائز اهمیت و مربوط هستند یا نه.

ریسک‌های مرتبط با آب و هوا کدامند؟ و چرا با دیگر ریسک‌های نوظهور تفاوت دارند؟

ریسک‌های مرتبط با آب و هوا، ریسک‌های حوادث

## نمودار ۲ - قضاوت کردن درباره‌ی اهمیت در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری استرالیا



"قضاوت کردن درباره‌ی اهمیت" چیست؟ و چگونه برای افشای ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور به کار می‌رود؟ الزامات این بیانیه (APS/PS2) اجباری نیست. ولی نمایانگر رهنمود این هیئت و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای قضاوت درباره‌ی اهمیت است که استانداردهای حسابداری استرالیا اجرای آن را هنگام تهیه‌ی صورت‌های مالی در انطباق با این استانداردها ضروری ساخته است. این بیانیه فقط درباره‌ی صورت‌های مالی مصداق پیدا می‌کند و درباره‌ی دیگر اطلاعات ارائه‌شده در گزارش سالانه به کار برده نمی‌شود. همان طور که در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۰۱ استرالیا (AASB 101) و استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱ (IAS 1)، ارائه‌ی صورت‌های مالی، و این بیانیه (APS/PS2)، توضیح داده شده است، اطلاعات در صورتی با اهمیت است که حذف یا تحریف آن بر تصمیمات استفاده‌کنندگان که بر مبنای اطلاعات مالی درباره‌ی یک واحد تجاری مشخص می‌گیرند، تاثیر بگذارد. در استانداردهای ارائه‌ی صورت‌های مالی (AASB 101/IAS 1) در تعریف اهمیت تاکید می‌شود که ارزیابی بر مبنای اندازه (کمی) و ماهیت (عوامل کیفی) یا ترکیبی از هر دو صورت می‌گیرد. این بیانیه (APS/PS2) نیز تاکید دارد که یک قلم اطلاعات ممکن است تصمیمات استفاده‌کنندگان اصلی را صرف نظر از اندازه‌ی آن تحت تاثیر قرار دهد، هر چند ممکن است تا آستانه‌ی کمی حتی تا صفر تقلیل یابد، مثل وقتی که استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات مربوط قصد دارند یک معامله، رویداد یا شرایطی دیگر را به دقت مورد بررسی قرار دهند.

مثال K در این بیانیه (APS/PS2) نشان می‌دهد که عوامل کمی بیرونی همچون صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، و انتظارات

خود شدند؛ و هشتم آگست ۲۰۱۷ گروه داوطلبانه‌ی "عدالت زیست‌محیطی استرالیا"<sup>۱۱</sup> به نمایندگی از دو سهامدار بانک کامنولث استرالیا یک دعوی قضایی علیه این بانک مطرح کرد. در این پرونده استدلال شد ریسک‌های مرتبط با آب و هوا، ریسک‌های مالی مهمی را برای این بانک و مشتریان آن ایجاد می‌کنند، و این که بانک با عدم ارائه‌ی چشم‌انداز درست و منصفانه از وضعیت و عملکرد مالی خود به سبب افشای ناکافی این ریسک، قانون تجارت مصوب سال ۲۰۰۱ را نقض کرده است. این پرونده پس از آن که بانک کامنولث در گزارش سالانه‌ی خود در چندین صفحه به بحث درباره‌ی موضوعاتی مطابق با پیشنهادهای "کارگروه افشائیات مالی مرتبط با آب و هوا"<sup>۱۲</sup> پرداخت، پس گرفته شد.

