

میزگرد

حسابرسی گروه، استاندارد حسابرسی ۶۰۰

چگونه ممکن است به استانداردهای حسابرسی، برای پاسخگویی بهتر به حسابرسی گروه، استحکام بخشید؟

امروزه، بیشتر کارهای حسابرسی، مربوط به حسابرسی صورتهای مالی گروه است. حسابرسی گروه به طور معمول دربرگیرنده مشارکت حسابسان بخش است که کارهای حسابرسی مربوط به بخشهای تشکیل دهنده گروه را انجام می دهند. اعضای حسابرسی مسئول حسابرسی گروه، در تعیین این که چگونه به اندازه کافی در کار انواع مختلف حسابسان بخش درگیر شوند، با چالشهای مختلفی روبرو هستند.

عوامل دیگری ممکن است حسابرسی گروه را پیچیده تر و چالشی تر سازد. برای مثال، حسابسان بخش ممکن است در حوزههای گزارشگری با فرهنگ و زبان، قانون و مقررات (شامل الزامات استقلال و اخلاقی)، و الزامات گزارشگری مالی و حسابرسی متفاوتی کار کنند. به دست آوردن امکان دسترسی به اطلاعات لازم یا کاربرگها ممکن است برای حسابرس گروه چالش برانگیز باشد.

مشابه هر نوع حسابرسی که با رعایت استانداردهای حسابرسی انجام می شود، همه استانداردهای حسابرسی مربوط، در مورد حسابرسی گروه کاربرد دارند. **استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600)**، با عنوان «ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)»، با ملاحظات خاص مربوط به حسابرسی گروه سروکار دارد، اما به طور خاص به این موضوع می پردازد که آیا مدیر مسئول کار حسابرسی گروه، **الزامات استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA 220)** را به کار می گیرد؛ فارغ از این که آیا حسابرس گروه کار حسابرسی صورتهای مالی بخش را انجام می دهد، یا حسابرس بخش.

به نظر برخی از سودبران، هم کنشی الزامها، تعریفها، و رهنمود مندرج در استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰، انعطاف استاندارد را محدود می سازد. پرسشهایی در این باره مطرح شده است که استاندارد یادشده چگونه به موثرترین وجه در مورد شرایط خاص به کار گرفته شود. برای مثال، چالشهای واقعی ممکن است در شرایط زیر مطرح شود:

• شناسایی بخشها (به خاطر هم کنشی تعریف بخش با الزامهای چارچوب گزارشگری مالی مربوط)؛

• تعیین ماهیت، زمانبندی، و میزان مشارکت لازم در کار حسابسان بخش؛

• پرداختن به مسائل مرتبط به استفاده واحد تجاری از مرکز خدماتی مشاع؛

• انتظار ایجادشده در ارتباط با ادغام انجام شده در سطح منطقه جغرافیایی یا قسمت.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) یافته های به دست آمده از بررسی پس از اجرای **استانداردهای بین المللی حسابرسی شفاف سازی شده (Clarified ISAs)** را در سال ۲۰۱۳، منتشر ساخت. یافته های اصلی یادشده، شامل یافته هایی در رابطه با حسابرسی گروه و همچنین استانداردهای کنترل کیفیت هیئت، یعنی **استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC 1)** و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ بود، که به حسابرسی گروه نیز مربوط بودند. به همین دلیل، هیئت پروژه های درباره حسابرسی گروه در برنامه کار خود در نظر گرفت که در اوایل سال ۲۰۱۵ کار آن شروع شد.

هیئت یادشده در دسامبر ۲۰۱۵ با انتشار متن **دعوت به نظرخواهی (ITC)** با عنوان «ارتقای کیفیت حسابرسی: با تمرکز بر تردید حرفه ای، کنترل کیفیت، و حسابرسی گروه» به گردآوری نظریات عمومی پرداخت که خلاصه آن در سپتامبر ۲۰۱۶ ارائه شد.

نگرانیهای مشخص درباره استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰، ضرورت توجه بیشتر به این استاندارد را مطرح ساخت. شرایطی که چالشهایی را مطرح می ساخت و یا آن جا که لازم بود کار مناسبی انجام شود، به شرح زیر بود:

• تصمیم درباره پذیرش کار حسابرسی گروه یا ادامه آن، شامل نشان دادن ملاحظات مربوط به مدیر مسئول کار در زمان گرفتن چنین تصمیمی، و توجه به پیامد چرخش اجباری حسابرس در حوزه های گزارشگری که محل استقرار حسابرس بخش است.

• جایی که دسترسی اعضای حسابرسی گروه به اطلاعات مربوط به بخشها یا مدیریت بخش با محدودیت روبروست، ارتباط با حسابسان بخش ممکن است چالش برانگیز باشد. به ویژه، نگرانیهایی در شرایط واقعی درباره دشواریهای **دسترس پیدا کردن** به مدیریت یا حسابسان بخش، که واحدهای اقتصادی کنترل شده نیستند دیده شده است (برای مثال، زمانی که واحد اقتصادی در تدارک سرمایه گذارهای خاصی با استفاده از روش حسابداری حقوق مالکان است).

• زمانی که واحدهای اقتصادی به طور فزاینده از مراکز خدمات مشاع برای انجام گزارشگری مالی یا وظایف حسابداری، برای بعضی یا تمام بخشها در گروه استفاده می کنند. زمانی که استفاده از پردازش مشاع به وسیله واحد اقتصادی بر حسابرسی تاثیر می گذارد، حسابرس گروه ممکن است از دیگر حسابسان برای انجام روشهای رسیدگی در مرکز خدمات مشاع استفاده کند، و پرسشهای گوناگونی درباره چگونگی به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابرسی مطرح می شود.

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از:

فرشاد اسکندریاتی

عضو کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی
معمد (سازمان بورس و اوراق بهادار)



رسول انگبینی

حسابدار رسمی



میثم قاسمی

رئیس اداره نظارت بر حساب‌رسان معمد و گزارشگری مالی
سازمان بورس و اوراق بهادار



دکتر علیرضا خالقی

مدیرعامل شرکت گروه توسعه اقتصادی آگزامون



دکتر رضا نظری

عضو شورای مدیریت مجله حسابرسی



۶۰۰ (و دیگر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را در صورتی که مناسبت داشته باشد) شفاف‌سازی و مستحکم کند. هیئت همچنین در نظر دارد بررسی کند که آیا رهنمود کاربردی بیشتری (در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی یا در نشریه‌های غیر الزام‌آور کارشناسان هیئت) ممکن است در ارتقای کیفیت حسابرسی صورتهای مالی گروه موثر باشد.

میزگرد این شماره مجله حسابرسی به موضوع «حسابرسی گروه، استاندارد حسابرسی ۶۰۰» اختصاص دارد و پرسشهای زیر برای طرح در میزگرد و مصاحبه با صاحب‌نظران در نظر گرفته شده است:

۱- از نظر سودبران گزارشگری مالی در ایران، بحث حسابرسی گروه و کیفیت آن تا چه اندازه اهمیت دارد؟

۲- یافته‌های به‌دست‌آمده از به‌کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰ در ایران چه نکات مهمی را نشان می‌دهد؟ چگونه به این یافته‌ها پاسخ داده شده است؟

۳- یافته‌های به‌دست‌آمده از به‌کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰ چه تفاوت‌های مهمی با یافته‌های به‌دست‌آمده به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در «پروژه حسابرسی گروه» دارد؟ به‌عبارت دیگر، حسابرسی گروه در ایران با چه مسایلی خاصی روبروست که منحصر به ایران است؟

۴- با توجه به این که استانداردهای حسابرسی ایران، منطبق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است، ایران چگونه باید در کوششهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای بهبود کیفیت حسابرسی گروه، که پاسخگوی نیازهای خاص ایران نیز باشد، مشارکت کند؟

• آن‌جا که مدیر مسئول کار، در محلی مستقر نیست که بیشتر کار حسابرسی انجام می‌شود (گرچه، دوباره، این تنها موضوع برای کارهای حسابرسی گروه نیست). زمانی که مدیر مسئول کار به‌طور عینی در محلی که کار حسابرسی انجام می‌شود، مستقر نیست، نگرانی‌هایی در این باره مطرح شده است که مدیر مسئول کار چگونه نشان می‌دهد که کار را به‌طور مناسب هدایت، سرپرستی، اجرا، و بررسی می‌کند؛ که مستندسازی حسابرسی کفایت دارد؛ و این‌که مدیر مسئول کار چگونه قانع می‌شود که شواهد حسابرسی مناسب و کافی به‌دست آمده است تا این که به او امکان دهد مسئولیت گزارش حسابرسی را در چنان شرایطی به‌عهده بگیرد.

• اعضای حسابرسی گروه چگونه نشان می‌دهند که به‌طور کافی درگیر در حسابرسی گروه بوده‌اند. برای مثال، این موضوع ممکن است شامل ارتقای شناخت اعضای حسابرسی گروه درباره بخش یا حساب‌رسان بخش (برای نمونه، درباره شایستگی یا توانایی آنها) به‌اندازه کافی باشد تا بتوان ماهیت و دامنه مشارکت آنها در به‌دست‌آوردن شواهد مناسب و کافی برای مقاصد حسابرسی گروه را ارزیابی کرد.

