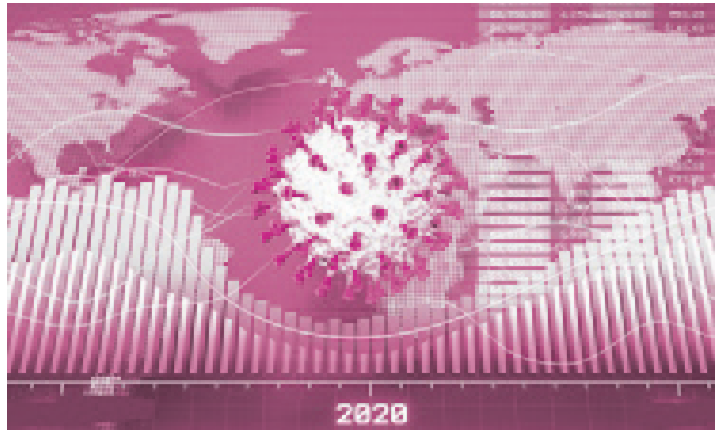


ملاحظات خاص حسابرسی در دوره بیماری همه‌گیر کووید-۱۹



مرتضی اسدی ✍️
هانیه اخوان

در این مقاله تاثیر بیماری همه‌گیر کووید-۱۹ در حسابرسی و مراحل مختلف فرایند حسابرسی (شامل برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری) مورد بررسی قرار گرفته است و به‌طور نمونه تعدادی از چالشهای مهم و راهکارهای عملی در برخورد با هر یک از آنها ارائه شده است. پیامدهای این بیماری مجموعه‌ای از چالشها را برای حسابرسان ایجاد کرده‌است به این صورت که افزایش پیچیدگیهای گزارشگری صورتهای مالی و ریسکها و عدم اطمینانهای مرتبط با آن، توأم با تغییر سریع به عملیات کسب‌وکار مجازی و تغییر کنترلها، ارائه خدمات حسابرسی را به چالش کشیده و حسابرسیهای از راه‌دور را ضروری کرده است. افزایش ریسک حسابرسی ناشی از کووید-۱۹ باعث تغییر نوع و میزان شواهد حسابرسی، استفاده بیشتر از فناوری در حسابرسی و افزایش حجم کار حسابرسان شده است و به‌تبع آن هزینه‌های حسابرسی افزایش چشمگیری داشته است؛ از طرفی، تعهد به کیفیت حسابرسی و استانداردهای حرفه‌ای تغییر نکرده است. در مقابل اغلب صاحبکاران در اثر رکود اقتصادی به‌وجود آمده و کاهش رونق کسب‌وکارها، بحران نقدینگی و کاهش سودآوری حاضر به پذیرش هزینه‌های بیشتر بابت حسابرسی نیستند که در این زمینه نیز حسابرسان برای حفظ کیفیت خدمات حسابرسی با مشکل جدی مواجهند. در نتیجه برای حفظ کیفیت خدمات حسابرسی، ضروری است دولت، نهادهای ناظر و سرمایه‌گذاران نهادی به‌عنوان اصلی‌ترین استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی، سرمایه‌گذاری لازم برای ایجاد زیرساختها و بسترهای استفاده از فناوری اطلاعات را انجام دهند و بخشی از این هزینه‌های اضافی حسابرسی را جبران نمایند.

بخشهای صورتهای مالی ممکن است در ارزیابی حسابرس از ارائه صورتهای مالی، از جمله افشای اطلاعات، چالشهایی را ایجاد کند. مانند:

- تداوم فعالیت؛
- ارزشیابی دارایی، از جمله عوامل کاهش ارزش و ارزیابیهای مربوط؛
- برآوردهای حسابداری، از جمله اندازهگیری ارزش منصفانه؛
- شناسایی درآمد، از جمله آثار تعدیلات قراردادهای؛
- رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری؛
- افشای اطلاعات، از جمله موارد مربوط به ریسکها و عدم اطمینانها و موارد افشای مربوط به نقدینگی؛
- ذخایر و زیانهای احتمالی؛
- قراردادهای بدهی، سایر نسبتهای نظارتی و حداقل سرمایه خالص مورد نیاز برای برخی واحدهای تجاری؛ و
- اجارهها؛
- مصون سازی؛
- مالیات بر درآمد، از جمله ذخیره ارزیابی مالیات؛
- تعدیل یا تغییر ساختار بدهی.

تاثیر کووید-۱۹ بر فرایندها و کنترلهای گزارشگری مالی

بحران کووید-۱۹ ممکن است بر فرایند گزارشگری مالی واحد تجاری و کنترلهای مربوط به ویژه بر موارد مربوط به «بستن حسابها» و تهیه صورتهای مالی تاثیر بگذارد. فرایندها و کنترلها ممکن است تحت تاثیر تغییرات لازم در فرایندهای تجاری قرار گیرد، از جمله طراحی سریع و اجرای فرایندها و کنترلهای جدید یا اصلاح شده با توجه به شرایطی از قبیل محدودیتهای سفر یا در نتیجه ترتیبات دورکاری.

ریسک نارسایی در کنترلهای موجود، اصلاح شده یا جدید می تواند به دلایلی مانند عدم تفکیک وظایف یا عدم نظارت اثربخش کنترلها افزایش یابد؛ که ممکن است منجر به افزایش ریسک بالقوه نارسایی کنترلها توسط مدیریت شود. در نتیجه، ممکن است لازم باشد روشهای حسابرس برای شناخت و آزمون کنترلهای مربوط مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

پیامدهای کووید-۱۹

بحران سلامت عمومی ناشی از ویروس کرونا (کووید-۱۹) افراد، جوامع، سازمانها و ملتها را تحت تاثیر قرار داده است. شیوع این بیماری و اقدام جهانی برای مهار گسترش آن، کل مردم جهان را درگیر کرده است. پس از پایان این بحران سلامت، مدیریت اقتصادی پیامد کووید-۱۹، یک چالش جدید و حوزه تمرکز خواهد بود.

پیامدهای کووید-۱۹ مجموعه ای از چالشها را برای حسابرسان ایجاد کرده است، به طوری که حرفه برای اثبات ارزش خود بار دیگر مورد آزمایش قرار می گیرد. از حسابرسان انتظار می رود تلاش بیشتری را در شناسایی و پاسخگویی به ریسکهای ناشی از همه گیری به گونه ای انجام دهند که از سازمان به بهترین شکل پشتیبانی کند و همچنین اعتماد عمومی به گزارشگری مالی را افزایش دهد.

همه گیری کووید-۱۹ پیامدهای گسترده ای دارد. برای حرفه حسابرسی، افزایش پیچیدگیهای گزارشگری صورتهای مالی و ریسکها و عدم اطمینانهای مرتبط با آن، همراه با تغییر سریع عملیات کسب و کارها به شکل مجازی و تغییر کنترلها، ارائه خدمات حسابرسی را به چالش کشیده و حسابرسیهای از راه دور را ضروری کرده است. با وجود تغییرات زیاد به وجود آمده، تعهد به کیفیت حسابرسی و استانداردهای حرفه ای تغییر نکرده است. با وجود کووید-۱۹ استانداردهای حسابرسی برای اهداف آن مناسب باقی می ماند و در شرایط نامطمئن فعلی کیفیت حسابرسی بیش از هر زمان دیگری مهم است. حمایت از سلامتی کارکنان نیز از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا در نهایت، حسابرسی با کیفیت بالا به افراد سالم که در بهترین حالت خود کار می کنند، بستگی دارد.

تاثیر کووید-۱۹ بر صورتهای مالی

آثار اقتصادی کووید-۱۹ بر صورتهای مالی واحدهای تجاری بسته به صنعت، موقعیت جغرافیایی یا سایر عوامل به طور قابل توجهی متفاوت خواهد بود.

