

دنیاگیری ویروس کرونا و بیماری کووید-۱۹ موجب شده است تا بسیاری از کشورها درگیر عواقب آن شوند. بروز این دنیاگیری به رکود اقتصادی، بحران‌ها و تغییرات کم‌سابقه در جوامع منجر شده است، و پیش‌بینی‌ها نشان از ادامه‌ی این روند در آینده نامعلوم دارد. تعیین آثار این رویداد بر زمینه‌های مختلف کسب و کارها همچون حسابداری و حسابرسی و شفاف‌سازی نوع و حدود رویارویی با آثار آن می‌تواند راهگشای ایرادات، اختلاف نظرها و قضاوت‌ها باشد و از کاهش کیفیت خدمات حرفه‌ای ارائه‌شده در این زمینه‌ها جلوگیری کند. در این راستا، نهادها، موسسات، شرکت‌ها و بسیاری از صاحب‌نظران متون متعددی را درباره‌ی آثار و پیامدهای دنیاگیری این ویروس و بیماری کووید-۱۹ بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی منتشر کرده‌اند. در این بین، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) تا کنون چهار رهنمود اجرایی در سال ۲۰۲۰ میلادی منتشر کرده است. هر چهار نشریه به نکات کلیدی مورد نیاز حساب‌برسان در عملیات حسابرسی مستقل در عصر کرونا و پساکرونا می‌پردازند. به طور کلی، این رهنمودهای اجرایی به مقوله‌هایی در حیطه‌ی گزارش حساب‌برس، نکات خاص و کلیدی در حسابرسی صورت‌های مالی، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و تداوم فعالیت اشاره دارد. هرچند این رهنمودها پایه و اساس نوشتار پیش رو را تشکیل داده‌اند و این مقاله با تمرکز بر نواحی مورد اشاره در آنها به نگارش درآمده است، ولی مطالبی مرتبط و بعضاً مازاد که می‌توانند در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی مورد استفاده قرار گیرند نیز بدان افزوده شده است.

## ۲. اظهارنظر تعدیل‌شده‌ی حساب‌برس

از عواقب رویدادهای پیش‌بینی‌نشده‌ی همچون دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ می‌توان به تغییر و تحولاتی اشاره کرد که برخی دارای نتایج و تأثیرات قابل اندازه‌گیری، و برخی نیز به صورت کیفی قابل بیان هستند. با وجود همه‌ی محدودیت‌های موجود، حساب‌برسان باید با بهره‌گیری از تجربیات

گذشته در ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای و قضاوت‌های عاری از هرگونه سوگیری نسبت به نتایج مالی شرکت‌ها اظهارنظر مستقل کنند، و در این راستا همه‌ی تغییرات و محدودیت‌های موجود را مدنظر قرار دهند. برای تحقق این هدف، علاوه بر توجه همیشگی حساب‌برسان به استانداردهای حسابرسی و فرایندهای اجرایی عملیات حرفه‌ای، تمرکز بر برخی از نواحی پرریسک که ممکن است به دلیل شرایط خاص کنونی، به افشای نامناسب اطلاعات مالی منجر شوند نیز از اقدامات بایسته و شایسته است (IAASB, 2020a, May). در این رستا، احتمال تعدیل گزارش حساب‌برس به دلیل محدودیت زمانی در تهیه‌ی صورت‌های مالی، عدم شناسایی رویدادهای مرتبط با دنیاگیری این بیماری، و بسیاری دیگر از مشکلات، افزایش می‌یابد. در چنین شرایطی حساب‌برس باید توجهی خاص به لزوم تعدیل اظهارنظر خود که احتمالاً ماحصل نتایج زیر است، داشته باشد:

- تعریف‌های اصلاح‌نشده‌ی بااهمیت منطبق با مفاد استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۴۵۰ که به صورت مستقل یا تجمیعی با سایر تعریف‌ها در صورت‌های مالی شناسایی شده است.
- مناسب بودن یا کفایت افشائیات در سطح صورت‌های مالی. به عنوان مثال، زمانی که صورت‌های مالی شامل تمامی افشائیات مقتضی که تشریح‌کننده‌ی آثار دنیاگیری کووید-۱۹ بر شرکت مورد حساب‌برسی شامل توضیحات کافی مربوط به ریسک‌ها، محاسبات و قضاوت‌ها است (IAASB, 2020a, May).
- استفاده‌ی شایسته از سیاست‌های حسابداری شرکت. به عنوان مثال، شناسایی یا اندازه‌گیری نامناسب در ارتباط با سیاست‌های حسابداری دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت. یا
- اظهارنظر نهایی مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۳۳۰ که حساب‌برس قادر به جمع‌آوری شواهد مرتبط و کافی نبوده است. بدین منظور حساب‌برس می‌تواند بر فرایندهای بستن حساب‌ها، ارزیابی‌های کلی نسبت به صورت‌های مالی شامل انجام افشائیات مناسب و اظهارنظر نهایی وی نسبت به این که شواهد

# دنیاگیری کووید-۱۹: نکات برجسته در حسابرسی صورت‌های مالی



علی پور فلاح بستند

کافی و مناسب کسب شده است یا نه تمرکز کند (IAASB, 2020, March).