• بین اعضای حسابرسی گروه و حساب‌رسان بخش تا چه اندازه ارتباط موثر و مناسب برقرار است.

• مفهوم اهمیت چگونه در سطح بخش به‌کار گرفته شده است.

• تلاش کاری مناسب حسابرسی بخش، در شرایط متفاوت حساب‌رسی‌های گروه چه شکلی باید باشد.

هیئت، در نتیجه، در نظر دارد الزام‌های استاندارد بین‌المللی حسابرسی

منفرد تمایز حسابرسی وجود دارد؛ به عنوان مثال در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی سطح اهمیت را استاندارد مشخص کرده که حسابرسی اصلی باید تعیین و به حسابرسهای شرکتهای فرعی منتقل کند. اگر در حسابرسی توجه لازم به سطح اهمیت را در فرایند برنامه ریزی نداشته باشیم، این امر می تواند مشکلات گوناگونی در اجرای عملیات حسابرسی ایجاد کند.

استانداردها در این زمینه دارای مفاهیمی است که هنوز در اجرای عملیات حسابرسی و انجام رسیدگیهای باید ساماندهی شود و زمانی که تثبیت شد می توانیم بگوییم که در به کارگیری آنها در گروه یا شرکت فرعی وجه تمایزهایی وجود دارد یا نه؟ برای مثال، یکی از پرسشهایی که حسابرسی اصلی از حسابرسهای فرعی می کند ضعفهای درخور توجهی است که در سیستم کنترل داخلی در اثر رسیدگیهای حسابرسی بر ملا شده است. خوب وقتی رسیدگیهای جامعی در این زمینه نداشته باشیم طبیعی است که این پاسخ را نمی توانیم منتقل کنیم. آثار این ضعفها هم نمی تواند منتقل شود.

✓ دکتر خالق

کیفیت حسابرسی از نظر استفاده کنندگان نتیجه کار است؛ یعنی آنها گزارش حسابرسی را می بینند.

بنابراین، اول باید ببینیم در کشور ما ذینفعان چه کسانی هستند. اجازه بدهید از بخشی که نهادهای عمومی هستند، یا شرکتهای بورسی، که بخش درخور توجهی از اقتصاد ما را تشکیل نمی دهند، بگذریم و نگاهی به بخش خصوصی داشته باشیم. ذینفع اصلی در این بخش یک وجه تمایز اصلی دارد و آن هم این است که اینها مدیران مالک هستند؛ یعنی مدیرانی هستند که خودشان ذینفعان نهایی عملکرد شرکت هستند.

آنها برایشان کیفیت حسابرسی در خیلی از مواقع گزارشی است بدون تحریفهای با اهمیت یا محدودیت در رسیدگی. ولی آیا این در واقع کیفیت حسابرسی است؟ البته این کیفیت از دید سایر ذینفعان محل تردید است. این موضوع در مورد حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی هم مطرح است.

زمانی که من به عنوان حسابرسی گروه بخشی از وظایفم را اجرا نمی کنم و به صرف یک بند توضیحی یا بند شرط در گزارشم اکتفا می کنم، که برای مثال گزارش فلان بخش به من داده نشد، یا فلان شرکت فرعی خارج از کشور را نتوانستم رسیدگی کنم، یا با حسابرسی آن نتوانستم ارتباط بگیرم، طبیعی است که ممکن

✓ دکتر نظری

سپاسگزارم که دعوت مجله حسابرسی را پذیرفتید. موضوع میزگرد «حسابرسی گروه، استاندارد ۶۰۰ حسابرسی» است. میزگرد را با این پرسش آغاز کنیم که از نظر سودبران (ذینفعان) گزارشگری مالی در ایران بحث حسابرسی گروه و کیفیت آن تا چه اندازه اهمیت دارد؟

✓ اسکندریاتی

برای این که ببینیم کیفیت نوع رسیدگیها، و کیفیت گزارشگری در مورد صورتهای مالی تلفیقی چگونه است، طبیعی است که نوع استفاده از این مجموعه باید مورد توجه قرار بگیرد. در کشور ما، به دلیل نبود پشتیبانی قانونی در مورد صورتهای مالی تلفیقی، در واقع صورتهای مالی تلفیقی استفاده درخور توجهی ندارد. به عبارت دیگر، به لحاظ ضرورت ارائه صورتهای مالی تلفیقی در استانداردهای حسابداری، این موضوع در سالهای بعد از سال ۸۰ الزامی شد، اما استفاده ای که از این صورتهای مالی باید صورت گیرد به نظر می رسد خیلی گسترده نیست.

به طور خلاصه، از آنجایی که صورتهای مالی تلفیقی استفاده درخور توجهی ندارد، در حسابرسی هم ممکن است که آن توجهات لازم به آن انجام نشود. بخشهای مهم استانداردهای حسابرسی، یعنی ارزیابی خطر، گردآوری شواهد، و مسئولیتهای حسابرسی در فرایند حسابرسی به طور خیلی جدی مورد توجه قرار نمی گیرد.

به طور قطع بین حسابرسی گروه و حسابرسی شرکتهای

اسکندریاتی :

حسابرس اصلی

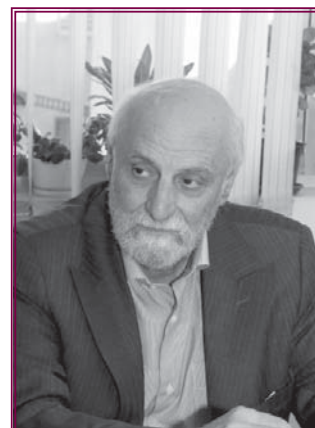
زمانی

انتخاب می شود

که حسابرس بخش

قبلاً

انتخاب شده است



دکتر خالق:

ریسک حسابرسی

بالاست

اما

ریسک حسابرسان

نه



در حسابرسی گروه حتی الزامات ابتدایی در موارد بسیار زیادی رعایت نمی‌شود؛ شاید به این دلیل که تجربه و دانش کافی نداریم. با خواندن استاندارد ۶۰۰ شخص نمی‌تواند حسابرس گروه شود. با این وجود، به دلیل تصویب‌نشدن ضوابط در خصوص انتخاب حسابرس در شرکت‌های سرمایه‌گذاری، برخی از موسسه‌ها بدون داشتن هرگونه تجربه حسابرسی گروه و تسلط در به‌کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰، مسئولیت حسابرسی شرکت‌های سرمایه‌گذاری را می‌پذیرند.

توجه داشته باشیم که پیچیدگی‌های حسابرسی گروه را، نه در دانشگاه به‌کسی یاد می‌دهیم و نه دوره‌های آموزشی کاربردی برای آن داریم و بنابراین نباید انتظار داشته باشیم که با کیفیت انجام شود.

✓ اسکندریاتی

حسابرس اصلی زمانی انتخاب می‌شود که حسابرس فرعی قبلاً انتخاب شده است. در این شرایط چگونه باید این هماهنگی لازم ایجاد شود؟ استاندارد ۶۰۰ در این زمینه احکامی دارد ولی راه برون‌رفت از مشکلات را پیش‌بینی نکرده است. یکی از ویژگی‌ها تمایز بین سال مالی است؛ یعنی زمانی حسابرس اصلی انتخاب می‌شود که حسابرس فرعی قبلاً انتخاب شده و رسیدگی‌های خود را برنامه‌ریزی کرده است.

است که آن بخش شامل تحریف، یا تقلب بااهمیت باشد که از دید حسابرس گروه پنهان مانده، یا این‌که در واقع هیچ مشکلی نداشته باشد ولی به‌خاطر نوع برخورد حسابرس گروه، گزارش نسبت به صورتهای مالی تلفیقی زیر تاثیر این موضوع قرار گرفته باشد. به‌طور طبیعی در هر دو حالت، ذینفعان صورتهای مالی از اجراشدن صحیح استاندارد متضرر می‌شوند.

در بحث صورتهای مالی تلفیقی، من هم با این نظر موافق هستم که حتی در شرکتهای سهامی عام هم توجه کمتری به صورتهای مالی تلفیقی می‌شود. اگر سازمان بورس بحث تقسیم سود را به کمترین سود شرکت اصلی یا تلفیقی محدود نکرده بود، شاید این نگاه دست‌کم هم به بحث صورتهای مالی تلفیقی نمی‌شد.

از نظر تئوری، طبیعی است که حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی اهمیت بسیار بیشتری نسبت به حسابرسی شرکت اصلی دارد و فراگیرتر است. مسئولیتی که حسابرس شرکت اصلی برای امر گزارشگری نسبت به صورتهای مالی تلفیقی می‌پذیرد، مستلزم اجرای روشهای خاصی است که نیاز به تخصص ویژه‌ای هم دارد. وظایف حسابرسی که مسئولیت حسابرسی گروه را می‌پذیرد، به‌مراتب گسترده‌تر از وظایف حسابرس یک شرکت است؛ برای مثال، در حوزه شناخت کسب‌وکار و حوزه فعالیتها. متأسفانه گاهی شاهد هستیم که حسابرس گروه حتی بخشها را، یا شرکتهای فرعی را، درست شناسایی نمی‌کند؛ چه برسد به این که بخواهد کسب‌وکار آنها و محیط تجاری آنها را بشناسد، و حوزه‌های ریسک را با حسابرس بخش در میان بگذارد.

