

آزمون های حسابداری موجودی کالا در شرایط ویروس کرونا

اسماعیل ملاشاهی^۱، رضوانه دهباشی^۲، بهنام مرادخانی ملال^۳

دکتری حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

کارشناسی ارشد حسابداری (عضو هیات علمی)، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

چکیده

این پژوهش از نوع تحقیق توصیفی و غیر آزمایشی است. تحقیق توصیفی یا غیر آزمایشی شامل تحقیقات پیمایشی، همبستگی، پس رویدادی، اقدام پژوهی، بررسی موردی و ... است. در این نوع تحقیق هدف بررسی توزیع ویژگیهای یک جامعه است و بیشتر تحقیق های مدیریت از این نوع می باشد. در این پژوهش مطالعه بر روی تأثیرات ویروس کرونا بر حسابداری و حسابرسی به ویژه تأثیر ویروس کرونا بر آزمون های حسابرسی موجودی کالا در شرکت ها پرداخته شده است. ابتدا مباحث مربوط بر اولویت های مؤسسات حسابرسی در شرایط بحران ویروس کرونا مطرح شده سپس محدودیت های احتمالی دامنه ی حسابرسی در شرایط ویروس کرونا از قبیل انجام مشاهده های موجودی فیزیکی، دسترسی به سوابق مشتری، شناخت و آزمون کنترل داخلی، تأیید حساب ها، پیش بینی مرتبط با تداوم فعالیت، اجرای روش های رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و اخذ تأییدیه کتبی مدیران مورد مطالعه قرار گرفته است و همچنین تأثیری که کرونا روی حرفه حسابداری می گذارد و تأثیرات ویروس کرونا بر روش های انبارگردانی و موجودی کالا گردآوری شده است. طبعاً باید توجه داشت آثار این پیامدها بر هر شخص حقیقی یا حقوقی متفاوت خواهد بود؛ لذا حسابرسان آنها نیز باید به چگونگی تأثیر این پیامدها بر کسب و کار اشخاص توجه کرده و به طور مستمر آنها را بررسی کنند در این راستا پیشنهاداتی جهت تعیین اولویت ها، شمارش موجودی کالا و انبارگردانی و نحوه اجرای آزمون های موجودی کالا در شرایط ویروس کرونا گردآوری شده است.

واژه های کلیدی: ویروس کرونا، حسابرسی، موجودی کالا، انبارگردان

مقدمه

در بیشتر پژوهش های علوم انسانی نظر به اینکه هدف اصلی از انجام پژوهش بررسی یک موضوع به روش میدانی است می توان گفت پژوهش مذکور از نظر هدف در حیطه پژوهش های کاربردی می باشد. از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای استفاده شده است، می توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و روش گردآوری داده ها، یک پژوهش توصیفی پیمایشی است. شیوع ویروس کووید -۱۹ منجر به انجام اقدامات استثنایی از جمله تعطیلی اجباری بسیاری از کسب و کارها و محدودیت تردد در کشورهای سراسر جهان شده است و شرکت ها و حسابرسان کشورها با چالش های عملی کاملاً بی سابقه ای در برخی زمینه ها مواجه هستند. شورای گزارشگری مالی در مارس ۲۰۲۰ بیانیه کووید -۱۹ را منتشر کرد که رهنمودی برای حسابرسان فراهم می کند و به موضوعاتی اشاره می کند که باید هنگامی که کار حسابرسی تحت تاثیر کووید -۱۹ است مدنظر قرار گیرد. (FRC، ۴ فوریه ۲۰۲۰) شیوع اپیدمی «Coronavirus» در ۵ ماه گذشته جهان را تحت تاثیر قرارداده و بازارهای مالی در سراسر جهان را به لرزه درآورده است به طوری که شاخص S&P ۵۰۰ در ماه گذشته تجربه بزرگترین افت روزانه خود را در تاریخ با حدود ۱۶ هزار میلیارد دلار تجربه کرد. که این زلزله پیامدهای اقتصادی زیادی در بر داشته این اثرات اقتصادی، پیامدهایی هم بر حسابداری، گزارشگری و حسابرسی صورت های مالی و موجودی کالا به دنبال دارد. (FRC، ۴ فوریه ۲۰۲۰)

بیان مساله

ویروس کرونا در بسیاری از کشورها، از جمله در ایران، شیوع یافته است. اگرچه نخستین پیامد این بیماری، آثار ناگوار آن بر روی سلامت مردم است و طبعاً در این حوزه، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی متولی اصلی است، اما باید توجه داشت که این بحران اثرات اقتصادی قابل توجهی بر روی اشخاص حقیقی و حقوقی دارد. در طول همه گیری، چالش هایی که قبلاً حسابرسان هنگام کار حسابرسی با آن روبرو نشده اند، به وجود می آیند. در پاسخ، حسابرسان باید در انجام حسابرسی و مطابق با استانداردهای حسابرسی، چابک تر و خلاق تر باشند. نکته ی مهم یادآوری این موضوع است درحالی که استانداردهای حسابرسی شرایط لازم برای کسب اطمینان معقول را بیان می کند، صورت های مالی عاری از تحریف با اهمیت است، استانداردهای حسابرسی الزامات خاصی را در مورد چگونگی دستیابی حسابرسان به این سطح اطمینان تعیین نمی کند. در حال حاضر، بیش از هر زمان دیگر، ممکن است حسابرسان در اجرای روش های حسابرسی به فناوری تکیه کنند.