تعدیل اظهارنظر حسابرس همچنین می‌تواند از عدم توانایی در گردآوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی نشأت گرفته باشد. این موارد می‌توانند شامل شرایطی باشند که فراتر از کنترل شرکت یا مرتبط با ماهیت ذاتی یا زمانبندی کار حسابرسی است (IAASB, 2020, March). به عنوان مثال، دسترسی به ثبت‌های حسابداری شرکت یا امکان به دست آوردن شواهد حسابرسی که ممکن است به دلیل قرنطینه‌های اجباری حاکمیتی و محدودیت‌های مسافرت در خلال دنیاگیری کرونا دچار اختلال شده باشد، شامل دسترسی به اطلاعات یا اشخاص که می‌تواند مرتبط با شرکت به طور مستقیم یا شرکت‌های سرمایه‌گذار مشترک یا وابسته باشد (IAASB, 2020a, May).

انواع تعدیل مرتبط با اظهارنظر حسابرس در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۵ بیان شده است، و شرایط اظهارنظرهای مشروط، عدم اظهارنظر و مردود بر اساس قضاوت حسابرس در مواقع خاص عنوان شده است. در نمایه ۱ قضاوت حسابرس درباره‌ی

نمایه ۱ - قضاوت حسابرس درباره‌ی ماهیت موضوعاتی که منجر به تعدیل گزارش وی می‌شوند (IAASB, 2020a, May)		
ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل گزارش می‌شوند	قضاوت حسابرس درباره‌ی فراگیری تأثیرات یا آثار احتمالی بر صورت‌های مالی	
	بااهمیت و نه فراگیر	بااهمیت و مردود
صورت‌های مالی به نحو بااهمیت تحریف شدند	مشروط	مردود
عدم امکان گردآوری شواهد کافی و مناسب حسابرسی	مشروط	عدم اظهارنظر

ماهیت موضوعاتی که منجر به تعدیل گزارش وی می‌شوند تشریح شده است. همچنین میزان فراگیر بودن تأثیرات یا آثار احتمالی بر صورت‌های مالی که با نوع اظهارنظر حسابرس در ارتباط است نیز آورده شده است (IAASB, 2020a, May).

### ۳. عدم اطمینان درباره‌ی تداوم فعالیت صاحب‌کار

شرایط نامطمئن مالی و عملیاتی کنونی که در نتیجه‌ی دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ روی داده است، احتمالاً منجر به افزایش ریسک در نواحی مختلف می‌شود (IAASB, 2020a, May). به دلیل آثار گسترده‌ی دنیاگیری این بیماری بر اقتصاد جهانی، بسیاری از کسب و کارها با عدم اطمینان بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت روبه‌رو خواهند شد (ICAEW, n.d). عدم اطمینان با اهمیت موجب بروز شک عمده بر توانایی فعالیت شرکت بر مبنای

اصل تداوم فعالیت می‌شود که نیازمند افشاء در صورت‌های مالی است (IFAC, 2020). متعاقباً، نیاز بیشتر برای جمع‌آوری شواهد قانع‌کننده حسابرسی برای ارزیابی‌های مدیریت در توانایی شرکت برای تداوم فعالیت و افشائات لازم صورت‌های مالی در صورت نیاز ممکن خواهد بود. نتیجه‌گیری حسابرس درباره‌ی تداوم فعالیت در پرتو حقایق و شرایط شرکت، تعیین‌کننده تأثیرات (در صورت وجود) بر گزارش حسابرس است (IAASB, 2020a, May). استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۵۷۰ تداوم فعالیت، به وظایف حسابرسان در ارتباط با تداوم فعالیت و نتایج آن بر گزارش حسابرس اشاره دارد. این استاندارد حسابرسان را ملزم به ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی می‌کند که مبتنی بر تناسب استفاده‌ی مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه‌ی صورت‌های مالی است (IAASB, 2020a, May).