در مورد انتخاب حسابرسان فرعی، حسابرس گروه باید نقش داشته باشد. باید در مورد انتخاب آنها، با مدیریت ارشد رابطه نزدیکی داشته باشد؛ حسابرسها، وظایف خودشان را، و روشهایی را که باید اجرا کنند، به‌موقع با مدیریت ارشد گروه در میان نمی‌گذارند؛ یعنی مدیریت نمی‌داند که حسابرس شرکت مادر وظایفش چه چیزی است و چه کارهایی را باید انجام دهد.

حسابرسان بخش هم فکر نمی‌کنند که یک حسابرس در بالادست دارند که هرگونه اختلاف نظر، هرگونه مشکل، یا هرگونه تحریفی را که ببینند می‌توانند از قدرت آن در بالادست خودشان استفاده کنند، و در نتیجه آن جایگاه مستقل و جدی‌تری را در شرکت داشته باشند.

شرکت فرعی در اختیار ایشان قرار نگرفته است در حالی که صورتهای مالی حسابرسی نشده را در اختیار داشته و خود حسابرس گروه مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۰۰ می‌بایست حسابرسی این شرکت فرعی را نیز انجام می‌داد. مورد دیگری داشتیم که حسابرس گروه در بند شرط ذکر کرده بود که صورتهای مالی حسابرسی نشده شرکت فرعی در تلفیق منظور شده است.

در سازمان بورس یکی از مواردی که حسابرس بند دسترس نداشتن به صورتهای مالی شرکت فرعی را نوشته بود، بررسی کردیم. تاریخ گزارش شرکت اصلی ۱۵ خردادماه بود، انتشار صورتهای مالی ۱۷ خردادماه، و صورتهای مالی شرکت فرعی ۲۰ خردادماه منتشر شده بود. اگر حسابرس گروه یک تماس تلفنی با حسابرس شرکت فرعی می‌داشت می‌توانست بفهمد که نکته‌های بااهمیت گزارش حسابرسی بخش چیست. در این مورد ایرادهایی وجود داشت که مربوط به شرکت فرعی بود و حسابرس گروه هم به آن اشاره نکرده بود و دلیل آن هم این بود که گزارش حسابرس شرکت فرعی پس از گزارش حسابرس گروه منتشر شده بود و حسابرس گروه می‌گفت که اطلاعی از آن نداشته است.

همه این موارد نشان می‌دهد که حسابرس نسبت به رعایت استانداردهای بی‌تفاوت بوده یا به این استاندارد توجهی نکرده است. و در واقع نسبت به مسئولیت خود نیز آگاه نبوده است. البته برخی از حسابرسان نیز هستند که استاندارد را رعایت می‌کنند، ولی تعدادشان خیلی محدود است.

متأسفانه حسابرسی بیشتر به صورت شکلی انجام می‌شود. در یک بررسی صورت‌گرفته از حسابرس گروه درخواست کردیم تا مدارک و مستندات مربوط به رعایت استاندارد حسابرسی ۶۰۰ را ارائه کند. حسابرس گروه تنها یک نامه را که برای حسابرس شرکت فرعی تهیه کرده بود، ارائه کرد که بعد از پیگیری از حسابرس شرکت فرعی، مشخص شد که نامه به دست ایشان نرسیده بود؛ در حالی که حسابرس گروه حتی پیگیر نامه خود نیز نشده بود.

طبق استاندارد، حسابرس گروه باید از حسابرس شرکت فرعی تاییدیه بگیرد که حسابرس بخش دستورالعمل حسابرس گروه را رعایت می‌کند، و اجازه می‌دهد که حسابرس گروه پرونده‌های حسابرس بخش را بررسی کند. این تاییدیه دراصل گرفته نمی‌شود. همه اینها باعث می‌شود که خطر حسابرسی گروه بالا برود، به خصوص با وجود شرکتهای فرعی که خارج از بورس هستند و اندازه‌شان کمتر از خود شرکت اصلی نیست.

✓ قاسمی

به نظر می‌رسد یکی از بزرگترین ذینفعان گزارش حسابرسی تلفیقی سازمان بورس است.

بسیاری از شرکتهای فرعی، که پذیرفته شده در بورس نیز نیستند، از نظر اندازه بزرگتر از شرکت اصلی هستند که در بورس پذیرفته شده است. بنابراین حسابرسی شرکت فرعی دارای اهمیت است، و به‌طور قطع استاندارد ۶۰۰ باید رعایت شود.

در جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران نسبت به رعایت استانداردهای بی‌تفاوتی وجود دارد. با مجموعه استانداردهای به‌عنوان استانداردهای لازم‌الاجرا برخورد نمی‌شود و در اکثر مواقع استانداردها به‌عنوان تئوریهای غیرعملی در نظر گرفته می‌شوند. بسیاری مواقع از حسابرسان شنیده می‌شود که استانداردها در بسیاری از موارد اجرایی نیستند که سازمان بورس این فرض را در اساس نمی‌پذیرد. تمامی استانداردها لازم‌الاجرا هستند و در صورتی که رعایت برخی از آنها امکانپذیر نیست باید به نهادی که مسئول آنها است منعکس شود تا اصلاحات لازم را انجام دهد.

استاندارد ۶۰۰ هم شامل همین بی‌تفاوتی است. با توجه به این که در کمیته بورس به بسیاری از این موارد برخورد کرده‌ایم، به برخی از پاسخهای حسابرسان در خصوص به‌کارنگرفتن استاندارد ۶۰۰ اشاره می‌کنم. از این پاسخها می‌توان نگرش آنها را نسبت به استاندارد حسابرسی ۶۰۰ درک کرد.

از حسابرس شرکت گروه پرسیدیم که در فلان شرکت فرعی گروه این اشکال وجود داشته است؛ پاسخ داده که حسابرسش فلان موسسه دیگر است، چرا سازمان بورس از او نمی‌پرسد. این پاسخ به این معنی است که حسابرس گروه هیچ بینشی نسبت به مسئولیت خودش مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۰۰ ندارد.

همچنین از حسابرس گروه پرسیده‌ایم شما باید طبق استاندارد ۶۰۰ با حسابرسان بخش مذاکره می‌کردید، جلسه می‌گذاشتید، سطح اهمیت را باهم بررسی می‌کردید، از کیفیت کار آنها مطمئن می‌شدید؛ و یا ممکن بود بگویید که حسابرس بخش را قبول ندارید و می‌خواستید که خودتان حسابرسی بخش را انجام می‌دادید؛ این پاسخ را از حسابرس دریافت کرده‌ایم که به‌عنوان حسابرس گروه به صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرس شرکت فرعی دسترس نداشته‌اند.

همچنین در مورد دیگری حسابرس گروه در بند شرط گزارش حسابرسی خود ذکر کرده بود که صورتهای مالی حسابرسی شده

قاسمی :

حسابرس گروه

باید یک قدم

جلوتر برود و

رویگرد

استاندارد ۶۰۰ را

مطرح کند



ارائه می‌شود با توجه سطح انتظار متقاضی تعدیل می‌شود، ولی در خصوص خدمات حسابرسی که لازم است منافع عمومی در نظر گرفته شود و با ذینفعان متعدد و غیرمستقیم سروکار دارد، موضوع تا حد زیادی متفاوت است. لذا علاوه بر نیاز، بایستی معیارهای کیفی نیز در انجام این خدمات رعایت گردد. بنابراین در خصوص این خدمات دو موضوع اصلی نیاز ذینفعان و چگونگی و کیفیت پاسخ‌گویی به این نیاز مطرح است.

هرچند به نظر نمی‌رسد تحقیق و پژوهش مدونی در خصوص نیاز و کیفیت مورد انتظار ذینفعان از خدمات حسابرسی گروه صورت گرفته باشد، تا نتایج آن را ملاک قضاوت قرار دهیم ولی براساس برآیند، انتظارات و رفتارهایی که مشاهده‌پذیر است می‌توان نتیجه گرفت که در ایران مجموعه ذینفعان، انتظار خیلی زیادی از خروجی حسابرس گروه ندارند..