بیانیه‌ی کاربردی شماره‌ی ۲ هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا با عنوان

سرمایه‌گذار جهانی خطاب به دولت‌ها در زمینه تغییرات آب و هوایی<sup>۱۰</sup> منتشر کردند؛ شرکت سرمایه‌گذاری بلک‌راک<sup>۱۱</sup> (پذیرفته‌شده در بورس سهام نیویورک) رویکرد مباشرت سرمایه‌گذاری خود در پرداختن به ریسک مرتبط با آب و هوا را منتشر کرد<sup>۱۲</sup>؛ شرکت‌های سرمایه‌گذاری ونگارد و بلک‌راک و بانک HSBC خواستار افشائیات موارد مربوط به آب و هوا شدند و از سرمایه‌گذاران خواستند تا ریسک مربوط با آب و هوا را در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود لحاظ کنند<sup>۱۳</sup>؛ گروهی از سهامداران وایت‌هیون<sup>۱۴</sup> تلاش کردند قطعنامه‌ای عادی صادر کنند که طبق آن شرکت در دستور جلسه‌ی مجمع عمومی سالانه‌ی خود برای سال مالی منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۱۸ درباره‌ی افشائیات ریسک‌های مرتبط با آب و هوا اطلاعاتی ارائه کند؛

صندوق‌های بزرگ خواستار گزارش وضعیت آب و هوایی به عنوان یکی از اقدامات دادگاه‌های

سرمایه‌گذاران، هنگام قضاوت درباره‌ی اهمیت به منظور رعایت الزامات افشا در صورت‌های مالی مد نظر قرار می‌گیرند. هر چند این مثال به بانک‌ها مربوط می‌شود، به همان اندازه برای واحدهای تجاری که در معرض ریسک‌های مربوط به آب و هوا قرار دارند نیز حائز اهمیت است. در این مثال، واحد تجاری در صنعتی مشغول به فعالیت است که در معرض بدهی نشأت گرفته از کشوری قرار دارد که در حال حاضر اقتصاد ملی آن معضلات مالی شدیدی را تجربه می‌کند. این واقعیت که دیگر بانک‌های بین‌المللی نیز ممکن است تجربه‌ی چنین بدهی را داشته باشند، این انتظار معقول را به وجود می‌آورد که بانک گزارشگر نیز ممکن است در معرض چنین ریسکی قرار داشته باشد. این عوامل کیفی بیرونی در ارزیابی این که آیا افشای نداشتن تجربه‌ی چنین ریسکی برای بانک گزارشگر اهمیت دارد یا نه، مد نظر قرار داده می‌شود.

همان طور که در بخش قبل ذکر شد، هم اینک عوامل کیفی بیرونی مشابهی برای ریسک‌های مربوط به آب و هوا مطرح هستند، و ممکن است دیگر ریسک‌های نوظهور نیز برای واحدهای تجاری خاصی مطرح باشند. در گزارش کارگروه افشائیات مالی مرتبط با آب و هوا (TCFD) واحدهای تجاری زیر به عنوان واحدهایی معرفی شده‌اند که احتمال دارد تحت تاثیر ریسک‌های مربوط به آب و هوا قرار داشته باشند:

- واحدهای تجاری بخش مالی - بانک‌ها، گروه‌های بیمه، مالکان دارایی‌ها (شرکت‌های سرمایه‌گذاری)، و مدیران دارایی‌ها، و
- واحدهای تجاری بخش غیر مالی - انرژی، حمل و نقل، مصالح و ساختمانی و کشاورزی، مواد غذایی و محصولات جنگلی.

با توجه به عوامل بیرونی که در بخش قبل عنوان شدند، واحدهای تجاری فعال در صنایع یادشده در بالا که افشای موارد با اهمیت را تعیین می‌کنند، احتمال دارد به این ارزیابی برسند که آیا ریسک مرتبط با آب و هوا را در ارزیابی‌های خود از کاهش ارزش دارایی‌ها مد نظر قرار داده‌اند یا نه، و چگونه این کار را کرده‌اند، و نیز این که چگونه ریسک‌های مرتبط با آب و هوا بر دیگر تصمیمات اتخاذشده در رابطه با شناسایی یا اندازه‌گیری دیگر موارد در صورت‌های مالی آنها تاثیرگذار بوده‌اند (بخش بعد را ببینید). این مسئله حتی وقتی که واحد تجاری هیچ گونه کاهش ارزش دارایی یا دیگر تاثیرات مرتبط را در صورت‌های مالی خود شناسایی نمی‌کند وجود دارد (مانند مثال K).