نمایه ۲ - وظایف و نحوه‌ی انجام امور اجرایی هر یک از گروه‌ها در زمینه‌ی تداوم فعالیت شرکت (IAASB, 2020, April)	
وظایف حسابرس	وظایف مدیریت
<p>جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت حسابداری.</li> <li>نتیجه‌گیری بر مبنای شواهد حسابرسی جمع‌آوری‌شده، که آیا عدم اطمینان بااهمیت درباره‌ی توانایی شرکت در تداوم فعالیت وجود دارد یا نه.</li> <li>گزارشگری در صورت امکان.</li> </ul>	<p>ارزیابی توانایی شرکت در تداوم فعالیت، بر اساس:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>موارد صریحاً اشاره شده در چارچوب گزارشگری مالی؛ یا</li> <li>در صورتی که موارد صراحتاً در چارچوب گزارشگری مالی بیان نشده است، ولی تداوم فعالیت همچنان یک اصل اساسی در تهیه‌ی صورت‌های مالی است.</li> </ul> <p>قضاوت در یک مقطع زمانی مشخص:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>درباره‌ی خروجی رویدادها و شرایط آینده‌ی ذاتا غیرقطعی</li> </ul> <p>انجام و افشای قضاوت‌های مرتبط با:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>درجه‌ی عدم اطمینان که با نتایج رویدادها یا شرایط مرتبط است (به عنوان مثال، چگونه این مورد در آینده وقوع رویدادها یا شرایط یا نتایج حاصل را افزایش می‌دهد).</li> <li>اندازه و پیچیدگی شرکت، ماهیت و شرایط کسب و کار، و درجه‌ای که توسط عوامل خارجی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.</li> <li>آینده (بر اساس اطلاعات در دسترس موجود در زمانی که قضاوت صورت گرفته است).</li> </ul>

نمایه ۳ - نتیجه گیری حسابرس و شرایطی که منجر به تعدیل گزارش وی درباره‌ی تداوم فعالیت می‌شود  
(IAASB, 2020a, May)

نتیجه‌گیری حسابرس	نتیجه‌ی گزارش حسابرس	شرایطی که منجر به تعدیل گزارش حسابرس می‌شود
استفاده از فرض تداوم فعالیت نامناسب است	اظهار نظر مردود	زمانی که صورت‌های مالی توسط مدیریت بر مبنای فرض تداوم فعالیت حسابداری تهیه شده‌اند، ولی قضاوت حسابرس نشان از مناسب نبودن استفاده از این فرض دارد.
استفاده از فرض تداوم فعالیت مناسب است، ولی عدم اطمینان با اهمیت وجود دارد.	اظهار نظر مقبول به علاوه بند جداگانه‌ی مربوط به عدم اطمینان با اهمیت	زمانی که افشای مناسب درباره‌ی عدم اطمینان با اهمیت در صورت‌های مالی انجام شده باشد، گزارش حسابرس شامل بخشی جداگانه با عنوان عدم اطمینان با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت می‌شود تا: <ul style="list-style-type: none"> <li>توجهات را به افشائات مربوط در صورت‌های مالی جلب کند.</li> <li>بیان کند که این رویدادها و وقایع حاکی از وجود عدم اطمینان با اهمیت است که ممکن است منجر به عدم توانایی شرکت در ادامه‌ی تداوم فعالیت شود و اظهار نظر حسابرس در این باره مشروط نشده است.</li> </ul>
استفاده از فرض تداوم فعالیت مناسب است، ولی عدم اطمینان با اهمیت وجود دارد.	اظهار نظر مشروط یا مردود	زمانی که افشای کافی در رابطه با عدم اطمینان با اهمیت در صورت‌های مالی انجام نشده باشد، حسابرس باید: <ul style="list-style-type: none"> <li>اظهار نظر مشروط یا مردود خود را بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۵ ابراز کند؛ و</li> <li>در بخشی از گزارش که مربوط به اساس اظهار نظر مشروط (مردود) است، اظهار کند که عدم اطمینان با اهمیت وجود دارد و این موضوع می‌تواند منجر به خدشه وارد شدن در تداوم فعالیت شرکت شود؛ و صورت‌های مالی به درستی این مورد را افشاء نکرده است.</li> </ul>
	عدم اظهار نظر	زمانی ممکن است روی دهد که (در مواقع بسیار نادر) عدم اطمینان متعددی وجود داشته باشد که به صورت تجمیعی در صورت‌های مالی با اهمیت تلقی شوند.
حسابرس با توجه به ارزیابی‌ها یا عدم تمایل مدیریت قادر به ارائه نتیجه‌گیری نمی‌باشد.	مشروط و عدم اظهار نظر	زمانی که مدیریت تمایل به ادامه‌ی فعالیت ندارد یا حسابرس در ارزیابی‌ها به این نتیجه می‌رسد که شرکت توانایی تداوم فعالیت ندارد. به دلیل این که این امکان وجود دارد که حسابرس قادر به ارزیابی فرض تداوم فعالیت حسابداری توسط شرکت نباشد. از این رو، علل این نوع اظهار نظر در گزارش حسابرسی بیان می‌شود. بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۵ در صورتی که محدودیت‌های موجود در صورت‌های مالی با اهمیت تلقی شوند، اظهار نظر مشروط یا مردود صادر می‌شود.
فرض تداوم فعالیت نامناسب بوده و صورت‌های مالی بر اساس فرض پذیرفته شده دیگر حسابداری تهیه شده است.	اظهار نظر مقبول	زمانی که مبنای تداوم فعالیت نامناسب باشد و مدیریت صورت‌های مالی را بر مبنای دیگری تهیه کرده است (به عنوان مثال، فرض انحلال)، و: <ul style="list-style-type: none"> <li>حسابرس مشخص می‌کند که دیگر مبنای حسابداری استفاده‌شده در شرایط مربوط مورد قبول است و</li> <li>افشای مناسب درباره‌ی مبنای حسابداری که صورت‌های مالی بر آن اساس تهیه شده، صورت گرفته است.</li> </ul> در این شرایط حسابرس اظهار نظر مقبول ابراز می‌کند ولی ممکن است بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۶، در بند تاکید بر مطلب خاص، توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به مبنای حسابداری جایگزین و دلایل استفاده از آن جلب کند.

