

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره اول، پیاپی ۲۵، بهار و تابستان ۱۴۰۰، صص. ۷۱-۴۸.

بررسی آثار بیماری همه گیر کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی

دکتر غلامرضا رضایی^۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۳۰

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۰۸

چکیده

مقدمه: بیماری همه گیر کووید-۱۹ بسیاری از سازمان‌ها و حرفه‌ها را دستخوش تغییر قرار داده است؛ در همین راستا هدف این مطالعه، بررسی آثار این بیماری بر حرفه حسابرسی است.

روش پژوهش: روش پژوهش، اکتشافی از نوع نظرسنجی است. همه حسابرسانی که در سال ۱۳۹۹ در کشور مشغول حسابرسی بوده‌اند، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون «تی یک نمونه‌ای» استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بیماری همه گیر کووید-۱۹ بر شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت و پاسخ حسابرسان به خطرهای ارزیابی شده، کسب شواهد حسابرسی، ارزیابی حسابرسان درباره مناسب بودن فرض تداوم فعالیت، محتوای گزارش حسابرسان، به موقع بودن گزارش و به طور کلی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مهمی گذاشته است. از نظر پاسخ دهندگان، بیشترین تأثیر با به موقع بودن گزارش حسابرسان و کمترین تأثیر با محتوای گزارش او ارتباط دارد.

نتیجه گیری: کووید-۱۹ توانسته است بر حرفه حسابرسی آثار قابل توجهی بگذارد. بنابراین، حسابرسان باید خود را با این شرایط وفق دهند. آن‌ها در این وضعیت می‌توانند از ابزارهایی استفاده کنند که ارتباط حسابرسان و واحدهای مورد رسیدگی را در شرایط دورکاری فراهم کند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، شواهد حسابرسی، فرض تداوم فعالیت، کیفیت حسابرسی، کووید-۱۹.

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول، رایانامه: rezaac.1990@acc.usb.ac.ir) دورنگار:

شود (۲). کیفیت روش‌های حسابرسی می‌تواند به‌طور قابل‌توجهی بر توانایی حساب‌برسان در شناسایی تحریف‌های بااهمیت تأثیر بگذارد (۳). اگر شرکتی نتواند کیفیت بالای روش‌های حسابرسی را به‌بازار مخابره کند، باید انتظار کاهش اعتماد سهامداران به ارقام سودهای گزارش را داشته باشد؛ به این ترتیب، خطر سرمایه‌گذاری در شرکت و هزینه سرمایه آن افزایش چشمگیری را تجربه خواهد کرد (۴).

اعمال قوانینی همچون قرنطینه و دورکاری کارکنان شرکت‌ها و سازمان‌ها از سوی دولت‌های مختلف، افراد را به خانه‌نشینی و فعالیت از راه دور مجبور کرده است. این موضوع در حرفه حسابرسی علاوه بر اینکه مشکلات فراوانی را ایجاد کرده، روش کار حساب‌برسان را هم تغییر داده است. در وضعیت قرنطینه و دورکاری کارکنان، حساب‌برسان در مراجعه حضوری به واحدهای مورد رسیدگی و مؤسسه خود با مشکل مواجه‌اند. از این رو، باید اقدامات و فعالیت‌های حسابرسی را از راه دور انجام دهند. در این شرایط، حساب‌برسان در بسیاری از زمینه‌ها با چالش‌های عملی بی‌سابقه‌ای روبه‌رو می‌شوند و بسیاری از شرکت‌ها ممکن است، ورشکست شوند یا شروع به دست‌کاری در ارقام سود خود کنند (۵). توجه به حسابرسی برای اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی شرکت‌ها، کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و یکپارچگی بازارهای مالی را افزایش می‌دهد (۴ و ۶-۷). از این رو، شورای گزارشگری مالی انگلستان اطلاعیه ویژه‌ای در مارس سال ۲۰۲۰ میلادی درباره آثار شیوع بیماری بر کیفیت حسابرسی صادر کرده است. این اطلاعیه رهنمودهایی در مورد آثار

هر چند حسابرسی به‌عنوان حرفه، تخصص و رشته‌ای نوین، عمر به‌نسبت کوتاهی دارد و پیشینه این رشته علمی در جهان به کمتر از یک‌صد سال می‌رسد اما هم‌زمان با تحولات شتاب‌آمیز گذشته، حرفه حسابرسی نیز به‌سرعت خود را با شرایط جدید تطبیق داده و به‌عنوان دانش تخصصی مطرح شده است. در همین راستا مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و نهادهای قانونگذار برای تصمیم‌گیری درباره تخصیص بهینه منابع به اطلاعات معتبر و قابل اتکا نیاز دارند. وجود اطلاعات معتبر، مربوط و قابل اتکا یکی از پیش‌نیازهای توسعه اقتصادی هر کشور است. حساب‌برسان با ارائه گزارش بی‌طرفانه درباره قابل‌اعتمادبودن اطلاعات حسابداری، در این فرایند نقش مؤثری ایفا می‌کنند. حرفه حسابرسی در سال‌های اخیر دستخوش تغییر و تحولات عظیمی شده است و نقش و جایگاه مهمی در گزارشگری مالی شرکت‌ها و اقتصاد جهان پیدا کرده است. این در حالی است که در یک‌سال گذشته وضعیتی بی‌سابقه در خصوص یک بیماری همه‌گیر، فعالیت‌های جامعه بشری و حرفه‌های مختلف را مختل کرده است. این بیماری آثار چشمگیری بر بخش‌های اقتصادی و مالی در جهان داشته است (۱)؛ حرفه حسابداری و حسابرسی نیز از این موضوع مستثنی نیست. مهم‌تر از همه، نوسان‌های اقتصادی همراه با بی‌ثباتی بازارها می‌تواند بر اعتماد سرمایه‌گذاران به عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر بگذارد؛ در نتیجه ممکن است، به بحران‌های مالی مختلف منجر

رعایت فاصله گذاری اجتماعی بر کیفیت کار حسابرسان ارائه می دهد (۸).

در این مقاله سعی شده است تا با نظرسنجی از حسابرسان ایرانی و بررسی چالش هایی که آن ها با توجه به بیماری کووید-۱۹ با آن مواجه اند، راهکارهایی شناسایی و ارائه شود. از آنجا که این پژوهش برای اولین بار آثار و پیامدهای بیماری کووید-۱۹ را بر حرفه حسابرسی کشور مطالعه می کند، از نوآوری برخوردار است. به عبارت دیگر، اهمیت و نوآوری این پژوهش به میزان اهمیت و جایگاه حرفه حسابرسی در کشور وابسته است. این پژوهش در راستای ارائه راهکارهایی برای هرچه بهتر شدن کار حسابرسان، با توجه به وضعیت شیوع بیماری انجام شده است و می تواند به بهتر شدن کیفیت کار آن ها کمک شایانی کند.

مبانی نظری و توسعه فرضیه های پژوهش

در دسامبر سال ۲۰۱۹ میلادی، مواردی از بیماری «ذات الریه ناشی از یک ویروس ناشناخته» در یک بازار عمده فروشی محصولات دریایی در شهر ووهان، استان هوبی کشور چین، گزارش شد (۹). ابتدا این بیماری در چین به نام بیماری مرموز تنفسی مطرح شد؛ سپس سازمان بهداشت جهانی آن را کووید-۱۹ نام گذاری کرد (۱۰). به طور کلی، کرونا ویروس ها، برای اولین بار در سال ۱۹۶۰ میلادی کشف شده است. این خانواده از ویروس از سرماخوردگی معمولی تا عامل بیماری شدیدتری همچون سارس، مرس و کووید-۱۹ را شامل می شود (۱۱). این بیماری جدید، نوعی بیماری حاد و

مسری است که از اواسط دسامبر سال ۲۰۱۹ میلادی در چین شناسایی شد. بیماری جدید به دلیل نداشتن اطلاعات کافی درباره آن و نبودن محدودیت های سفر طی تعطیلات سال جدید، به سرعت در چین و کشورهای مختلف شیوع پیدا کرد. در کشور ما نیز این بیماری ابتدا در شهر قم، سپس در سایر شهرها و استان ها به سرعت شیوع پیدا کرد. حاصل بیماری جدید برای دنیای کسب و کار و زندگی اجتماعی مردم، ایجاد محدودیت های شدیدی بود که بیشتر دولت ها برای مقابله با آن وضع کردند. این محدودیت ها و قرنطینه هایی که از سوی دولت ها وضع شد، زندگی عمومی مردم و فعالیت های مختلف آن ها را در زمینه های مختلف دستخوش تغییرات گسترده ای کرد. یکی از فعالیت ها و حرفه هایی که به شدت تحت تأثیر این بیماری و محدودیت های آن قرار گرفته است، حرفه حسابرسی است (۵).

