

مسایل کاربردی هر

به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰

زهرا نوری ✍

لی هریسون (Leigh Harrison) به تشریح مسایل کاربردی هم برای حسابرس و هم مدیریت می‌پردازد که ممکن است در هنگام به‌کارگیری استاندارد تداوم فعالیت تجدیدنظر شده پیش بیاید. از آنجایی که حسابرسان به‌سرعت به شروع «فصل شروع کار» و مدیریت به پایان سال مالی نزدیک می‌شوند، یکی از بزرگترین چالش‌هایی که هم بر حسابرس و هم بر مدیریت تاثیر می‌گذارد، تغییرهای استاندارد حسابرسی تداوم فعالیت است.

استاندارد تجدیدنظر شده برای دوره‌هایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۹ یا بعد از آن شروع می‌شوند، اعمال می‌شود و حجم کار حسابرس را افزایش می‌دهد که شامل روش‌های ارزیابی ریسک در خصوص تداوم فعالیت، افزایش نظارت بر ارزیابی تداوم فعالیت مدیریت و افزایش الزامهای گزارشگری در گزارش حسابرس است. مسئولیت مدیران در قبال تداوم فعالیت، در قانون شرکتها آمده است و آنها وظیفه دارند صورتهای مالی را که دیدگاه درست و منصفانه‌ای ارائه می‌دهد، مطابق با چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه کنند.

استانداردهای حسابداری مستلزم تهیه یک ارزیابی تداوم فعالیت، با در نظر گرفتن تمام اطلاعات موجود در مورد آینده، برای یک دوره حداقل ۱۲ ماهه است. صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه می‌شوند؛ مگر این‌که مدیریت تشخیص دهد که قصد دارند واحد تجاری را منحل کنند، فعالیت تجاری را متوقف کنند، یا هیچ جایگزین واقع بینانه‌ای جز این کار نداشته باشند.



تمامی بخش‌های کارکردی مالی تهیه شوند و اعضای گروه ممکن است در مرخصی باشند. مدیریت باید زمان بیشتری را برای سناریوهایی در نظر بگیرد که به‌عنوان نمونه، نیازمند بودجه اضافی هستند یا فسخ تعهد باید مورد مذاکره و توافق قرار گیرد؛ زیرا ممکن است به‌دلیل تاثیر کار از راه دور کارمندان بانک، تأییدیه بانک به تأخیر بيفتد.

مدیریت باید فرایندهای خاصی از جمله فرایند ارزیابی ریسک برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به ریسکهای پیش‌روی کسب‌وکار در ارتباط با تداوم فعالیت داشته باشد. مدیریت همچنین باید نحوه اندازه‌گیری و بررسی عملکرد مالی، نحوه استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی خود برای شناسایی و ثبت رویدادها یا شرایطی که ممکن است بر ارزیابی تداوم فعالیت تاثیر بگذارد، و چگونگی شناسایی روشها، داده‌ها و فرضهای مربوط توسط مدیریت را برای حسابرس توضیح دهد.

ارزیابی باید در همه موارد توسط مدیریت تهیه و مستند شده باشد و باید برای کسب‌وکار متناسب و به‌میزان مناسب باشد. برای برخی از مشاغل غیر پیچیده با سطوح بالایی از ذخایر نقدی، ارزیابی مدیریت ممکن است به پیش‌بینی دقیق جریان

مشکلات سال جاری

جهان اکنون جایگاه بسیار متفاوتی نسبت به ابتدای سال ۲۰۲۰ دارد که طی چند ماه، کووید-۱۹ سراسر جهان را فرا گرفت. این بیماری همه‌گیر سپس منجر به محدودیتهای مسافرتی، تعطیلی مشاغل، لغو رویدادها و قرنطینه شد. دولتها با گستره وسیعی از حمایت‌های مالی در تلاش برای حمایت از مشاغل و کسب‌وکارها برآمدند. طی این مدت، مدیریت باید در پاسخ به محیط اقتصادی در حال تغییر، برنامه‌های تجاری، پیش‌بینیها و جریانهای نقدی خود را دوباره بررسی می‌کرد. در همین حال، فراخوان برای گزارش بهتر تغییرهای آب‌وهوایی و سپس پایان دوره گذار خروج بریتانیا از اتحادیه اروپا، پیچیدگی را تشدید کرد.