در استفاده از فرض تداوم فعالیت، ماحصل بررسی‌های حسابرس و اظهار نظر نهایی نسبت به صورت‌های مالی در گزارش وی با نتیجه‌گیری‌های متفاوتی همراه خواهد بود. در نمایه ۳ نتایج و شرایط منجر به بیان این نوع اظهار نظر آورده شده است.

۴. موضوعات کلیدی از دیدگاه حسابرسان  
زمانی که استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی

کار را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (IAASB, 2020a, May). در این مقطع، چالش‌های متعددی مدیریت و حسابرسان را در تعیین مواردی که نشان از عدم توانایی شرکت در تداوم فعالیت دارد تهدید می‌کند. از جمله مواردی که امکان خطا و اشتباه را افزایش می‌دهد، تداخل وظایف مدیریت و حسابرس در انجام وظایف محوله است. در این رابطه در نمایه ۲ وظایف و نحوه‌ی انجام امور اجرایی هر یک از گروه‌ها در زمینه‌ی تداوم فعالیت شرکت تشریح شده است.

۳.۱. تغییرات احتمالی گزارش حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت

زمانی که حسابرس از مناسب بودن استفاده‌ی مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه‌ی صورت‌های مالی اطمینان حاصل می‌کند، ولی همچنان عدم اطمینان با اهمیت وجود دارد، حسابرس افشای کافی رویدادها و وقایع مهم، برنامه‌های مدیریت در مواجهه با رویدادهای و وقایع، و توانایی شرکت در شناسایی دارایی‌ها و تصفیه‌ی بدهی‌ها در شرایط عادی کسب و

نمایه ۴ - افشای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در صورت‌های مالی (IAASB, 2020b, May)	
نوع رویداد پس از تاریخ ترازنامه	توضیحات و آثار
رویدادهای تعدیلی	رویدادهایی که شواهد دال بر وجود آنها در پایان دوره مالی گزارشگری موجود است (در تاریخ صورت‌های مالی). تأثیر: تعدیل وجوه شناسایی شده در صورت‌های مالی.
رویدادهای غیرتعدیلی	رویدادهایی که نشان‌دهنده وقوع شرایط پس از دوره مالی گزارشگری هستند (پس از تاریخ صورت‌های مالی). تأثیر: افشای ماهیت رویداد و محاسبه‌ی تأثیر مالی آن یا بیان این مسئله که اندازه‌گیری تأثیر مالی آن امکان‌پذیر نیست.

بیماری کووید-۱۹ دارد و بررسی بیان یا افشای درست آن در صورت‌های مالی بر اساس چارچوب گزارشگری مالی در حیطه‌ی وظایف حسابرسان است (IAASB, 2020, March). مدیریت مسئول انجام تعدیلات یا سایر افشائات مناسب در صورت‌های مالی است. بر اساس مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱۰، توضیحات و امور اجرایی در صورت‌های مالی به شرح نمایه ۴ بیان شده است.

#### ۵.۱. توجهات مدیریت در زمان ارزیابی رویدادها پس از تاریخ صورت‌های مالی

در راستای اجابت امور اجرایی چارچوب گزارشگری مالی، مدیریت در تعیین قضاوت‌های مقتضی عواملی مورد توجه خاص حسابرسان قرار می‌گیرند. این موارد شامل، آثار رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که به دلیل دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ به وجود آمده‌اند، تاریخ صورت‌های مالی، اعمال و امور

حسابرسی شامل موارد زیر است:  
 ■ ارجاعات مرتبط به افشائات انجام‌شده در صورت‌های مالی (در صورت وجود)؛  
 ■ عنوان کردن جوانب مرتبط با قضاوت حرفه‌ای حسابرس درباره‌ی موارد زیر:  
 ■ دلیل بااهمیت بودن موضوع مربوط در دوره‌ی جاری چه بوده و چرا به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی طبقه‌بندی شده است.  
 ■ به موضوع چگونه در حسابرسی پرداخته شده است (IAASB, 2020a, May).

ارجاع‌دهی به هرگونه افشائات در این زمینه، به استفاده‌کنندگان درک بیشتری نسبت به این می‌دهد که تا چه میزان مدیریت موضوعات کلیدی را در تهیه‌ی صورت‌های مالی مدنظر قرار داده است. همچنین، حسابرس ممکن است توجه خاصی به جوانب افشائات داشته باشد تا درک بهتری به استفاده‌کنندگان در راستای علت تعیین موضوعات کلیدی حسابرس دهد (IAASB, 2020a, May).