از طرفی باتوجه به ماهیت فعالیت حسابرسی و ارائه خدمات مربوط، در انجام و ارائه خدمات این حرفه و حسابرسی صورتهای مالی گروه، استانداردهای مصوب مراجع بالاتر حاکم است که بایستی لزوما رعایت شود. لازمه کیفیت مناسب خدمات، رعایت کامل استانداردها است. به دلیل برخی تفاوت‌های ساختاری جامعه ما با جوامع وضع‌کننده استانداردهای مزبور، برای بخشی از

✓ دکتر نظری

اشاره کردید که بعضی از شرکتهای فرعی گروه، عضو بورس نیستند و تابع الزامات بورس قرار ندارند ولی اهمیتشان بیشتر از بعضی از شرکتهای بورسی است. راه‌حل برای بالا بردن کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی این شرکتهای چیست؟

✓ قاسمی

برای حل این مسئله چند راه‌حل را می‌توان در نظر گرفت. سازمان بورس در این خصوص در دستورالعمل حاکمیت شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران ذکر کرده است که در صورتی که شرکت یا سهامداران، قصد ارائه پیشنهاد تغییر حسابرس مستقل و بازرسی قانونی را، قبل از پایان سقف دوره چهارساله تصدی سمت حسابرس مستقل و بازرسی قانونی طبق «دستورالعمل موسسه‌ای حسابرسی و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار»، دارند، باید مراتب را با ذکر دلیل به همراه نظر کمیته حسابرسی، دست‌کم ۱۰ روز قبل از مجمع به اطلاع سازمان برسانند. سازمان پس از بررسی دلایل تغییر، تا ۵ روز قبل از مجمع، نظر خود را در خصوص تایید یا تاییدنکردن اعلام می‌کند. در صورت تاییدنکردن سازمان، باید از تغییر حسابرس مستقل و بازرسی قانونی خودداری شود. در این خصوص چنانچه شرکت قبل از مدت یادشده تقاضای تغییر حسابرس کند، رویه سازمان بورس این است که مجوز تغییر حسابرس را مشروط به نظر حسابرس گروه کرده است که نشان‌دهنده اهمیت حسابرس گروه است و مدیریت شرکت هم این موضوع را درک می‌کند که نظر حسابرس گروه در انتخاب حسابرس بخش تعیین‌کننده است.

✓ انگینی

لازم است در نظر داشته باشیم هر کالا یا خدمات با کیفیتی خریدار و طالب خاص خودش را دارد. لیکن بایستی توجه داشت که همه متقاضیان صورتهای مالی گروه، کیفیت یکسانی را طلب نمی‌کنند چون نیازهای متفاوتی دارند. از طرفی در مواردی ذینفعان، خواهان بالاترین کیفیت هستند لیکن حاضر به پرداخت بهای خدمات مورد نیاز خود نیستند. مواقعی هم وجود دارد که عرضه‌کننده حاضر به ارائه بهترین خدمات است، لیکن سطح انتظار گیرنده خدمات پایین‌تر از خدمات ارائه‌شده است. هرچند، در هر رشته‌ای، در برخی موارد سطح کیفیت خدماتی که

استاندارد بحثهای ارتباطی مهمی مطرح است، از جمله بحث مسئولیت پذیری نهایی حسابرس گروه، تعامل و پاسخ خواهی حسابرس گروه از حسابرسان بخشها، بحث برنامه ریزی حسابرس و هماهنگی مناسب حسابرسان بخش با حسابرس گروه و لزوم دسترسی به موقع حسابرس گروه به اطلاعات بخشها و نتایج کار انجام شده حسابرس بخش. اجرای مناسب و کامل این امور مستلزم وجود روحیه کار جمعی و گروهی و تعاملات لازم حرفه‌ای است.

به نظر می‌رسد ما ایرانیان در زمینه کار گروهی و تعامل و همکاری گروهی عملکرد مناسبی نداشته‌ایم. این موضوع را در عملکرد تیمهای ورزشی نیز می‌توانیم مشاهده کنیم. در ورزشهای انفرادی عموماً عملکرد بهتری نسبت به ورزشهای جمعی داشته‌ایم.

از دیدگاه قانونی در حال حاضر الزام به تهیه صورتهای مالی تلفیقی از جنبه قانونی وجود ندارد. همچنین در بسیاری موارد امکان بهره‌برداری از اطلاعات آن در جهت استیفای حقوق افراد ثالث وجود ندارد.

اگر به نیاز ذینفعان به عنوان جنبه دیگری از موضوع نگاه کنیم، در این جا هم بحثهای متفاوتی مطرح است. ابتدا موضوع داده‌ها و چگونگی استفاده از آنها را داریم. آیا داده‌ها و اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی تلفیقی همه نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را تامین می‌کند؟ اگر اطلاعاتی که در این صورتهای مالی ارائه می‌شود، چندان مورد استفاده و یا مطلوب نظر ذینفعان نباشد، آیا کیفیت حسابرسی اطلاعات آن برای کسانی که به هر دلیل قادر یا مایل به بهره‌برداری از آن نیستند، مهم است؟

در خصوص نیاز اطلاعاتی استفاده‌کننده، صورتهای مالی تلفیقی در شرایط فعلی، اطلاعات چندان کامل و مناسبی برای بخشی از سهامداران به‌ویژه سهامداران خرد فراهم نمی‌کند، ضمن این‌که اگر شخصی حتی تحلیل‌گر مالی باشد در شرایط فعلی نمی‌تواند از اطلاعات این صورتهای مالی بهره‌برداری تحلیلی کند، چراکه در بسیاری موارد اطلاعات صورتهای مالی تلفیقی بدون وجود سایر اطلاعات تفصیلی لازم که در شرایط فعلی در ایران توسط شرکتهای سرمایه‌گذاری منتشر نمی‌شود، جنبه آماری و کارنامه‌ای دارد.

اگر از دیدگاه بستانکاران به موضوع اطلاعات صورتهای مالی گروه نگاه کنیم، آنان با شرایطی سروکار دارند که به دلیل

انگبینی :

استاندارد ۶۰۰ بر مبنای

بستر محیطی

تا حدودی متفاوت از

فضای ایران

طراحی شده است



ضوابط و ویژگیهای مورد نظر استانداردگذار (نهاد بین‌المللی مربوط)، در شرایط حاضر در جامعه ما بستر اجرا به‌گونه‌ای که در استانداردهای وضع شده، پیش‌بینی و الزام گردیده، فراهم نمی‌باشد.

البته نمی‌توان گفت که استانداردهای موجود کاملاً اجراپذیر نیستند لیکن در خصوص بخشهایی از آنها برخی بسترهای اجرا در محیط اجتماعی و اقتصادی فعلی ایران فراهم نیست؛ مثل به‌کارگیری ارزش منصفانه که بخش زیادی از صاحب‌نظران می‌گویند به دلیل نبود سازوکارهای لازم، در شرایط حاضر از اجرای آن صرف‌نظر شود. ضمن آن‌که موضوع فراهم‌نبودن برخی بسترهای لازم با ویژگیهای ذکر شده در استانداردها، محدود به استاندارد حسابرسی ۶۰۰ نبوده و در مورد برخی دیگر از استانداردها، از جمله استاندارد کنترل کیفیت نیز مطرح است. در خصوص اجرای استاندارد کنترل کیفیت نیز، انتظار می‌رود که هر موسسه حسابرسی واحد و مدیر کنترل کیفیت با ویژگیهای ذکر شده در استاندارد داشته باشد که اجرای مناسب تمام استانداردهای حسابرسی را در موسسه حسابرسی رصد کند و شرکا و مدیران حسابرسی را بر اجرای مناسب استانداردها ملزم سازد؛ لیکن در عمل چنین فضایی حاکم نیست.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰ بر مبنای بستر محیطی تا حدودی متفاوت از فضای محیطی ایران طراحی شده است. این استاندارد بخشهایی دارد که نگاه آن فرامنطقه‌ای است. در این

مطرح شده در حسابرسی گروه و استاندارد ۶۰۰ را به نحو مطلوب مدیریت کند. قطعاً این موارد بر کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه اثرگذار خواهد بود.

لذا اگر سایر نهادها بتوانند در حیطه وظایف و مسئولیتهای حسابرسان گروه و سلب حق عرفی حسابرسان گروه، از قبیل مشارکت در انتخاب حسابرسان بخش، مداخله و یا در این راه ایجاد محدودیت کنند، نایستی انتظار داشته باشیم خدمات بسیار باکیفیتی و مطابق با استانداردهای بین المللی ارائه گردد. اگر انتظار داریم که کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه به سطح بالاتری ارتقا یابد لازم است عوامل محدودکننده را رفع و بستر لازم و فضای محیطی اجرای کامل حسابرسی گروه متناسب با شرایط و بستر محیط حقوقی و اقتصادی تدوین استانداردها را فراهم سازیم.

✓ قاسمی

متوسل شدن به مسئله بسترسازی راه حل مناسبی نیست. حرکت را نخبه‌ها انجام می‌دهند؛ اگر من این استاندارد را خواندم، و به دیگران آموزش دادم، آنها هم همین روند را پیش می‌گیرند و انجام می‌دهند.

صورت‌های مالی، مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی هستند و این صورت‌ها برای رفع نیاز طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان طراحی شده است و قرار نیست تنها برای استفاده خاص یک گروه ذینفع شکل آن تغییر کند.

صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی مرتبط با آن در شرایط کنونی قابل استفاده و یاری‌کننده استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیست و آن به این دلیل است که اکثر بندهای گزارش حسابرسی نامفهوم است.