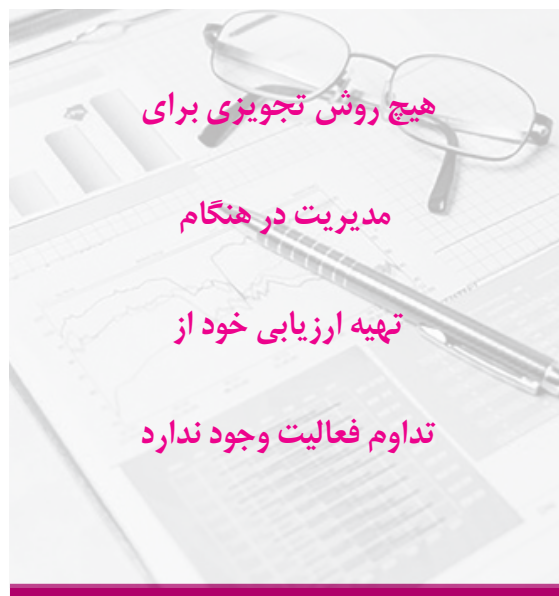
مسائل کاربردی برای مدیریت

اگرچه هیئت‌مدیره در نهایت مسئول ارزیابی تداوم فعالیت هستند، در بسیاری از موارد ممکن است تهیه ارزیابی را به مدیریت اجرایی واگذار کنند. هیئت‌مدیره باید مهارت و دانش لازم برای درک و به‌چالش کشیدن ارزیابی تهیه‌شده توسط مدیریت اجرایی را داشته باشند و برای به‌چالش کشیدن و اعتبارسنجی ارزیابی مدیریت، راهبری، نظارت و فرایند تأیید قوی داشته باشند.

برای مدیریت در کسب‌وکارهای کوچک‌تر، که در آن‌ها ارزیابی مربوط به تداوم فعالیت در سالهای گذشته به‌طور رسمی تهیه و مستند نشده است، این الزام در سال جاری شاید یک تغییر مرحله‌ای باشد. از برخی جنبه‌ها، محیط اقتصادی در حال تغییر مستمر که اکنون کسب‌وکارها در آن فعالیت می‌کنند، مدیریت را برای تهیه ارزیابی تداوم فعالیت‌شان آماده می‌کند، زیرا آن‌ها به‌طور مداوم تاثیر تغییر را بر کسب‌وکار خود ارزیابی می‌کنند.

مدیریت باید قبل از پایان سال، با حسابرس خود مذاکره کند تا در مورد نتایج مورد انتظار حسابرسی به توافق برسند و اطمینان پیدا کنند که آن‌ها فرایندها و منابع مورد نیاز برای انجام ارزیابی را در اختیار دارند.

دورکاری ممکن است مشکلات بیشتری ایجاد کند؛ زیرا احتمال می‌رود داده‌های ورودی مورد نیاز برای ارزیابی از



نقدی نیاز نداشته باشد. یادداشتی که تحلیل و ملاحظات مدیریت را به تفصیل بیان کند، ممکن است کافی باشد. در مقابل، واحدهای پیچیده‌تر به ارزیابی کامل ریسک‌های جاری و آتی، جریان‌های نقدی پیش‌بینی‌شده، در نظر گرفتن منابع مالی جاری موجود و شناسایی و ارزیابی طرح‌ها برای رسیدگی به ریسک‌های شناسایی‌شده نیاز دارند.

دامنه‌ای که مدیریت بخش باید هنگام تهیه ارزیابی خود در نظر بگیرد، باید گسترده بوده و ریسک‌های پیش روی کسب‌وکار (هم داخلی و هم خارجی، فعلی و آینده)، محیط کسب‌وکار، تحولات صنعت و برنامه‌های آینده‌نگر را دربرگیرد. هدف از ارزیابی، تعیین این است که رویدادها یا شرایط خاصی ممکن است در ادامه فعالیت شک و تردید ایجاد کند و این‌که آن رویدادها منجر به بی‌اطمینانی بااهمیت می‌شود یا خیر. حسابرس در تهیه و مستندسازی ارزیابی خود از تداوم فعالیت، ممکن است انتظار داشته باشد مواردی که در

ادامه می‌آید را مشاهده کند:

۱- تحلیل عملیات اصلی کسب‌وکار، به دلیل ارتباط آن با تداوم فعالیت، از جمله مدل کسب‌وکار، انواع سرمایه‌گذاریها یا واگذاریهای برنامه‌ریزی شده، نحوه تامین مالی کسب‌وکار و غیره.