در بند ۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران آمده است: «هدف حسابرس، افزایش میزان اطمینان استفاده کنندگان به صورت های مالی است. این هدف با اظهار نظر حسابرس نسبت به اینکه آیا صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، تأمین می شود». بنابراین، می توان اصلی ترین وظیفه حسابرس را اطمینان بخشی به صورت های مالی ارائه شده از سوی شرکت ها دانست. می توان گفت، هدف حسابرس مشخص کردن میزان انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارهای از پیش تعیین شده است. حسابرس با روش هایی که تا اندازه ای به روش های علمی پژوهش

همچنین، احتمال از دست دادن کارکنان حسابرسی به دلیل بیماری یا قرنطینه ممکن است، بر عملکرد و کارایی مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی آنها تأثیر بگذارد (۵). بر این اساس فرضیه اول پژوهش به شکل زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بیماری کووید-۱۹ بر کیفیت حسابرسی آثار قابل توجهی گذاشته است.

در ادامه سعی شده است تا به برخی از مهم‌ترین مشکلات و تغییرات ناشی از این بیماری در بخش‌های مرتبط با حسابرسی پرداخته شود.

الف) شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت

در بند ۱۱ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف بااهمیت، ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد به عنوان یکی از هدف‌های کلی حسابرسی بیان شده است. بر اساس این هدف حسابرس می‌تواند اظهارنظر کند که صورت‌های مالی از همه جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری تهیه شده است یا خیر؟ بنابراین، شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت یکی از اصلی‌ترین فعالیت‌هایی است که حسابرسان در اجرای مراحل مختلف حسابرسی (از برنامه‌ریزی تا صدور گزارش) انجام می‌دهند. افزون بر این، حسابرسان ملزم‌اند که در هر مرحله‌ای از اجرای حسابرسی، با توجه به شواهد جدید، خطرهای شناسایی شده ناشی از تحریف بااهمیت را دوباره ارزیابی کنند.

شبهت دارد، به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد می‌پردازد. این روش‌ها برای تعیین میزان انطباق اطلاعات حسابداری (یا نظام‌های تولیدکننده اطلاعات) با معیارهای از پیش تعیین‌شده است. نتایج این فرایند آزمونی و ارزیابی، اغلب در قالب شهادت‌دهی (گواهی‌دهی) به استفاده‌کنندگان اطلاعات ارائه می‌شود تا آنها را در تعیین درجه اعتمادپذیری به اطلاعات حسابداری یاری دهد. بنابراین، حسابرسی یک فرایند بررسی است که توان اطمینان‌بخشی به اطلاعات مفید را دارد. حسابرسی عموماً به تولید اطلاعات جدید اقتصادی منجر نمی‌شود بلکه می‌تواند ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه‌شده با فرایند حسابداری (اطلاعات حسابداری) را افزایش دهد. می‌توان حسابداری را فرایند تولید اطلاعات و حسابرسی را فرایند بررسی اطلاعات حسابداری دانست. این در حالی است که بیماری کووید-۱۹ علاوه بر ایران، در جهان نیز فرایند بررسی اطلاعات حسابداری به وسیله حسابرسان را با مشکلات فراوانی مواجه کرده است. بر اساس اطلاعیه ویژه منتشر شده از جانب شورای گزارشگری مالی کشور انگلستان درباره بیماری کووید-۱۹ و آثار آن بر حسابرسی، آلیتار و همکاران اعتقاد دارند که این بیماری بر بخش‌های مختلف روش‌های حسابرسی و به‌طور کلی کیفیت آن تأثیر فراوانی می‌گذارد (۵)؛ اما، سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک شایانی کند (۱۲-۱۶). با توجه به شرایط این بیماری، لغو کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی کارکنان حسابرسی (۱۷) می‌تواند بر کیفیت کار آنها تأثیر منفی بگذارد.

حسابرسی در زمینه استفاده از فرض تداوم فعالیت است. در توضیحات کاربردی استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۵ ایران آمده است: مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت برای واحدهای مورد رسیدگی یکی از زمینه‌هایی است که احتمالاً نیازمند توجه خاص در حسابرسی است. این موضوع در همه‌گیری بیماری کووید-۱۹ به توجه ویژه حسابرسان نیاز دارد (۵)؛ چراکه حسابرسان باید در ارزیابی خطر اولیه خود از فرض تداوم فعالیت ارائه شده به وسیله مدیریت در مورد توانایی ادامه کار واحد مورد رسیدگی با توجه به این بیماری بازنگری کنند. دلیل این موضوع آن است که این بیماری توانایی اثرگذاری بر ادامه فعالیت بسیاری از صنایع را دارد؛ به گونه‌ای که برخی از صنایع (مانند: هتلداری، گردشگری و شرکت‌های هواپیمایی) به شدت از پیامدهای این بیماری تأثیر پذیرفته و تا حد تعطیلی و اعلان ورشکستگی پیش رفته‌اند. در چنین شرایطی لازم است که حسابرسان در مراحل اجرای کار با تردید بیشتری به جمع‌آوری شواهد و ارزیابی خطر، درباره مناسب بودن فرض تداوم فعالیت اقدام کنند.

افزون بر این، حسابرسان باید هر تغییر ممکن را در نظر بگیرند که به دلیل این بیماری در نظام کنترل داخلی واحدهای مورد رسیدگی ایجاد می‌شود. آن‌ها باید در تصمیم‌گیری و قضاوت خود لحاظ کنند که آیا با توجه به آثار بیماری کووید-۱۹ بر نظام کنترل داخلی واحدهای مورد رسیدگی، به تجدیدنظر در برنامه‌ریزی‌ها برای پاسخ به خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت نیاز است یا خیر (۸)؟ بر این اساس، می‌توان فرضیه دوم پژوهش را به صورت زیر ارائه کرد:

وضعیت اضطراری بی‌سابقه به دلیل بیماری کووید-۱۹ بر محیط کار شرکت‌ها و سازمان‌ها آثار فراوانی گذاشته است. با توجه به این وضعیت، حسابرسان باید این موضوع را در نظر بگیرند که چگونه این پدیده جهانی بر ارزیابی خطرهای آن‌ها تأثیر می‌گذارد و آیا به تجدیدنظر در شیوه ارزیابی‌های خود نیاز دارند یا خیر (۵)؟ این موضوع در اطلاعیه کووید-۱۹ مربوط به شورای گزارشگری مالی کشور انگلستان در ماه مارس سال ۲۰۲۰ میلادی نیز بیان شده است. بر اساس این اطلاعیه، حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی که دوره‌های مالی آن‌ها بعد از ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ میلادی است، احتمالاً حسابرسان به دلیل آثار بیماری کووید-۱۹ به ارزیابی مجدد خطر و اقدامات اضافی لازم برای برخورد با خطرهای جدید نیاز دارند (۸). در برخی دیگر از کشورها نیز به این موضوع توجه ویژه‌ای شده است؛ به عنوان نمونه، جامعه حسابداران رسمی قبرس راهکاری مشابه با شورای گزارشگری مالی کشور انگلستان ارائه کرده است. در این راهکار توضیح داده شده است که حسابرسان باید در وضعیت بیماری کووید-۱۹ ارزیابی‌های خود درباره خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت را مداوم بررسی کرده و تردید حرفه‌ای بالاتری را در نظر داشته باشند (۱۸). برای مثال، با توجه به افزایش درجه نااطمینانی، عوامل اثرگذار بر عملکرد تجاری آینده و وضعیت اقتصادی را به سختی می‌توان ارزیابی کرد. بر این اساس، انتظار می‌رود که حسابرسان میزان خطر حسابرسی در مورد ارزیابی‌های دارایی‌ها را افزایش دهند. همچنین، بخشی از رویه‌های ارزیابی خطر

گزارشگری حسابرس استفاده می‌شود (۲۱-۱۹). در طول بیماری کووید-۱۹، به دلیل اینکه ممکن است، بسیاری از شرکت‌ها ورشکسته شوند یا گزارش سودهای خود را دست‌کاری کنند حساب‌برسان مجبورند، استفاده از روش‌های تحلیلی را افزایش دهند. این روش‌های تحلیلی کمترین هزینه را دارد و محاسبه آن‌ها نیز به نسبت آسان است (۲۲).