مسئله اصلی این است که ما موضوع را گذاشته‌ایم کنار، بعد می‌گوییم که انجام نمی‌شود؛ یک توجیه هم داریم و آن این که بستر فراهم نیست. از بین صفر تا صد، ۷۰ درصد را می‌توانیم انجام دهیم. الان روی نقطه صفر هستیم. اگر به هفتاد درصد رسیدیم می‌توانیم بگوییم که ۳۰ درصد باقیمانده نیازمند بسترسازی است. خیلی از حسابرسان آماده همکاری هستند؛ دراصل تاکنون از آنها نخواسته‌ایم که با ما همکاری کنند، اگر خواستیم و انجام ندادند، مطمئناً سازمان بورس با آنها برخورد خواهد کرد.

ساختار حقوقی جداگانه و تفکیک شخصیت‌های حقوقی متفاوت، هیئت مدیره شرکت اصلی (گروه)، در بسیاری موارد پاسخگویی بدهی‌های شرکتهای فرعی نیستند. این موضوع می‌تواند موجب بی‌توجهی این دسته از ذینفعان به اطلاعات صورتهای مالی تلفیقی باشد.

گروه دیگری از ذینفعان صورتهای مالی تلفیقی، نهادهای عمومی و نظارتی هستند که هر یک نقطه نظر خاص خود را دارند. در این خصوص اگر به نقطه نظرات بانک مرکزی به عنوان یکی از این نهادها، توجه کنیم به عمق درجه اهمیت و توجه این نهاد به کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه و اطلاعات آن پی خواهیم برد. در سالهای گذشته در شرایطی که بانکهای کشور علاوه بر فعالیتهای پولی و مالی، به هر دلیل به فعالیت در سایر رشته‌های صنعتی و بازرگانی مشغول بوده‌اند، براساس ضوابط بانک مرکزی، حسابرسان بانکها (تا سال قبل) از حسابرسی شرکتهای فرعی بانکها منع شده‌اند. آیا این نحوه برخورد نهاد ناظر به عنوان استفاده‌کننده صورتهای مالی گروه، در جهت افزایش کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه بوده و منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه شده است؟ آیا این رویه در جهت تسهیل اجرای بهتر استاندارد بوده است؟

در مواردی نیز شاهد هستیم که عملکرد نهادهای انتخاب‌کننده حسابرسان، نه تنها اجرای استاندارد را تسهیل نکرده است بلکه به عکس، محدودیتهای بیشتری را موجب شده و امکان ارتباط مناسب حسابرسان گروه و بخشها را فراهم نکرده است. مورد دیگری که شاید عجیب و بعید به نظر برسد که در جای دیگری شاهد آن باشیم، سلب اختیار صاحبان سهام برخی شرکتهای در انتخاب حسابرس و واگذاری این اختیار به نهادهای دیگر است (از جمله انتخاب حسابرسان شرکتهایی که بخشی از سهام آنها مشمول واگذاری شده است). در این خصوص نهاد متولی انتخاب حسابرس، بدون توجه به روح حاکم بر استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و مسئولیت سنگین حسابرس گروه، اقدام به انتخاب حسابرسان شرکتهای فرعی و به نوعی تقسیم‌کار بین تعداد زیادی موسسه حسابرسی کرده، به گونه‌ای که حسابرس شرکت اصلی با حدود ۲۰ موسسه حسابرسی دیگر به عنوان حسابرسان بخش طرف گردیده است. در این حالت در واقع امکان اجرایی مناسب و موثر استاندارد ۶۰۰ برای حسابرس گروه وجود ندارد. چگونه انتظار داریم، حسابرس گروه در این شرایط موضوعات و پیچیدگیهای

است؟ به نظر می‌رسد که بازخورد مهمی در باره اجرای استاندارد ۶۰۰ در دست نداریم که آن را ارزیابی کنیم، که کجا ضعف دارد و کجا باید ضعفها مرتفع شود.

✓ دکتر نظری

من فکر می‌کنم که یافته‌هایی هست، نه اینکه نباشد، شاید سازوکاری نیست که این یافته‌ها به آنجا منتقل شود.

به‌طورقطع با یک بررسی ساده از نتایج حسابرسیهای گروه به این نتیجه می‌رسیم که حسابرس گروه اظهار نظر حسابرس شرکت فرعی را قبول ندارد.

✓ اسکندریاتی

حسابرسان به دفعات این موضوع را مطرح کرده‌اند که برای حسابرسی شرکت «الف» تاییدیه فرستادم، پاسخش دریافت نشده است. برای این پرسش راه‌های مختلف پیشنهاد شده است، به‌خاطر اینکه روشهای اجرایی آن مشخص بوده، آموزشهای لازم داده شده، و تجربیات مختلف وجود داشته، و وقتی آن ابهام مطرح شده به‌مرور روشهای برخورد ارتقا پیدا کرده است.

اما درباره موضوعاتی که سابقه اجرای موثر برای آن نیست، یا اینکه آموزشهای لازم در آن وجود نداشته، موضوع متفاوت است. حسابرس اصلی از فرعی می‌پرسد که نقاط ضعف بااهمیت در کنترل داخلی چیست؟ فرض کنید که حسابرس فرعی فهرستی از «الف» تا «ی» ارائه کند و بگوید که این ضعفها وجود داشته است. خوب، حالا حسابرس اصلی باید چه بکند؟ استاندارد چه رهنمودی در این زمینه دارد؟

اینها پیچیدگیهاییست که فقط هم محدود به کشور ما نیست و در کشورهایی هم که این استاندارد را اجرا کرده‌اند همین مشکلات وجود داشته است. اما در فرایند اجرایی، به‌لحاظ اینکه این استاندارد را چیزی می‌دانیم به‌خاطر تکمیل فقط پرونده، خیلی درگیر موضوع نشده‌ایم.

گروه‌هایی داریم که فعالیتهای متفاوتی در آنها جمع است. گروهی داریم که در آن بانک، تولیدکننده سیمان، و پالایشگاه و صرافی وجود دارد. برنامه‌ریزی برای اینکه ریسکهای مختلف را براساس استاندارد ۳۲۰ شناسایی کنیم، اهمیت را بتوانیم در مورد اینها برآورد کنیم، خیلی کار پیچیده‌ای است. به‌علت ضعف سنتی که در زمینه حسابرسی گروه داشتیم، به این مسائل توجه نکردیم. من تنها رهنمود حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی را

✓ دکتر خالق

متأسفانه جامعه حرفه‌ای ایران در مقابل افراد بیرون از جامعه به‌نوعی منفعل است و برای ارتقای جایگاه خودش کاری نمی‌کند. من اگر امروز منتقد اخلاق در جامعه حرفه‌ای باشم، به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای چکار می‌توانم بکنم؟ تنها فکری که به‌ذهن من می‌رسد این است که خودم درستکار باشم.

اگر همه‌مان انتقاد کنیم، چه کسی قرار است که آن را درست کند؟ اگر صحبت از بستر می‌کنیم، انتظار این است که جامعه حسابداران برود و بسترسازی کند. ولی آنجایی که قرار است به‌عنوان حسابرس گروه انتخاب بشویم، باید شرط و شروط را با مدیریت مطرح کنیم و اگر موافقت نکرد مسئولیت را نپذیریم. اگر تک‌تک افرادی که در حرفه هستند این کار را بکنند، حتماً جایگاه حرفه به‌مرور بهبود پیدا می‌کند و بسترسازی هم امکان‌پذیر می‌گردد.

✓ دکتر نظری

پرسش دوم این است که یافته‌های به‌دست‌آمده از به‌کارگیری استاندارد ۶۰۰ در ایران چه نکات مهمی را نشان می‌دهد؟ چگونه به این یافته‌ها پاسخ داده شده است؟

✓ اسکندریاتی

اجرای استاندارد ۶۰۰ به‌طور کامل و فراگیر محل تردید است. ما به‌این موضوع نپرداختیم، چرا؟ در کجای برنامه درسی دانشگاهی به‌دانشجویان یاد دادیم که حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی را چگونه باید برنامه‌ریزی و اجرا کرد؟ کجا همکاران من و دوستان من با حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی، ضرورتها، بایدها، و نیایدها باید آشنا شوند.

در کنار آن این نکته مطرح است که استاندارد ۶۰۰ ابهام دارد، که ابهامات آن برای اینکه اجرایی شود باید زوده شود، به‌این معنی که حسابرس اصلی، در زمانی سئوالات خود را از حسابرس بخش مطرح می‌کند که حسابرس بخش انتخاب شده و ممکن است کار حسابرسی بخش را هم به‌میزان قابل توجهی اجرا کرده باشد، و حسابرس گروه دیگر فرصتی برای تحلیل پاسخها ندارد.