حسابرس ممکن است لازم باشد ارزیابیهای ریسک قبلی را با توجه به بحران کووید-۱۹ برای برخی بخشهای صورتهای مالی به چالش بکشد یا بازنگری کند. به علاوه، برخی از

تاثیر کووید-۱۹ بر حسابرسی

پیامدهای نامطلوب کووید-۱۹ بر شرکتها را می‌توان در گزارشهای اخیر آنها مشاهده کرد و پیامدهای آن ممکن است در دوره‌های آینده بیشتر شود. این بیماری می‌تواند چالشهای مختلفی از قبیل بحران نقدینگی، محدودیت منابع، بلااستفاده شدن داراییها، عدم رعایت‌های قانونی و قراردادی به‌همراه داشته باشد و در موارد خاص نگرانیها در مورد تداوم فعالیت مطرح است.

با توجه به آثار اقتصادی بحران کووید-۱۹، ممکن است ریسکهای جدیدی پدیدار شود، یا ممکن است لازم باشد ارزیابی ریسکهایی که قبلاً شناسایی شده، مجدداً بررسی شود زیرا اندازه و احتمال تحریف مورد انتظار تغییر کرده است.

تغییر انگیزه‌ها یا افزایش فشارها بر مدیریت، به‌ویژه هنگامی که با تغییر در کنترل‌های داخلی یا افزایش توانایی مدیریت برای نقض کنترلها همراه باشد، ممکن است منجر به ریسکهای جدیدی از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا تغییر در ارزیابی قبلی حسابرس از ریسکهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب شود.

به‌طور مشابه، افزایش فشار و تغییر در فرایندهای مدیریتی، سیستمها و کنترلها باعث افزایش ریسک اشتباه می‌شود. پاسخهای اولیه به ریسکهای ارزیابی شده ممکن است با توجه به ارزیابیهای ریسک بازنگری شده کافی نباشد، یا روشهای برنامه‌ریزی شده ممکن است در شرایط فعلی عملی یا امکان‌پذیر نباشد.

چنانچه حسابرسان شواهد جدیدی که از نظر ماهیت یا شکل، متفاوت از آنچه در ابتدا برنامه‌ریزی شده است را کسب کنند، ممکن است بر ملاحظات حسابرس از مربوط بودن و قابلیت‌اتکای آنها تاثیر بگذارد. به‌عنوان مثال، شواهد کسب‌شده ممکن است کپی یا به‌صورت دیجیتال باشد و نیاز به روشهایی برای تایید اعتبار آن ایجاد کند. حسابرسان همچنین ممکن است در کسب شواهدی که قبلاً برنامه‌ریزی شده بود تا از طریق مشاهده فیزیکی (مانند موجودی و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات) به‌دست آید، با چالشهایی روبه‌رو شوند. مشخصات هر موقعیت احتمالاً متفاوت است، از جمله رویکرد واحد تجاری، اهمیت مانده‌ها، ریسکهای ارزیابی شده

از تحریف بااهمیت، ملاحظات کنترل‌های واحد تجاری و روشهایی که از قبل توسط حسابرس اجرا شده است، همه این موارد بر رویکرد حسابرس در کسب شواهد مناسب کافی تاثیر می‌گذارد. به‌عنوان نمونه، روشهایی که حسابرس ممکن است اجرای آنها را در نظر بگیرد شامل روشهای روبه‌جلو یا روبه‌عقب از/به تاریخ مشاهده فیزیکی یا روشهای مشاهده مجازی است. حسابرسان همچنین می‌توانند موارد زیر را در اصلاح روشهای حسابرسی یا طراحی روشهای جدید در نظر بگیرند:

- بهبود سرپرستی و نظارت بر اعضای تیم با تجربه کمتر و تعدیل ماهیت و دامنه بررسی کار آنها؛
- افزایش مشارکت اعضای ارشد یا باتجربه‌تر تیم حسابرسی در انجام روشهای مربوط به مسائل پیچیده‌تر؛
- مشارکت- یا افزایش مشارکت- کارشناسان یا سایر افراد با مهارت و دانش تخصصی؛ و
- برای کارهای حسابرسی که حسابرسان دیگر (حسابرسان بخش) با آن درگیر هستند؛

○ توسعه رویکردهای جایگزین برای سرپرستی و نظارت در مواردی که برنامه‌های قبلی شامل سفر و تعاملات حضوری حسابرس است (از جمله در نظر گرفتن استفاده از فناوری)؛ و

○ در نظر گرفتن اینکه آیا شواهد حسابرسی می‌تواند با رویکردهای جایگزین گردآوری شود؛ از جمله روشهای جدید یا گسترده‌ای که باید توسط حسابرس گروه (اصلی) انجام شود.

ملاحظات عملی مربوط به کیفیت حسابرسی در محیط

همه‌گیر کووید-۱۹ در هر یک از مراحل اصلی حسابرسی

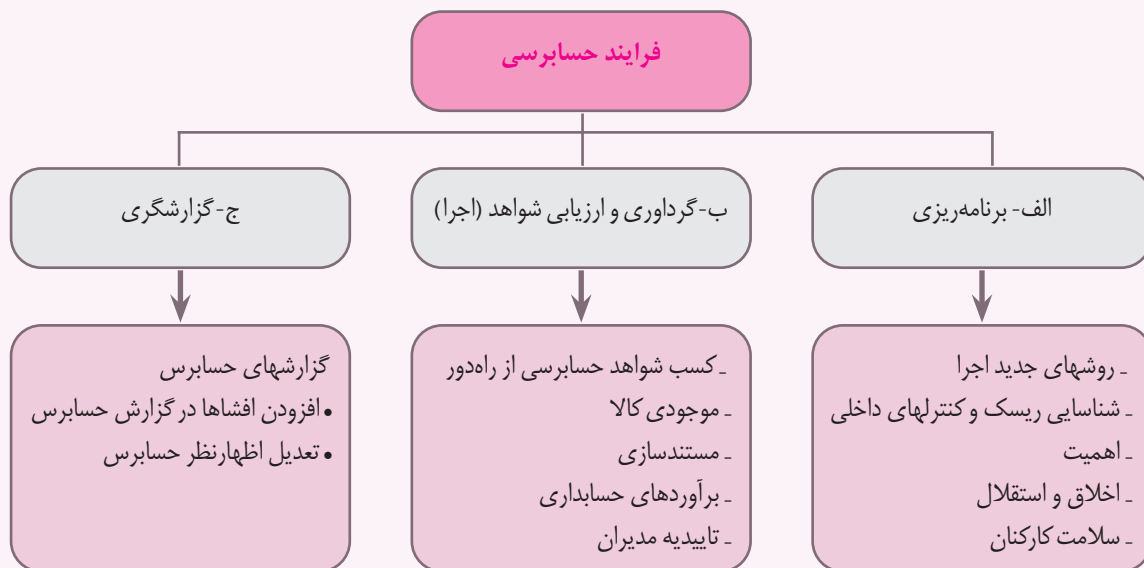
الف) برنامه‌ریزی

برنامه‌ریزی حسابرسی پایه و اساس کل حسابرسی را هم از نظر حسابرس و هم صاحبکار تعیین می‌کند:

«اگر شما نمی‌توانید کار حسابرسی را برنامه‌ریزی کنید، پس قصد دارید که شکست بخورید.»