اهمیت و ضرورت تحقیق

اثرات اقتصادی شیوع کرونا، پیامدهایی هم بر حسابداری، گزارشگری و حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی موجودی کالا اشخاص به دنبال دارد. در این نوشتار به برخی از این پیامدهای بالقوه می پردازیم. طبعاً باید توجه داشت آثار این پیامدها بر هر شخص حقیقی یا حقوقی متفاوت خواهد بود. هنوز پیش بینی قابل اتکالی از میزان پیشرفت، مدت و تاثیر ویروس کرونا ارائه نشده است. در هر صورت، حسابداران و حسابرسان باید از آثار ویروس کرونا بر حوزه های مرتبط با آنها مطلع شده و آثار آن را بر گزارشگری مالی اشخاص در نظر بگیرند. روشهای اثبات موجودی مواد و کالا با توجه به تقارن شیوع ویروس کرونا با انبارگردانی پایان سال مالی واحدهای مورد رسیدگی و ضرورت برنامه ریزی برای نظارت بر انبارگردانی واحدهای مزبور، با توجه به اهمیت مشارکت ملی برای جلوگیری از گسترش شیوع ویروس کرونا دستور العملی توسط دبیرکل و رئیس هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی تهیه شده است که نظر مدیران و کارشناسان محترم موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به متن نامه و سایر روشهای اثبات موجودی مواد و کالای مندرج در صورتهای مالی شرکتها جلب می نماید. از این رو در این مقاله قصد داریم که به تاثیرات ویروس کرونا بر آزمون های حسابرسی موجودی کالا در شرکت ها بپردازیم.

مبانی نظری و مرور ادبیات

شیوع کرونا تغییرات زیادی را برای ما به همراه است و با سرعت بی سابقه ای در حال حرکت است. اطمینان افراد نسبت به وضعیت امنیت و سلامت خود، مهم ترین تغییری است که به وجود آورده است. اما علاوه بر این که تمرکز ما به سمت موضوع سلامتی تغییر کرده، با تغییر اولویت های مؤسسات، کار و مشتریان نیز مواجه هستیم. به طور خاص، ما باید اولویت ها را در

چهار زمینه تغییر دهیم: خدماتی که مشتریان در حال حاضر به آن‌ها نیاز دارند، مدل‌های ارائه‌ی خدمات، تغییر نحوه‌ی کار پرسنل، و سلامتی و ایمنی تیم‌های کاری و مشتریان.

مهم نیست که بحران از کجا سرچشمه گرفته باشد، مدیر مالی در مدیریت بحران نقش اساسی دارد. مدیر مالی شخصیت اصلی برای انجام نقش‌های زیر در هر بحرانی است:

در شرایط بحران، کنترل و کاهش هزینه‌ها برای صرفه‌جویی در منابع مالی به یکی از مهم‌ترین فعالیت‌ها برای بقای سازمان تبدیل می‌شود. داشتن اطلاعات مربوط و برخورداری از بینش نسبت به بحران برای نشان دادن بهترین واکنش مالی در شرایط بحران الزامی است و این مدیر مالی است که چنین نقش مهمی را به عنوان متولی قانونی داده‌ها بر عهده می‌گیرد. بنابراین ضروری است که اطلاعات و داده‌ها از گوشه و کنار سازمان به صورت به‌موقع به دست مدیران مالی برسد.

برنامه‌ریزی مجدد برای تامین منابع مالی آتی از طریق حقوق صاحبان سهام یا بدهی، کسب درآمد از دارایی‌های غیر اصلی، تخصیص و افزایش وجوه، از زمره‌ی تصمیمات مهمی است که معمولاً روی میز مدیر مالی قرار دارد.

اولویت‌بندی مجدد جریان‌های نقدی، برنامه‌ریزی مجدد مخارج سرمایه‌ای، ارزیابی ریسک‌های پیش‌فرض، مذاکره با ذی‌نفعان بیرونی با هدف جلوگیری از غافلگیری، عملکردهای مهم و اساسی هستند که مدیر مالی باید به آن‌ها مبادرت بورزد.

مدیریت بنگاه اقتصادی، به راه‌های مختلف و دارای پی‌آمدهای مالی که توسط مدیران مالی در زمینه‌هایی همچون قراردادهای بیمه و صرفه‌جویی در خروج جریان‌های نقدی ارائه می‌شود، اتکا می‌کند. برنامه‌ریزی و استفاده‌ی بهینه از حمایت‌های دولت، از جمله مهلت قانونی ارائه‌شده توسط بانک مرکزی، استراحت در جدول زمانی مربوط به مالیات و استفاده از محرک‌های اضافی به‌عنوان بخشی از برنامه‌های مهار و پاسخ به بحران‌ها باید توسط مدیر مالی مورد بررسی قرار گیرد.

مدیر مالی همچنین مسئول ارائه‌ی گزارش‌های قانونی است که مستلزم درک صحیح و استفاده از الزامات قانونی و مقرراتی برای گزارشگری درست و منصفانه است. (samaksh24، آوریل ۲۰۲۰)

حسابرسی:

حسابرسی عبارت است از مجموعه‌ی اعمالی که رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر یک مؤسسه یا واحد تجاری را در بر می‌گیرد که این اعمال منتهی به تهیه یک گزارش می‌گردند. که در آن شخص حسابرس (اعم از حقیقی یا حقوقی) عقیده خود را در رابطه با روشهای بکارگرفته شده حسابداری و صحت و سقم صورتهای مالی آن مؤسسه یا واحد تجاری اعلام می‌دارد. بنابراین حسابرس بایستی در انجام وظیفه خود اسناد، دفاتر و روشهای حسابداری و همچنین سیستم کنترل داخلی مؤسسه را مورد مطالعه قرار داده و موجودیت و مالکیت داراییها و بدهیهای مؤسسه را به اثبات برساند. به عبارت ساده تر مدارک و مستندات به دست آمده توسط حسابرس (در طی دوره رسیدگی) نشان می‌دهد که مؤسسه حق مالکیت بر داراییهای مندرج در ترازنامه را دارد که وجود دارند و همچنین بدهیها نیز مورد تأییدند. همین دیدگاه در مورد صورتحساب سود و زیان نیز مصداق دارد یعنی اقلامی مثل فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و همچنین هزینه‌های مربوط به آن دوره شناسایی و به نحو مطلوب در صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی منعکس گردیده اند. (مجید اسکندری، ۹۸/۱۲)