به‌گمان من یافته‌های درخور توجهی در استاندارد ۶۰۰ نداشتیم، که بتوانیم براساس آن یافته‌ها نارساییهایش را ارزیابی کنیم. چقدر در مورد اجرای استاندارد ۶۰۰ سئوال مطرح شده

دکتر نظری :

تعیین و استقرار

نهاد نظارتی

بر حرفه حسابداری

می تواند

برای نظام

گزارشگری مالی و

حسابرسی

بسیار سودمند باشد



که دیدم آن مجموعه‌ای بود که در سال ۱۳۶۶ تهیه شد، که در زمان تهیه مجموعه خوبی بود، اما به علت اینکه به روز نشد طبیعی است که امروز دیگر قابل استفاده نیست. اگر همان مجموعه به روز می شد شاید امروز ادبیات بهتری برای این مجموعه داشتیم.

✓ دکتر خالق

اگر استاندارد ۶۰۰ با شرایط فعلی اجرا بشود، یا نشود و یا فرض کنیم اصلاً این استاندارد را نداشته باشیم، تفاوتی در گزارش حسابرسی گروه یا در جایگاه حسابرس گروه، به صورت عمده ایجاد نمی شود. چرا؟ چون یافته‌هایی که من دوست دارم به عنوان حسابرس شرکت مادر بگیریم، محدود به آن چیزی است که در گزارش حسابرس بخش آمده است.

پس بنابراین ناخودآگاه، وقتی نگاه من به استاندارد ۶۰۰ یک نگاه شکلی است، آن را درست اجرا نمی کنم، نتایجی هم که از اجرای ناصحیح آن می گیرم نتایجی نیست به جز آنچه که در گزارش حسابرسی بخش هست. تاکنون ندیده‌ام حسابرس گروه ریسکهای بااهمیت بخشها را و یا حتی ساده تر بگویم معرفی اشخاص وابسته را در دستورالعمل حسابرسی گروه مطرح کند؛ این را چه کسی باید شناسایی کند؟

حسابرس گروه هیچوقت آن طور که استاندارد می گوید و آن طور که در همه جای دنیا کار می کنند، بخشها را به عمده و غیر عمده تقسیم نمی کند. رویکرد حسابرسی گروه در مورد بخشهای عمده باید متفاوت باشد. حسابرس گروه در ایران این تفاوتها را قائل نیست و یک دستورالعمل برای همه حسابرسها می فرستد.

با آیین نامه‌های انضباطی هم این مشکلات درست شدنی نیست. من زمانی می توانم یک حسابرس خوب باشم، که نتیجه کار بد را نه در حذف اسمم از لیست جامعه حسابداران رسمی ببینم، بعد از این که ۴ یا ۵ سال از روش نادرست پولم را در آوردم. من باید تعهدات حقوقی داشته باشم و اگر جایی اشتباه کردم در دادگاه مجبور به جبران خسارت بشوم. بهبود کیفیت حسابرسی و از جمله استاندارد ۶۰۰، راهی جز این ندارد که هزینه رعایت نکردن استانداردهای حسابرسی را افزایش دهیم.

✓ دکتر نظری

پس ریسک حسابرسی خیلی بالاست و حسابرسان ما بسیار شجاعند.

✓ دکتر خالق

به طور مسلم خیلی بالاست. شک نکنید. ولی تبعات حقوقی ندارد.

چه کسی مدعی کیفیت حسابرسی است؟ ریسک حسابرسی بالاست اما ریسک حسابرسان نه! این دو با هم فرق می کنند.

✓ دکتر نظری

فکر نمی کنید این شرایط به دلیل این باشد که سهامدار اصلی گروه آن سهامداری نیست که باید باشد؟

✓ دکتر خالق

ممکن است. دلایل بسیار زیادی وجود دارد. چند شرکت زیر نظارت بورس هستند؟ چند موسسه زیر نظارت بورس هستند؟ نهاد ناظر در اینجا نقش خیلی بااهمیتی دارد و زمانی هم نقشش پررنگ می شود که محدود به مقررات انضباطی نباشیم و هرگونه تخلف یا سهل انگاری تبعات حقوقی و مالی هم برای حسابرسان و هم برای مدیران داشته باشد.

✓ قاسمی

مادامی که از یک سازوکار استفاده می شود، ممکن است در خصوص آن سؤال پیش آید، راهکار پیدا شود، نیاز به تالیف، ترجمه و مطالعه تطبیقی با دیگر کشورها باشد، یا نیاز به پاسخ کمیته فنی به پرسشهای مطرح شده درباره آن باشد. ولی وقتی درکل، سازوکاری وجود ندارد و یا اگر هست آن را کنار گذاشتیم، در این صورت هیچ ایرادی به وجود نمی آید، هیچ کس دنبال راهکاری نمی رود، در نتیجه هیچ طرحی ایجاد نمی شود.

از طرفی صرفنظر از مسئولیت حسابرسی فعالیتها و مانده دارایی و بدهی شرکت اصلی و فرایند عملیات تلفیق و گزارشگری تلفیقی عملیات گروه که برعهده حسابرس گروه است، عملیات و مانده‌های شرکت‌های فرعی توسط حسابرسان دیگر بررسی شده و حسابرس شرکت فرعی نیز در قبال گزارش صادرشده خود مسئول است. این موضوع در قوانین مربوط آمده است، لیکن علی‌رغم این خوش‌بینیها در مواردی که مشکلی در حسابرسی شرکت‌های گروه مطرح می‌شود ذینفعان و نهادهای ناظر، در وهله اول خواستار پاسخگویی حسابرس گروه هستند. لذا لازم است حسابرسان گروه در انتخاب حسابرسان بخشها مشارکت و حتی مداخله کنند، و از حق خود در این خصوص دفاع کنند و در زمان پذیرش حسابرسی شرکت‌های گروه، بخشهایی را که حسابرس گروه فکر می‌کند ریسک در آن فعالیت زیاد است یا ممکن است اطلاعات در آن بخش تحریف شود، از طریق مذاکره جدی با صاحبکار، باید خودش برعهده بگیرد. از طرفی حسابرسی بخشهای دیگر گروه را، با همکاری تعداد محدودی حسابرس، که در زمینه فعالیت بخش مربوط دارای تجربه مناسب باشند، با این نگاه که تعامل و همکاری با آنان راحت‌تر است، انجام دهند.

✓ دکتر نظری

در مورد استقلال حسابرسان بخشها، حسابرسان اصلی چگونه می‌توانند مطمئن باشند که الزامات استقلال رعایت شده است؟

✓ انگبینی

در مورد استقلال حسابرسان بخش آن‌چه که در عمل اتفاق می‌افتد این است که معمولاً می‌پذیریم یک موسسه دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بخش را رسیدگی کند؛ چون صلاحیت آن موسسه عضو قبلاً توسط جامعه حسابداران رسمی بررسی شده و بر فعالیت انجام‌شده اعضا توسط جامعه نظارت می‌شود. از طرفی، عمده ضوابط و دستورالعمل‌های حسابرسی اعضا (شامل حسابرسان بخش) مشابه حسابرس گروه است، لذا به‌طور معمول حسابرس گروه وارد بحث استقلال حسابرس بخش نمی‌شود. علاوه بر آن، حسابرس گروه طبق ضوابط از حسابرس بخش تاییدیه دریافت و به این مدارک اتکا می‌کند؛ ضمن این‌که با توجه به ساختار مالکیت عمده گروه‌های اقتصادی، در بحث استقلال حسابرسان فکر نمی‌کنم که خیلی دغدغه در ایران داشته باشیم مگر در شرایط خیلی خاص.

بحث اصلی حسابرس گروه، بررسی تواناییهای فنی و سوابق

✓ انگبینی

در این خصوص دربخشی از صحبت‌های قبلی به محدودیتها و نکات حاصل‌شده اشاره کردم، در اینجا لازم است به این موضوع توجه داشته باشیم که اگر یک روش اجرایی، برای مثال، ۱۰ درصد آن اجرا نشد، می‌توانیم بگوییم قصور شده است؛ اگر ۲۰ درصد آن اجرا نشد می‌توانیم بگوییم تخلف شده؛ ولی اگر آن روشها به‌طور عمده اجرا نمی‌شود، باید دنبال تعریف و رابطه دیگری بگردیم. به‌نظر من بسیاری از موسسه‌های حسابرسی به‌طور جدی خواهان اجرای کامل استاندارد هستند و در این راه تلاش می‌کنند که بتوانند وظایفشان را انجام دهند، لیکن متأسفانه موانع برای اجرای این استاندارد زیاد است. وقتی می‌توان در این خصوص قضاوت مناسب‌تری کرد که موانع ساختاری که پیش‌ازین به آن اشاره کردم رفع شده باشد.

✓ دکتر نظری

یافته‌های به‌دست آمده از به‌کارگیری استاندارد ۶۰۰ در ایران چه تفاوتی با یافته‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی دارد؟ موضوعاتی در ارتباط با پذیرش کار یا استقلال حسابرسان بخشها.