یک بررسی سطح بالا از محتوای مرتبط با آب و هوا در گزارش‌های سالانه‌ی ۲۰۱۸ نشان داد ریسک مرتبط با آب و هوا در حال در نظر گرفته شدن است، هر چند در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شود. هم اینک اکثریت افشائیات مرتبط با آب و هوا در گزارش‌های سالانه، و عمدتاً در گزارش هیئت مدیره به مجمع و بیانیه‌های راهبری شرکتی و نه در صورت‌های مالی، ارائه می‌شوند. در حالی که به کار بردن تعریف اهمیت و اصول مندرج در بیانیه‌ی APS/PS2 باعث می‌شود تا بعضی از واحدهای تجاری پاره‌ای از این اطلاعات را در صورت‌های مالی خود ارائه کنند. مثلاً، یک واحد تجاری ممکن است مجبور شود قضاوت خود را این گونه توضیح دهد که لحاظ کردن تغییر آب و هوایی در مفروضات کاهش ارزش دارایی‌هایش ضروری نبوده است، یا چگونه برآوردهای جریان‌های نقدی آتی پیش‌بینی‌شده، تعدیلات ریسک با نرخ‌های تنزیل یا عمرهای مفید تحت تاثیر تغییر آب و هوایی قرار گرفته یا نگرفته است.

واحدهای تجاری بخش مالی می‌توانند تا جایی که سرمایه‌گذاری یا پرتفوی وام‌شان در معرض ریسک آب و هوایی قرار می‌گیرد و به میزانی که این ریسک در ارزش‌گذاری این دارایی‌ها لحاظ شده است، افشا را مد نظر قرار دهند. افشائیات در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی باید بر مسائل و مفروضات مشخصی متمرکز باشند که با مبالغ مربوط مندرج در صورت‌های مالی مرتبط باشند، و نباید صرفاً تکرار مکررات باشند.

در بخش بعد، حوزه‌هایی مشخص می‌شوند که ممکن است بسیار از این افشائیات متاثر شوند. نظرات درباره‌ی رویکرد کلی واحد تجاری به ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های تجاری ممکن است در گزارش‌ها و اسناد دیگری غیر از صورت‌های مالی از جمله گزارش تفسیری مدیریت نیز افشا شوند. قضاوت درباره‌ی اهمیت موضوعات همچنین ممکن است به افشای اطلاعاتی بینجامد که استانداردهای حسابداری افشای آنها را ضروری ندانسته است. همان طور که در بند ۳۱ استاندارد حسابداری ارائه‌ی صورت‌های مالی (AASB 101/IAS 1) توضیح داده شده و در مثال C بیانیه‌ی کاربردی تبیین شده است، واحد تجاری این مسئله را بررسی می‌کند که آیا نسبت به ارائه‌ی اطلاعاتی اقدام کند که استانداردهای حسابداری استرالیا آنها را مشخص نکرده است یا نه، منوط به این که آن اطلاعات برای درک تاثیرات معاملات خاص، دیگر رویدادها و شرایط، بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان نقدی واحد تجاری ضروری باشند.

#### ملاحظات گزارشگری مالی

الزامات مالی بالقوه‌ی ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور ممکن است موارد