۲- تحلیل وضعیت مالی سال جاری در مقایسه با سال قبل، با در نظر گرفتن شاخصهای کلیدی همانند خالص داراییها یا بدهیهای جاری، جریان ورودی یا خروجی نقدی عملیاتی از اول سال تاکنون، روشهای تامین مالی موجود و قراردادهای مرتبط و غیره.

۳- تحلیل نتایج پس از پایان سال نسبت به سال قبل؛ از جمله درآمد، سود و وضعیت تامین مالی.

۴- جزئیات رویدادها یا شرایط شناسایی‌شده توسط مدیریت که ممکن است در مورد تداوم فعالیت تردید قابل توجهی ایجاد و بر عملکرد آتی کسب‌وکار تاثیر بگذارد. به عنوان نمونه، تغییرهای تقاضا برای محصولات یا چالشهای نقدینگی.

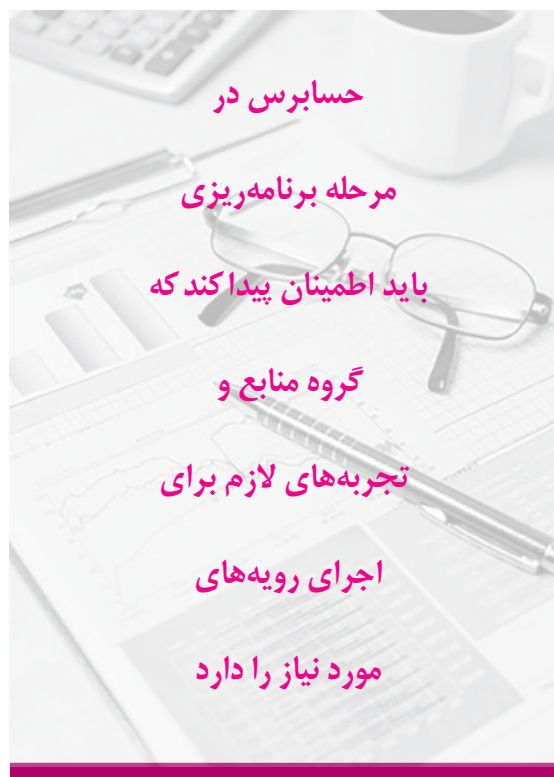
۵- هنگامی که رویدادها یا شرایط توسط مدیریت شناسایی می‌شود، مدیریت باید برنامه‌های خود را برای رسیدگی به آن رویدادها مستند کند.

۶- هنگامی که مدیریت در نظر می‌گیرد که ارزیابی دقیق مورد نیاز است، آن‌ها باید مدل، فرضها و منبع داده‌های مورد استفاده در ارزیابی خود را مستند کنند. مدیریت ممکن است تهیه تحلیل حساسیت را مفید بداند، در مواردی که چندین فرض احتمالی وجود دارد. فرضها و داده‌های مورد استفاده در ارزیابی تداوم فعالیت باید با فرضهای مورد استفاده در جاهای دیگر کسب‌وکار، سازگار باشد، برای نمونه، به هنگام در نظر گرفتن ارزش‌گذاری سرقفلی.

مسایل کاربردی برای حسابرس

حسابرس در مرحله برنامه‌ریزی، باید اطمینان پیدا کند که گروه ارزیابی‌کننده، منابع و تجربه‌های لازم برای اجرای رویه‌های مورد نیاز را دارد.

در مواردی که الزامهای جدید تغییری را برای مشتریان ایجاد می‌کند، برای حسابرس بسیار اهمیت دارد که زودتر کار را شروع کند. انجام این کار به مشتریان کمک می‌کند



حسابرس در

مرحله برنامه‌ریزی

باید اطمینان پیدا کند که

گروه منابع و

تجربه‌های لازم برای

اجرای رویه‌های

مورد نیاز را دارد

قضاوت حرفه‌ای در هنگام طراحی رویه‌های حسابرسی مورد نیاز، الزامی است؛ که می‌تواند شامل ارزیابی طراحی، اجرا و آزمایش کنترل‌های مدیریت بر فرایند تهیه ارزیابی باشد. با توجه به تداوم تاثیر فراگیری کووید ۱۹ بر کسب‌وکارها و تاثیرپذیری تعداد بیشتری از نهادها با مشکلات نقدینگی، به‌این ترتیب، برنامه‌های مدیریت ممکن است شامل تکیه بر حمایت گروهی باشد. حسابرسان جز درون گروه‌ها باید دیدگاهی از توانایی گروه در «تصویری کلی» برای ارائه پشتیبانی مورد نیاز داشته باشند.