✓ انگبینی

در بحث پذیرش کار در شرایط فعلی، با مخاطرات با اهمیتی که مانع از پذیرش کار توسط بخش عمده موسسه‌های حسابرسی باشد روبه‌رو نیستیم. البته این بدین معنی نیست که هر موسسه‌ای می‌تواند حسابرسی گروه‌های اقتصادی بزرگ را برعهده بگیرد، چرا که انجام حسابرسی برخی از گروه‌های اقتصادی از حیثه توان بسیاری از موسسه‌های حسابرسی فعلی خارج است، صرفنظر از گروه‌های اقتصادی بزرگ، در سایر موارد، اکثر موسسه‌های حسابرسی اقدام به پذیرش کار حسابرسی گروه می‌کنند، به‌دلیل آن‌که موسسه‌ها محدودیتها، شرایط و مشکلات موجود را پذیرفته‌اند. آنها پذیرفته‌اند که بخشی از اختیارات آنها در زمینه انتخاب یا مشارکت در انتخاب حسابرسان بخشها از آنان سلب شود، و به ریسک و خطرات ناشی از آن تن داده‌اند. از طرفی رفتار برخی اداره‌کنندگان گروه‌های اقتصادی نشان داده که چندان به دنبال دریافت خدمات با کیفیت مناسب نیستند، ضمن این‌که حاضر به پرداخت حق‌الزحمه مناسب و لازم هم نیستند؛ بنابراین به دنبال حساب‌خواهی و مواخذه سخت‌گیرانه هم نیستند.

✓ اسکندریاتی

نکته‌ای که اشاره می‌کنید قابل تامل است. اما می‌دانید که بزرگ شدن، نتیجه یک فرایند است. یعنی صرف افزایش تعداد کارها از نظر عددی، ممکن است پیش شرطی برای احساس ضرورت بزرگ شدن موسسه باشد؛ اما شرط اساسی نیست. براساس قواعد رفتار حرفه‌ای و همچنین قواعد بورس، همین که بخش درخور توجهی از درآمد یک موسسه حسابرسی، از طرف یک صاحبکار تعیین شود، این خود ممکن است بحث استقلال را کمی یا دست‌کم بیشتر مورد توجه قرار دهد.

✓ قاسمی

استاندارد ۶۰۰، همانطور که در استاندارد آمده، هدفش تصمیم‌گیری نسبت به رد یا قبول کار است. میل به این که موسسه حسابرسی در هر شرایطی کار را بپذیرد، باعث شده که خود حسابرس هم تا حدودی از رعایت استاندارد ۶۰۰، و این که بخواهد قسمت عمده را خود یا موسسه حسابرسی مورد تایید او حسابرسی کند، عقب‌نشینی کند.

معتقدم که اگر به‌طور کامل و مناسب بر سر موضعی بایستیم که طبق استاندارد است، این مشکل حل می‌شود. گرچه طبیعی است که گام اول سخت باشد و دچار مشکل شویم؛ ممکن است شرکتها آمادگی آن را نداشته باشند، ولی مهم این است که حسابرس گروه باید یک قدم جلوتر برود و این رویکرد را مطرح کند. به‌نظر من این برخورد در پذیرش کار بسیار تاثیرگذار است.

✓ دکتر خالق

یافته‌ها نشان می‌دهد که استاندارد ۶۰۰ واقعاً پیچیده است و مسائل کیفی زیادی بر آن حاکم است؛ برای مثال، در مورد شیوه‌های کاری مناسب حسابرس بخش، پذیرش یا رد کار توسط حسابرس گروه، یا مشارکت مناسب اعضای حسابرسی گروه با حسابرس بخش و...؛ همه موارد نشان می‌دهد که استاندارد ساده‌ای نیست، و گرفتاریهایی که در مورد آن صحبت می‌کنیم، در سطح بین‌المللی هم به‌گونه‌ای وجود دارد.

به‌طور مثال، اگر حسابرسی گروه ساعت کاری حسابرس بخش را دریافت می‌کند چه استفاده‌ای دارد؟ صرفاً به‌منظور بایگانی در پرونده است یا نیاز به بررسی دارد؟ اگر به‌این نتیجه رسیدید که حسابرس بخش وقت کافی برای انجام حسابرسی صرف نکرده است، گام بعدی شما چیست؟ قضاوت‌های متعددی که در مراحل مختلف و در به‌کارگیری این استاندارد و تعیین صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی

حسابرسی بخش است. در این زمینه تواناییهای موسسه‌ها با یکدیگر متفاوت است. یک شرکت سرمایه‌گذار را در نظر بگیرید که صنایع خاصی با پیچیدگیهای فنی در آن متمرکز است و حسابرس گروه به‌دلایلی امکان رسیدگی به تمامی بخشها را ندارد. برای کاهش ریسک و اتکا به نتایج کار حسابرس بخش، حسابرس گروه به‌ناچار توانایی حسابرس شرکت فرعی در انجام کار در آن رشته را باید ارزیابی کند.

✓ اسکندریاتی

اشاره شد که واگذاری تعداد بیشتری از شرکتهای فرعی، به حسابرس اصلی ممکن است راهکاری برای بالا بردن کیفیت کار باشد. واگذاری به‌این معنی که حسابرس اصلی تعداد درخور توجهی از واحدهای فرعی را هم‌زمان مورد رسیدگی قرار دهد، می‌تواند مخاطراتی داشته باشد. در نتیجه، این امر از جمله موضوعاتی است که باید به آن توجه شود.

تمرکز یک موسسه حسابرسی یا حسابرس اصلی در حسابرسی تعداد زیادی از بخشها به‌خصوص آنهایی که پر مخاطره هستند و کار تخصصی می‌طلبند، یعنی حسابرس باید به صنایع متفاوتی مسلط باشد، هم به بیمه، هم به کار صراف، و به عملیات تکنولوژی بالا؛ شاید خیلی آسان نباشد. به‌نظر می‌رسد که برای اجرای این موضوع باید راه‌حلهای دیگری را در نظر بگیریم.

بدیل چیست؟ نظارت جدی‌تر به اجرای استانداردهای حسابرسی به‌نحو موثر. تمرکز بخش درخور توجهی از حسابرسیهای بخشها در اختیار یک موسسه حسابرسی، ممکن است بخشی از ایرادات گزارشگری را بگیرد. اما نکته اینست که پیوسته و همیشه درگیر این مخاطره هستیم که در دل شرکتهای فرعی اتفاقاتی افتاده باشد که هیچوقت آن اتفاقات کشف نشود و انجام آن توسط یک موسسه حسابرسی ممکن است مخاطره کشف‌نشدن به‌موقع این تحریفها را افزایش دهد.

✓ دکتر نظری

اگر این اجازه داده شود که حسابرس گروه شرکتهای بیشتری از شرکتهای فرعی را حسابرسی کند زمینه‌ای خواهد شد که موسسه‌های حسابرسی در هم ادغام و بزرگ شوند. چون یک موسسه با وضعیت فعلی، نمی‌تواند کار را انجام دهد.

و آموزش می‌آورند و در فرایندهای استانداردگذاری مشارکت فعال خواهند کرد. آنها به دنبال منافع اقتصادی هستند و صرفاً انگیزه‌های اقتصادی دارند.

فکر می‌کنم زمینه‌سازی برای حضور موسسه‌های بزرگ بین‌المللی و نیز ارتقای کیفیت حسابرسی، مستلزم ایجاد انگیزه است. ایجاد انگیزه هم مستلزم اصلاح فرایندهای قانونی و اقتصادی است.

✓ دکتر نظری

در پرسش چهارم به این موضوع بپردازیم که با توجه به این‌که استاندارد حسابرسی ایران منطبق با استانداردهای بین‌المللی است چگونه باید در کوششهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای بهبود کیفیت حسابرسی گروه مشارکت کرد تا استانداردهای بین‌المللی بهتر پاسخگوی خواسته‌های ما باشد؟

✓ اسکندریاتی

شاکله اصلی تفاوت استاندارد ۶۰۰ جدید با استاندارد قبلی، در این است که در استاندارد قبلی بخشی را که حساب‌برسان دیگری رسیدگی می‌کردند تاکید بر این بود که حوزه مسئولیت دیگری است و بقیه مسئولیت با حساب‌برسان گروه است. در استاندارد جدید این مزیت مطرح است که وظیفه به‌عهده یک حساب‌برسان است و آن حساب‌برسان همه مسئولیتها را پذیرفته است و ذینفع با حساب‌برسان گروه طرف خواهد بود.

اما آیا به‌واقع این موضوع در سرتاسر دنیا به‌همین سادگی است که من عرض کردم؟ شاید اگر این را با هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی طرح کنیم، که بگوییم شاکله حقوقی در کشور ما این‌گونه است، موضوعی درخور گفتگو باشد. البته این شاکله خیلی یگانه نیست و به‌احتمال کشورهای دیگری در دنیا هم شرایط مشابه به‌این را داشته باشند.