مطابق با بند ۴ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰ ایران، هدف حساب‌برس، طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی به گونه‌ای است که بتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسبی در زمینه اعتبار نتیجه‌گیری‌های معقول کسب کند تا مبنای اظهارنظر وی قرار گیرد؛ با این حال به دلیل محدودیت‌های ناشی از بیماری، حساب‌برسان در بیشتر موارد نمی‌توانند از محل واحد مورد رسیدگی بازدید کنند. این موضوع یک چالش عملی آشکار برای حساب‌برسان درباره به دست آوردن شکل‌های فیزیکی شواهد ایجاد می‌کند. استفاده از فناوری می‌تواند به حساب‌برسان برای کاهش مشکلات این چالش کمک کند؛ برای مثال، حساب‌برسان ممکن است به دلیل این بیماری نتوانند برای نظارت بر انبارگردانی حضور داشته باشند. محدودیت‌های بیماری، حساب‌برسان و واحدهای مورد رسیدگی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که در برخی موارد ممکن است، شمارش فیزیکی موجودی‌های انبار در پایان دوره برای آنان امکان‌پذیر نباشد. در این گونه موارد، حساب‌برسان باید روش‌های حسابرسی جایگزین را برنامه‌ریزی و اجرا کنند. این در حالی است که اگر نتوانستند با اجرای روش‌های حسابرسی جایگزین، شواهد کافی برای این موضوع

فرضیه دوم: بیماری کووید-۱۹ بر روش‌های شناسایی و ارزیابی خطرهای حساب‌برسان، ناشی از تحریف بااهمیت در کار آن‌ها آثار مهمی گذاشته است. از سوی دیگر، استاندارد حسابرسی شماره ۳۳۰ ایران حساب‌برسان را ملزم می‌کند که برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده شواهد حسابرسی کافی و مناسبی از طریق طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم کسب کنند. به عبارتی، حساب‌برسان ملزم‌اند که به خطرهای ارزیابی شده پاسخ دهند. بر طبق بند ۲۵ استاندارد مذکور، حساب‌برس بر اساس اجرای روش‌های حسابرسی و کسب شواهد قبل از نتیجه‌گیری، باید مناسب بودن ارزیابی خطرها در سطح ادعاها را ارزیابی کند. در این خصوص، در بسیاری از موارد بیماری کووید-۱۹، حساب‌برسان را در شناسایی خطرهایی که هنوز مربوط است یا نیاز به بازنگری دارد، مجبور به بررسی مجدد می‌کند. بر این اساس، می‌توان فرضیه سوم پژوهش را به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه سوم: بیماری کووید-۱۹ بر روش‌های پاسخ حساب‌برسان به خطرهای ارزیابی شده آثار مهمی گذاشته است.

(ب) شواهد حسابرسی

مسئله دیگری که می‌تواند تحت تأثیر همه‌گیری کووید-۱۹ قرار گیرد، به کارگیری روش‌های تحلیلی است که بخش جدایی‌ناپذیری از فرآیند حسابرسی است (۱۹). از روش‌های تحلیلی برای برنامه‌ریزی حسابرسی، کارهای میدانی و نتیجه‌گیری، ارزیابی و

فراهم کنند باید به نحوه افشای آن در گزارش خود توجه کنند.

از دیدگاه آلیتار و همکاران، در شرایط بیماری کووید-۱۹ بیشتر اسناد و شواهد حسابرسی با رایانامه بین واحدهای مورد رسیدگی و حسابرس ردوبدل می شود (۵). به طور کلی، این بیماری استفاده از روش های اصلی کسب شواهد حسابرسی را کاهش داده است؛ برای مثال، صورتحساب های فروش اصلی که در حمایت از تراکنش های پرداخت استفاده می شد، در مقایسه با صورتحساب های فروش ارسالی به وسیله رایانامه از اعتماد بیشتری برخوردار است. راهبرد دورکاری (کار از خانه) بر کافی بودن و قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی تأثیر می گذارد. در نتیجه، ممکن است بر کیفیت حسابرسی اثر بگذارد (۲).

از طرف دیگر، استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ ایران با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط»، حسابرسان را به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ملزم می کند. کسب شواهد درباره اینکه آیا با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برآوردهای حسابداری شناسایی یا افشاشده در صورت های مالی، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، معقول هستند یا خیر، و آیا موارد افشای مربوط در صورت های مالی کافی است یا خیر؟ نااطمینانی ناشی از بیماری چالش هایی را برای مدیریت ایجاد می کند و حسابرسان باید هنگام ارزیابی قضاوت های مدیریت، تردید بیشتری داشته باشند. انتشار اخیر هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی

شماره ۹ در زمینه کووید-۱۹، واحدهای تجاری را ملزم می کند که برآوردهای خود را بر اساس بهترین اطلاعات موجود در زمینه رویدادهای گذشته، شرایط فعلی و پیش بینی شرایط اقتصادی آینده تهیه کنند. در ارزیابی پیش بینی شرایط آینده، باید به آثار این بیماری و اقدامات حمایتی دولت توجه شود (۲۳)؛ برای مثال در شرایط فعلی بیماری، بسیاری از قراردادهای اجاره دستخوش تغییرات زیادی شده است که باید در برآوردهای حسابداری آینده به آن توجه شود. به گونه کلی، حسابرسی برآوردهای حسابداری به دلیل پیچیدگی و قضاوت های موجود ذاتاً خطرناک است. حسابرسان باید با توجه به آثار این بیماری بر پیچیدگی فراوان تخمین ها، در زمینه هرگونه افزایش خطر در تحریف بااهمیت هوشیار باشند.

شیوع گسترده کووید-۱۹ در ایران، به خصوص در پایان سال گذشته (سال ۱۳۹۸) را می توان رویداد تعدیل کننده ترازنامه تلقی کرد. این موضوع به شرایط خاص واحد مورد رسیدگی و زمان تأثیر عمده آن در مناطق مختلف بستگی داشت. در این زمینه حسابرسان باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی در مورد اطلاعات افشا شده به وسیله مدیریت برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه کسب کنند. مطابق با مطالب ذکر شده، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر مطرح می شود:

فرضیه چهارم: بیماری کووید-۱۹ بر روش های کسب شواهد حسابرسی آثار مهمی گذاشته است.

پ) مناسب بودن فرض تداوم فعالیت

طبق بند ۲ استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ ایران با

- کاهش چشمگیر ارزش دارایی‌های مورد استفاده در ایجاد جریان‌های نقدی؛
- کاهش قابل توجه در ارزش دارایی‌های جاری مانند موجودی کالا؛
- تأخیر در راه‌اندازی محصولات یا خدمات جدید؛
- نوسانات نرخ ارز؛ و
- پرداخت بدهی‌های واحد مورد رسیدگی.

از آنجا که در همه‌گیری بیماری کووید-۱۹ بسیاری از شرکت‌ها تعطیل شده یا سطح فروش خود را کاهش داده‌اند ارزیابی حساب‌برسان در مورد اینکه که آیا ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی دچار مشکل شده است یا خیر و آیا این مشکل در سطحی است که زمینه را برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی مخدوش کند، سخت شده است (۲). سؤال‌های زیادی نیز در این مورد وجود دارد که آیا شرکت‌ها و حساب‌برسان برای بررسی کامل آثار این همه‌گیری به زمان بیشتری نیاز دارند یا خیر (۲۴). پژوهش‌هایی در مورد پاسخ حساب‌برسان به بحران‌های مالی انجام شده است. در یکی از این پژوهش‌ها زو و همکاران نشان دادند که حساب‌برسان در زمان بحران مالی جهانی، اقدامات محافظه‌کارانه‌ای را بر اساس فرض تداوم فعالیت در گزارش حساب‌برسان انجام داده‌اند (۲۵). مارکوئه و همکاران نیز نشان دادند که درصد گزارش‌های تعدیل شده بر مبنای نگرانی درباره این فرض، در دوره قبل و در طی بحران مالی مشابه بوده است (۲۶).

حساب‌برسان باید زمان کافی در زمینه ارزیابی فرض تداوم فعالیت برای واحد مورد رسیدگی اختصاص دهند. این کار ممکن است در دوره شیوع کووید-۱۹

عنوان «تداوم فعالیت»، حساب‌برس در زمینه برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حساب‌برسی و ارزیابی نتایج آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت را برای تهیه صورت‌های مالی بررسی کند. به دلیل نااطمینانی ناشی از پیامدهای بیماری کووید-۱۹، بحث فرض تداوم فعالیت احتمالاً چالش‌برانگیزترین زمینه برای مدیریت و حساب‌برسان است. مدیریت واحدهای مورد رسیدگی مسئول ارزیابی وضعیت فرض تداوم فعالیت هستند. حساب‌برسان نیز ملزم به بررسی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی و احتمال وجود ابهام‌های بااهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی هستند. با این شرایط، بیماری کووید-۱۹ به معنای وجود نااطمینانی کلی و تردید قابل توجهی در فرض تداوم فعالیت برای واحدهای مورد رسیدگی نیست. به بیان دقیق‌تر، این موضوع به ماهیت و شرایط اقتصادی مانند صنعت واحد مورد رسیدگی بستگی دارد (۸).