انواع حسابرسی

حسابرسی صورتهای مالی: صورت‌های مالی یک بخش مهم در حسابداری هستند. با استفاده از صورت‌های مالی می‌توان وضعیت کسب و کارها را به صورتی که تمامی هزینه‌های خرید و فروش و میزان سود و زیان مجموعه را به طور کلی، مورد بررسی قرار داد. در حسابرسی صورتهای مالی به بررسی درستی یا نادرستی صورتهای مالی اعم از سود و زیان، ترازنامه و وجوه نقد بر اساس معیارهای مشخص شده اصول حسابداری پرداخته می‌شود. (حسین شاه حیدری پور، ۱۳۹۲)

حسابرسی رعایتی: در این نوع حسابرسی به بررسی میزان مطابقت داشتن اسناد مالی با قوانین و استانداردهای موجود پرداخته می‌شود به عنوان مثال میزان رعایت قوانین مالیاتی در اسناد مالی و کشف مغایرت‌ها در صورت وجود.

حسابرسی عملیاتی: حسابرسی عملیاتی به بررسی فعالیت‌های سازمان می‌پردازد و این بررسی با توجه به معیارهای مورد نظر مدیریت سازمان تعریف می‌شود. در این حسابرسی معیارهای اندازه‌گیری را حسابرس با توجه به معیارهای مورد نظر مدیریت

انتخاب می نماید. به عنوان مثال در این حسابرسی به بررسی میزان صرفه جویی اقتصادی و اثر بخشی روند کاری سیستم حسابداری پرداخته می شود.

حسابرسی قانونی: از این نوع حسابرسی در هنگام بروز اختلاف بین شرکا یا برای بررسی صحت درستی کار کارکنان یا سازمان استفاده می شود. در واقع می توان گفت که از این نوع حسابرسی در زمان تقلب و خسارات استفاده می شود.

حسابرسی داخلی: همانطور که گفته شد حسابرسی داخلی به بررسی صحت امور مالی ثبت شده توسط حسابداری می پردازد. در این نوع حسابرسی منابع مالی کنترل می شود تا از بروز مشکلات مالی بزرگ و کوچک جلوگیری شود. همچنین در صورت بروز سوء استفاده های مالی آن ها را شناسایی و از ضرر و زیان ها جلوگیری می کند. (حسین شاه حیدری پور، ۱۳۹۲)

ویروس کرونا :

ویروس کرونا برای اولین بار توسط لئوپون ویروس شناس در دانشکده بهداشت در چین رمزگشایی شد، او احتمال می دهد ویروس کرونا ابتدا در بدن یک حیوان ایجاد شده و سپس در انسان گسترش یافته و از جمله موارد نادری است که در اصطلاح پزشکی، زونوتیک نامیده می شود؛ این نام به بیماری هایی اطلاق می شود که از حیوان به انسان منتقل می شود. **ویروس کرونای جدید** که از آن تحت عنوان کووید ۱۹ (COVID19) و یا SARS-CoV نیز یاد می شود به صورت سندرم تنفسی شدید و ناگهانی تعریف می شود. (غلامحسین دوانی، ۱۳۹۹)

آزمون حسابرسی موجودی کالا :

همانطور که می دانید حسابرسان برای رسیدن به هدفهای مورد نظرشان در مورد هر یک از اقلام صورتهای مالی آزمونهایی را به اجرا در می آورند:

آزمون رعایت

آزمون محتوا

آزمونهای رعایت برای بررسی میزان اطمینان و یا کیفیت و کمیت کنترل داخلی صاحبکار انجام می گیرد.

و آزمون محتوا برای بررسی اعتبار ارقام اسناد و مدارک

آزمونهای محتوا ۵ هدف را دنبال می کنند:

اثبات وجود

اثبات مالکیت

اثبات کامل بودن

اثبات ارزش

نحوه ارائه در صورت های مالی

حسابرسی انبارگردانی مواد و کالا

از آنجا که موجودیهای مواد و کالا بخش عمده ای از داراییهای جاری شرکتها را تشکیل می دهد بنابراین حسابرسی آن به دقت ویژه ای نیاز دارد.

قبل از هر چیز بگویم که منظور از موجودیهای مواد و کالا موارد زیر است:

کالای آماده برای فروش، اعم از موجودی کالای یک شرکت بازرگانی و کالای ساخته شده یک شرکت تولیدی

کالای در جریان ساخت

کالاهایی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم در تولید مصرف میشود، اعم از مواد اولیه، قطعات یدکی و لوازم مصرفی.

اما انبار گردانی که مبحث ما است فقط برای اثبات وجود و مالکیت است.

معمولا برای اثبات عینی موجودیها از یکی از دو روش زیر استفاده می کنند:

روش شمارش دائم: که موجودیها تحت یک برنامه معین در دوره مالی شمارش می شوند.

۲. **روش شمارش مقطعی:** این روش معمولاً در مقاطع معین مثلاً پایان سال مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. **انبارگردانی:** بر اساس استانداردهای حسابداری حداقل هر سال برای یک بار انبارگردانی باید در انبارهای شرکت‌های بازرگانی، تولیدی و صنعتی صورت گیرد. البته با توجه به ابعاد و اهمیت کالاها این زمان می‌تواند کوتاه‌تر هم در نظر گرفته شود. هدف از انبارگردانی به طور کلی شمارش موجودی اقلام کالا به منظور ایجاد اطمینان از وجود کمی و کیفی و کنترل کالاهاست. (عبدالمهدی وحسین شاه حیدری پور، ۱۳۹۲)