اولین استاندارد اجرای عملیات بیان می‌کند «عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به‌گونه‌ای مناسب نظارت شود.» حسابرسان باید توجه داشته باشند که دورکاری بهانه‌ای برای عدم برگزاری جلسات برنامه‌ریزی حسابرسی مورد نیاز نمی‌شود

تأثیر کووید-۱۹ در مراحل مختلف فرایند حسابرسی



چالش ۲: استفاده از تردید حرفه‌ای در صورت عدم وجود تعاملات چهره‌به‌چهره حسابرس با صاحبکار می‌تواند چالش‌برانگیزتر باشد.

ملاحظه عملی ۲: مشاهده واکنشها و زبان بدن در پاسخ به سوالات می‌تواند روشی موثر در اعمال تردید حرفه‌ای باشد. تعاملات چهره‌به‌چهره را نمی‌توان فقط با مکاتبات از طریق نامه الکترونیکی جایگزین کرد. هنگام پاسخ به نامه الکترونیکی، صاحبکاران وقت بیشتری دارند تا در مورد پاسخهای خود به پرسشها فکر کرده و جواب را بیان کنند. ممکن است لازم باشد نامه‌های الکترونیکی از طریق مکالمه‌های زنده، از جمله استفاده از ویدئو در صورت لزوم، پیگیری شوند. این امر به‌ویژه برای موضوعات چالش‌برانگیز یا بحث‌برانگیزی مانند سئوالات مربوط به تقلب، مهم است.

شناسایی ریسک و کنترل‌های داخلی

چالش ۱: ارزیابی مکرر ریسک لازم است. **ملاحظه عملی ۱:** شناسایی و ارزیابی ریسک تکراری است، اما در چنین شرایط پیچیده و به‌سرعت در حال تغییر، ارزیابی مجدد ریسک امری حیاتی است. ارتباط زود هنگام و مکرر با مدیریت و کمیته حسابرسی مهم است. هرچه فرایند حسابرسی بیشتر طول بکشد، احتمال بروز ریسکهای جدید و تغییر شرایط

و حسابرسان باید اطمینان حاصل‌کنند که هنوز هم در صورت لزوم راجع به این مباحث صحبت می‌کنند و گفتگوهای اساسی در مورد خطرهای کار حسابرسی با تیم‌کار حسابرسی قبل از شروع اجرای عملیات حسابرسی صورت می‌پذیرد.

روشهای جدید اجرا

چالش ۱: تغییر سریع به عملیات از راه‌دور برای تیم حسابرسی و صاحبکاران حسابرسی، تدارکات مربوط به کسب اطلاعات و شواهد حسابرسی را تغییر داده است.

ملاحظه عملی ۱: برنامه‌ریزی صحیح حسابرسی بسیار مهم‌تر شده است، خصوصاً اینکه ممکن است عملیات و فرایندهای واحدهای تجاری نسبت به سال قبل تغییر چشمگیری داشته باشد. حسابرسان باید روشهای جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی را به‌عنوان بخشی از فرایند برنامه‌ریزی در نظر بگیرند و مستندسازی را مانند مستندسازی بیشتر فرایندهای ذهنی در حوزه‌های قضایای عمده افزایش دهند. انواع گوناگون و بیشتری از شواهد ممکن است لازم باشد. شواهد الکترونیکی مانند تصاویر صفحات ممکن است بدون تایید بیشتر یا وجود شواهد تاییدکننده کافی نباشد. صاحبکاران ممکن است در مورد انواع مستندات و اطلاعات لازم به راهنمایی حسابرسان نیاز داشته باشند.

و واقعیات بیشتر خواهد شد که منجر به کار حسابرسی بیشتری می‌شود، در نتیجه زمان بندی حسابرسی گروه‌ها یا واحدهای تجاری فرعی به‌طور همزمان کارا تر خواهد بود.

چالش ۲: تغییر شیوه‌نامه‌ها و روشهای کاری صاحبکار، همراه با فشارهای مالی شخصی و/یا سازمانی می‌تواند هم فرصت و هم انگیزه تقلب ایجاد کند.

ملاحظه عملی ۲: حسابرسان باید اهمیت آگاهی از احتمال تقلب یا خطا را افزایش دهند، زیرا به‌کارگیری تردید حرفه‌ای هنگام اجرای روشهای حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است. حسابرسان باید محیط کنترلی تغییر یافته را ارزیابی کنند، از جمله کنترل‌های اصلی مانند تفکیک وظایف یا دسترسی به سیستم که ممکن است در یک محیط کار به‌صورت مجازی تضعیف شود. بازبینی دقیق بسته‌های حمایتی کووید-۱۹، مشوقها یا یارانه‌های دولت مهم است. این موارد اغلب الزامات شرایط دریافت یارانه را مانند اثبات کاهش درآمد، دارند.

با توجه به عدم اطمینان کنونی، حسابرس باید نسبت به خطرهای تقلب هوشیارتر باشد. برای شرکتهایی که کارکنان اصلی از کار افتاده‌اند و نیروهای کار خارج از محیط شرکت، اداره می‌شوند، در کنترل داخلی می‌تواند اختلال ایجاد شود. ممکن است لازم باشد که حسابرسان روشهای حسابرسی را در صورت لزوم به‌نحوی تعدیل کنند تا به کاهش خطرهای احتمالی تقلب که می‌تواند تاثیر مهمی بر صورتهای مالی داشته باشد، کمک کنند.

چالش ۳: حسابرسی ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت ممکن است به دلیل حوزه‌های عدم اطمینان عمده، چالش برانگیزتر باشد.

ملاحظه عملی ۳: حسابرسان باید به‌طور کلی در مورد روشهای مختلف آزمون تنش برای تحلیل تداوم فعالیت تفکر کنند. به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در مورد قضاوتها و مفروضات مورد استفاده مدیریت، بسیار مهم است؛ همچنین از شواهد حسابرسی مناسب کافی، برای حمایت از نتیجه‌گیری حسابرس نسبت به ارزیابی مدیریت، اطمینان حاصل می‌شود.

چالش ۴: اگر مکانهای صاحبکار بسته باشد و حسابرسان قادر به انجام حسابرسی در محل نباشند، انجام بازرسی و آزمونهای کنترل داخلی چالش برانگیز خواهد بود.

ملاحظه عملی ۴: حتی وقتی حسابرسان برنامه‌ای برای تکیه بر اثربخشی کارکرد کنترلها ندارند، هنوز هم ملزم به شناخت کنترل‌های داخلی مربوط به حسابرسیها هستند. با محدود شدن آزمون کنترل‌های داخلی، حسابرسان ممکن است نتوانند به کنترلها اتکا کنند و ممکن است مجبور شوند آزمونهای محتوا را افزایش دهند. حسابرسان موظفند ارزیابی کنند که آیا کنترل‌های مربوط به خطرهای عمده، به‌طور مناسب طراحی و اجرا می‌شوند و از آنجاکه این ارزیابی تنها از طریق پرس و جو نمی‌تواند انجام شود، حسابرسان باید تعیین کنند که چه شواهد حسابرسی را می‌توان از راه دور به‌دست آورد. حسابرسان باید هرگونه تغییر در سیستم کنترل داخلی صاحبکار را مورد پرسش قرار دهند. در بعضی موارد، این کنترلها ممکن است تغییر چشمگیری داشته باشد و ممکن است روشها و جریان فرایند جابه‌جایی و گردش نیروهای کار از راه دور تغییر یافته باشد. در چنین مواردی، حسابرسان باید میزان قابلیت اتکا به آن دسته از کنترل‌هایی که فقط برای بخشی از سال موثر بودند را ارزیابی کنند.

اهمیت

چالش: معیارهای قبلی مورد استفاده برای تعیین سطح اهمیت ممکن است مناسب نباشد، به‌ویژه در مواردی که عملیات و/یا درآمد به‌طور قابل توجهی قبل و بعد از کووید-۱۹ تغییر کرده باشد.