بر اساس بند ۲۹ استاندارد حساب‌برسی شماره ۵۷۰ ایران، حساب‌برس بر اساس شواهد حساب‌برسی به دست آمده باید مشخص کند که آیا به نظر وی رویدادها یا شرایطی وجود دارد که به تنهایی یا در مجموع بتواند تردیدی عمده در توانایی واحد مورد رسیدگی برای ادامه فعالیت ایجاد کند. این در حالی است که به گونه کلی کووید-۱۹ نااطمینانی چشمگیری را برای آینده بسیاری از مشاغل ایجاد می‌کند. این نااطمینانی می‌تواند در هریک از زمینه‌های زیر خود را نشان دهد:

- از دست دادن بخش بزرگی از بازار، مشتریان اصلی، درآمد و کمبود نیروی کار؛

پیچیده تر باشد؛ چراکه در این شرایط سطح نااطمینانی بالاتر است. در این زمینه حسابرسان باید از کارکنان باتجربه برای ارزیابی این موضوع استفاده کنند تا مستندات کافی در این خصوص کسب کنند (۲).

در طی دوره بیماری کووید-۱۹، بیشترین دلیل برای صدور گزارش های حسابرسی مشروط یا عدم اظهارنظر، شک و تردید درباره مناسب بودن شرایط برقراری فرض تداوم فعالیت است (۵). این نااطمینانی ها ناشی از کمبود نقدینگی، وخیم تر شدن وضعیت اقتصادی شرکت ها و بحران اقتصادی است که بیشتر بخش ها به دلیل این بیماری از آن رنج می برند (۲). همه این شرایط باعث شده است که بسیاری از شرکت ها خطرهای تجاری بالاتری داشته باشند (۵). بنابراین، با توجه به این همه گیری باید انتظار داشت که کیفیت کار حسابرسان به دلیل ارزیابی در زمینه مناسب بودن فرض تداوم فعالیت تأثیر قابل توجهی بپذیرد (۲۷).

با توجه به وضعیت فعلی بیماری، در صورتی که حسابرس به این نتیجه برسد که مبنای مدیریت برای این فرض مناسب نیست باید این موضوع را در گزارش خود لحاظ کند. بر اساس این مطالب می توان انتظار داشت که این بیماری بر ارزیابی حسابرسان درباره فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی آثار چشمگیری داشته باشد. بنابراین، فرضیه پنجم به صورت زیر مطرح می شود:

فرضیه پنجم: بیماری کووید-۱۹ بر روش های ارزیابی حسابرس در مورد مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی آثار مهمی گذاشته است.

ت) اظهارنظر و گزارش حسابرس

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که حسابرسان آن را با توجه به صورت های مالی صاحب کار ارائه می کنند. شهادت دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه ای آن ها بیان می شود. از سویی، یافته های پژوهش های گذشته حاکی از آن است که گزارش حسابرس، نوع و محتوای آن دارای محتوای اطلاعاتی و پیامدهای اقتصادی بااهمیت است. این گزارش می تواند بر قیمت یا بازده سهام (۲۸ و ۲۹)، پیش بینی ورشکستگی (۳۰)، پاداش مدیران (۳۱) و تصمیم گیری اعتباردهندگان برای اعطای اعتبار (۳۲) مؤثر باشد. در این بین، اهداف حسابرسان طبق بند ۶ استانداردهای حسابرسی شماره ۷۰۰ ایران عبارت است از:

– اظهارنظر درباره صورت های مالی، براساس ارزیابی نتایج ناشی از شواهد حسابرسی و

– ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن.

بنابراین، مهم ترین و باارزش ترین خدمت حرفه ای حسابرس، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورت های مالی است (۳۳). در این راستا، خلاصه انواع اظهارنظر حسابرسان بر طبق استانداردهای حسابرسی ایران به شرح شکل شماره ۱ ارائه شده است. با این وجود، حسابرسان ممکن است به دلیل

محدودیت های این بیماری با مشکلات خاصی در زمینه اجرای روش های حسابرسی مواجه شده باشند (۵) که طبیعتاً این موضوع، گزارش حسابرسی آن ها را دستخوش تغییر قرار می دهد. در این خصوص، انجمن

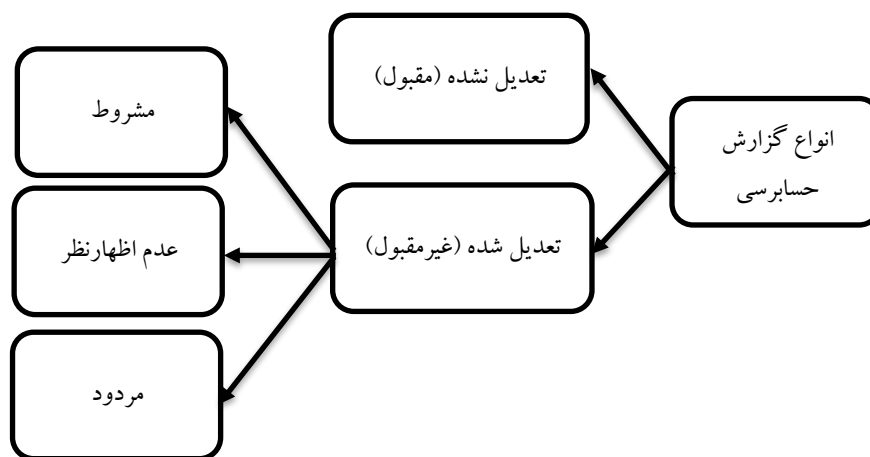
نوع گزارش حسابرس، اظهارنظر درباره تداوم فعالیت و تغییر حسابرس)، متغیرهای بنیادی خاص شرکت (مانند: پیچیدگی حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی، عملیات خارجی یا تعداد شرکت‌های تابعه و سازوکارهای حاکمیت شرکتی)، وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی (وجود خطر زیان یا خطر درماندگی) و خطر سازمانی (برای مثال، اهرم مالی) (۳۸-۳۶). این عوامل در شرایط عادی باعث ایجاد تأخیر در گزارش حسابرس می‌شود. این در حالی است که حرفه حسابرسی، حرفه‌ای مستقل است که باید در راستای منافع عموم عمل کند (۳۹)؛ اما این بیماری ممکن است این موضوع را دستخوش خود قرار دهد. با توجه به شرایط این بیماری، بسیاری از شرکت‌ها نتوانستند حتی در بازه زمانی قانونی گزارش حسابرسی خود را ارائه دهند؛ برای مثال، در تابستان سال ۱۳۹۹ مجمع بسیاری از شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران به دلیل ارائه نشدن گزارش حسابرس در تاریخ‌های قانونی خود برگزار نشد. این موضوع کاملاً مشهود

حسابداری مالزی در نشریه‌ای با عنوان «کووید-۱۹: سؤال‌های متداول در مورد حسابرسی» بیان کرده است که احتمالاً به دلیل ناتوانی حسابرسان در تکمیل شواهد حسابرسی مناسب و کافی، گزارش آن‌ها از این بیماری تأثیر می‌پذیرد (۳۴). بنابراین، فرضیه ششم پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه ششم: بیماری کووید-۱۹ بر محتوای گزارش مؤسسات حسابرسی آثار مهمی گذاشته است.

(ج) به موقع بودن گزارش حسابرس

همان‌طور که گزارش حسابرس شامل اظهارنظر حسابرس در مورد اعتبار صورت‌های مالی است تأخیر در این گزارش نیز می‌تواند شامل علامت‌دهی‌های بالقوه به بازار باشد (۳۵). پژوهش‌های پیشین درباره تأخیر گزارش حسابرس حاکی از آن است که عوامل بر تأخیر گزارش حسابرس اثر می‌گذارد. این عوامل عبارت‌اند از: ویژگی‌های حسابرس (مانند: وابستگی حسابرس، دوره تصدی وی، خدمات غیرحسابرسی،



شکل ۱: انواع اظهارنظر در گزارش حسابرس

پژوهش‌های گذشته به دست آمد تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد. با پیگیری‌های پیاپی، تعداد ۲۳۷ نفر (۶۱/۷٪) به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند. اندازه نمونه بر اساس جدول مورگان برای جامعه‌های بزرگ تعیین شده است.

برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به فرضیه‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته با استفاده از مبانی نظری داخلی و خارجی استفاده شد. این پرسش‌نامه دارای ۳۶ سؤال است که تعداد سؤال‌های مربوط به هر کدام از فرضیه‌ها در جدول شماره ۱ آمده است. در پرسش‌نامه مذکور از طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای، یعنی، بسیار زیاد، زیاد، تا حدی زیاد، متوسط، تا حدی کم، کم و بسیار کم با شماره‌های، به ترتیب، از ۱ تا ۷ استفاده شده است تا بتوان طیف‌های گوناگونی را پوشش داد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۲ استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی و به منظور تحلیل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل میانگین، میانه، نما و انحراف معیار استفاده شده است. در این پژوهش با توجه به بزرگ بودن اندازه نمونه مطابق با قضیه حد مرکزی، توزیع داده‌ها از توزیع نرمال تبعیت می‌کند. بنابراین، با استفاده از آزمون تی یک نمونه‌ای در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش بررسی شد. در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار

است که به دلیل تغییر در روش‌های حسابرسی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف‌های بااهمیت، حضور نداشتن حساب‌برسان به طور تمام وقت ناشی از محدودیت‌های این بیماری و دورکاری آن‌ها گزارش حساب‌برس به موقع تهیه و ارائه نشود. از آنجا که ممکن است، مؤسسات حسابرسی به دلیل این بیماری برخی از کارکنان خود را از دست بدهند یا اینکه آن‌ها در قرنطینه قرار بگیرند (۵) تهیه گزارش به موقع حساب‌برس با مشکل مواجه خواهد شد. در نتیجه، فرضیه هفتم پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه هفتم: بیماری کووید-۱۹ بر به موقع بودن گزارش حسابرسی مؤسسات حسابرسی آثار مهمی گذاشته است.

روش پژوهش

هدف این پژوهش بررسی آثار بیماری همه گیر کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی است. در این راستا، روش پژوهش، اکتشافی-پیمایشی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی، پژوهشی مقطعی به حساب می‌آید. مقطع زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ است. همه حساب‌برسان فعال در حرفه حسابرسی کشور که حداقل سه سال سابقه کاری در حرفه حسابرسی دارند، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهد. با توجه به دردسترس نبودن اطلاعات دقیق و لازم درباره تعداد اعضای جامعه آماری و به منظور دستیابی به حداقل دقت مد نظر در تعیین حجم نمونه و با توجه به نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها که از طرح پیش‌آزمون و

مدرک تحصیلی و سابقه کاری مطرح شده است. نتایج تحلیل توصیفی درباره سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد که از بین ۲۳۷ نفر از پاسخ‌دهندگان، ۱۸۹ نفر معادل ۷۹/۷٪ را مردان و بقیه را زنان تشکیل می‌دهد. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان‌دهنده این موضوع است که میانگین سن آزمودنی‌ها ۳۹/۷ سال است. نتایج تجزیه و تحلیل در زمینه مدرک تحصیلی نیز نشان می‌دهد که ۹/۲٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک دکتری، ۵۶٪ کارشناسی ارشد، ۳۰/۶٪ کارشناسی و ۴/۲٪ کاردانی دارند. بیشترین سابقه کاری پاسخ‌دهندگان در حرفه حسابرسی برابر با ۲۴ سال و کمترین آن برابر با ۳ سال بوده است؛ بر این اساس، پاسخ‌دهندگان شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را داشتند.

آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال

محتوایی پرسش‌نامه از روش اعتبار صوری استفاده شد. به این ترتیب که، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. در این خصوص، ابتدا پرسش‌نامه برای ۱۵ نفر از استادان دانشگاه و فعالان حرفه حسابرسی ارسال شد که حداقل ۱۵ سال در حسابرسی سابقه داشتند. گفتنی است، نکات جزئی مطرح‌شده از سوی متخصصان و صاحب‌نظران در پرسش‌نامه اعمال شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور، ابتدا تعداد ۴۰ پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شد. نتایج محاسبه آلفای کرونباخ، برای پرسش‌های مربوط به هریک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

یافته‌ها

در بخش اول پرسش‌نامه ۴ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل سن، جنسیت،

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

فرضیه	تعداد سؤال‌های پرسش‌نامه	آلفای کرونباخ
اول	۵	۰/۹۰۳
دوم	۵	۰/۸۹۶
سوم	۳	۰/۸۷۳
چهارم	۷	۰/۹۱۲
پنجم	۶	۰/۸۴۹
ششم	۵	۰/۸۹۳
هفتم	۵	۰/۸۸۴

میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۲ با میانگین ۵/۳۲ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۴ معادل ۴/۷۶۷ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤال‌ها به جز سؤال ۲ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد که عدد «۶» (گزینه زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در زمینه سؤال‌های فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد که به طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌های این فرضیه گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است.

آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با

۴ با میانگین ۵/۵۲۷ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۵ معادل ۴/۲۲۳ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۶ یا گزینه زیاد برای همه سؤال‌ها به جز سؤال ۵ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد، عدد «۶» (گزینه زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در زمینه سؤال‌های فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان به طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌های این فرضیه گزینه بالاتر از متوسط را انتخاب کرده‌اند.

آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه دوم پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که

جدول ۲: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه اول پژوهش: کیفیت حسابرسی

ردیف سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	۵/۳۳۷	۶	۶	۱/۲۴۳
۲	۵/۴۰۹	۶	۶	۱/۱۴۸
۳	۵/۳۹۶	۶	۶	۱/۲۰۱
۴	۵/۵۲۷	۶	۶	۱/۳۲۹
۵	۴/۲۲۳	۴	۵	۱/۵۱۷
				۰/۸۷۱
میانگین کل				

جدول ۳: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه دوم پژوهش: روش‌های شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	به دلیل بیماری کووید-۱۹، روش‌های کلی من و همکارانم برای ارزیابی خطر واحدهای مورد رسیدگی نسبت به دوران قبل از بیماری تغییر یافته است.	۵/۲۴۸	۵	۷	۱/۴۶۱
۲	به دلیل بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم ارزیابی‌های خود در مورد خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت را مداوم بررسی کرده و در این مورد شک و تردید حرفه‌ای بالاتری را نسبت به دوران قبل از بیماری در نظر می‌گیریم.	۵/۳۲	۶	۶	۱/۴۰۱
۳	من به دلیل بیماری کووید-۱۹ و با توجه به افزایش درجه نااطمینانی، عوامل اثرگذار در زمینه عملکرد تجاری آینده و وضعیت اقتصادی را به‌سختی می‌توانم ارزیابی کنم. بنابراین، میزان خطر حسابرسی را افزایش می‌دهم.	۵/۲۲۳	۵	۶	۱/۳۱۶
۴	به دلیل بیماری کووید-۱۹ و امکان تعطیلی و ورشکستگی بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی، ارزیابی خطر حسابرسی من از مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی افزایش می‌یابد.	۴/۷۶۷	۵	۶	۱/۴۴۴
۵	من به دلیل آثار بیماری کووید-۱۹ بر کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، در ارزیابی خطر ناشی از تحریف‌های بااهمیت شک و تردید حرفه‌ای بیشتری را اعمال می‌کنم.	۴/۹۵۳	۵	۵	۱/۲۶۹
	میانگین کل	۵/۱۰۳	۵/۴	۵/۴	۰/۹۰۴

که به‌طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌ها، گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است.

آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه چهارم پژوهش در جدول شماره ۵ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۷ با میانگین ۵/۴۱۷ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۲ معادل ۴/۷۶۷ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤال‌ها به جز سؤال ۲ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد که عدد «۵» (گزینه تا حدی زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در سؤال‌های مربوط به فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد

فرضیه سوم پژوهش در جدول شماره ۴ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۲ با میانگین ۵/۶۸۷ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۱ معادل ۴/۸۶۵ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤال‌ها به جز سؤال ۲ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد که عدد «۵» (گزینه تا حدی زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در سؤال‌های مربوط به فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد

جدول ۴: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه سوم پژوهش: روش‌های پاسخ حساب‌رسان به خطرهای ارزیابی شده

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	شیوه‌های پاسخ من به خطرهای ارزیابی شده ناشی از تحریف بااهمیت در دوران بیماری کووید-۱۹، نسبت به دوران قبل از آن متفاوت است.	۴/۸۶۵	۵	۵	۱/۳۰۷
۲	به دلیل محدودیت‌های بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در پاسخ کامل و مناسب به خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت با محدودیت مواجه‌ایم.	۵/۶۸۷	۶	۵	۱/۰۷۱
۳	در دوران بیماری کووید-۱۹، شدت اجرای روش‌های حسابرسی من و همکارانم در پاسخ به خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت نسبت به دوران قبل از آن تغییر کرده است.	۴/۸۸۱	۵	۵	۱/۷۸۱
	میانگین کل	۵/۱۴۴	۵	۶	۱/۰۲۱

جدول ۵: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه چهارم پژوهش: روش‌های کسب شواهد حسابرسی

