

همه‌گیری کووید ۱۹؛ انتظار بیشتر از حساب‌رسان

گفتگو با: آقای مرتضی اسدی

عضو هیئت‌عامل سازمان حسابرسی



حسابداری

اکنون حسابداران پذیرفته‌اند کووید ۱۹ که سلامت پیرو جوان را در سراسر جهان نشانه رفته است، بر فرایند گزارشگری مالی نیز تاثیر چشمگیری دارد و شرایط کنونی وظایف جدیدی را در برابر حسابداران و حساب‌رسان قرار داده است. سپاسگزاریم که مثل همیشه فرصت داده‌اید که تجربه و دیدگاه شما را با خوانندگان در میان بگذاریم.

اسدی

قبل از پاسخ به پرسشهای شما، لازم است به این موضوع تاکید کنم که در شرایط بحران به‌وجودآمده ناشی از ویروس همه‌گیر کرونا (COVID-19)، نه تنها به‌کارگیری الزامات استانداردهای حسابداری و حسابرسی نسبت به قبل کاهش نمی‌یابد بلکه به‌کارگیری کامل و دقیق آنها و حفظ و بهبود کیفیت گزارشگری بیشتر مورد تاکید است و بیشتر مجامع حرفه‌ای و ناظرین بین‌المللی نیز بر این موضوع تاکید داشته‌اند؛ چرا که در شرایط بحران کنونی، ریسکها و عدم اطمینانهای محیط اقتصادی و اطلاعات حسابداری افزایش یافته است، لذا استفاده‌کنندگان نسبت به گذشته انتظارات اطمینان بخشی بیشتری دارند که حرفه حسابرسی باید آن را برآورده سازد.

حسابداری

استانداردهای حسابداری موجود، چه تدابیری برای گزارشگری و افشای مسایل مربوط به ریسکها و موارد ابهام ناشی از شرایط کنونی در نظر گرفته است؟

اسدی

تاثیر همه‌گیر کووید ۱۹ بر گزارشگری مالی واحدهای تجاری به‌طور عمده مربوط به عدم اطمینانها و ریسکهایی است که نسبت به

ماهیت و میزان ریسکهای ناشی از ابزارهای مالی و نحوه مدیریت آنها، از جمله ریسک اعتباری، ریسک نقدینگی، ریسک بازار و دیگر ریسکها را الزامی ساخته است.

در شرایط حاضر تاثیر همهگیر کووید ۱۹ بر ریسکهای ابزارهای مالی بسیار گسترده است؛ به ویژه بر ریسک اعتباری و ریسک نقدینگی که در اغلب موارد منجر به افزایش ریسک ابزارهای مالی در واحدهای تجاری شده است. طبق الزامات این استاندارد تغییرات این ریسکها نسبت به دورههای قبل باید در صورتهای مالی افشا شود. با توجه به موارد فوق به نظر می رسد استانداردهای حسابداری تدابیر کافی برای گزارشگری و افشای ریسک و موارد ابهام ناشی از همهگیر کووید ۱۹ را دربر دارد.

به علاوه گزارش تفسیری مدیریت (برای شرکتهای پذیرفته شده) و گزارش فعالیت هیئت مدیره نیز ابزاری برای افشای تفصیلی تر ریسکها و موارد مرتبط با موضوع یاد شده می باشد.

سازمان

آیا شرایط کنونی فرایندهای کنترلهای داخلی در شرکتها را نیز زیر تاثیر قرار داده است؟

اسدی

جابجایی کارکنان، عدم حضور برخی از کارکنان و انجام دورکاری و عدم دسترسی به محل کار در برخی مشاغل،

اطلاعات حسابداری ایجاد شده است و در شرایط حاضر باید به کارگیری الزامات استانداردهای حسابداری در رابطه با موارد عدم اطمینان و ریسک مورد توجه خاص قرار گیرد. از جمله، بندهای استانداردهای حسابداری مربوط به این موارد عبارت است از:

• استاندارد حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، بندهای ۲۳، ۲۴، ۱۲۳ و ۱۲۵ که نحوه برخورد با تداوم فعالیت، افشای موارد عدم اطمینان با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت در صورتهای مالی و قضاوتهای عمده، ابهام در انجام برآوردها در پایان دوره گزارشگری و افشای مفروضات مرتبط با آینده و سایر منابع عمده عدم اطمینان برآوردها را بیان کرده است.