#### ۵. رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۵۷۰ رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند:

- مواردی که شواهد کافی وجود آنها در پایان سال مالی را اثبات می‌کند.
- مواردی که شواهد پس از پایان سال مالی نشان از وجود آنها داشته است (IAASB, 2020b, May).

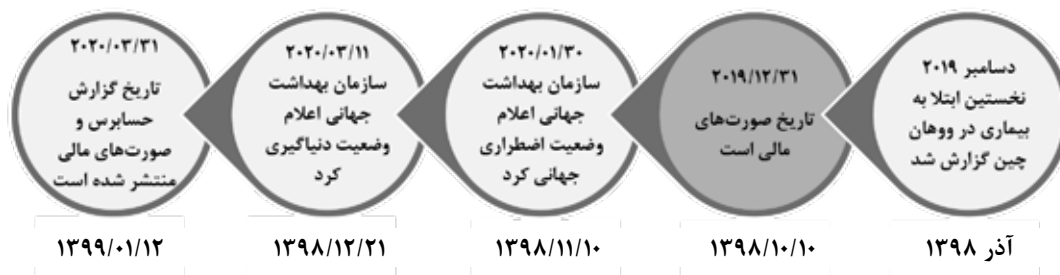
بر اساس توضیحات استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۵۶۰، بسیاری از چارچوب‌های گزارشگری مالی مرتبط با رویدادهایی است که پس از سال مالی به عنوان رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهند. به عنوان مثال، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱۰، رویدادهای پس از دوره‌ی گزارشگری، اقدامات مربوط به رویدادها و ثبت‌هایی که در حفاصل پایان دوره‌ی مالی و تاریخ تصویب صورت‌های مالی را تشریح می‌کند (IAASB, 2020b, May). تعیین هرگونه رویداد بااهمیت پس از تاریخ ترازنامه که ارتباط با دنیاگیری

۷۰۱، موضوعات کلیدی حسابرسی<sup>۲</sup> در گزارش حسابرس مستقل، مورد استفاده قرار می‌گیرد، به دلیل تغییر شرایط و سختی‌ها که در نتیجه‌ی دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ به وجود آمده است، شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش توجه بیشتری را طلب می‌کند (IAASB, 2020a, May). به عنوان مثال، تأثیر بر صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان شرکت به دلیل دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ می‌تواند مراحل حسابرسی را به طور خاص زمانی که قضاوت‌های مدیریت بااهمیت است، تحت‌الشعاع قرار دهد (IAASB, 2020a, May). در محیط کنونی، تعیین موضوعاتی که نیازمند توجه بیشتر حسابرسان است، تحت تأثیر موارد زیر قرار خواهد گرفت:

#### ۴.۱. دشواری کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی: شرایط مرتبط با دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ می‌تواند موجب بروز دشواری‌هایی در اجرای عملیات حسابرسی، ارزیابی نتایج حاصل از این عملیات و گردآوری شواهد قابل اتکاء و مرتبط شود که بر مبنای آنها اظهارنظر حسابرس شکل می‌گیرد. مانند ارزش‌گذاری ابزارهای مالی یا محاسبه‌ی سایر ارزش‌های منصفانه (IAASB, 2020a, May).

۴.۲. رویدادها یا ثبت‌های خاص: که تأثیر بسزایی بر صورت‌های مالی داشته باشند. این گونه موارد می‌توانند شامل تحولاتی باشند که از راه‌های گوناگون تأثیر بسزایی بر اقلام صورت‌های مالی می‌گذارند یا شامل اقلام یا تراکنش‌های جدید، غیرمعمول و نادر مانند کاهش ارزش دارایی مالی و غیرمالی جدید یا بازیافت مالیات انتقالی به دوره‌های آتی است. حسابرس در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی نکات مرتبط با استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۱ را مدنظر قرار می‌دهد. زمانی که موضوعات کلیدی حسابرسی نیازمند اظهار در گزارش باشند، حسابرس این موارد را در بخشی جداگانه از گزارش تحت عنوان "موضوعات کلیدی حسابرسی" بیان می‌کند (IAASB, 2020a, May). شرح هر موضوع کلیدی

نمودار ۱ - سناریوی دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ در جهان (IAASB, 2020b, May)



نمودار ۲ - سناریوی دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ در ایران



روند ارائه‌شده در این نمودار قابل بیان است.