## نمابه‌ی ۱ - تأثیرات ریسک‌های مرتبط با آب و هوا بر صورت‌های مالی

تأثیر بر گزارشگری مالی	استاندارد حسابداری
<p>در بند ۱۱۲ این استانداردها، ارایه‌ی یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی به منظور ارائه‌ی اطلاعات مربوط که در جایی دیگری در صورت‌های مالی افشا نمی‌شوند ولی فهم آنها با اهمیت است، الزامی دانسته شده است. در زمینه‌ی ریسک‌های مرتبط با آب و هوا، اطلاعات در صورتی با اهمیت هستند که سرمایه‌گذاران به طور معقول بتوانند انتظار داشته باشند که ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور بر واحد تجاری تأثیر قابل توجهی دارند و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران را تحت تأثیر قرار می‌دهند. مثلاً شاید لازم باشد واحد تجاری توضیح دهد آیا ریسک‌های مرتبط با آب و هوا را در محاسبه‌ی کاهش ارزش دارایی‌ها مد نظر قرار داده است و چگونه این کار را کرده است. حتی با این که طبق <b>AASB ۳۶/IAS ۱۳۶</b> افشای این مورد الزامی نیست. اگر دیگر واحدهای تجاری فعال در آن صنعت در دفاتر خود به کاهش ارزش دفتری اذعان کرده باشند و سرمایه‌گذاران خواستار افشای اطلاعات درباره‌ی این موضوع شده باشند که آیا ریسک‌های مرتبط با آب و هوا ارزش دفتری دارایی‌های شناسایی‌شده در صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار داده است یا نه، باید در صورت‌های مالی ارائه شود.</p>	<p><b>AASB 101/IAS 1</b> ارائه‌ی صورت‌های مالی</p>
<p>در صورتی که در محاسبات کاهش ارزش دارایی‌ها، تأثیر ریسک‌های مرتبط با آب و هوا مد نظر قرار نگیرد، ممکن است در ارزش دفتری دارایی‌هایی از قبیل دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های شناسایی‌شده در رابطه با منابع معدنی، دارایی‌های نامشهود و سرقفلی بیش‌نمایی شود. قرار گرفتن یک واحد تجاری در معرض ریسک‌های مرتبط با آب و هوا ممکن است شاخصی باشد که نشان دهد ارزش یک دارایی یا گروهی از دارایی‌ها کاهش یافته است، و نیز بر برآورد جریان نقدی آتی ورودی و خروجی که برای محاسبه‌ی مبالغ بازیافت تأثیر می‌گذارد. در این استانداردها افشای مفروضات اصلی درباره‌ی برآورد جریان نقدی، پروژه‌ها و نیز رویکرد مدیریتی برای مشخص کردن ارزش اختصاص‌یافته به این مفروضات، به‌ویژه در رابطه با سرقفلی یا دارایی‌های با عمر نامحدود الزامی است. در حالی که ریسک‌های مرتبط با آب و هوا ممکن است بر عملیات واحد تجاری تأثیر بسزایی داشته باشند، اطلاعات مربوط به نحوه‌ی لحاظ کردن این ریسک‌ها در محاسبه‌ی مبالغ قابل بازیافت ممکن است برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با اهمیت باشند. این مسئله به‌ویژه درباره‌ی دارایی‌های بلندمدت و دارایی‌های مشخص‌شده در ارتباط با منابع معدنی مصداق دارد. در صنایع استخراجی، سرمایه‌گذاران ممکن است بخواهند بدانند آیا یک واحد تجاری تأثیرات ریسک‌های مرتبط با آب و هوا را در تصمیم‌گیری برای ادامه‌ی استخراج یا تعیین ارزش مناطق خاص مورد علاقه‌ی خود مد نظر قرار داده است یا نه.</p>	<p><b>AASB 136/IAS 36</b> کاهش ارزش دارایی‌ها</p>
<p>ریسک‌های مرتبط با آب و هوا، علاوه بر کاهش ارزش دارایی‌ها، ممکن است بر موارد زیر نیز تأثیر بگذارد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ این که آیا صرف هزینه‌های مشخصی تعریف یک دارایی را توجیه می‌کند؛ و از این رو، می‌توان آن را مثلاً به عنوان دارایی‌های ثابت مشهود یا دارایی نامشهود مورد شناسایی قرار داد یا نه؛ و</li> <li>▪ برآورد عمر مفید دارایی‌ها، و از این رو مبلغ استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود که هر سال مشخص می‌شود.</li> </ul>	<p><b>AASB 116/IAS 16</b> دارایی‌های ثابت مشهود، و <b>AASB 138/IAS 38</b> دارایی‌های نامشهود</p>