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	من و همکارانم برای کسب شواهد حسابرسی در دوران بیماری کووید-۱۹، نسبت به دوران قبل از آن بیشتر از روش‌های تحلیلی استفاده می‌کنیم.	۴/۸۳۱	۵	۵	۱/۳۳۲
۲	برای کسب شواهد حسابرسی در دوران بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم نسبت به دوران قبل از آن با مشکلات بیشتری روبه‌رو هستیم.	۴/۷۶۷	۵	۵	۱/۲۰۷
۳	در دوران بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم بیشتر شواهد حسابرسی را با رایانامه دریافت می‌کنیم.	۴/۹۴	۵	۵	۱/۰۸۳
۴	در دوران بیماری کووید-۱۹، سیاست دورکاری بر کافی بودن و قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی من و همکارانم تأثیر می‌گذارد.	۴/۹۶۶	۵	۵	۱/۳۶۱
۵	به دلیل محدودیت‌های بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در برخی از موارد توانایی کسب شواهد حسابرسی را نداریم.	۴/۸۱۴	۵	۵	۱/۳۴۳
۶	به دلیل محدودیت‌های بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در زمینه کسب شواهد حسابرسی برای ارزیابی قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری با مشکل مواجه‌ایم.	۴/۸۳۵	۵	۵	۱/۳۷۸
۷	شیوه‌های کسب شواهد حسابرسی من و همکارانم برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، نسبت به دوران قبل از بیماری کووید-۱۹ تغییرات چشمگیری کرده است.	۵/۴۱۷	۶	۷	۱/۵۰۳
	میانگین کل	۴/۹۳۹	۴/۸۵۷	۴/۷۱	۰/۸۵۵

۲ با میانگین ۵/۵۷۸ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۳ معادل ۴/۱۶۴ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤال‌ها به جز سؤال‌های ۲ و ۳ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد که عدد «۴» (گزینه متوسط) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در زمینه سؤال‌های فرضیه پنجم پژوهش نشان می‌دهد که به‌طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌ها، گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است.

«۵» (گزینه تا حدی زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در سؤال‌های فرضیه چهارم پژوهش نشان می‌دهد که به‌طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌ها، گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است.

آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه پنجم پژوهش در جدول شماره ۶ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال

جدول ۶: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه پنجم پژوهش: مناسب بودن فرض تداوم فعالیت

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	به دلیل پیامدها و نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در ارزیابی مناسب بودن شرایط برای تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی با مشکل مواجه‌ایم.	۵/۳۸۸	۵	۵	۱/۳۵۳
۲	به دلیل محدودیت‌ها و شرایط خاص بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم به زمان بیشتری برای ارزیابی آثار این همه‌گیری و مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی نیاز داریم.	۵/۵۷۸	۶	۷	۱/۳۸۹
۳	به دلیل نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی در دوران این بیماری از کارکنان باتجربه‌تری نسبت به دوران قبل از آن استفاده می‌شود.	۴/۱۶۴	۴	۴	۱/۶۶۵
۴	به دلیل نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی مستندات و شواهد بیشتری جمع‌آوری می‌شود.	۴/۶۶۲	۵	۴	۱/۳۶۶
۵	به دلیل نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در زمینه‌هایی مانند از دست دادن بخش بزرگی از بازار، مشتریان اصلی، درآمد و کمبود نیروی کار برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت در واحد مورد رسیدگی شک و تردید بیشتری را اعمال می‌کنیم.	۴/۵۶۵	۵	۵	۱/۲۴۹
۶	به دلیل نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، من و همکارانم در زمینه‌هایی مانند کاهش چشمگیر ارزش دارایی‌ها، نوسانات نرخ ارز، تأخیر در راه‌اندازی محصولات یا خدمات جدید و پرداخت بدهی‌ها برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی شک و تردید بیشتری را اعمال می‌کنیم.	۴/۷۶۳	۵	۴	۱/۲۳۶
	میانگین کل	۴/۸۵۳	۵	۵/۱۷	۰/۸۳۴

برای پاسخ به همه سؤالها، گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است.

آماره‌های توصیفی سؤالهای پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه هفتم پژوهش در جدول شماره ۸ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤالها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۵ با میانگین ۵/۴ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۱ معادل ۵/۰۹۷ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤالها به جز سؤالهای ۴ و ۵ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد، عدد «۵» (گزینه تا حدی زیاد) و عدد «۶» (گزینه زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های

آماره‌های توصیفی سؤالهای پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه ششم پژوهش در جدول شماره ۷ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤالها بیشتر از میانگین طیف (عدد ۴) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۱ با میانگین ۵/۱۲۶ و کمترین میانگین مربوط به سؤال ۲ معادل ۴/۰۰۸ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود، داده متناظر با نفر وسط عدد ۵ (گزینه تا حدی زیاد) برای همه سؤالها به جز سؤالهای ۲ و ۳ است. آماره نما نیز نشان می‌دهد، عدد «۴» (گزینه متوسط) و عدد «۵» (گزینه تا حدی زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی در زمینه سؤالهای فرضیه ششم پژوهش نشان می‌دهد که به‌طور میانگین

جدول ۷: آماره‌های توصیفی سؤالهای پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه ششم پژوهش: محتوای گزارش حسابرس

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	بیماری کووید-۱۹ آثار فراوانی بر گزارش حسابرسی واحد مورد رسیدگی گذاشته است.	۵/۱۲۶	۵	۵	۱/۵۲۴
۲	بیماری کووید-۱۹ باعث شده است، در نوع گزارش صادر شده برای واحدهای مورد رسیدگی در برخی از صنایع خاص (مانند هتلداری یا گردشگری) نسبت به دوران قبل از آن تفاوت چشمگیری ایجاد شود.	۴/۰۰۸	۴	۴	۱/۴۹
۳	بیماری کووید-۱۹ باعث تغییر محتوای بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، نسبت به دوران قبل از آن شده است.	۴/۵۶۵	۴	۴	۱/۵۰۱
۴	نااطمینانی‌های بیماری کووید-۱۹ حساب‌رسان را برای صدور گزارش حسابرسی با مشکل‌های فراوانی روبه‌رو کرده است.	۴/۶۲۸	۵	۶	۱/۳۸۵
۵	به دلیل نداشتن شواهد حسابرسی کافی در دوران بیماری کووید-۱۹ برای تهیه و ارائه گزارش حسابرسی با شک و تردید مواجه‌ایم.	۴/۹۵۷	۵	۵	۱/۴۲۸
	میانگین کل	۴/۶۵۷	۴/۶	۳/۸	۱/۱۳۶

جدول ۸: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مرتبط با فرضیه هفتم پژوهش: به‌موقع بودن گزارش

حسابرس

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	بیماری کووید-۱۹ باعث تأخیر در تهیه و ارائه گزارش حسابرس شده است.	۵/۰۹۷	۵	۵	۱/۴۳۳
۲	شرایط قرنطینه و دورکاری ناشی از بیماری کووید-۱۹، پیامدهای مناسبی برای ارائه گزارش حسابرس در موعدهای مقرر ندارد.	۵/۲۹۱	۵	۵	۱/۳۳۵
۳	به دلیل از دست دادن نیروی کار انسانی (ناشی از بیماری کووید-۱۹)، توانایی ارائه گزارش حسابرسی را در موعدهای مقرر نداریم.	۵/۳۲۹	۵	۵	۱/۳۱۵
۴	به دلیل حضور نداشتن من و همکارانم در بسیاری از زمان‌ها به‌طور تمام‌وقت به دلیل محدودیت‌های تردد در دوران بیماری کووید-۱۹، تهیه و ارائه به‌موقع گزارش حسابرس با مشکل مواجه شده است.	۵/۳۹۲	۶	۶	۱/۱۵۴
۵	نااطمینانی‌های ناشی از بیماری کووید-۱۹، مدت زمان اجرای روش‌های حسابرسی را طولانی‌تر کرده است. بنابراین، من و همکارانم نمی‌توانیم گزارش حسابرسی را به‌موقع تهیه و ارائه کنیم.	۵/۴	۶	۶	۱/۱۲۱
	میانگین کل	۵/۳۰۲	۵/۴	۵/۴	۱/۱۰۳

حسابرسی، روش‌های ارزیابی حسابرسان در مورد مناسب بودن فرض تداوم فعالیت، محتوای گزارش حسابرس، به‌موقع بودن گزارش حسابرس و به‌طور کلی بر کیفیت حسابرسی آثار مهمی گذاشته است.