با مطابقت تاریخ‌های اعلام‌شده توسط نهادهای رسمی ایران، و موارد اشاره‌شده توسط سازمان بهداشت جهانی، تفاوت‌هایی در تاریخ صورت‌های مالی و نوع اعلام رویدادها قابل مشاهده است. ولی همچنان رویداد شناسایی نخستین مبتلایان به بیماری کووید-۱۹ در ایران مانند سازمان جهانی، قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی است و سایر رویدادها پس از این تاریخ و قبل از تاریخ تصویب گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی رخ داده‌اند. بر این اساس با در نظر گرفتن تفاوت‌های موجود در ایران با شرکت‌های خارجی و تاریخ گزارشگری مالی و سایر موارد، می‌توان به طور جامع از سناریو ارائه‌شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخش بهره جست. البته امکان بروز موج‌های بعدی بیماری، اعمال قرنطینه‌های جدید، کشف واکسن، کنترل محدود بیماری و سایر موارد غیرقابل پیش‌بینی در مقطع کنونی که

عموماً به عنوان رویدادهای غیرتعدیلی شناسایی و افشاء می‌شوند (به استثنای تداوم فعالیت). زیرا تغییرات بااهمیت در فعالیت‌های کسب و کارها و شرایط اقتصادی حاصل رویدادهایی است که پس از سال مالی رخ داده‌اند (KPMG, 2020). در صورتی که تاریخ صورت‌های مالی شرکت ۲۰۲۰/۰۳/۳۱ یا ۲۰۲۰/۰۶/۳۰ باشد، نکات دیگری مدنظر قرار خواهند گرفت. با توجه به این که به نظر می‌رسد تأثیرات بیماری کووید-۱۹ ادامه خواهد داشت، شناسایی رویدادهایی که به طور مشخص مرتبط با شرایطی است که در تاریخ یا پیش از تاریخ صورت‌های مالی وجود داشته یا پس از آن روی داده است، نیازمند ارزیابی‌های دقیق است (IAASB, 2020b, May).

با در نظر گرفتن توضیحات بالا می‌توان سناریوی مربوط به ایران را به شرح نمودار ۲ ترسیم کرد. طبق تاریخ‌های منتشر شده توسط نهادهای رسمی ایران برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۸/۱۲/۲۹ روند رویدادهای قبل و بعد از تاریخ‌های اعلامی به شرح

شرکت و شرایط به وجود آمده در تاریخ ترازنامه یا پس از آن است (IAASB, 2020b, May).

در نمودار ۱ تاریخ صورت‌های مالی قبل از تاریخ اعلام وضعیت اضطراری جهانی و اعلام دنیاگیری بیماری توسط سازمان بهداشت جهانی ارائه شده است. بر این مبنا، نتیجه‌گیری درباره‌ی رویداد کووید-۱۹ در رابطه با این موارد برای سال مالی منتهی به دسامبر ۲۰۱۹ منتفی است. ولی اعلام رسمی نخستین مبتلاها به بیماری در ووهان چین در تاریخی پیش از تاریخ صورت‌های مالی اتفاق افتاده است. در تعیین وجود شرایط در تاریخ صورت‌های مالی، مدیریت احتمالاً موارد خاصی را در نظر می‌گیرد. به عنوان مثال، موقعیت مکانی شرکت و محل فعالیت آن مهم است. مثلاً، آیا شرکت فعالیت عمده‌ای در چین داشته است یا نه (IAASB, 2020b, May). به طور کلی، برای صورت‌های مالی منتهی به ۲۰۱۹/۱۲/۳۱ تأثیرات دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ بر گزارشگری مالی

می‌توانند تا پایان مهلت قانونی ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده رخ دهند نیز همچنان محتمل خواهد بود.

## ۵.۲. شیوه‌ی جمع‌آوری شواهد رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه توسط حسابرسان

از حسابرسان انتظار می‌رود تا مراحل طرح‌ریزی شده را به منظور گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه‌ی تعدیلات یا افشائیات صورت‌های مالی که منطبق با چارچوب گزارش مالی است (استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۵۶۰ بندهای ۸-۶) و بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ گزارش حسابرسی رخ داده‌اند را صورت دهند. عملیات انجام‌شده باید پاسخگوی ارزیابی‌های ریسک حسابرسی مرتبط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه باشند. به نحوی که شامل، دلایل تاثیرات دنیاگیری بیماری کووید-۱۹ بر این گونه رویدادها مدنظر قرار دادن افشائیات و تعدیلات مدیریت، همچون، جداول زمانی مورد استفاده برای تفکیک رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی شود. مضافاً، تاثیر تغییرات بر محیط شناسایی و اندازه‌گیری تراز حساب‌ها و ثبت‌ها در صورت‌های مالی (در صورت تعدیلی بودن رویداد) یا سایر افشائیات مربوط (در صورت غیر تعدیلی بودن رویداد) از این قاعده مستثنی نیست (IAASB, 2020b, May).