<p>این استانداردها واحدهای تجاری را ملزم می‌کند تا مفروضات مهم مورد استفاده را در مواردی که دارایی‌ها به ارزش منصفانه مورد شناسایی قرار می‌گیرند، افشا کنند. وقتی ارزش منصفانه‌ی یک دارایی مشخص تحت تأثیر ریسک‌های مرتبط با آب و هوا قرار می‌گیرد، ممکن است واحد تجاری لازم باشد افشا کند که یک ریسک مرتبط با آب و هوا چگونه در محاسبات لحاظ شده است. واحدهای تجاری که در بخش‌هایی فعالیت می‌کنند که به شدت تحت تأثیر ریسک‌های مرتبط با آب و هوا قرار دارند، باید صرف نظر از تأثیرات کمی، مفروضات خود را درباره‌ی ریسک‌های مرتبط با آب و هوا افشا کنند.</p>	<p><b>AASB/IFRS 13</b> اندازه‌گیری ارزش منصفانه</p>
<p>در الزامات کاهش ارزش دارایی‌ها از اطلاعات معطوف به آینده برای شناسایی زیان‌های اعتباری مورد انتظار استفاده می‌شود. هنگام تصمیم‌گیری درباره‌ی این که آیا ریسک اعتباری از زمان شناسایی اولیه به شدت افزایش یافته است یا نه، هر گونه تغییرات نامساعد واقعی یا پیش‌بینی‌شده در محیط نظارتی، اقتصادی یا فناوری وام‌گیرنده که به تغییر قابل توجه در توانایی وام‌گیرنده برای برآورده ساختن تعهدات بدهی خود منجر شوند، باید مد نظر قرار داده شوند. وقتی بانک‌ها در پروژه‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند یا به کسب و کارهای متاثر از ریسک‌های مرتبط با آب و هوا پول قرض می‌دهند، باید این مسئله را در نظر بگیرند که قرار گرفتن در معرض ریسک‌هایی چگونه زیان‌های اعتباری پیش‌بینی‌شده‌ی این وام‌ها یا سرمایه‌گذاری‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. مثلاً، اگر یک واحد تجاری به شدت در معرض پروژه‌های سوخت فسیلی قرار داشته باشد، باید گستره‌ی این در معرض قرار گرفتن را مشخص کند و بگوید که چگونه ریسک‌های مرتبط با آب و هوا مبالغ شناسایی‌شده در صورت‌های مالی‌اش را ممکن است تحت تأثیر قرار دهند. موسسات بانکشستگی و شرکت‌های بیمه نیز ممکن است سرمایه‌گذاری‌هایی را در صنایع در اختیار داشته باشند که این سرمایه‌ها ممکن است تحت تأثیر ریسک‌های مرتبط با آب و هوا قرار بگیرند و از این رو در معرض ریسک قیمتی در رابطه با این سرمایه‌گذاری‌ها قرار بگیرند. <b>AASB/IFRS ۷</b> افشای قرار گرفتن واحد تجاری در معرض ریسک‌های ابزارهای مالی، اهداف واحد تجاری در مدیریت این ریسک‌ها، و تغییرات ایجادشده در مقایسه با دوره‌های قبل الزامی می‌داند. اطلاعات کمی از قبیل تحلیل سرمایه‌گذاری‌های صنعت/بخش ممکن است مشخصاً آن بخش‌هایی را مشخص کنند که در معرض ریسک‌های مرتبط با آب و هوا قرار می‌گیرند و سیاست واحد تجاری را برای محدود کردن قرار گرفتن واحد تجاری در معرض این بخش‌ها را توضیح دهند.</p>	<p><b>AASB/IFRS 9</b> ابزارهای مالی، و <b>AASB/IFRS 7</b> ابزارهای مالی: افشاء</p>
<p>واحدهای تجاری را ملزم می‌کند ماهیت هر گونه بدهی احتمالی را به اختصار توضیح دهند و بگویند برآورد تأثیرات مالی آن در کجا قابل اجراء است، و ابهامات مرتبط با جریان خروجی منابع برای تسویه‌ی تعهدات را مشخص کنند. ریسک‌ها و ابهامات احتمالی مرتبط با آب و هوا نیز ممکن است در تعیین بهترین برآورد یک ذخیره مد نظر قرار داده شوند. واحدهای تجاری باید مفروضات مهم صورت‌گرفته درباره‌ی رویدادهای آینده را افشا کنند و شاید لازم باشد این افشائات در تبیین این که چگونه ریسک‌های مرتبط با آب و هوا در تعیین بهترین برآورد ذخایر لحاظ شده‌اند، گنجانده شوند. ریسک‌های مرتبط با آب و هوا ممکن است تأثیرات زیر را داشته باشند:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ شناسایی ذخیره‌ی یک قرارداد زیان‌بار یا درآمدهای احتمالی یا هزینه‌های افزایش‌یافته در موقعیت‌های متفاوت که ریسک‌های مرتبط با آب و هوا مسبب آن هستند؛</li> <li>▪ افزایش ذخیره‌های شناسایی‌شده برای تغییر کاربری یک کارخانه یا جبران خسارت زیست محیطی در صنایع استخراجی به سبب تغییرات نظارتی یا کوتاه شدن دوره‌ی یک پروژه؛</li> <li>▪ افشای یک بدهی احتمالی برای یک دادخواهی احتمالی و جریمه‌ها / مجازات‌های نظارت‌های زیست محیطی سخت‌گیرانه‌تر یا دیگر نظارت‌ها.</li> </ul>	<p><b>AASB 137/IAS 37</b> ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی</p>