ملاحظه عملی: ممکن است لازم باشد با پیشرفت حسابرسی - نه تنها در مرحله برنامه‌ریزی - ارزیابیهای مربوط به اهمیت تجدیدنظر شود. ملاحظات مربوط به تعیین اهمیت می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- آیا کسب‌وکارهای اساسی به‌همان صورت باقی‌مانده است و هیچگونه تغییر ساختار عمده، توقف خطوط کسب‌وکار یا تعطیلی شرکت اتفاق نیافتاده است؟

- معیارهای گذشته‌نگر یا تاریخی مناسب هستند یا خیر؟

- معیار، سود یا درآمد و یا دارایی است. اگر تغییر در معیار منجر به اهمیت بیشتری شود، آیا در این رکود اقتصادی مناسب است یا خیر؟

تعیین سطح اهمیت، به قضاوت حرفه‌ای نیاز دارد و مهم این است که منطق آن به‌خوبی مستندسازی شود.

اخلاق/استقلال

- شخصی،
- به اشتراک‌گذاری دیدگاه‌های شخصی و راهبردهای مقابله،
- حفظ پیوند تیمی به‌طور مجازی، در حالی‌که خستگی/فرسودگی در کار مجازی شناسایی می‌شود،
- ترغیب به تعاملات و گفتگوهای غیررسمی،
- تشویق کارکنان به استفاده از مرخصی یا استراحت در محل کار و حفظ مرزهای مشخص بین کار و زندگی.

ب) گردآوری و ارزیابی شواهد (اجرا)

دسترسی فیزیکی محدود به مکانهای صاحبکار، حسابرسان را مجبور می‌کند تا روشهای حسابرسی جایگزین را برای گردآوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی از طریق دسترسی از راه‌دور و اتکای بیشتر به فناوری، طراحی و انجام دهند. با این کار نیاز به ارزیابی مناسب و کافی بودن شواهد حسابرسی و حفظ تردید حرفه‌ای به همان اندازه‌ای است که قبلاً وجود داشته است.

کسب شواهد حسابرسی از راه‌دور

چالش: دسترسی فیزیکی به مستندات صاحبکار ممکن نیست. حسابرسان برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از راه‌دور، در حین رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی، باید روشهای حسابرسی جایگزین را طراحی و انجام دهند.

ملاحظه عملی: تصمیمگیری در مورد نحوه کسب شواهد حسابرسی و مناسب بودن شواهد به واقعیتها و شرایط خاص حسابرسی و ماهیت ریسکهای خاص شناسایی شده بستگی دارد. رویکردهای جایگزین ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- گردآوری شواهد الکترونیکی بیشتر مانند اسناد تصویربرداری شده

چالش ۱: حفظ رازداری با تیمهایی که از راه‌دور کار می‌کنند.

ملاحظه عملی ۱: در حالی‌که تیمهای حسابرسی قادر به کار در محل صاحبکار نیستند، اطلاعات محرمانه اغلب از طریق نامه الکترونیکی برای حسابرسان که بدون نظارت در خانه کار می‌کنند، ارسال می‌شود. افراد حرفه‌ای باید انتشار رهنمودهای مربوط به حفظ محرمانه‌بودن را در هنگام حسابرسی از راه‌دور بررسی کنند.

چالش ۲: صاحبکارانی که تحت فشار مالی هستند، هزینه‌های حسابرسی را پرداخت نمی‌کنند یا به‌دنبال کاهش هزینه هستند.

ملاحظه عملی ۲: حسابرسان ممکن است مجبور باشند درمورد هزینه‌های حسابرسی با صاحبکاران مذاکره سختی داشته باشند. با خطرهای بیشتر در نتیجه کووید-۱۹، کاهش هزینه می‌تواند بر حسابرسی تاثیر بگذارد.

چالش ۳: تهدید خودارزیابی زمانی‌که صاحبکاران برای راهنمایی به حسابرسان خود مراجعه می‌کنند.

ملاحظه عملی ۳: تهدیدهای استقلال باید به‌طور مستمر مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد. اگر این نگرانی وجود داشته باشد که استقلال به خطر می‌افتد یا ممکن است به خطر بیافتد، گفتگو درمورد معضلات اخلاقی هنگام بروز آن با سایر شرکای موسسه می‌تواند مفید باشد.

سلامت کارکنان

اولویتهای راهبری عبارتند از:

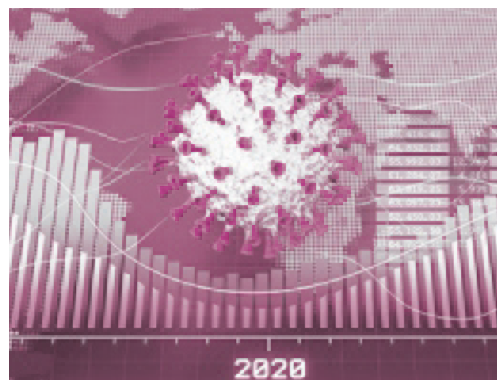
- تعیین ساختار سلسله مراتب بالا به پایین و اطمینان از برقراری/رعایت در سازمان،
- نشان دادن دلسوزی/همدلی با کارکنان و درک شرایط

پیامدهای کووید-۱۹

مجموعه‌ای از چالشها را

برای حسابرسان

ایجاد کرده است



صاحبکار یا تایید الکترونیکی شخص ثالث.

• استفاده از فناوری برای اجرای روشهایی مانند بررسی گام به گام و آزمون کنترلها، از طریق پخش مستقیم صفحه نمایش و فیلمها.

حسابرس باید قابلیت اتکا به شواهد حسابرسی را در نظر بگیرد و مهم است که درک درستی از فرایندها و کنترلهای صاحبکار در زمینه تهیه آن به دست آورد. همچنین ممکن است لازم باشد حسابرسان نحوه احراز هویت آن و این که آیا مدارک اثبات کننده دیگری از منابع داخلی و/یا خارجی مورد نیاز است یا خیر، را بررسی کنند.

زمانی که حسابرسان به اندازه کافی با کارکنان صاحبکار آشنا نیستند و درک درستی از واحد تجاری و محیط آن ندارند انجام حسابرسی برای صاحبکار جدید ممکن است چالش برانگیزتر باشد. دستیابی به اطلاعات حسابرسان قبلی ممکن است برای کمک در این شرایط مفید باشد؛ اما دسترسی به آن در برخی از حوزه‌های گزارشگری آسان نیست یا حتی در برخی موارد مجاز نیز ممکن است دشوار باشد.

موجودی کالا

چالش: صاحبکاران ممکن است نتوانند به طور فیزیکی موجودی پایان سال را شمارش کنند، یا حتی در مواردی که توانایی آن را داشته باشند، حسابرس ممکن است نتواند به طور حضوری مشارکت داشته باشد.

ملاحظه عملی: حقایق و شرایط هر واحد تجاری و حسابرسی آن قبل از تعیین بهترین روش برای کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی در مورد وجود و شرایط موجودی کالا، باید به دقت بررسی شود. به عنوان مثال، ریسکهای تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب (از جمله فشارها و فرصتهای جدید)، اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری و این که آیا حسابرس از منابع دیگری مانند شمارش دوره‌ای در طول دوره مورد بررسی یا سایر موارد می‌تواند شواهد را کسب کند یا خیر.