## ۵.۳. اجرای مراحل تا تاریخ گزارش حسابرسی

در برخی حوزه‌ها، برنامه‌های مازادی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی نیاز است. در این گونه مواقع، زمانی که حسابرسان مراحل کنترل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را تا تاریخ اولیه‌ی برنامه‌ریزی شده گزارش حسابرسی انجام داده‌اند، در صورت طولانی شدن بازه‌ی زمانی، از حسابرسان خواسته می‌شود تا دوره‌ی زمانی خود را گسترش دهند. در محیط در حال تحول کنونی، این امر حیاتی است که شواهد جمع‌آوری شده پشتوانه‌ی رویدادهای پس از تاریخ صورت وضعیت مالی تمامی دوره‌ی زمانی تا تاریخ گزارش وی را پوشش دهد. به عنوان مثال، در سناریوی مطرح‌شده‌ی قبل، دوره‌ی عملیات اجرایی حسابرسی مربوط به رویدادهای پس از تاریخ

ترازنامه باید تا تاریخ ۳۱ مارس ۲۰۲۰ گسترش یابد (IAASB, 2020b, May).

## ۵.۴. نمونه‌ی رویدادها و شرایطی که در محیط

### کنونی مرتبط به نظر می‌رسند

رویدادها و وقایعی که ممکن است متاثر یا ناشی از دنیاگیری کووید-۱۹ باشند و احتمالاً برای حسابرس در تشخیص وقوع رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه موثر است و در صورت کاربرد در صورت‌های مالی منعکس خواهند شد (استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۵۶۰، بندهای 10-7 IAASB, 2020b, May):

- تعهدات، وامها و ضمانت‌های جدید که به دلیل دنیاگیری کووید-۱۹ منعقد شده‌اند.
- فروش‌های اخیر یا برنامه‌ریزی شده یا تحصیل دارایی‌ها که به دلیل دنیاگیری به وقوع پیوسته‌اند.
- افزایش سرمایه یا بیمه‌ی ابزارهای بدهی مانند انتشار سهم‌های جدید یا سهم قرضه یا توافقنامه برای ادغام یا انحلال که انجام‌شده یا برنامه برای آن وجود داشته باشد.
- احتمال واگذاری عملیات شرکت بر مبنای توافقنامه‌های پرداخت مبتنی بر سهم و شیوه‌ی حسابداری مناسب برای تعدیلات و توافقی‌های تفاهم‌نامه.
- پرداخت‌های مربوط به کمک‌ها یا محرک‌های اقتصادی که توسط دولت در قالب وام‌ها یا ضمانت‌نامه اعطا شده است.
- هرگونه تغییر در سود و زیان احتمالی. به عنوان مثال، بدهی‌های احتمالی جدید یا مواردی که ارزیابی بدهی‌های احتمالی کنونی را تحت تاثیر قرار می‌دهند، توانایی در دستیابی به اهداف عملکرد توافق‌شده برای سود و زیان احتمالی در تفاهم‌نامه‌های ترکیب تجاری و غیره.
- هرگونه تعدیل غیرمعمول حسابداری انجام‌شده مانند ثبت‌های جدید یا اصلاح‌شده‌ی بستن حساب‌ها، یا رویدادهایی که نیازمند ثبت‌های غیر استاندارد در دفاتر است.
- هر رویدادی که پرسش‌هایی را در زمینه‌ی مناسب بودن سیاست‌های حسابداری مورد استفاده در صورت‌های مالی ایجاد کند. مانند رویدادهایی که

فرض تداوم فعالیت را زیر سؤال ببرند.

هر رویدادی که مرتبط با اندازه‌گیری برآوردها یا ذخایر در صورت‌های مالی باشد. مانند ملاحظات مربوط به اوراق مشتقه و پوشش ریسک (به عنوان مثال زمانی که بر اساس پیش‌بینی‌ها معامله‌ای محتمل به نظر نمی‌رسد)، مطالبات بیمه (واقعی که دریافت وجوه بیمه‌ی مربوط به توقف مقطعی کسب و کار و/یا سایر بیمه‌ها و افشائیات بالقوه‌ی دارایی‌های احتمالی تقریباً محتمل باشد)، تفاهم‌نامه‌های تخفیفات با مشتریان یا تأمین‌کنندگان، ملاحظات متغیر، کمیسیون‌های تعهدی<sup>۲</sup> و غیره.

هر رویدادی که مرتبط با بازیافت دارایی‌ها باشد. تعدیل تفاهم‌نامه‌های قراردادی جاری (مانند کاهش یا تعویق پرداخت‌های اجاره‌ای که توسط یک موجر یا مستاجر اعطا شده است، تعدیل شرایط بدهی و غیره).

ملاحظات مالیاتی (به عنوان مثال، تاثیرات کاهش جریان محصولات و خدمات بر تفاهم‌نامه‌های قیمت‌گذاری انتقالی، بازیافت دارایی‌های مالیات‌های انتقالی به دوره‌های آتی).

مزایای پایان خدمت کارکنان ناشی از تعدیل نیروی انسانی (به عنوان مثال، در نتیجه‌ی توقف یا سازماندهی مجدد فعالیت‌ها که پس از تاریخ گزارشگری مالی روی داده است).