پیشینه تحقیق

با توجه به اینکه ویروس کرونا، پدیده جدیدی است و هنوز مطالعات تحقیقی و اثرات آن بر فرآیندهای مالی و حسابداری صورت نگرفته لذا پیشینه و مقالات منتشر شده در این خصوص معدود و انگشت شمار می‌باشد. شرکت‌ها و حسابرسان آنها در تعدادی از زمینه‌ها با چالش‌های عملی کاملاً بی‌سابقه‌ای روبرو هستند. FRC یک بولتن خاص COVID-19 مارس ۲۰۲۰ را منتشر کرده است که راهنمایی‌های لازم برای حسابرسان را در اختیار شما قرار می‌دهد تا در مورد مشاغل تحت تأثیر COVID-19 کاربرد داشته باشد. در مورد موجودی‌ها، که بطور معمول از طریق آزمایش‌های تأیید فیزیکی مربوط به هستی و به طور غیرمستقیم، ارزش‌گذاری، با ارزیابی شرایط، تا حد قابل توجهی مورد بازرسی قرار گرفته‌اند، آمده است:

حسابرس ممکن است در نظر بگیرد که کدام موارد برای آزمایش فیزیکی کاملاً حیاتی است و از کجا می‌توان شواهد را از طریق روش‌های دیگر بدست آورد. در صورت عدم توازن مواد کمتر، احتمالاً تأیید از طریق وسایل مناسب نیز مؤثر خواهد بود. تعداد کمی از مواردی که باید از نظر فیزیکی مورد تأیید قرار گیرند، ممکن است هنوز به صورت جداگانه قابل کنترل باشند. (FRC، فوریه ۲۰۲۰)

اولویت‌های مؤسسات حسابداری در شرایط بحران کرونا

نخست، در آرامش در مورد تمایل خود برای فعالیت در زمینه‌های معمول کسب‌وکار دقت کنید، یعنی خدمات حسابداری و مالیاتی مشاوره. در حال حاضر، متوقف کردن فعالیت‌های معمول و درک آن‌چه اکنون مشتریان شما نیاز دارند و پشتیبانی از آن‌ها مهم‌تر است. ممکن است خدمات مالیاتی بیش‌ترین ارزش را برای مشتریان شما فراهم نکند، زیرا آن‌ها اکنون نگران تداوم فعالیت کسب‌وکار و جریان‌های نقدی خود هستند. نیاز امروز آن‌ها به دریافت وام‌های کوچک، پیش‌بینی جریان‌های نقدی، تجدید نظر در بودجه‌ها، نحوه‌ی استفاده از فناوری‌ها و کار از راه دور، تغییر کرده است. از سوی دیگر پرسنل شما ممکن است پیش از تنظیم مجدد اولویت‌های کاری خود و ایفای تعهداتی که از آن‌ها انتظار می‌رود، برای رسیدگی به خانواده‌ی خود به کمک نیاز داشته باشد. (وحید خسروی ۱۳۹۹)

اگر مدیریت شمارش موجودی‌ها را لغو کرده باشد، حسابرس باید تأثیر آن را در ارزیابی ریسک، رویکرد حسابداری خود و تعادل رویه‌های اساسی و آزمایش‌های کنترل در نظر بگیرد. تعداد موجودی‌ها در بسیاری موارد کنترل مهمی را نشان می‌دهد. برای مثال، خطر سرعت ناشناخته باقی می‌ماند، در چنین مواردی ممکن است افزایش یابد. تمام روشهای جایگزین مندرج در جای دیگر در این سند ممکن است در چنین مواردی در نظر گرفته شود. روش‌های اساسی پیشرفته مانند روشهای تحلیلی و آزمایش بعد از پایان سال نیز ممکن است مناسب باشد، اما بدست آوردن شواهد حسابداری مناسب کافی در رابطه با وجود و شرایط موجودی موجود در تاریخ ترازنامه ممکن است دشوار باشد. (غلامحسین دوانی، ۱۳۹۹)

محدودیت‌های احتمالی دامنه‌ی حسابداری:

انجام روش‌های حسابداری در میان این همه گیری برای بسیاری از حسابرسان مشکل است. در بعضی موارد، حسابرسان ممکن است با محدودیت رسیدگی مواجه شوند. در این گزارش به برخی از محدودیت‌هایی که ممکن است به وجود آید، اشاره شده است از جمله:

انجام مشاهده‌های موجودی فیزیکی

دسترسی به سوابق مشتری

• شناخت و آزمون کنترل داخلی

• تأیید حساب ها

• پیش بینی مرتبط با تداوم فعالیت

• اجرای روش های رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

• اخذ تأییدیه کتبی مدیران

تأییدیه حساب ها

همانطور که در استاندارد حسابرسی ۵۰۵ (AU-C 505) ذکر شده است، تأییدیه های برون سازمانی، بسته به شرایط حسابرسی، در قالب تأییدیه های برون سازمانی که مستقیماً توسط حسابرسان از طرف های حساب تأییدیه دریافت می شود، می تواند قابل اتکاتر از شواهد درون سازمانی باشد. در مواردی که محل شرکت مشتری تعطیل شده است یا کارکنان اصلی در محل کار حضور ندارند، اخذ تأییدیه های برون سازمانی می تواند روش جایگزین دیگری برای کسب شواهد حسابرسی باشد. با این وجود، ممکن است شرایطی ایجاد شود که تأییدیه حسابرسی مزبور احتمالاً به دلیل تعطیلی دفتر و مشکلات مربوط به ارسال نامه، تکمیل نشده و برای حسابرسان ارسال نشود. در چنین مواردی، حسابرسان برای دستیابی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب در رابطه با وجود و ارزیابی حساب های اصلی مانند حساب های دریافتی، مجبورند روش های حسابرسی دیگری را طراحی کنند. (معصومه علاجی، ۱۳۹۹)

به طور معمول، اگر حسابرسان قادر به طراحی و انجام آزمون های اضافی روی مانده آن حساب باشند، عدم دریافت تأییدیه به خودی خود نباید منجر به محدودیت دامنه رسیدگی شود. اما اگر حسابرسان قادر به دستیابی به شواهد حسابرسی کافی از طریق بررسی دفاتر و سوابق مشتری نباشند و به دریافت تأییدیه های حسابرسی به عنوان منبع اصلی شواهد حسابرسی تکیه کنند، عدم دریافت آن تأییدیه ها می تواند منجر به محدودیت دامنه رسیدگی شود (در صورت بااهمیت بودن مانده ها برای صورت های مالی). (میرزا محمدی، ۱۳۹۹)