استانداردها حسابرس را ملزم می‌کند تا در شمارش موجودی واحد تجاری حضور داشته باشد، اما در شرایطی که ممکن است شمارش انجام شود و حضور نداشته باشد و در آخرین روز دوره حسابرسی حضور پیدا کند، روشهای برگشت به قبل^۱ را نیز در نظر می‌گیرد. این ممکن است فرصتی برای تأخیر در

شمارش موجودی کالا و حضور حسابرس در آن را فراهم کند. در برخی شرایط، حسابرس ممکن است بتواند به طور اثربخش شمارش را از راه دور مشاهده کند. اگرچه ملاحظات زیادی از جمله ملاحظات خاص واحد تجاری وجود دارد. مشاهده از راه دور می‌تواند شواهد حسابرسی مناسب کافی ارائه دهد. چند نمونه از این عوامل شامل موارد زیر است:

• پخش زنده و تهیه تصویری از کل عملیات برای دیدن موثر نحوه انجام شمارش امکان پذیر است.

• شخصی مستقل از کارمندان واحد تجاری وجود دارد که مسئول موجودی کالا است و می‌تواند با دوربین یا دستگاه ضبط دیگر کار کند.

• صورت تطبیقها و دیگر مستندات می‌تواند به صورت مستقیم ضبط شود و حسابرس در صورت لزوم می‌تواند درخواست کند که، جعبه‌ها باز شوند.

• شواهد بیشتری لازم و در دسترس است، مانند نتایج شمارش قبلی موجودی به صورت دائمی یا دوره‌ای.

اگر صاحبکار حسابرسی نتواند شمارش موجودی کالا را انجام دهد، حسابرس باید نحوه محاسبه ارقام موجودی را با دقت بررسی و به چالش بکشد. بازم، حسابرس باید به دقت حقایق و شرایط و این که آیا روشهای دیگری برای کسب شواهد حسابرسی مناسب کافی وجود دارد، را بررسی کند. نمونه‌هایی از روشهای جایگزین می‌تواند شامل آزمون موجودی کالا قبل از پایان سال و بازرسی اسناد فروش موجودی کالاها پس از پایان سال برای موارد خریداری شده قبل از پایان سال باشد.

اگر حسابرس نتواند از راه دور شواهد حسابرسی مناسب و کافی را به دست آورد، ممکن است لازم باشد بررسی کند که آیا گزارش حسابرسی را می‌تواند به تأخیر بیاندازد و در صورت عدم امکان، تأثیر آن را بر گزارش حسابرسی، از جمله این که آیا تعدیل اظهار نظر مورد نیاز است یا خیر، بررسی کند.

مستندسازی

چالش: عدم اطمینان عمده و یک محیط به سرعت در حال تغییر، مدیریت و حسابرس را مجبور به قضاوتهای پیچیده‌تر می‌کند. مستندسازی صحیح این موارد مهم است.

ملاحظه عملی: ممکن است مستندات بیشتری از فرایندهای ذهنی در حوزه‌های گزارشگری مورد نیاز باشد.

هستند، ممکن است تحت تاثیر مسائل کووید-۱۹ قرار بگیرد:

- تغییرات عمده در طرح کلی حسابرسی برنامه ریزی شده یا خطرهای عمده‌ای که در ابتدا شناسایی شده و دلایل چنین تغییراتی؛

- موارد مربوط به روشهای حسابداری، شیوه‌های عمل و برآوردها و ارزیابی حسابرس از کیفیت گزارشگری مالی شرکت، از جمله هرگونه تغییرات عمده ایجاد شده توسط مدیریت در فرایندهای مورد استفاده برای توسعه برآوردهای اصلی حسابداری یا مفروضات عمده، شرح دلایل مدیریت برای تغییرات و آثار تغییرات در صورتهای مالی؛
- امور مربوط به کنترلها، از جمله نارساییهای عمده و نقاط ضعف بااهمیت؛

- مسائل دشوار یا موارد اختلاف نظری که حسابرس خارج از تیم حسابرسی درباره آنها مشورت کرده است و به طور منطقی مصمم به نظارت کمیته حسابرسی بر فرایند گزارشگری مالی می‌باشد؛

- مسائل مربوط به ارزیابی حسابرس از توانایی شرکت برای تداوم فعالیت؛ و
- مشکلات عمده‌ای که در جریان حسابرسی با آن روبه‌رو شده است.

تداوم فعالیت

پیامدهای اقتصادی جهانی بیماری همه‌گیر کووید-۱۹ احتمال وجود رویدادها یا شرایطی که ممکن است در مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت تردید ایجاد کند، را افزایش داده است. بسته به حقایق و شرایط خاص هر واحد تجاری، ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت می‌تواند پیچیده‌تر باشد و ممکن است به افشای بیشتری درباره تداوم فعالیت در صورتهای مالی نیاز باشد. در نتیجه، ممکن است حسابرس نیاز به انجام مراحل حسابرسی بیشتری داشته باشد تا نتیجه‌گیری کند که ارزیابی مدیریت و افشای مربوط منطقی است.

چالش: ممکن است برای مدیریت ارزیابی توانایی واحد تجاری به‌عنوان واحد دارای تداوم فعالیت چالش‌برانگیزتر باشد. همچنین ممکن است پیش‌فرضهای آینده‌نگر مانند پیش‌بینی درآمد یا جریان نقد آتی دشوار باشد و مدلها و پیش‌بینیها ممکن است در معرض مفروضات موثر (درعین حال

حسابرس باید به صورت منطقی ارزیابیهای مدیریت در زمینه‌هایی مانند تداوم فعالیت و سایر برآوردهای حسابداری را در نظر بگیرد. به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در مورد قضاوت‌های انجام شده و مفروضاتی که مدیریت به‌کار می‌برد، بسیار مهم است. هم مدیریت و هم حسابرس باید تصمیمات خود را بر اساس واقعیات و شرایط شناخته شده تا آن زمان اتخاذ کنند.

مستندات به موقع در محیط فعلی بسیار مهم است. قضاوتها ممکن است در یک برهه از زمان معقول به نظر برسد، اما وقتی آن شرایط به طور قابل توجهی تغییر کرده است، لزوماً قضاوت‌های قبلی با درک شرایط فعلی انجام نشده است. مستندسازی دقیق قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس برای توضیح منطقی وی در مورد قضاوتها در شرایط زمان اتخاذ آنها مهم است.

برآوردهای حسابداری

برآوردهای حسابداری بر اساس ماهیت، شامل مفروضات ذهنی و عدم اطمینان در اندازه‌گیری است که می‌تواند از فرایندهای پیچیده و روشهای محاسبه تشکیل شود. برآوردها بسیاری از زمینه‌های صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در شرایط فعلی، احتمالاً تعیین مفروضات، به دست آوردن داده‌ها و توسعه برآوردها برای مدیریت دشوارتر خواهد بود. این موضوع به نوبه خود باعث می‌شود حسابرسی برآوردهای حسابداری چالش‌برانگیزتر باشد و به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در بررسی و به‌چالش کشیدن قضاوتها و مفروضات مدیریت ضروری خواهد بود.

تاییدیه مدیران

در طول این همه‌گیری، بسته به شرایط خاص هر پروژه حسابرسی، می‌توان عبارات بیشتری به تاییدیه کتبی مدیران اضافه کرد. این عبارات بیشتر، ممکن است مربوط به فرض تداوم فعالیت، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، ریسکها و عدم اطمینانها، تقلب و برآوردهای عمده، بین موضوعات دیگر باشد.

اطلاع‌رسانی به کمیته حسابرسی

در طی این مدت، مهم است که حسابرسان اطلاع‌رسانیهای مورد نیاز به کمیته حسابرسی را مدنظر داشته باشند. در میان موارد دیگر، موارد زیر که حسابرسان ملزم به اطلاع‌رسانی آنها

قضاوتها و نتیجه‌گیریهای وی در مورد معقول بودن ارزیابی مدیریت مهم است. این موضوع به حسابرس کمک می‌کند تا عقب بایستد و بررسی کند که آیا نتیجه‌گیری منطقی است؟ آیا شواهد کافی برای تایید نتیجه‌گیری وجود دارد؟ همچنین ممکن است به هر فرایند داخلی شرکت یا مشاوره برای بررسی و معیار قراردادن ارزیابیهای حسابرسان از تداوم فعالیت کمک کند.