به‌منظور آگاهی از شدت تأثیر بیماری کووید-۱۹، بر هریک از جنبه‌های حسابرسی از آزمون فریدمن استفاده شده است. بنابراین، با استفاده از آزمون فریدمن می‌توان رتبه و درجه قوی بودن فرضیه‌ها را مقایسه کرد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۱۰ ارائه شده است. بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۱۰ مقدار معنی‌داری آماره خی دو (۰/۰۰۰)، با فرض برابری میانگین در رتبه‌های فرضیه‌های اول تا هفتم با سطح خطای ۵٪ رد می‌شود. بنابراین، تفاوت معنی‌داری بین میزان شدت پاسخ‌ها به هریک از فرضیه‌های مطرح شده

مرتبط با میانگین کلی در زمینه سؤال‌های فرضیه هفتم پژوهش نشان می‌دهد که به‌طور میانگین برای پاسخ به همه سؤال‌ها، گزینه بالاتر از متوسط انتخاب شده است. همان‌طور که پیش از این ذکر شد، با توجه به بزرگ بودن اندازه نمونه، توزیع داده‌ها از توزیع نرمال تبعیت می‌کند. بنابراین، با استفاده از آزمون تی یک نمونه‌ای در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش بررسی شد. جدول شماره ۹ نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به مقدار معنی‌داری آماره تی برای همه فرضیه‌ها، میانگین جامعه به‌طور معنی‌داری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است. این یعنی، بیماری همه‌گیر کووید-۱۹ بر روش‌های شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت و روش‌های پاسخ حسابرسان به خطرهای ارزیابی شده، روش‌های کسب شواهد

جدول ۹: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون تی یک نمونه‌ای

ارزش مورد آزمون = ۴

فرضیه	آماره تی	درجه آزادی	مقدار معنی داری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین		نتیجه
					کران پایین	کران بالا	
اول	(۲۰/۸۳)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۱/۱۷)	(۱/۰۶)	(۱/۲۹)	رد نشدن
دوم	(۱۸/۷۷)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۱/۱)	(۰/۹۸)	(۱/۲۱)	رد نشدن
سوم	(۱۷/۲۶)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۱/۱۴)	(۱/۰۱)	(۱/۲۷)	رد نشدن
چهارم	(۱۶/۸۹)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۰/۹۳)	(۰/۸۲)	(۱/۰۴)	رد نشدن
پنجم	(۱۵/۷۴)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۰/۸۵)	(۰/۷۴)	(۰/۹۶)	رد نشدن
ششم	(۸/۹)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۰/۶۵)	(۰/۵۱)	(۰/۸)	رد نشدن
هفتم	(۱۸/۱۷)	۲۳۶	۰/۰۰۰	(۱/۳)	(۱/۱۶)	(۱/۴۴)	رد نشدن

جدول ۱۰: نتایج آزمون فریدمن

فرضیه اول	فرضیه دوم	فرضیه سوم	فرضیه چهارم	فرضیه پنجم	فرضیه ششم	فرضیه هفتم
میانگین رتبه	۴/۳۲	۴/۳۴	۴/۲۳	۳/۵۶	۳/۵۴	۳/۱۳
تعداد	آماره خی دو	درجه آزادی	مقدار معنی داری			
۲۳۷	۱۱۴/۶۸	۶	۰/۰۰۰			

وجود دارد. از نظر پاسخ دهندگان، فرضیه هفتم در رتبه اول (با میانگین رتبه ۴/۸۸) و فرضیه ششم در رتبه آخر (با میانگین رتبه ۳/۱۳) قرار دارد. رتبه‌های دوم و سوم، به ترتیب، به فرضیه‌های دوم و اول اختصاص دارد. همچنین، فرضیه‌های سوم، چهارم و پنجم، به ترتیب، در رتبه‌های چهارم تا ششم قرار دارد.

نتیجه گیری

دنیای امروز، دنیای اطلاعات است و این موضوع بر کسی پوشیده نیست. با این حال، در ایران متأسفانه در

چند سال اخیر سوء استفاده از دارایی‌ها و اختلاس‌های کلان گسترش یافته است (۴۰). در این بین، حسابرسی به عنوان یک ابزار اطمینان بخشی برای صورت‌های مالی شرکت‌ها و سازمان‌ها، اعم از دولتی و خصوصی، شناخته شده است. در زمان فعلی نیز جهان در حال مبارزه با یک بیماری همه گیر است که دولت‌ها و سازمان‌های مربوط نیز برای مبارزه با این بیماری به اطلاعات مطمئن نیاز دارند. در این وضعیت، بیماری کووید-۱۹ بر بسیاری از حرفه‌ها تأثیر گذاشته است و گاهی نوع فعالیت این حرفه‌ها را تغییر داده است؛ حتی در برخی از موارد باعث تعطیلی آن‌ها شده است. یکی

شرکت را حسب مورد در بندهای توضیحی گزارش اعمال کنند. به دلیل محدودیت‌های تردد، قرنطینه و کمبود نیروی متخصص نیز گزارش‌های حساب‌برسان عموماً به‌موقع ارائه نمی‌شود. می‌توان گفت، این بیماری همه‌گیر بر کیفیت کار حساب‌برسان مشابه با بسیاری از مشاغل دیگر تأثیر گذاشته است. نتایج بررسی‌های بیشتر نشان داد که بیشتر از هر عامل دیگری، بیماری کووید-۱۹ بر به‌موقع بودن گزارش حساب‌برسان تأثیر گذاشته است. دلیل این موضوع ناتوانی حساب‌برسان در اجرای روش‌های حساب‌برسی است؛ چراکه اجرای آن‌ها مطابق با برنامه زمان‌بندی شده، به دلیل محدودیت‌های رفت‌وآمد در دوران بیماری کووید-۱۹ است.

پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که نهادها و سازمان‌های قانونگذار در حرفه حساب‌برسی هرچه سریع‌تر با انتشار اطلاعیه‌های کاربردی، راهکارهایی برای مؤسسات حساب‌برسی درباره شرایط مقابله با این بیماری در رسیدگی‌های آن‌ها ارائه کنند. به مؤسسات حساب‌برسی نیز پیشنهاد می‌شود که بیشتر در برنامه‌های نرم‌افزاری ارتباط از راه دور سرمایه‌گذاری کنند. این عوامل می‌تواند به آن‌ها در زمینه دورکاری کمک کند تا اثربخشی و انعطاف‌پذیری ارتباط حساب‌برسان و واحدهای مورد رسیدگی افزایش یابد. حساب‌برسان نیز علاوه بر حفظ آرامش و تعامل بیشتر با واحدهای مورد رسیدگی باید سعی کنند از روش‌های سودمند برای کسب شواهد حساب‌برسی در دوران این بیماری استفاده کنند؛ برای مثال، یکی از راهکارهایی

از حرفه‌هایی که می‌تواند به شدت از این بیماری تأثیر پذیرد، حرفه حساب‌برسی است (۸). در اصل، افزایش فشارهای روانی شغلی و اجتماعی می‌تواند منجر به کاهش کیفیت کار حساب‌برسی شود (۴۱). بنابراین، در این پژوهش به دلیل شرایط ویژه کنونی، به بررسی نقش و آثار این بیماری بر حرفه حساب‌برسی کشور پرداخته شده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد، بیماری کووید-۱۹ توانسته است هم بر کیفیت کار حساب‌برسان و هم بر روش‌های اجرایی آن‌ها در مراحل مختلف حساب‌برسی (از برنامه‌ریزی تا گزارشگری) تأثیر بگذارد؛ بر این اساس، فرضیه‌های پژوهش حاضر مورد تأیید قرار گرفت. به بیان دقیق‌تر، این بیماری توانسته است بر روش‌های شناسایی و ارزیابی خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت و روش‌های پاسخ حساب‌برسان به این خطرهای ارزیابی شده تأثیر مهمی بگذارد. از سوی دیگر، شرایطی که این بیماری در زمینه ابهام برای تداوم فعالیت واحدهای مورد رسیدگی ایجاد کرده است باعث شده تا روش‌های ارزیابی حساب‌برسان درباره مناسب بودن فرض تداوم فعالیت تغییر کند و آن‌ها با تردید بیشتری به موضوع نگاه کنند. شرایط خاص بیماری و محدودیت‌های آن نیز مانند دورکاری و قرنطینه باعث شده است که روش‌های کسب شواهد حساب‌برسی نیز تا حدودی نسبت به گذشته تغییر کند. با توجه به وضعیتی که این بیماری برای شرکت‌ها ایجاد کرده است، حساب‌برسان را به انعکاس این موضوع در گزارش خود مجبور کرده است؛ به بیان دقیق‌تر، ممکن است حساب‌برسان این بیماری و پیامدهای خاص آن برای

به آن نیازمندند. گفتنی است، با توجه به اینکه ادبیات چندانی درباره تأثیر بیماری کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی، به دلیل جدید بودن آن وجود ندارد و به دلیل شرایط متغیر بیماری ممکن است با گذشت زمان در برخی موارد سؤال‌های پرسش‌نامه گویای وضع موجود نباشند. بنابراین، پرسش‌نامه همیشه با محدودیت ذاتی همراه است. با وجود این موارد، تلاش فراوانی به عمل آمد تا روایی و پایایی پژوهش در سطح اعتبار بالایی قرار گیرد و یافته‌ها نیز معتبر باشد.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسنده این مقاله وجود ندارد.