• استاندارد حسابداری ۴ با عنوان «ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی»، بندهای ۳۷، ۷۵ و ۷۶ به در نظر داشتن ریسک و ابهام در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره و افشای موارد ابهام و مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی اشاره دارد.

• استاندارد حسابداری ۵ با عنوان «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»، نحوه گزارشگری مالی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (شامل رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی)، از جمله رویدادهای نشان دهنده برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت را مشخص می کند.

با توجه به آثار فراگیر مستقیم و غیرمستقیم بیماری همهگیر کووید ۱۹ بر فعالیت واحدهای تجاری، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و به روزرسانی اطلاعات درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه، به طور خاص رویدادهای مرتبط با برقراری فرض تداوم فعالیت واحد تجاری و برآوردهای حسابداری، باید بیشتر از گذشته مورد توجه قرار گیرد. با توجه به اعلام همهگیری این ویروس در بهمن ماه ۱۳۹۸ کلیه آثار آن بر صورتهای مالی به تاریخ پایان سال مالی بعد از بهمن ماه ۱۳۹۸ در زمره رویدادهای تعدیلی (رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می کند) تلقی می گردد.

• استاندارد حسابداری ۳۷ با عنوان «ابزارهای مالی: افشا»، بندهای ۲۰ و ۲۱ افشای اطلاعات (کمی و کیفی) مربوط به

حرفه حسابرسی

علاوه بر تخصص مالی

به شدت نیازمند تخصص

در زمینه های کامپیوتر و فناوری اطلاعات

می باشد

شد حرفه حسابرسی علاوه بر تخصص مالی، نیازمند تخصص در زمینه‌های کامپیوتری فناوری اطلاعات و مدیریت ریسک نیز می‌باشد. اکنون زمان آن رسیده است که حرفه حسابرسی با تغییرات در قوانین و مقررات مربوط، این کاستیها را برطرف سازد.

به‌عنوان مثال، در موسسات حسابرسی، امکان حضور متخصصین کامپیوتر و فناوری اطلاعات و مدیریت ریسک فراهم شود یا این‌که کسب آگاهی و توانمندی و تامین امکانات لازم در زمینه‌های یادشده برای کارکنان و موسسات حسابرسی الزامی شود، تا امکان پرس‌وجو و گفتگو از راه‌دور با استفاده از ویدئو کنفرانس به‌جای حضور فیزیکی، مشاهده برخط از طریق تصویربرداری از عملیات شمارش موجودیها و مشاهده برخط نحوه اعمال کنترلها از طریق تصویربرداری، دسترسی به اسناد و مدارک از طریق تصویربرداری از آنها و امضای دیجیتال تصویر مدارک ارسال شده توسط مسئولین

ممکن است باعث شود تا فرایند کنترلهای داخلی و مدیریت ریسک به‌کندی انجام پذیرد و یا غیرقابل اعمال باشد. مدیریت شرکتها باید چنین تغییراتی را با دقت کنترل کنند و در صورت لزوم، کنترلهای داخلی قابل اجرای جایگزین را به‌منظور ایجاد و بهره‌برداری از یک محیط کنترلی موثر، برقرار نمایند.

سپاس

روشهای سنتی کسب شواهد، در نتیجه الزامات رعایت فاصله اجتماعی و حضور در محل کار، تغییر کرده است. حسابرسان چگونه باید با این موضوع برخورد کنند؟

اسدی

هدف کلی حسابرس در انجام حسابرسی صورتهای مالی، کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد است تا بتواند بدین‌وسیله نسبت به این‌که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند و همچنین گزارشگری نسبت به صورتهای مالی و اطلاع‌رسانی لازم طبق استانداردهای حسابرسی، براساس یافته‌های حسابرسی است.

اگر چه کسب اطمینان معقول برای دستیابی به اهداف کلی حسابرسی الزامی است، لیکن در استانداردهای حسابرسی در رابطه با نحوه رسیدن به این سطح اطمینان معقول، روشهای کسب شواهد حسابرسی محدود نشده است و نوع روشهای کسب شواهد حسابرسی برای دستیابی به اطمینان معقول بسته به شرایط، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد.