\* **AASB** استانداردهای حسابداری استرالیا / **IAS** استانداردهای بین‌المللی حسابداری / **IFRS** استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

زیر را شامل شود. البته به این موارد محدود نمی‌شود:

- کاهش ارزش دارایی‌ها،
- تغییر در عمر مفید دارایی‌ها،
- تغییر در ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها به دلیل ریسک‌های مرتبط با آب و هوا و دیگر ریسک‌های نوظهور،
- افزایش بهای تمام‌شده و/یا کاهش تقاضا برای محصولات و خدمات که محاسبات کاهش ارزش دارایی‌ها را تحت تاثیر قرار می‌دهند و/یا مستلزم شناسایی شروط قراردادهای سنگین است،
- شروط بالقوه و بدهی‌های احتمالی جریمه‌ها و مجازات‌ها، و
- تغییرات زبان‌های اعتباری وام‌ها و دیگر دارایی‌های مالی.

در نمایه‌ی ۱ با بهره‌گیری از ملاحظات ارزیابی اهمیت (نمودار ۱) در این باره بحث می‌شود که چگونه ریسک‌های مرتبط با آب و هوا به ویژه ممکن است صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار دهند، و کدام استانداردهای حسابداری ممکن است نیاز به بررسی داشته باشند.

#### ملاحظات اطمینان‌بخشی و خدمات حسابداری مستقل

طبق رهنمود بیانیه‌ی APS/PS2 در ارتباط با ریسک‌های مرتبط، از حساب‌رسان انتظار می‌رود تا الزامات ریسک‌های مرتبط با آب و هوا را مد نظر قرار دهند و درک کنند و بگویند چگونه این ریسک‌ها فعالیت و روند کار آنان را تحت تاثیر قرار می‌دهند. در صورتی که یک ریسک مرتبط با آب و هوا تاثیر قابل توجهی بر یک واحد تجاری داشته باشد، از حساب‌رسان انتظار می‌رود این مسئله را مد نظر قرار دهند که آیا صورت‌های