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

برای صورت های مالی منتهی به پایان سال ۲۰۱۹ (دهم دی ماه ۱۳۹۸)، هرگونه رویدادهای بعدی مربوط به کووید-۱۹ به احتمال زیاد رویدادهایی هستند که شواهدی از شرایط ایجاد شده پس از تاریخ صورت های مالی فراهم خواهد کرد (که از لحاظ تاریخی به عنوان رویدادهای نوع دوم (غیر تعدیلی) نامیده می شوند). با این حال، برای واحدهای تجاری با پایان سال بعد از دسامبر سال ۲۰۱۹، مدیریت می تواند رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را شناسایی کند (از لحاظ تاریخی به عنوان رویدادهای نوع اول (تعدیلی) اشاره می کند).

رویداد بعد از تاریخ ترازنامه تعدیلی: رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ صورت های مالی فراهم می کند (از لحاظ تاریخی به عنوان رویدادهای بعدی نوع اول نامیده می شود).

رویداد بعد از تاریخ ترازنامه غیر تعدیلی: رویدادی که شواهدی از شرایط ایجاد شده پس از تاریخ صورتهای مالی (که از لحاظ تاریخی به عنوان رویدادهای بعدی نوع دوم نامیده می شود) ارائه می دهد.

تأییدیه کتبی مدیران

در طول این همه گیری، بسته به شرایط خاص هر پروژه ی حسابرسی، می توان عبارات بیشتری به تأییدیه کتبی مدیران اضافه نمود. این عبارات بیشتر، ممکن است مربوط به فرض تداوم فعالیت، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، ریسک ها و عدم قطعیت ها، تقلب و برآوردهای عمده، بین موضوعات دیگر باشد.

امضاهای الکترونیکی: استفاده از ابزار الکترونیکی برای کسب تأییدیه کتبی مدیران امضا شده در صورتی قابل قبول است که حسابرسان بتوانند رسید دریافت تأییدیه کتبی توسط مدیران را بدست بیاورند. در پخش اینترنتی اخیر انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، شرکت کنندگان این سؤال را پرسیدند که آیا تأییدیه کتبی مدیران بر روی "کاغذ ساده" بجای نامه

سر برگ شرکت، مورد پذیرش است. استانداردها الزامی به استفاده از سر برگ ندارد. با این حال، به عنوان بهترین روش، معقول است که نام و آدرس شرکت در بالای تأییدیه یادداشت شود.

خطر تقلب

با توجه به عدم قطعیت فعلی، حسابرس باید نسبت به خطرات تقلب هوشیارتر باشد. برای شرکت‌هایی که کارکنان اصلی از کار افتاده اند و نیروهای کار خارج از محیط شرکت، اداره می‌شوند، می‌تواند در کنترل داخلی اختلال ایجاد کند. ممکن است لازم باشد که حسابرسان روش‌های حسابرسی را در صورت لزوم به نحوی تعدیل کنند تا به کاهش خطرات احتمالی تقلب که می‌توانند تأثیر مهمی بر صورت‌های مالی داشته باشد، کمک کنند.

تردید حرفه‌ای و کیفیت شواهد حسابرسی

قبل از شروع بحث راجع به موارد خاص، ما به حسابرسان مسئولیت حرفه‌ای آنها را یادآوری می‌کنیم که هرگونه حسابرسی (یا خدمات اطمینان‌بخشی) را با تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و انجام دهند.

تردید حرفه‌ای نگرشی است دربرگیرنده ذهنی پرسشگر، هشیار نسبت به شرایطی که ممکن است نشان دهنده امکان تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی باشد، و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. (Joseph و Radigan، March ۲۰۲۰)

در محیط امروز که بسیاری از حسابرسان از راه دور مشغول به کار هستند، مؤسسات حسابرسی تشویق می‌شوند به هر شخصی، از شرکا گرفته تا حسابرسان با تجربه کمتر، در باره اهمیت هوشیاری نسبت به کیفیت شواهد و اینکه آیا این شواهد، برای کاهش ریسک حسابرسی به سطح پایین قابل پذیرش، شواهد کافی و مناسبی است، کنند که طرفدار مشتری نیستند. بلکه، حسابرسان در جهت منافع عمومی کار می‌کنند تا نیازهای استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی را تأمین کنند. حسابرسی صرفاً چک کردن روش‌های حسابرسی و تکمیل فرم‌ها و چک لیست‌ها نیست. بلکه، مستلزم قضاوت حرفه‌ای در مورد جمع آوری شواهد و آنچه که این شواهد نشان می‌دهد، می‌باشد. در حالیکه زمان برای حسابرسان دشوار است، زمان برای مشتری نیز دشوار است. (وحید خسروی، ۱۳۹۹)

تأخیر در انتشار صورت‌های مالی

در حالیکه بسیاری از کسب و کارها با تعطیلی‌های غیر منتظره و ابهامات تقاضا مواجه شده اند، تکمیل مراحل لازم برای انتشار صورت‌های مالی تاریخی ممکن است اولویت کمی داشته باشد. بورس اوراق بهادار (SEC) شرایط کمک کننده در رابطه با مهلت ارائه صورت‌های مالی، به ناشرین داده است. ممکن است مدیریت و حسابرسان شرکت‌های خصوصی انتشار صورت‌های مالی را در صورت امکان تا بهبود شرایط به تأخیر بیندازند. در ضمن، مدیریت شرکت‌های خصوصی می‌توانند با استفاده از صورت‌های مالی تاریخی منتشر شده (مانند پیش نویس‌ها یا پیش بینی‌ها) با استفاده کنندگان ارتباط برقرار کنند. با این حال، چنین رویکردی باید با دقت در نظر گرفته شود. در صورت تأخیر در انتشار صورت‌های مالی، حسابرسان باید به گسترش رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و دیگر روشهای حسابرسی، در صورت لزوم توجه کنند. (غلامحسین دوانی، ۱۳۹۹)