همه‌گیر کووید ۱۹ باعث شد حسابرسان امکان کسب شواهد از طریق برخی روشهای معمول گذشته خود را نداشته باشند، لذا می‌بایست از روشهای جایگزین برای کسب شواهد استفاده کنند. در پی جستجو برای روشهای جایگزین مشخص شد حرفه حسابرسی در زمینه‌های دسترسی به امکانات فناوری اطلاعات، رسانه‌های تصویری، نرم‌افزارهای حسابرسی و زیرساختهای لازم جهت انجام حسابرسی از راه‌دور به‌خصوص امکانات نرم‌افزاری (نرم‌افزارهای حسابرسی) و سخت‌افزاری (سیستمهای کامپیوتری) و همچنین بستر اینترنتی با کاستیهایی روبه‌رو است. ضمن این‌که مشخص

در شرایط بحران به‌وجود آمده

ناشی از ویروس همه‌گیر کرونا

نه تنها به‌کارگیری الزامات

استانداردهای حسابداری و حسابرسی

نسبت به قبل کاهش نمی‌یابد

بلکه به‌کارگیری کامل و دقیق آنها و

حفظ و بهبود کیفیت گزارشگری

بیشتر مورد تاکید است

صاحبکار و دیگر روشهای جایگزین فراهم شود.

سپاس

آیا ریسک تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و اشتباه بالاتر رفته است؟ حسابربان چه واکنشی نسبت به این موضوع باید داشته باشند؟

اسدی

در شرایط جدید به وجود آمده ناشی از همه‌گیر کووید ۱۹، عواملی نظیر عدم حضور برخی از کارکنان شرکتها که ممکن است مسئولیتهای مربوط به کنترل‌های داخلی را به عهده داشته باشند، و عدم امکان اجرای اثربخش برخی از کنترل‌های داخلی، و عدم اطمینانهایی که این ویروس همه‌گیر برای اقتصاد جهانی و زنجیره‌های تامین به وجود آورده است، فرصت انجام تقلب را بیشتر کرده است و مدیریتهای باید برای کنترل‌های داخلی جایگزین، برنامه‌ریزی مناسب داشته باشند. در این شرایط حسابربان علاوه بر این که می‌بایست ارتباط خود را با صاحبکاران و مدیران و ناظران بیشتر کنند، باید در زمینه کنترل‌های داخلی گفتگو و مدیران واحدهای تجاری را در رابطه با اعمال کنترل‌های داخلی راهنمایی کنند و در جمع‌آوری شواهد حسابرسی، آزمونهای محتوای بیشتری را به کار گیرند و از روشهای حسابرسی جایگزین نوآورانه و خلاقانه استفاده کنند.

سپاس

آیا این به آن معنی است که حسابربان باید مهارت‌ها و آگاهیهای جدید و بیشتری داشته باشند؟

اسدی

همین‌طور است. آگاهی در زمینه تجهیزات و امکانات ارتباطی، رسانه‌های تصویری، فناوری اطلاعات، نرم‌افزارهای حسابرسی، شبکه‌های کامپیوتری و روشهای تحلیل داده‌ها و همچنین مهیا ساختن زیرساختهای فناوری اطلاعات برای امکان اجرای برخی از روشهای حسابرسی از راه دور، از جمله مواردی است که حسابربان به آن نیاز دارند.

سپاس

آیا شرایط جدید، روابط حسابربان و صاحبکار را هم زیرتاثیر قرار داده است؟ آیا متن و مضمون قرارداد

حسابرسی نیاز به تغییر دارد؟

اسدی

شرایط ناشی از همه‌گیر کووید ۱۹ باعث افزایش ریسکهای حسابرسی، تغییرات زیاد در روشهای کسب شواهد حسابرسی و افزایش حجم آزمونهای حسابرسی جهت رسیدن به سطح اطمینان معقول گردیده است. همچنین این ویروس همه‌گیر، موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی ناشی از رعایت پروتکل‌های بهداشتی شده است. لذا برای پذیرش کار و انعقاد قرارداد حسابرسی توجه به موارد یادشده ضروری است. ضمن این که افزودن نکات مربوط به رعایت پروتکل‌های بهداشتی، امکانات و تسهیلات مناسب در زمینه رعایت موارد بهداشتی محیط کار حسابربان در محل صاحبکار، تامین امکان ارتباط غیرحضور با مدیران و کارکنان و دسترسی از راه دور به بانکهای اطلاعاتی مربوط و سیستمهای حسابداری جهت امکان اجرای بخشی از فرایند حسابرسی از راه دور، از جمله مواردی است که ضروری است در قراردادهای حسابرسی به آن توجه شود.