بیش از هر زمان دیگر، حسابرس نیاز بیشتری به حفظ تردید حرفه‌ای خود، چالش مدیریت در سراسر فرایند حسابرسی، شواهد و مستندات برای پرونده حسابرسی دارد.

نتیجه‌گیری

برای برخی از کسب‌وکارها، اجرای استاندارد تداوم فعالیت تجدیدنظرشده یک تغییر مرحله‌ای خواهد بود که منجر به تغییرهایی در فرایندها، کنترلها، روشهای نظارتی و افزایش داده‌های ورودی مدیریت برای تهیه ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت خواهد شد.

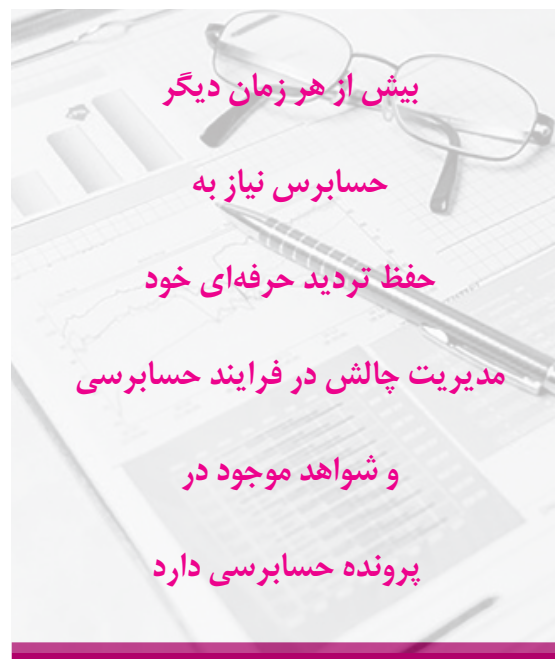
برای حسابرس، کار بیشتر حسابرسی الزامی خواهد بود که منجر به ورودی زمان اضافی طی فرایند حسابرسی می‌شود. حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای خود را هنگام ارزیابی مدیریت، شناسایی فرضها و داده‌های مهم، در نظر گرفتن این‌که شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌دست آمده و نتیجه‌گیری در مورد تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی، اعمال کند.

لی هریسون، مدیر بخش رویه حرفه‌ای موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) است.



منبع:

• **Practical Issues in Applying ISA 570 Revised: Going Concern.** <https://www.charteredaccountants.ie> Nov 30, 2020



تا میزان شواهد حسابرسی مورد انتظار و سطح ورودیهایی را که از مدیریت طی فرایند حسابرسی برای کمک به حسابرس در پرس‌وجوها و رویه‌هایشان مورد نیاز است، بهتر درک کنند.

هیچ روش تجویزی برای مدیریت در هنگام تهیه ارزیابی خود از تداوم فعالیت وجود ندارد. در سناریوهایی که مدیریت تشخیص داده است که پیش‌بینیهای دقیق و جریانهای نقدی مورد نیاز نیست، حسابرس باید از قضاوت حرفه‌ای خود برای تعیین این‌که ارزیابی را با جزئیات مناسب می‌داند یا خیر، استفاده کند. این مسئله می‌تواند منجر به گفتگوهای دشوار شود.

در انتهای دیگر طیف، ارزیابی مدیریت ممکن است به‌عنوان نمونه، شامل جریانهای نقدی پیش‌بینی‌شده با جزئیات باشد که براساس مدل‌های پیچیده با فرضها و منابع داده‌های متعددی ساخته شده باشد. در این شرایط، حسابرس باید درک دقیقی از مدل به‌دست آورد و برای تعیین این‌که کدام فرضها و منابع داده برای ارزیابی حیاتی هستند، نیازمند بررسی دقیقی است.