ارزش‌یابی موجودی‌ها

موجودی‌ها به اقل بهای تمام شده و ارزش خالص قابل تحقق آن‌ها (NRV) اندازه‌گیری می‌شوند. در شرایط اقتصادی دشوار، محاسبه‌ی NRV ممکن است به وجود آورنده‌ی چالش‌ها و مستلزم بررسی اضافی در تاریخ گزارشگری باشد. همچنین، اگر سطح تولیدیک واحد تجاری به‌طور غیرطبیعی پایین باشد (مثلاً در نتیجه‌ی توقف موقتی خطوط تولید)، ممکن است نیاز باشد در بهای موجودی‌ها بازنگری شود تا اطمینان حاصل شود سربارهای ثابت تخصیص نیافته در سود و زیان، در همان دوره‌ای که رخ می‌دهند، شناسایی می‌شوند.

ریسک فاجعه‌ی اقتصادی ناشی از همه‌گیر شدن ویروس کرونا به مراتب از فاجعه‌ی انسانی آن بالاتر است، به‌ویژه آن که واکسن تنها راهکار شناخته شده برای خروج از این بحران بیان شده و هنوز واکسن این بیماری ساخته نشده است. مقیاس

چالش پیش روی اقتصاد بریتانیا را برای کارکنان مؤسسه‌ی خدمات حرفه‌ای کی پی ام جی تشریح کرده است و به نیروی کار ۱۸ هزار نفری کی پی ام جی بریتانیا اعلام کرد که تغییر پارادایم بزرگی در شیوه‌ی زندگی و کار آن‌ها در راه است (بیل مایکل) رئیس هیأت مدیره‌ی کی پی ام جی اذعان کرد در صورت عدم ساخت واکسن، امکان خروج از این وضعیت یا بازگشت به حالت عادی وجود ندارد. به نظر می‌رسد تا ساخت واکسن ماه‌های زیادی باقیمانده است و این مدت زمان برای بقای اقتصاد جهانی بسیار طولانی است. انتظار می‌رود در برخی زمینه‌ها، ریسک وقوع یک فاجعه‌ی اقتصادی از ریسک فاجعه‌ی انسانی ناشی از کووید ۱۹ فراتر رود. یکی از قضاوت‌های دشواری که اکنون دولت‌ها با آن روبرو هستند، ایجاد تعادل بین سلامت مردم و اقتصاد است.

اکنون زمان آزمون و خطای بی‌سابقه‌ی فرارسیده است. نگرانی رهبران کسب‌وکارهای تجاری و سیاستمداران با ادامه‌ی روند متوقف ماندن فعالیت‌ها و افزایش خطر ماندگاری آثار بد اقتصادی حاصل از آن، رو به رشد است. از جمله پیامدهای طولانی‌مدت بالقوه‌ی این بیماری همه‌گیر ارزیابی مجدد زنجیره‌های تأمین جهانی کالاها و خدمات است. حسابرسان شرکت‌های سهامی عام به‌خوبی از راه دور کار می‌کنند. آنان اکنون همه در یک محیط کار از راه دور فعالیت می‌کنند و این شامل مدیریت شرکت، اعضای کمیته‌ی حسابرسی، اعضای هیأت مدیره و غیره می‌شود. برای آن که در این محیط از راه دور، به کیفیت حسابرسی نباید آسیب رسانده شود، حسابرسان برای انجام کار خود با کیفیت بالا در محیط فعلی، باید خلاقیت را با شک و تردید حرفه‌ای ترکیب کنند. به عنوان مثال، حسابرسان برای مشاهده‌ی موجودی‌ها از تصاویر ویدئویی استفاده می‌کنند.

طراحی، پیاده‌سازی و آزمون کنترل داخلی در زمان کرونا:

اگر مکان‌های مشتری بسته باشد و حسابرسان قادر به انجام حسابرسی در محل نباشند، انجام بازرسی و آزمون‌های کنترل داخلی چالش برانگیز خواهد بود. در این موارد، حسابرسان ممکن است نتوانند به کنترل‌ها اعتماد کنند و ممکن است مجبور شوند آزمون‌های محتوا را افزایش دهند.

حتی وقتی حسابرسان برنامه‌ای برای تکیه بر اثربخشی عملیاتی کنترل‌ها ندارند، حسابرسان هنوز هم ملزم به شناخت کنترل داخلی مربوط به حسابرسی‌ها هستند.

شناخت کنترل داخلی به حسابرسان در شناسایی تا انواع تحریف‌های بالقوه و عوامل مؤثر بر خطرهای تحریف بااهمیت و عوامل مؤثر در طراحی ماهیت، زمان بندی و میزان انجام روش‌های حسابرسی بیشتر کمک می‌کند. هنگامی که روش‌های ارزیابی خطر، خطرهای قابل توجهی را مشخص می‌کند، حسابرسان موظفند ارزیابی کنند که آیا کنترل‌های مربوط به آن خطرهای عمده، بطور مناسب طراحی و اجرا می‌شوند و از آنجا که این ارزیابی تنها از طریق پرس و جو نمی‌تواند انجام شود، حسابرسان باید تعیین کنند که چه شواهد حسابرسی را می‌توان از راه دور بدست آورد.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی (استاندارد ۵۰۱) حسابرسان را ملزم می‌کند، برای کسب شواهد حسابرسی در رابطه باوجود و وضعیت در مواردی که موجودی‌ها از اقلام بااهمیت صورت‌های مالی محسوب می‌شود، بر شمارش موجودی‌ها نظارت کنند مگر آنکه انجام این کار عملی نباشد. در اینصورت روش‌های جایگزین ملزم شده است و در صورتی که شمارش در تاریخ دیگری غیر از پایان سال انجام شود، روشهای لازم برای پوشش دوره‌ی فی مابین ملزم شده است.