سپاس

آیا در پاسخ به شرایط موجود، ضرورت دارد که حسابربان سطوح اهمیت را کاهش دهند؟

اسدی

با توجه به آثار غیرمتعارف کووید ۱۹ بر صورتهای مالی واحدهای تجاری، حسابربان به هنگام تعیین سطوح اهمیت باید به این آثار توجه کند و در صورت لزوم، سطوح اهمیت جداگانه برای گروه‌های معاملات، مانده حسابها و موارد افشای خاص تعیین کند. در مواردی که این بیماری باعث افزایش ریسک شود، برای دستیابی به سطح اطمینان معقول و کاهش ریسکها به سطح قابل‌پذیرش، ممکن است حسابربان سطوح اهمیت را کاهش دهد.

سپاس

به نظر می‌رسد فرض تداوم فعالیت بیش از گذشته باید مورد توجه حسابربان قرار گیرد. چه شرایطی ممکن است تردید درباره تداوم فعالیت را بیشتر کند؟

اسدی

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابربان در جریان

کلیه هزینه‌های

ناشی از دوران تعطیلی

و کاهش فعالیت

باید به هزینه‌های دوره

منظور شود

جذب‌نشده و غیرمعمول را شامل نمی‌شود. کلیه هزینه‌های ناشی از دوران تعطیلی و کاهش فعالیت باید به هزینه‌های دوره منظور شود.

هزینه‌های استهلاک با توجه به روشهای استهلاک مورد عمل که باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد، محاسبه شده و مبلغ استهلاک هر دوره باید در سودوزیان منعکس شود مگر این‌که در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات تولیدی با توجه به ظرفیت معمول واحد تجاری، به‌عنوان سربار ثابت تولید به بهای تمام‌شده موجودی کالا تخصیص می‌یابد و سهم جذب‌نشده آن در سودوزیان دوره منعکس می‌شود.

سپار

آیا حسابرس برای توضیح شرایط ناشی از کووید ۱۹ باید از بند تاکید بر مطلب خاص استفاده کند؟

اسدی

بند تاکید بر مطلب خاص، با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع، که علی‌رغم ارائه یا افشای مناسب در صورتهای مالی، به قضاوت حسابرس برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان اهمیت ویژه‌ای دارد، پس از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس درج می‌شود.

برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن، باید مناسب‌بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی را بررسی کند. همچنین مسئولیت حسابرس، بررسی احتمال وجود ابهامهای بااهمیت یا اساسی در باره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به‌عنوان یک واحد دایر است، که نیاز به افشا در صورتهای مالی دارد. تاثیر کووید ۱۹ در صنایع مختلف، متفاوت است و بسته به میزان تاثیر مالی و عملیاتی این ویروس بر واحد مورد رسیدگی، روشهای بررسی و ارزیابی توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت توسط حسابرس متفاوت خواهد بود. نمونه‌هایی از رویدادها یا شرایط ناشی از کووید ۱۹ که ممکن است تردیدی عمده درباره وجود فرض تداوم فعالیت ایجاد کند شامل کاهش عمده درآمد و حجم تولید به‌دلیل تعطیلی و یا عدم دسترسی به زنجیره تامین مواد اولیه، از دست دادن کارکنان اصلی، افزایش هزینه‌های ناشی از رعایت پروتکل‌های بهداشتی، پرداخت حقوق و مزایای دوران تعطیلی کارکنان، افزایش احتمالی هزینه‌های ناشی از کاهش ارزش داراییها، زیانهای ناشی از قراردادهای زیانبار و نقض قراردادها می‌باشد. نکته قابل توجه این است که ارزیابیها باید به‌طور دائمی به‌روزرسانی و اطمینان حاصل شود که تمام قضاوتهای انجام‌شده، به‌روز بوده و بر مبنای اطلاعات در دسترس به تاریخی نزدیک به تاریخ تایید صورتهای مالی است.

سپار

اگر واحد تجاری، به‌دلیل محدودیتهای ناشی از کووید ۱۹، با ظرفیت کامل کار نکرده باشد، برای شناسایی هزینه‌های تولید و هزینه‌های دوره، از چه ملاکی باید استفاده شود؟

اسدی

طبق استاندارد حسابداری ۸، با عنوان «حسابداری موجودی مواد و کالا»، بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا باید دربر گیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است. لذا در شرایط خاص ناشی از کووید ۱۹ نیز نحوه محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته‌شده تغییری نمی‌کند و هزینه‌های

افشا شده است.

• ابهام عمده در ارتباط با اقلام و اطلاعات صورتهای مالی و یا ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت ناشی از ویروس کووید ۱۹.