نکته دیگر پیچیدگی‌هاییست که در این استاندارد وجود دارد. مثلاً می‌گوید که حساب‌برسان اصلی باید اطلاعات را از حساب‌برسان فرعی بگیرد، کی باید بگیرد؟ چگونه باید پاسخ دهد؟ عمق چقدر است؟ این موضوعاتی است که استاندارد مسکوت گذاشته است، و بررسی مختصر من هم این بوده که هیچ راهنمای به‌کارگیری مشخص در این زمینه در دنیا هم وجود ندارد؛ یعنی این مشکل فقط مشکل ما نیست. یا در مورد بحث اهمیت، همین که حساب‌برسان گروه اهمیت را برای شرکتهای فرعی تعریف می‌کند که متفاوت است با اهمیت در سطح صورتهای

حرفه‌ای حساب‌برسان بخش تا ارزیابی یافته‌های حساب‌برسان بخش باید بشود، نشان می‌دهد که این استاندارد، استاندارد پیچیده‌ای است. به‌علاوه، گرفتاری کار ریشه‌ای‌تر و البته ابتدایی‌تر است. متأسفانه در اجرای شکل استاندارد هم مشکل داریم. به‌عنوان مثال بد نیست به مسئله استقلال حساب‌برسان بخش بپردازیم.

در حسابرسی گروه، حفظ استقلال حساب‌برسان بخش، راه‌حل عملی دارد. تجربه‌های بسیار زیادی داشتیم که وقتی حساب‌برسان بخش در یک شرکت بین‌المللی می‌شدیم، در مورد حق الزحمه با کسی صحبت نمی‌کردیم. حق الزحمه در جای دیگری تعیین و تخصیص داده می‌شد. تخصیص آن براساس مدلی بود که مبتنی بر ساعات کار و اطلاعات شرکت فرعی موجود در ایران بود. عوض کردن حساب‌برسان بخش به‌راحتی میسر نبود. حساب‌برسان شرکت اصلی در انتخاب حساب‌برسان شرکت فرعی، نقش اصلی را داشت.

در کشور خودمان هم می‌تواند همین‌طور باشد. چرا شب‌مجمع به‌فکر حساب‌برسان می‌افتیم؟ کجای دنیا این‌گونه حساب‌برسان انتخاب می‌کنند؟ در سایر کشورها اگر بخواهند حساب‌برسان را عوض کنند از ۲ سال قبل برای آن برنامه‌ریزی و حتی اقدام می‌کنند. در ایران حساب‌برسان را عوض می‌کنند اما کمیته حسابرسی در اصل در جریان نیست.

تجربه مشابهی را بگوییم که حساب‌برسان یکی از شرکتهای بورسی که اتفاقاً سهامدار خارجی داشت، به‌اجبار سازمان بورس باید بعد از ۴ سال عوض می‌شد. موسسه حسابرسی بین‌المللی طرف قرارداد سهامدار خارجی، نام ۱۰ موسسه حسابرسی ایرانی را به مدیریت شرکت داده بود تا از میان آنها سه موسسه را انتخاب کند و بعد، موسسه بین‌المللی با حساسیت و بعد از مصاحبه با آن سه موسسه و بررسی وضعیت آنها از نظر تشکیلات، نیروی کار، تجربیات بین‌المللی و... یکی را انتخاب و به‌مجمع معرفی کرد. چرا نمی‌شود در ایران این‌گونه عمل کرد؟

✓ دکتر نظری

فکر می‌کنید که اگر زمینه و بستر ارتباطات و همکاری با موسسه‌های بین‌المللی حسابرسی فراهم شود، چه تحولی می‌توانیم در این زمینه ببینیم؟

✓ دکتر خالقی

این بستر یک مقدار زیادی پیش‌نیازهای اقتصادی و سیاسی دارد. این پیش‌نیازها اگر فراهم شود، آنها وارد بازار می‌شوند و نیازی ندارد که تلاش کنیم. اگر زمینه‌های اقتصادی فراهم شود، مطمئن باشید که آنها با خودشان فناوری، دانش فنی

مربوط به استاندارد ۶۰۰ در صورتی که کمیته‌های حسابرسی نقش واقعی خود را ایفا کنند، حل شود.

✓ قاسمی

در ارتباط با استاندارد ۶۰۰ زمینه‌ای برای مشارکت با هیئت تدوین استانداردها نداریم چرا که این استاندارد هنوز در ایران به‌طور جدی اجرا نشده است. ولی در موارد ابهام به‌نظم می‌شود از آنها سؤال کرد. البته همواره لازم است که با نهادهای دیگر ارتباط داشته باشیم و تعاملاتمان بیشتر شود.


✓ انگینی

درخصوص مشارکت در بهبود کیفیت استانداردهای حسابرسی گروه چنانچه بخواهیم با نهاد استانداردگذار بین‌المللی تعامل کنیم، ابتدا باید ارزیابی منصفانه از شرایط خودمان داشته باشیم. بررسی کنیم ببینیم آیا یافته‌ای داریم که به آنها بدهیم؟ از طرفی از آنها چه می‌خواهیم بگیریم. واقعیت آن است که آنها در بستری حرکت می‌کنند و در فضایی قرار دارند که از ما جلوتر هستند. بسیاری از مسائل و محدودیتهای اولیه ما را ندارند. بسیاری از مواردی که در این جا به آنها پرداخته نشده توسط آنها اجرا و مشکلات اجرایی آن مشخص شده است. ولی ما برای مسائلی که در فضای کاری آنها مطرح است به دلیل نبود تجربه عملی، دستورکاری نداریم. به‌نظر به‌قاعده ما نمی‌توانیم تجربه مفیدی به آنها منتقل کنیم. به‌نظر نمی‌رسد آنها هم تمایلی برای ورود به مسائل خاص ما که بخشی از آن فرهنگی است داشته باشند، ولی به‌طور قطع برای مشکلات اجرایی پیش‌روی ما راهکار خواهند داشت که بایستی استفاده کنیم.

✓ دکتر نظری

به‌کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی مستلزم به‌رسمیت شناختن جایگاه صورتهای مالی تلفیقی در قوانین تجاری و مالی، آموزش استانداردهای حسابداری و حسابرسی با توجه به آخرین تغییرات در سطح بین‌المللی در دانشگاه‌ها، تدوین دستورالعمل حسابرسی روزآمد، کنترل کیفیت موسسه‌های حسابرسی به‌نحو اثربخش، پیش‌بینی مسئولیت اجتماعی و مدنی برای حساب‌سازان گروه شرکت‌های فرعی در قوانین، می‌باشد. تعیین و استقرار نهاد نظارتی بر حرفه حسابداری می‌تواند برای نظام گزارشگری مالی و حسابرسی بسیار سودمند باشد.

دوباره از حضور و مشارکت شما در این میزگرد

سپاسگزارم. 

مالی، هزینه‌ای را به رسیدگی فنی تحمیل می‌کند. این هزینه چه استدلالی می‌تواند داشته باشد. پس، از نگاه هزینه و انتفاع، همه آن ۱۶ موردی که حسابرس گروه از حسابرس بخش اطلاعات می‌خواهد باید ارزیابی شود. خیلی جاها این استاندارد ما را عطف می‌دهد به استاندارد ۳۲۰، به استاندارد ۲۰۰، به استاندارد ۲۴۰، به استاندارد ۲۲۰، این عطفها کافی نیست چون خود آن استاندارد در جای خودش پیچیده است اما وقتی که می‌آید و در یک مجموعه دیگر به‌کار گرفته می‌شود نیاز به توصیف بیشتر توسط استانداردگذار دارد.

من فکر می‌کنم که اگر دستمان برسد به آن هیئت و این موضوعات را طرح کنیم فکر نمی‌کنم تنها کشوری باشیم که درگیر این موضوع هستیم و همکاران و دوستان ما برای این موضوعات پرسشهای متعددی دارند، اگر اینها را بشود حل کرد می‌تواند موجب ارتقای استاندارد بشود. البته لازم است محیط حقوقی خودمان را ابتدا ارزیابی کنیم و اهمیت صورتهای مالی تلفیقی را در بستر قانونی کشور خودمان ببینیم. هنوز، در بستر مقرراتی هیچ الزامی، به‌عنوان صورتهای مالی تلفیقی نداریم. اگر این دو بستر را به‌طور موازی بتوانیم حرکت کنیم، یعنی ایجاد بحث با هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در زمینه مواردی که نیاز به تفسیر دارد، و به‌طور موازی در بستر قوانین و مقررات خودمان جایگاه صورتهای مالی تلفیقی را به‌طور مشخص طرح کنیم، به‌مرور همانطور که صورتهای مالی واحد تجاری اصلی یک کمی در جامعه مقبولیت خود و جایگاه خودش را پیدا کرده، این استاندارد هم جایگاه خودش را پیدا خواهد کرد.

✓ دکتر خالقی

خیلی خوب است اگر بتوانیم در فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مشارکت و تبادل افکار کنیم و برای آن چیزهایی که پاسخ آنها را نمی‌دانیم ببینیم چه راه‌حلهایی پیدا کرده‌اند. ولی فکر می‌کنم آن چه در حال حاضر اولویت دارد این است که حرفه حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نسبت به‌اجرای همین استانداردهای موجود بیشتر توجه کند. هنوز کار برای انجام‌دادن در کشور خودمان بسیار داریم.

✓ دکتر نظری

نقش کمیته‌های حسابرسی در انتخاب حسابرس و بعد ارتباط با او بسیار مهم و حساس است. شاید خیلی از مسایل