که حسابرسان می‌توانند برای نظارت بر انبارگردانی در این شرایط از آن بهره گیرند، استفاده از تصویربرداری هوایی با رویکرد هلی‌شات است. حسابرسان می‌توانند از طریق تعامل بیشتر با مدیریت یا کمیته حسابرسی واحد مورد رسیدگی به کسب شواهد حسابرسی در شرایط فعلی کمک کنند.

از آنجا که در این پژوهش فقط به آثار بیماری کووید-۱۹ بر حرفه حسابرسی پرداخته شد به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که برای انجام پژوهش در آینده به بررسی آثار این بیماری بر حرفه حسابداری بپردازند. آن‌ها می‌توانند به مطالعه نظام حسابداری وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بپردازند. این مطالعه باید در راستای توانایی آن برای تأمین اطلاعات در زمینه‌ای باشد که مدیران ستاد مقابله با بیماری کووید-۱۹ و سایر مدیران فعال در این عرصه

References

- 1 Goodell WJ. COVID-19 and finance: Agendas for future research. *Finance Research Letters*. 2020;35:101-112.
- 2 KPMG. COVID-19: Potential impact on financial reporting [Internet]. 2020 [cited 2020 April 27]. Available from: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>.
- 3 Lenz R, Hahn U. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*. 2015;30(1):5-33.
- 4 Gerged AM, Mahamat BB, Elmghamez, IK. Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance*. 2020;17(2&3):15-60.
- 5 Albitar K, Gerged AM, Kikhia H, Hussainey K. Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 2021;29(1): 169-178.
- 6 Tarek M, Mohamed EK, Hussain MM, Basuony MA. The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance. *International Journal of*

- Accounting and Information Management. 2017;25(2):237-255.
- 7 Shahzad K, Pouw T, Rubbaniy G, El-Temtamy O. Audit quality during the global financial crisis: The investors' perspective. *Research in International Business and Finance*. 2018;45:94-105.
 - 8 Financial Reporting Council. Guidance on audit issues arising from the covid-19 (coronavirus) pandemic [Internet]. 2020 [cited 2020 August 22]. Available from: [www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arisingfrom-the-covid-19](http://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arisingfrom-the-covid-19).
 - 9 Huang C, Wang Y, Li X, Ren L, Zhao J, Hu Y, et al. Clinical features of patients infected with 2019 novel coronavirus in Wuhan, China. *Lancet*. 2020;395:497-506.
 - 10 Surveillance case definitions for human infection with novel coronavirus (nova): Interim guidance. World health organization. 2020 Jan. <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/330376/WHO-2019nCoV-Surveillance-v2020.1-eng.pdf>
 - 11 Zorriehzara SMJ, Dadar M, Ziarati M, Hassantabar F, Seidgar M, et al. A perspective on the emergence of COVID-19 and its epidemic status in Iran and the world. *Journal of Marine Medicine*. 2020; 2(1):41-52. Persian.
 - 12 Chen YS, Chang BG, Lee CC. The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms. *The International Journal of Human Resource Management*. 2008;19(9):1720-1737.
 - 13 Cheng Y, Liu Y, Chien, C. The association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*. 2009;24(6):523-541.
 - 14 Antonio S, Rodrigues R. Human capital and performance in young audit firms. *Journal of Business Research*. 2016;69(11):5354-5359.
 - 15 Aldhizer GR, Miller JR, Moraglio JE. Common attributes of quality audits. *Journal of Accountancy*. 1995;(179): 61-68.
 - 16 Liu C. Legal liability, human capital investment, and audit quality [dissertation]. University of National Taiwan University; 1997.
 - 17 Deloitte. Potential implications of COVID-19 for the insurance sector [Internet]. 2020 [cited 2020 April 27]. Available from: www2.deloitte.com/uk/en/insights/economy/covid-19/impact-of-covid-19-on-insurers.html.
 - 18 The Institute of Certified Public Accountants of Cyprus. Some implications in outline of the COVID19 emergency on corporate reporting [Internet]. 2020 [cited 2020 November 2]. Available from: <https://www.accaglobal.com/hk/en/cam/coronavirus/corpreporting-covid19.html>.
 - 19 Messier WF, Simon CA, Smith, JL. Two decades of behavioural research on analytical procedures: What have we learned? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2013;32(1):139-181.
 - 20 Noh M, Park H, Cho M. The effect of the dependence on the work of other auditors on error in analysts' earnings forecasts. *International Journal of Accounting and Information Management*. 2017;25(1):110-136.
 - 21 Trompeter G, Wright A. The world has changed: Have analytical procedure practices? *Contemporary Accounting Research*. 2010;27(2):669-700.
 - 22 Rose AM, Rose JM, Suh I, Thibodeau JC. Analytical procedures: Are more good ideas always better for audit

- quality? Behavioral Research in Accounting. 2019;32(1):37-49.
- 23 The International Accounting Standards Board. IFRS 9 and covid-19 [Internet]. 2020 [cited 2020 March 27]. Available from: [https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/sup porting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-andoronavirus.pdf?la=en](https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/sup%20porting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-andoronavirus.pdf?la=en).
 - 24 PWC. COVID-19: Responding to the business impacts of coronavirus [Internet]. 2020 [cited 2020 April 27]. Available from: www.pwc.com/gx/en/issues/crisis-solutions/covid-19.html.
 - 25 Xu Y, Carsona E, Fargherb N, Jiang L. Responses by Australian auditors to the global financial crisis. Accounting and Finance. 2013;53(1):303-338.
 - 26 Mareque M, Lopez-Corrales F, Pedrosa A. Audit reporting for going concern in Spain during the global financial crisis. Economic Research-Ekonomska Istraživanja. 2017;30(1):154-183.
 - 27 Salehi M, Mahmoudi MRF, Gah AD. A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality. Journal of Accounting in Emerging Economies. 2020;9(2):287-312.
 - 28 Shabahang R, Khatami MA. The effect of audit qualifications on stock prices and on analyses of annual financial statements by stock-brokers in the Tehran Stock Exchange. Journal of Future Studies Management. 2000;11(1):23-50. Persian.
 - 29 Hassas Yegane Y, Yaghoobi Manesh S. The effects of the auditing reports on the stock prices of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly. 2003;1(3):27-59. Persian.
 - 30 Bakhtiary M, Zendedel A, Esmaeilzadebaghsiyahi M. Comparison of independent auditors' comments and financial variables in predicting bankruptcy. Accounting and Auditing Review. 2012;18(65):63-78. Persian.
 - 31 DeAngelo L. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics. 1981;3(3):189-199.
 - 32 Firth M. A note on the impact of audit qualifications on lending and credit decisions. Journal of Banking & Finance. 1980;4(3):257-267.
 - 33 Mahdavi Gh, Ghayori Moghadam A. Investigating the information content of contingent audit reports from companies listed on the Tehran Stock Exchange. Journal of Accounting and Auditing Research. 2010;2(6):68-85. Persian.
 - 34 The Malaysian Institute of Accountants. COVID-19: Frequently asked questions on auditing [Internet]. 2020 [cited 2020 August 25]. Available from: https://www.mia.org.my/v2/downloads/circulars/2020/29/Covid-19_FAQs_on_Auditing.pdf.
 - 35 Habib A, Huang H. Abnormally long audit report lag and future stock price crash risk: Evidence from China [Internet]. 2017 [cited 2020 August 25]. Available from: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3010897>.
 - 36 Abernathy JL, Barnes M, Stefaniak C, Weisbarth A. An international perspective on audit report lag: A synthesis of the literature and opportunities for future research. International Journal of Auditing. 2017;21:100-127.
 - 37 Mahdavi Gh, Hosseini Nia S. Investigating the effectiveness of audit quality on the reduction of audit report delay for companies listed on the Tehran Stock Exchange. Journal of

- Accounting Knowledge. 2015;6(21): 7-31.
- 38 Mahdavi Gh, Hosseini Nia S. Investigating the relationship between corporate governance mechanism and the reduction of audit report delay for companies listed on the Tehran Stock Exchange. Journal of Applied Research in Financial Reporting. 2014; 3(3):75-98.
- 39 Zamani R, Mahdavi Gh. The impact of leadership styles and organizational considerations, structure, and position on the professional commitment of auditors. Journal of Health Accounting. 2020;9(1):21-40.
- 40 Rezaie Gh, Kazemnejad M, Zeraatgari R, Bolouri A. Evaluating the internal controls system in non-profit institutions based on the COSO framework (Case study of Shiraz public hospitals). Journal of Health Accounting. 2016;4(4):26-41.
- 41 Salehi Dashti M, Saedi R. Investigating the effects of occupational and social stress on the occupational performance of auditors. Journal of Health Accounting. 2020;9(1):41-60.