اما کاری که ما حسابرسان باید در هنگام انبارگردانی انجام دهیم چیست؟

بررسی و مطالعه دستورالعمل شمارش موجودیها یا انبارگردانی:

این دستورالعمل توسط صاحبکار (دو هفته قبل از انبارگردانی) تهیه می‌شود و حسابرسان آن را بررسی می‌کنند تا از کفایت آن اطمینان یابند. چنانچه دستورالعملهای شمارش موجودیها، کافی و مناسب باشد، مسوولیت حسابرسان در طول شمارش، بیشتر به حصول اطمینان از اجرای صحیح و دقیق دستورالعملهای مزبور منحصر می‌شود. (April 24, 2020, JOFA).

مسول کار حسابرسی نیز باید پیش از موعد، برنامه ریزی کند تا بتواند اعضای تیم رسیدگی را آماده و از آنها به گونه‌ای مؤثر در طول شمارش موجودیها استفاده کند.

ممکن است شما بعلت تخصصی بودن موجودیهای انبار (بعنوان مثال تجهیزات دریایی) از مهندسان یا سایر کارشناسان یاری بخواهید که در این صورت ترتیب این کارها باید از قبل داده شده باشد.

همچنین شما از موسسه حسابرسی خود دستورالعمل کتبی دریافت می کنید که نباید در اختیار صاحبکار قرار گیرد. این دستورالعمل شامل مواردی مانند اعضای تیم رسیدگی به شرکت مزبور و دستور بررسی دستورالعمل صاحبکار و نظارت بر اجرای آن و همچنین ذکر این نکته که برای تعیین دقیق شمارش موجودیها مقداری مثلا حدود ۵٪ موجودیها را حسابسان بطور آزمایشی شمارش کنند و موارد دیگر ...

نکته مهمی که باید به آن اشاره کنم این است که شمارش موجودیها یا کنترل شمارش موجودیها یا سرپرستی آن وظیفه حسابسان نیست، بلکه وظیفه مدیریت صاحبکار است. حسابسان بر شمارش موجودیها نظارت می کنند.

دوستان عزیز انبار در روزهای انبارگردانی معمولا کالایی را دریافت یا صادر نمی کند. مگر اینکه کالای مورد نظر اهمیت زیادی داشته باشد و در این صورت باید با مجوز حسابرس این کار انجام بگیرد.

صاحبکار باید کالای ناباب یا آسیب دیده را از دیگر کالاها جدا کند و شمای حسابرس باید بدانید که همانطور که در ابتدا گفتم منظور از موجودیهای مواد و کالا چیست دیدید که این کالاها یعنی کالاهای معیوب را شامل نمی شوند بنابراین در فرآیند انبار گردانی شمارش نی شوند. چون این کالاها به ارزش خالص باز یافتنی که همان ارزش قرضه شان می باشد شناسایی می شوند.

اطلاعات مندرج در برگه های شمارش عینا به صورتهای شمارش دارای شماره ردیف نقل می شود. (April 24, 2020, JOFA, 2020)

نحوه نظارت بر شمارش موجودیهای پایان سال

رهنمود فنی اخیر جامعه حسابداران رسمی به مدیران موسسات حسابرسی در خصوص روشهای جایگزین نظارت بر شمارش موجودیها در مقطع کنونی که موجب رفع ابهام در نقش حسابسان شد، قابل تقدیر بود.

همانطور که می دانیم نظارت حسابرس بر شمارش نه تنها با هدف اثبات مانده سرفصل موجودی مواد و کالا در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) بوده، بلکه به منظور کسب اطمینان از صحت مبالغی است که از بابت موجودیها در صورتهای مالی ارائه و افشا شده است. لیکن در صورت وجود شواهد مربوط در خصوص کم اهمیت بودن این مبالغ در صورتهای مالی شامل مانده این سرفصل در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) و مانده هزینه مواد مصرفی و بهای تمام شده کالای فروش رفته در صورت تغییرات در وضعیت مالی (سود و زیان) و تغییرات موجودیها در صورت جریان وجوه نقد به روش غیر مستقیم، نظارت بر شمارش موجودیهای پایان دوره منتفی خواهد بود. (April 13, 2020, JOFA, 2020)

براساس استانداردهای حسابرسی، نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا (به استثنای موارد غیر عملی) الزامی بوده، لیکن انجام آن توسط حسابرس در تاریخی غیر از تاریخ صورتهای مالی، به عنوان یک روش مناسب و نه الزام قطعی، توصیه شده است. بنابراین در شرایط فعلی و به دلیل رعایت تدابیر بهداشتی، تصمیم مدیریت واحدهای مورد رسیدگی مبنی بر تغییر زمان انبارگردانی و انجام آن به تاریخی بعد از سال مالی، تعارضی با استانداردهای حسابرسی نخواهد داشت. (بخش ۵۰۱ استانداردهای حسابرسی)

بنابراین چنانچه مطابق رهنمود جامعه حسابداران رسمی ایران، از نتایج شمارش موجودیها در حسابرسی میان دوره‌ای یا شمارش دوره‌ای موجودیها در طی دوره مالی مورد رسیدگی استفاده شود، رعایت نکات زیر ضروری است:

پیگیری وضعیت فیزیکی موجودیها و مطابقت آن با سوابق ثبت دائمی موجودیها در سال مالی بعد برای حسابسان، امری اجتناب ناپذیر است.