مالی این مسئله را مطابق با چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا به شکل مناسبی منعکس می‌کنند یا نه. سپس این اطلاعات بر اساس استانداردهای حسابداری استرالیا (ASAs) مورد حسابداری قرار خواهد گرفت. حساب‌رسان برای این که با اطمینان به این مسائل رسیدگی کنند باید درک کنند که چگونه ریسک مرتبط با آب و هوا با وظایف قانونی و تخصصی فعلی آنان ارتباط پیدا می‌کند. حساب‌رسانی که ریسک مرتبط با آب و هوا را مد نظر قرار نمی‌دهند ممکن است با افزایش احتمال مداخلات قانونی و فشار سهامداران روبه‌رو شوند. این ارزیابی مد نظر قرار گرفتن جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری از جمله شاخص‌های سوگیری احتمالی در قضاوت‌های مدیریتی را شامل می‌شود.

حساب‌رسان با رعایت استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۱۵ استرالیا (ASA 315)، هنگام شناسایی و درک یک واحد تجاری و محیط حاکم بر فعالیت آن، در پرتو توجه به فعالیت‌ها، راهبردها و دیگر ریسک‌های تجاری و کفایت کنترل‌های داخلی و سامانه‌های مدیریت ریسک آن واحد تجاری، الزامات توجه به ریسک مرتبط با آب و هوا را مد نظر قرار می‌دهند. این شناخت ممکن است فهم الزامات موارد مربوط به ریسک مرتبط با آب و هوا به شرح زیر را شامل شوند:

- الزامات قانونی
- الزامات بازار
- تعهدات آتی مخارج سرمایه‌ای؛ و
- برای اهداف و راهبردهای واحد تجاری.

بنابراین، حساب‌رسان با به‌کارگیری استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۳۰ استرالیا (ASA 330) به ریسک‌های تحریف با اهمیت موضوعات پاسخ‌ی شایسته و درخور خواهند داد.

در حالی که حساب‌رسان به این مسئله اذعان دارند که ریسک مرتبط با آب و هوا ممکن است برای برآوردهای حسابداری، از جمله مفروضات مورد استفاده برای رسیدن به یک برآورد ارزش منصفانه و کاهش ارزش‌های احتمالی دارایی‌ها، مهم تلقی شوند، حساب‌رسان استاندارد حسابداری شماره‌ی ۵۴۰ استرالیا (ASA 540) را به کار می‌برند و انتظار می‌رود که:

- رویه‌های ارزیابی ریسک را به منظور نیل به درکی از واحد تجاری و محیط آن به اجرا درآورند؛
- به منظور ارزیابی میزان تخمین ابهام مرتبط با برآورد، ریسک تحریف با اهمیت موضوعات را مورد شناسایی و ارزیابی قرار دهند؛
- با انتخاب یک راهبرد مناسب برای آزمون ریسک‌های ارزیابی‌شده‌ی تحریف با اهمیت پاسخ دهند؛
- یک ارزیابی کلی از جمله معقول بودن برآورد را به اجرا در آورند؛
- کفایت افشائات مرتبط با برآوردها را ارزیابی کنند؛
- تاییدیه‌های مکتوب از مدیریت بگیرند؛
- با کسانی که مسئولیت راهبری و مدیریت را بر عهده دارند، یا با دیگر طرف‌های مربوط به شکلی مناسب درباره‌ی موضوعات مشخص ارتباط برقرار کنند؛
- مبنای نتیجه‌گیری‌های خود را درباره‌ی معقول بودن برآوردهای حسابداری و شاخص‌های سوگیری مدیریتی احتمالی، در صورتی که چنین سوگیری وجود داشته باشد، در پرونده‌ی حسابداری ثبت و ضبط کنند.

در صورتی که افشائات با اهمیت درباره‌ی ریسک مرتبط با آب و هوا صورت بگیرند و هر گونه تاثیر مالی در صورت‌های مالی انعکاس یابد، آن گاه این

climate-risk.pdf

- 13- <https://www.climatecapsummit.org/learn/2017/11/13/vanguard-hsbc-will-require-climate-disclosure>
- 14- Whitehaven
- 15- Environmental Justice Australia
- 16- Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)
- 17- ASAE 3000 Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical

منبع:

Climate-related and other emerging risks disclosures: assessing financial statement materiality using AASB/IASB Practice Statement 2, Australian Accounting Standards Board & Auditing and Assurance Standards Board, Australian Government, APRIL 2019, ORIGINALLY PUBLISHED DECEMBER 2018.

منصور شمس احمدی: حسابدار مستقل خبره، حسابدار مدیریت خبره، حسابدار رسمی، رئیس پیشین انجمن حسابداران خبره ایران، عضو هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران مدیریت خبره، عضو کارگروه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، مدرس مراکز آموزش حرفه‌ای

محسن ژاله آزاد زنجانی: حسابدار مستقل خبره، حسابدار مدیریت خبره، حسابدار مالی خبره، حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری حسابداری

[au/admin/file/content102/c3/AASBPS2\\_12-17.pdf](https://au/admin/file/content102/c3/AASBPS2_12-17.pdf)

۲- منظور از investor statements بیانیه‌های صادره از سوی "شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه" (The IIRC) برای تأکید بر ارزش گزارشگری یکپارچه و اهمیت آن در تصمیمات تخصیص سرمایه است. اطلاعات بیشتر: <https://integratedreporting.org/resource/investor-statement>

- 3- Impairment Testing
- 4- ASA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
- 5- ASA 330 The Auditor's Responses to Assessed Risks
- 6- ASA 540 Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures
- 7- Investor Group on Climate Change (IGCC, Australia/New Zealand)
- 8- Principles for Responsible Investors (PRI)
- 9- UN Environmental Program Finance Initiative (UNEP FI)
- 10- Global Investor Statement on Governments in Climate Change; <https://theinvestoragenda.org/wp-content/uploads/2018/05/GISGCC-briefing-paper-FINAL.pdf>
- 11- Blackrock
- 12- <https://www.blackrock.com/corporate/literature/publication/blk-commentary-engaging-on->

اطلاعات به عنوان بخشی از حسابرسی سالانه بر اساس استانداردهای حسابرسی استرالیا مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. حسابرس با به‌کارگیری استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۷۰۰ استرالیا (ASA 700) شکل گزارشگری و اظهارنظر درباره‌ی گزارش‌های مالی، ارزیابی می‌کند که آیا صورت‌های مالی از همه‌ی جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای الزامات چارچوب گزارشگری مالی استرالیا به نحوه مطلوب ارائه شده‌اند یا نه.

حسابرسان دیگر اطلاعات ارائه‌شده در گزارش سالانه را که خارج از محدوده‌ی صورت‌های مالی هستند، از جمله بررسی مالی و عملیاتی و بیانیه‌ی راهبری شرکتی را برای پیدا کردن موارد مغایر با گزارش مالی یا اطلاعاتی که حسابرس حین حسابرسی مطابق با استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۷۲۰ استرالیا (ASA 720)، مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با دیگر اطلاعات، به دست می‌آورد، مورد توجه و مذاقه قرار می‌دهند. اگر حسابرس مغایرت با اهمیتی را تشخیص دهد یا این که چنین به نظر برسد که دیگر اطلاعات به شکلی نادرست گزارش شده‌اند، باید به شکلی مناسب در مورد آن اظهارنظر کند. در صورتی که افشائات مرتبط با آب و هوا بیرون از محدوده‌ی گزارش سالانه صورت بگیرند (مثلاً در گزارش پایداری) و درباره‌ی این اطلاعات نیاز به خدمات گزارش اطمینان‌بخش باشد، استاندارد شماره‌ی ۳۰۰۰ کارهای اطمینان‌بخشی استرالیا، با عنوان استفاده از خدمات اطمینان‌بخشی به جز حسابرسی یا بررسی اجمالی اطلاعات تاریخی<sup>۱۷</sup> (ASAE 3000)، را معمولاً استاندارد قابل اجرایی می‌داند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- AASB/IASB Practice Statement  
2 Making Materiality Judgements (APS/PS 2); <https://www.aasb.gov>