## ۶. انجام قضاوت حرفه‌ای

شناخت و کردار مدیریت درباره‌ی رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی به دلیل دنیاگیری کووید-۱۹ چالش‌برانگیزتر شده‌اند. متقابلاً، حسابرسان نیازمند طراحی و اجرای عملیات پیشرفته یا اضافی خواهند بود. عدم اطمینان و چالش‌های مرتبط با کووید-۱۹، واقعیت‌ها و شرایطی را شامل می‌شود که بیشتر از قبل نیازمند قضاوت مدیریت و حسابرس هستند. این امور استفاده از قضاوت حرفه‌ای حسابرس درباره‌ی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را الزامی می‌کند. استفاده از قضاوت حرفه‌ای در این زمینه بدان معناست که طرح پرسش و کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی مربوط به تمامی رویدادهای بااهمیت پس از تاریخ صورت وضعیت مالی (شامل



Assurance Standards Board (IAASB), (2020a), May, Staff Audit Practice Alert, Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020b), May, Subsequent Events in the Current Evolving Environment \_\_ Audit Considerations for the Impact of COVID-19.
- ICAEW, n.d., Coronavirus: (COVID-19): considering going concern, Retrieved from: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/professional-scepticism/coronavirus-considering-going-concern>
- International Federation of Accountants (IFAC), 2020, The Financial Reporting Implications of COVID-19, Retrieved from: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>
- KPMG, 2020, How should companies assess COVID-19 events after the reporting date?, Retrieved from: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-period-end-8a.html>

علی علی‌پور فلاح‌پسند: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

حسابرسی و تعیین سطوح اهمیت نقش بسزایی در ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای و با کیفیت ایفا می‌کند. زیرا به دلیل محدودیت‌های فراوان زمانی و اجرایی در تهیه‌ی صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت، ریسک‌های با اهمیت در نواحی گوناگون افزایش خواهد یافت. همچنین به نظر می‌رسد این امکان که بخش عمده‌ای از افشائیات و محاسبات مرتبط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و تداوم فعالیت بر مبنای قضاوت مدیریت صورت گرفته و متعاقباً این موضوع حسابرسان را با چالش گردآوری شواهد پشتیبانی ادعاها همراه سازد، وجود خواهد داشت. بررسی‌های آتی می‌توانند به شیوه‌ی شناسایی ریسک‌های خاص حسابرسی، نحوه‌ی مقابله با آنها و راهکارهای مدیریت برای کاهش ریسک‌های بالقوه موجود در تهیه‌ی صورت‌های مالی بپردازند. ■

پی‌نوشت‌ها:

- 1-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 2-Key Audit Matters
- 3-Commission Accruals

منابع:

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020), March, Staff Audit Practice Alert, Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020), April, Staff Audit Practice Alert, Going Concern in the Current Evolving Environment \_\_ Audit Considerations for the Impact of COVID-19.
- International Auditing and

مواردی که نیازمند تعدیل یا افشاء در صورت‌های مالی بوده‌اند) صورت گرفته و بازتاب مقتضی آن در صورت‌های مالی نمود داشته باشد (IAASB, 2020b, May).

۷. بند تأکید بر مطلب خاص

حسابرس ممکن است جلب توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به موضوعی که ارائه یا افشاء شده است، ضروری و در قضاوت خود آن را برای درک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اساسی تشخیص دهد. در این شرایط، استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۶، حسابرسان را ملزم به بیان مسئله در بخش جداگانه‌ی گزارش حسابرس با عنوان "تأکید بر مطلب خاص" می‌کند. در مواقعی که افشائیات مربوط، مطلب خاصی را تماماً در صورت‌های مالی تشریح کرده و تأکید بر این مطلب که اظهارنظر حسابرس به دلیل بند تأکید بر مطلب خاص مقبول نبوده است، صورت گرفته باشد؛ بند تأکید بر مطلب خاص که در برگیرنده‌ی ارجاع شفاف به موضوعی کلیدی است، بیان می‌شود (IAASB, 2020a, May).

۸. نتیجه‌گیری

با در نظر گرفتن مفاد استانداردهای حسابرسی شماره‌های ۳۳۰، ۴۵۰، ۵۶۰، ۵۷۰، ۷۰۱، ۷۰۵، و ۷۰۶، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱۰ و چهار رهنمود اجرایی منتشر شده به امور کلیدی قابل توجه در مراحل حسابرسی مستقل صورت‌های مالی پرداخته شده است. اهم نکات در برگیرنده‌ی مطالبی است که با دنیاگیری کووید-۱۹ بیشتر بر تداوم فعالیت شرکت‌ها و رویدادهای محتمل پس از سال مالی و امور تعدیلی و افشائیات مرتبط اشاره دارد. یقیناً، عواقب و آثار بروز رویداد کنونی، بحران‌ها و تغییرات کلیدی را در امور حسابرسی به همراه خواهد داشت. در رهنمودهای منتشرشده که بخش عمده‌ی این نوشتار را نیز تشکیل داده‌اند، به امور برنامه‌ریزی و اجرایی مرتبط با ریسک‌های حسابرسی پرداخته نشده است. در شرایط خاص کنونی، شیوه‌ی نگرش و نوع محاسبه‌ی ریسک‌های