• ضرورت اصلاح سایر اطلاعات مرتبط با آثار کووید ۱۹ که واحد مورد رسیدگی از اصلاح آن خودداری می‌ورزد (در رابطه با واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس و فرابورس که مکلف به تهیه و افشای گزارش تفسیری مدیریت می‌باشند، مطابق بخشنامه سازمان حسابرسی، در صورتی که سایر اطلاعات، حاوی تحریف بااهمیت باشد، در گزارش حسابرسی در بندی جداگانه بلافاصله پس از بند تاکید بر مطلب خاص زیر عنوان «سایر اطلاعات» این تحریفها در گزارش حسابرسی درج می‌شود.)

ب- **اظهار نظر مشروط یا مردود**، چنانچه آثار تحریف ناشی از کووید ۱۹ بااهمیت باشد، به عنوان مثال، ابهام بااهمیت درباره تداوم فعالیت که در صورتهای مالی واحد تجاری افشا نشده است، منجر به «اظهار نظر مشروط» می‌شود و چنانچه فرض تداوم فعالیت برقرار نباشد و صورتهای مالی بر مبنای فرض تداوم فعالیت تهیه شده باشد و آثار برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت بر صورتهای مالی بااهمیت و فراگیر باشد، منجر به اظهار نظر مردود می‌شود.

ج- **اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر**، چنانچه آثار احتمالی محدودیت بر صورتهای مالی بااهمیت و غیرفراگیر باشد، «اظهار نظر مشروط» و چنانچه آثار احتمالی محدودیت و یا پیامدهای ابهام (از جمله ابهام نسبت به تداوم فعالیت) ناشی از کووید ۱۹ بر صورتهای مالی بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد منجر به «عدم اظهار نظر» می‌شود.

سازد

به نظر می‌رسد حسابداران و حسابرسان باید نگاهی عمیق به تاثیر کووید ۱۹ بر گزارشگری مالی و حسابرسی داشته باشند. نکات و راهنماییهای شما در این گفتگو، کمک موثری برای حسابداران و حسابرسان، به ویژه جوانترهای آنان، در برخورد با شرایط کنونی فراهم می‌سازد. از شما سپاسگزاریم.



باتوجه به موقعیت و شرایط واحد تجاری و ماهیت و میزان آثار مالی ناشی از کووید ۱۹ بر صورتهای مالی و موارد افشای انجام شده در صورتهای مالی، حسابرسی با تکیه بر قضاوت حرفه‌ای خود نسبت به لزوم درج بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی، تصمیم‌گیری می‌کند. آثار مالی ناشی از کووید ۱۹ برای شرکتهایی که پایان سال مالی آنها بعد از بهمن ۱۳۹۸ است، به طور عمده تعدیلی است و باید هرگونه آثار قابل تعیین، در صورتهای مالی منعکس شود. و چنانچه با توجه به نوع صنعت و شرایط خاص واحد تجاری، میزان آثار مالی آن قابل تعیین نباشد، این موضوع در صورتهای مالی افشا می‌شود. حسابرسی بسته به قضاوت حرفه‌ای خود و این که آیا موضوع افشاشده برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان اهمیت ویژه دارد یا خیر، می‌تواند با ذکر موضوع در بند تاکید بر مطلب خاص، توجه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را به یادداشت توضیحی مربوط که در آن افشای کافی در این رابطه صورت گرفته است جلب کند.

سازد

آیا گزارش و بند اظهار نظر حسابرسی نیاز به تغییر و تعدیل دارد؟

اسدی

شرایط ناشی از کووید ۱۹ به طور مستقیم باعث تغییر و یا تعدیل گزارش حسابرسی و بند اظهار نظر نمی‌شود. لیکن پیامدهای ناشی از آن به طور غیرمستقیم ممکن است موجب تغییر یا تعدیل گزارش حسابرسی و بند اظهار نظر شود که به طور اجمال در ادامه تشریح شده است. با توجه به استانداردهای حسابرسی بخش گزارشگری و نتیجه‌گیری حسابرسی، پیامدهای ناشی از همه‌گیری کووید ۱۹ بر گزارش حسابرسی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف- **بند تاکید بر مطلب خاص**، برای برجسته کردن موارد زیر (به شرطی که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر این که موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورتهای مالی تحریف نشده است، به دست آمده باشد) در گزارش حسابرسی:

- یک رویداد مهم پس از تاریخ صورتهای مالی ناشی از همه‌گیر کووید ۱۹، که ماهیت و آثار برآوردی آن بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی، در صورتهای مالی