ج) گزارشگری

بسیاری از واحدهای تجاری به گزارش استاندارد تعدیل نشده حسابرس عادت کرده‌اند، اما شرایط به‌وجودآمده توسط کووید-۱۹ ممکن است ایجاب کند که گزارش شامل بندهایی باشد تا موارد خاصی را به‌اطلاع استفاده‌کنندگان برساند یا اظهارنظر را تعدیل کند، که این موضوع می‌تواند متفاوت از سالهای گذشته باشد. با وجود این، تمام بندهای اضافه‌شده و تعدیلات در گزارش حسابرس نشانه‌های منفی نیست و اهمیت آنها بسیار متفاوت است.

تمرکز بر گزارشهای حسابرس در شرایط کنونی افزایش یافته است زیرا سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به دنبال شفافیت بیشتر واحدهای تجاری در مورد آثار کووید-۱۹ در صورتهای مالی و همچنین شفافیت بیشتر در حسابرسی هستند. کووید-۱۹ ممکن است منجر به افزایش تعدیلهای اظهارنظر حسابرس شود، یا پیامدهای دیگری در گزارش حسابرس داشته باشد، از جمله درج بند ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت، استفاده از بندهای تاکید بر مطلب خاص و برای واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس، بندهای مسائل عمده حسابرسی و سایر اطلاعات.

اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسان، که ممکن است نشانه‌ای منفی در مورد اطلاعات موجود در گزارش مالی باشد عبارتند از: اظهارنظر مشروط، اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر

افزودن افشاها در گزارش حسابرس

کووید-۱۹ ممکن است در موارد زیر منجر به اطلاع‌رسانی در گزارش حسابرس شود یا بر آنها تاثیر بگذارد:

- مسائل عمده حسابرسی (در ایران باتوجه به این که استاندارد

قابل قبول) و عدم اطمینانهای عمده قرار بگیرند. همه این عوامل برای حسابرس می‌تواند بررسی ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت را دشوارتر کند.

ملاحظات عملی: ارتباط دو طرفه بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی بسیار مهم است، به‌ویژه این که واقعیتهای و شرایط به‌سرعت می‌تواند تغییر کند. مدیریت باید ارزیابی جدی از تداوم فعالیت انجام دهد. این که واحد تجاری از مدلهای بسیار پیچیده یا از صفحات گسترده با پیچیدگی کمتر استفاده کند، این احتمال را به‌وجود می‌آورد که مدلها یا رویکردهای موجود نیاز به به‌روزرسانی داشته باشند تا عدم اطمینانهای عمده و سناریوهای متعدد را در نظر بگیرند. حسابرسی ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت، حسابرس را ملزم می‌کند که تردید حرفه‌ای خود را در مورد قضاوتها و مفروضات مدیریت اعمال کند. ملاحظات حسابرس می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ممکن است روشهای حسابرسی بیشتری مانند تجزیه و تحلیل حساسیت افزایش یافته، آزمون تنش قوی از سناریوها (از جمله آزمون تنش معکوس- با در نظر گرفتن آنچه برای واحد تجاری ضروری است)، محاسبه مجدد جریانهای نقدی آتی و سایر پیش‌بینیها و بررسی قراردادهای اصلی مورد نیاز باشد.
- ریسک محاسباتی بالاتری وجود دارد. ممکن است نسبت به بررسی تغییرات در مدلها و فرمولها و آزمون این که آیا تغییر ورودیها در خروجیهای مورد انتظار محاسبه می‌شود، کار بیشتری لازم باشد.

- ارزیابی مدیریت یک دوره مناسب را شامل شود (به‌طور معمول حداقل دوازده ماه اول پس از تاریخ ترازنامه یا پس از تاریخ تایید صورتهای مالی، اما بسته به شرایط ممکن است نیاز به تمدید مدت باشد).

- مدیریت، افشای کافی، شفاف و خاص واحد تجاری در صورتهای مالی نسبت به میزان عدم اطمینانها و رویدادها یا شرایطی که بر تداوم فعالیت تاثیر می‌گذارند، گنجانده باشد.
- رویکردی سازگار در بین تمام شرکتهای یک گروه اعمال شود و هر جا که امکان دارد، ارزیابی تداوم فعالیت به‌طور همزمان انجام شود.

- هرگونه پیامدی در گزارش حسابرس وجود دارد.

مستندسازی به‌موقع فرایندهای ذهنی حسابرس و منطق

حسابرسی» لازم است. مسائل عمده حسابرسی مسائلی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند.

حسابرس شرح می‌دهد:

- چرا این موضوع یکی از مهمترین مسائل در حسابرسی دوره جاری تلقی شده است؛ و
- نحوه برخورد با آن موضوع در حسابرسی.

مسائل عمده حسابرسی مربوط به کووید-۱۹ ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- چگونه خطرات ناشی از کووید-۱۹ روی روشهای حسابرسی تاثیر گذاشته است، مانند ارزیابیهای کاهش ارزش صورت‌گرفته و زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده؛
- حوزه‌های عمده جدید معمولاً مطرح نمی‌شوند، از جمله وجود موجودی کالا یا زیانهای اعتباری مورد انتظار در ارزیابی ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول؛
- مسائل عمده حسابرسی توسعه یافته در مورد افشای اطلاعات و سناریوها و حساسیتهای خاص؛

○ ترتیب ارائه مسائل عمده حسابرسی - مهمترین مسائل عمده حسابرسی اولین مسائل عمده حسابرسی است؛

- تداوم فعالیت زمانی که بند «ابهام بااهمیت درباره تداوم فعالیت» ضروری نباشد (بند ۲ را ببینید) لازم نیست، اما حسابرس در تلاش خود برای کسب اطمینان از این که استفاده از فرض تداوم فعالیت مناسب بوده و هیچ ابهام بااهمیتی وجود ندارد، متمرکز است. باوجود این، اگر ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت در کار وجود داشته باشد و بندی برای آن منظور نیز گنجانده شده باشد (بخش زیر را ببینید)، نباید به عنوان مسائل عمده حسابرسی درج شود.

۲- ابهام بااهمیت در مورد تداوم فعالیت

در صورتی که ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت مشخص شده باشد و به طور مناسب در گزارش مالی افشا شده باشد استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت نیز همچنان مناسب باشد، حسابرس موظف است بند دیگری را با عنوان «ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت» برای جلب توجه نسبت به این ابهام اضافه کند. ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت به دلیل ابهام ناشی از کووید-۱۹ احتمال بیشتری دارد.

حسابرسی ۷۰۱ هنوز تصویب نشده است، فعلاً کاربرد ندارد و این موارد در صورت ارائه و افشای مناسب در صورتهای مالی در بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس درج می‌شود).

- ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت (در ایران باتوجه به این که استاندارد حسابرسی ۵۷۰ تجدیدنظر شده بین‌المللی، هنوز تصویب نشده است، فعلاً کاربرد ندارد و این ابهام حسب ضرورت در صورت ارائه و افشای مناسب در صورتهای مالی، به عنوان بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس درج می‌شود).
- تاکید بر مطلب خاص،

• سایر اطلاعات (در ایران استاندارد ۷۲۰ تجدیدنظر شده بین‌المللی هنوز تصویب نشده لیکن با توجه به ضوابط بورس و دستورالعمل مربوط به نحوه برخورد حسابرس با گزارش تفسیری مدیریت که همراه صورتهای مالی حسابرسی شده منتشر می‌شود، حسابرس برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس در بخش سایر اطلاعات مشخص می‌کند که آیا حاوی تحریف بااهمیت است یا خیر.

در ایران موارد مرتبط با کووید-۱۹ که موجب تعدیل اظهار نظر حسابرس نمی‌شود صرفاً در بند «تاکید بر مطلب خاص» در گزارش حسابرس افشا می‌شود و در رابطه با شرکتهای پذیرفته شده در بورس چنانچه موارد مرتبط با کووید-۱۹ و موارد تاثیر پذیر از آن در گزارش تفسیری مدیریت افشا شده باشد، تحریفهای بااهمیت موارد فوق شامل هرگونه مغایرت بااهمیت در صورت مالی حسابرسی شده یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در حین حسابرسی، در بند «سایر اطلاعات» درج می‌شود).

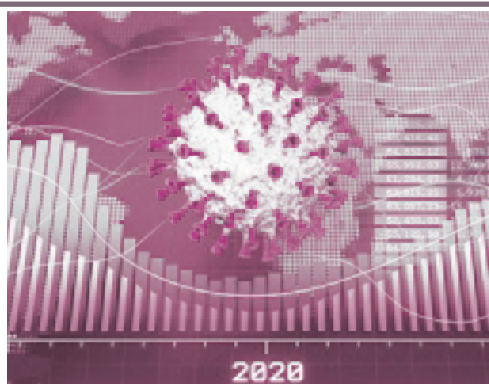
بندهای گزارش حسابرس ممکن است حاکی از مسائلی مرتبط با کووید-۱۹ باشد، که حسابرس در برخورد خود با آنها تمرکز کرده و به درستی در گزارش مالی افشا شده است، اما حسابرس می‌خواهد آنها را برجسته کند. این چهار نوع بند یا بخش که بر اظهار نظر حسابرس تاثیر نمی‌گذارد در ادامه تشریح شده است:

۱- مسائل عمده حسابرسی - تمرکز بر تلاشهای حسابرسی ناشی از کووید-۱۹ جایی که هیچ نگرانی ایجاد نمی‌کند.

برای واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس، بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس تحت عنوان «مسائل عمده

آثار اقتصادی کووید-۱۹

بر صورت‌های مالی واحدهای تجاری
بسته به صنعت و موقعیت جغرافیایی
به‌طور قابل توجهی متفاوت خواهد بود



۳- بند تاکید بر مطلب خاص

از بند تاکید بر مطلب خاص برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی استفاده می‌شود که هم در درک استفاده‌کنندگان اساسی است و هم در صورت‌های مالی به‌طور مناسب ارائه یا افشا شده است. بند تاکید بر مطلب خاص شامل ابهام نسبت به تداوم فعالیت نیست، چرا که این موارد لازم است طی یک بند جداگانه ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت گنجانده شود (به بند بالا مراجعه کنید).

هنگامی که مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی بیان می‌شود، بند تاکید بر مطلب خاص بسیار کمتر رایج است. دلیل آن این است که برای آن دسته از واحدهای تجاری که لازم است مسائل عمده حسابرسی گزارش شود و موضوعی مطابق با تعریف مسائل عمده حسابرسی و بند تاکید بر مطلب خاص وجود داشته باشد، آن موضوع به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌شود. این امر به حسابرسی اجازه می‌دهد تا اطلاعات بیشتری را در شرح مسائل عمده حسابرسی بیان کند.

۴- سایر اطلاعات

در گزارش حسابرسی، بخش «سایر اطلاعات» به هرگونه اطلاعات مالی یا غیرمالی در گزارش سالانه خارج از گزارش مالی حسابرسی شده اشاره دارد. این بخش شامل گزارش مدیر، سایر گزارشها و تفسیر مدیریت، گزارش رئیس هیئت‌مدیره و هرگونه بیانییه راهبری شرکتی است.

در صورتی که حسابرسی قبل از نهایی‌کردن گزارش خود، سایر اطلاعات را به‌دست آورد، در بخش سایر اطلاعات

مشخص می‌کند که آیا حاوی تحریف بااهمیت است یا خیر. تحریف‌های بااهمیت شامل هرگونه مغایرت بااهمیت با صورت مالی حسابرسی شده یا شناخت کسب‌شده توسط حسابرسی در حسابرسی است. برای واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس، که سایر اطلاعات قبل از امضای گزارش آنها به حسابرسی داده نشده است، عدم ارائه اطلاعات بیان می‌شود. حسابرسی موظف است سایر اطلاعات را پس از دستیابی بخواند و هرگونه مغایرت بااهمیت را مورد توجه استفاده‌کنندگان قرار دهد.

حسابرس درباره سایر اطلاعات اظهارنظر یا نتیجه‌گیری نمی‌کند، با وجود این، موظف است اطلاعات موجود را بخواند و بررسی کند که آیا آنها با مفروضات و برآوردهای اساسی اطلاعات مالی و همچنین درک حسابرسی از واحد تجاری از جمله خطرهای ارزیابی شده و مبنای تداوم فعالیت، سازگار است. حسابرسی هرگونه مغایرت بااهمیت را در بند سایر اطلاعات بیان می‌کند و یا تاثیر آن را بر اظهارنظر خود در نظر می‌گیرد. عدم اطمینان ناشی از کووید-۱۹ به‌ویژه ارزیابی سازگاری، سایر اطلاعات را چالش برانگیز و مهم می‌کند زیرا ممکن است این اطلاعات شامل ارزیابی مدیر از چشم‌اندازهای آتی واحد تجاری باشد. این مورد باید با مفروضات مبنای تهیه گزارش مالی شامل برآوردهای حسابداری، تداوم فعالیت و ارزیابی توانایی پرداخت بدهی، سازگار باشد.

تعدیل اظهارنظر حسابرسی

چنانچه مسائل مربوط به کووید-۱۹ بر اظهارنظر حسابرسی

تأثیر منفی بگذارد، انواع مختلف اظهارنظرهای تعدیل شده که حسابرس ممکن است به آنها برسد عبارتند از:

۱- اظهار نظر مشروط

وقتی حسابرس به این نتیجه می‌رسد که شواهد حسابرسی مناسب کافی در دسترس نیست، یا تحریفهای واقعی (یا بالقوه) با اهمیت در گزارش مالی وجود دارد، که به یک موضوع خاص محدود است و فراگیر نیست، در این حالت حسابرس گزارش می‌دهد که «غیراز» موارد خاص توصیف شده، نتیجه گرفته که صورتهای مالی به استثنای آن موارد، درست و منصفانه است.

فقدان شواهد حسابرسی ممکن است از موارد زیر ناشی شود:

- شرایطی که خارج از کنترل واحد تجاری است - وقتی دسترسی به سوابق حسابداری واحد تجاری و/یا شواهد حسابرسی ممکن است به دلیل محدودیتهای اعمال شده توسط دولت در طول کووید-۱۹ محدود شده باشد.

- شرایط مربوط به ماهیت یا زمانبندی کار حسابرس - تأثیر کووید-۱۹ بر توانایی حسابرس در کسب شواهد حسابرسی مناسب کافی برای شعب، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص به دلیل موقعیت مکانی و محدودیتهای سفر.

تحریفهای با اهمیت ممکن است از موارد زیر ناشی شود:

- کاربرد نامناسب رویه‌های حسابداری - برای ارزیابی داراییها و بدهیهایی که ارزش آنها به طور قابل توجهی تحت تأثیر کووید-۱۹ قرار گرفته است.

- افشای ناکافی تأثیر کووید-۱۹ در صورتهای مالی در مورد ریسکها، برآوردها و قضاوتهای انجام شده.

به وجود آمده ناشی از تداوم فعالیت: در صورتی که حسابرس به این نتیجه برسد که استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت مناسب است، اما ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت وجود دارد که به درستی افشا نشده است.

۲- اظهار نظر مردود

وقتی حسابرس نتوانسته است شواهد مناسب کافی را به دست آورد و نتیجه‌گیری کند که تحریفهای با اهمیت و گسترده‌ای وجود دارد که قابلیت اتکای صورتهای مالی را به طور کلی

تضعیف می‌کند، اظهار نظر مردود می‌دهد.

به وجود آمده ناشی از تداوم فعالیت: در مواردی که حسابرس موافق استفاده مناسب از مبنای حسابداری تداوم فعالیت نیست، اما با وجود این واحد تجاری صورتهای مالی را بر مبنای فرض تداوم فعالیت تهیه کرده است.

۳- عدم اظهار نظر

وقتی حسابرس نتوانسته است شواهد مناسب کافی را برای اظهار نظر کسب کند، اما نتیجه می‌گیرد که تحریفهای با اهمیت و فراگیر ممکن است وجود داشته باشد یا چندین مورد ابهام با اهمیت وجود داشته باشد، به طور کامل از اظهار نظر «خودداری» می‌کند. با توجه به شرایط موجود، ممکن است در شرایطی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی مناسب کافی نیست، مواردی از عدم اظهار نظرها وجود داشته باشد.

به وجود آمده ناشی از تداوم فعالیت: در مواردی که شواهد برای تایید مبنای حسابداری تداوم فعالیت وجود ندارد و حسابرس قادر به نتیجه‌گیری در مورد مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت نیست.

نگاه به آینده

باتوجه به بازتاب تغییرات تجربه‌شده در ۱۱ ماه گذشته، ملاحظات پیش‌رو شامل موارد زیر است:

- چگونه می‌توان سلامت کارکنان را از طریق دوره‌های طولانی کار از راه دور حفظ کرد.
- چگونه می‌توان از آموزش اثربخش کارمندان جوان‌تر اطمینان حاصل کرد، به‌ویژه در مواردی مانند تردید حرفه‌ای، که چون معمولاً از طریق تجربه عملی و تعاملات رودررو با مشتری آموخته می‌شود، دشوارتر است.
- تدارکات انجام حسابرسی با اتکای بیشتر به فناوری و دسترسی به مستندات صاحبکار از راه دور.
- آیا تغییرات در محیط کنترلی واحد تجاری که امکان تغییر به عملیات از راه دور را فراهم می‌کند موقتی است؛ با این دیدگاه که فرایندها و کنترلها پس از بازگشت کارکنان به محل کار دوباره استقرار پیدا می‌کنند، یا این که تغییرات دائمی‌تر می‌شوند؛ در این صورت، آیا فرایندهای بررسی قوی‌تری لازم است پایه‌ریزی و مستندسازی شود یا خیر.

نتیجه‌گیری

در دوره همه‌گیر کووید-۱۹ از حساب‌رسان انتظار می‌رود تلاش بیشتری در شناسایی و پاسخگویی به ریسک‌های ناشی از این بحران انجام دهند. پیامد کووید-۱۹ برای حرفه حسابرسی، افزایش پیچیدگی‌های گزارشگری صورتهای مالی و ریسکها و عدم اطمینانهای مرتبط با آن همراه با تغییر سریع عملیات و کنترل‌های تجاری است. علیرغم تغییرات فوق رعایت استانداردهای حرفه‌ای و تعهد به کیفیت حسابرسی نه تنها تغییر نکرده است بلکه در شرایط نامطمئن فعلی کیفیت حسابرسی بیش از هر زمان دیگری مهم است.

بیماری کووید-۱۹ که در حال حاضر بخش عظیمی از کسب‌وکارها را تحت تاثیر قرار داده، این سوال را برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی اعم از سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به وجود می‌آورد که شیوه شناسایی و طبقه‌بندی نتایج حاصل از این رویداد فراگیر در گزارشگری مالی واحدهای تجاری چگونه خواهد بود. لذا آنها به دنبال شفافیت بیشتر در صورتهای مالی و همچنین در گزارش حسابرس هستند.

علاوه بر موارد یادشده، عوامل مختلفی در شرایط همه‌گیر کووید-۱۹ باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی شده است از جمله محدودیتهای حضور حساب‌رسان و عدم دسترسی به شواهد فیزیکی، حساب‌رسان را بر آن داشته تا از روشهای جایگزین برای کسب شواهد اقدام کنند و شواهد الکترونیکی از قبیل تصویربرداری و تصاویر مدارک جای خود را به مستندات فیزیکی و اصل مدارک می‌دهد، که این امر به کاهش قابلیت اتکای شواهد می‌انجامد. لذا لازم است حساب‌رسان حجم رسیدگیهای خود را افزایش دهند که این موضوع به علاوه عواملی از قبیل هزینه‌های مربوط به ایجاد زیرساختها و بسترهای مورد نیاز جهت استفاده موثر از فناوری اطلاعات در فرایند حسابرسی از راه دور (البته این امر نیازمند سرمایه‌گذاری عمده بوده که در شرایط فعلی حرفه حسابداری امکان آن را ندارد) و هزینه‌های حقوق کارکنان در دوران تعطیلی، هزینه‌های مربوط به امکانات بهداشتی برای سلامت کارکنان، در مجموع منجر به افزایش قابل توجه هزینه‌های حسابرسی شده است. به تبع افزایش هزینه‌های حسابرسی، مبالغ

قراردادهای انجام خدمات حسابرسی نیز باید افزایش یابد. از سوی دیگر اغلب صاحبکاران در اثر رکود اقتصادی ناشی از کووید-۱۹ و کاهش رونق کسب‌وکارها، بحران نقدینگی و کاهش سودآوری حاضر به پذیرش هزینه‌های بیشتر بابت حسابرسی نیستند که در این زمینه نیز حساب‌رسان برای حفظ کیفیت خدمات حسابرسی با چالش جدی مواجه هستند.

برای حفظ کیفیت خدمات حسابرسی، ضروری است دولت، نهادهای ناظر و سرمایه‌گذاران نهادی به‌عنوان اصلی‌ترین استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی، سرمایه‌گذاری لازم برای ایجاد زیرساختها و بسترهای استفاده از فناوری اطلاعات را انجام دهند و بخشی از این هزینه‌های اضافی حسابرسی را جبران نمایند. همچنین قانون‌گذاران و نهادهای تصمیم‌گیرنده در گزارشگری مالی و حسابرسی، سازوکارهای لازم را جهت تسهیل امور مربوط ایجاد نمایند.



پانویس:

1- rollback procedures

منابع:

- International Federation of Accountants (IFAC), **Planning the Audit in the Pandemic Environment, Summary of Key Takeaways**, July 2020
- International Federation of Accountants, **Performing the Audit in the Pandemic Environment, Summary of Key Takeaways**, July 2020
- International Federation of Accountants (IFAC), **Auditor Reporting in the Pandemic Environment & Looking Ahead Summary of Key Takeaways**, July 2020
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), **COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion SPOTLIGHT**, 2020
- Certified Practising Accountant (CPA) Australia, **Impacts of COVID-19 on Annual Report Disclosures: A Guide For Directors, Preparers and Auditors**, July 2020
- The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, **The Impact of COVID-19 on Audit, A Guidance for Auditors**, Apr. 2020
- Illuzzi, K. Landes, C. Durak, R. Groskopf, Th., **Consequences of COVID-19 Potential Auditing Challenges**, Apr. 2020