نتایج شمارش موجودیها در گزارشگری میان دوره‌ای نمی تواند به عنوان جایگزین شمارش موجودیهای پایان سال قلمداد شود. به عبارت دیگر، فارغ از انجام یا عدم انجام عملیات انبارگردانی میان دوره‌ای که در بررسی اجمالی مورد نظارت حسابرس قرار گرفته است، در صورت عدم حضور حسابرس بر شمارش موجودیهای پایان سال، اقلام عمده موجودیها باید در تاریخ دیگری شمارش یا بر شمارش آنها نظارت شده و سایر روشهای لازم نیز در مورد معاملات و سایر رویدادهای بین این دو تاریخ اجرا شود. (بخش ۵۰۱ استانداردهای حسابرسی الزام شماره ۶)

در مواردی که موجودی مواد و کالای واحد مورد حسابرسی توسط سایر اشخاص نگهداری و کنترل می‌شود، در صورت اطمینان از درستکاری و بی‌طرفی سایر اشخاص، حسابرس می‌تواند به اخذ تاییدیه درباره مقادیر و وضعیت موجودی‌ها اکتفا کرده و در غیر این صورت باید به اجرای سایر روش‌های حسابرسی از جمله نظارت خود یا حسابرس دیگر بر شمارش موجودی‌های امانی، دریافت گزارش از حسابرسان سایر اشخاص درباره کفایت کنترل‌های داخلی آنها به منظور حصول اطمینان از شمارش صحیح و حفاظت کافی از مواد و کالای امانی و واری مستندات نظیر برگ‌های رسید انبار مربوط به موجودی‌های امانی نزد سایر اشخاص روی آورد.

استفاده از کارشناس به منظور نظارت بر شمارش موجودی‌هایی که در شرایط خاص نگهداری می‌شود، باید همواره مد نظر حسابرسان قرار گیرد. بی‌تردید رعایت دقیق الزامات حرفه‌ای در شرایط کنونی، به اعتلا و اعتبار بیشتر حرفه حسابرسی به ویژه در بخش خصوصی خواهد انجامید.

نتیجه گیری

در این تحقیق اولویت‌های حسابرسی در حرفه حسابرسی خصوصاً آزمون‌های موجودی کالا اشاره شده است. همچنین تأثیر ویروس کرونا بر روش‌های حسابرسی موجودی کالا همراه با پیشنهاداتی در خصوص انبارگردانی و شمارش موجودی کالا، میزان ریسک و اعتماد به صورت‌های مالی ارائه شده برای حسابرسی شرکت‌ها آورده شده است.

با توجه به این که این تحقیق از نوع آزمایشی نبوده و درخصوص میزان تأثیر ویروس کرونا بر آزمون‌های حسابرسی موجودی کالا در قالب تنظیم فرضیه و آزمون‌ها صورت نگرفته نمی‌توان اطلاعاتی درخصوص تجزیه و تحلیل آمار استنباطی ارائه نمود. و خلاصه مطالب گردآوری شده در بخش یافت‌های تحقیق و نتیجه‌گیری گنجانده شده است.

در میان این همه گیری برای بسیاری از حسابرسان انجام روش‌های حسابرسی مشکل است. در بعضی موارد، حسابرسان ممکن است با محدودیت رسیدگی مواجه شوند. در چنین مواردی، حسابرسان باید میزان قابلیت اتکا به آن دسته از کنترل‌هایی که فقط برای بخشی از سال مؤثر بودند را ارزیابی کنند.

استفاده از نتایج انبارگردانی میان دوره ای صورت می‌پذیرد با این تفاوت که انبارگردانی می‌تواند در هر مقطعی از دوره مالی صورت پذیرفته باشد؛ با استفاده از کنترل‌رسیده‌ها و حواله‌های صادر شده توسط سیستم انبار (در صورت وجود) تا تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) موجودی مواد و کالا را اثبات نمود

حسابرسان باید قبل از هرگونه ممیزی موجودی، دستورالعمل‌های بهداشت و درمان دولت و محدودیت‌های موجود در حوزه قضایی قابل اجرا را بررسی کنند. هر جا اینگونه دستورالعمل‌ها و محدودیت‌ها در کار باشد، ممکن است لازم باشد شما برای جلوگیری از رفاه کارمندان، کارمندان واحد گزارش دهنده و سایر افراد، لغو یا تأخیر حضور در شمول موجودی‌ها را در نظر بگیرید.

هر کار حسابرسی فعلی باید توصیه‌های مربوط به فاصله اجتماعی را در نظر بگیرد. اگر مدیریت قصد دارد تعداد موجودی‌ها را انجام دهد، شما ممکن است ملاحظه کنید که چگونه مدیریت قصد دستیابی به آن را دارد، و اینکه آیا اقدامات انجام شده احتمالاً مؤثر است یا خیر.

به دور از ذهن نیست که شرایط در آینده نزدیک بهبود قابل توجهی خواهد یافت. اگر شرایط بدتر شود یا یکسان باقی بماند، تأخیر در شمارش موجودی‌ها ممکن است توانایی مدیریت یا حسابرسان در انجام مراحل مناسب را افزایش ندهد. در هر صورت ممکن است لازم باشد در نهایت دامنه نظر حسابرسی خود را محدود کنید.

فناوری جدید، مانند هواپیماهای بدون سرنشین یا روباتیک از راه دور، ممکن است در برخی موارد به آزمون‌های موجودی کالا کمک کند

منابع و ماخذ

انصاری، عبدالمهدی و حسین شاه حیدری پور، ۱۳۹۲، بررسی محدودیت‌های اجرای حسابرسی عملکرد در ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)

نقش بندی، نادر؛ وحید خسروی؛ امین حیدری و یاسر حیدری، ۱۳۹۹، وابستگی معاملات و هزینه های حسابداری: نقش عملکرد حسابداری داخلی، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت
میرزامحمدی، محمدعلی؛ معصومه علاچی و لیلا محمدی امین، ۱۳۹۹، تاثیر محافظه کاری حسابرسان و رتبه بندی موسسات حسابداری بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت
غلامحسین دوانی شماره روزنامه دنیای اقتصاد : شماره خبر ۴۸۹۱ تاریخ چاپ: ۲۹/۰۲/۱۳۹۹

<https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing>