



رویکرد مبتنی بر ریسک

برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه

✍ سعید سپهرم، محمدعلی عضدی

پیش زمینه

کارگروه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600) در نشست مارس ۲۰۱۹ با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۱ (IAASB) به بحث در این باره پرداخت که رویکرد کنونی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ رویکردی نیست که باعث شود حساب‌رسان برای برخورد با خطر تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه، مناسب‌ترین روشها یا پاسخها را طراحی و تدوین کنند. از جمله این بحث‌ها، تعیین بخشهایی بود که این روشها باید در آنها اجرا شوند تا شواهد حسابرسی جهت پشتیبانی از اظهار نظر درباره صورتهای مالی گروه به دست آید. بر این اساس، تغییرها در راستای بهبود استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ باید در بردارنده موارد زیر باشد:

• همراستایی بیشتر با الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)^۲ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰^۳:

• تمرکز بیشتر بر مسئولیتهای اعضای حسابرسی گروه و در صورت نیاز، کمک گرفتن از حساب‌رسان بخش^۴ به منظور:

- ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی گروه و سطح ادعا برای صورتهای مالی گروه، و

- تعیین ماهیت، زمان‌بندی و دامنه برنامه‌ریزی روشهای حسابرسی، مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰؛ و

• تمرکز بیشتر بر مناسب‌ترین رویکرد دریافت شواهد کافی و مناسب حسابرسی (نه تنها به شکل پیش فرض حسابرسی صورتهای مالی بخش). تمرکز حساب‌رس باید بر این باشد که آیا در کار انجام شده از سوی اعضای حسابرسی گروه یا از سوی حساب‌رسان بخش، به خطرهای ارزیابی شده توجه شده است یا نه، و اگر پاسخ مثبت است، چگونه.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی از گسترش بیشتر این رویکرد از سوی کارگروه پشتیبانی کرد. با وجود این، درباره این که رویکرد مبتنی بر ریسک یک رویکرد از بالا به پایین^۵ تلقی شود، نگرانیهایی ابراز شد، زیرا ممکن است چنین برداشت شود که تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه از سوی اعضای حسابرسی گروه، هر زمان و تا هر جا که لازم باشد، بدون هرگونه دروندادی از سوی حساب‌رسان بخش انجام می‌شود. پیشنهاد شد که رویکرد مزبور رویکرد «مبتنی بر ریسک به رهبری اعضای حسابرسی گروه» نامیده شود. کارگروه موافقت کرد که رویکرد پیشنهادی باید از سوی اعضای حسابرسی گروه رهبری شود، ولی بر این باور است که اشاره به آن با عنوان «رویکرد مبتنی بر ریسک» ساده‌تر

خواهد بود، زیرا پایه و بنیان برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه بر استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده) و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰ استوار است.

توصیف رویکرد مبتنی بر ریسک

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کنند تا واحد تجاری، محیط آن، چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده و کنترل‌های داخلی واحد تجاری را درک کند و در پی تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی باشد. در حسابرسی گروه، اعضای حسابرسی گروه شاید نتوانند به شواهد کافی حسابرسی برسند (برای نمونه، وقتی بخشها در مکانهای جغرافیایی مختلف قرار دارند) و بنابراین شاید برای کسب شواهد حسابرسی، از حسابرسان بخشها استفاده کنند.

«چه چیز، چگونه و چه وقتی، به‌وسیله چه کسی و در چه جایی» را می‌توان ویژگیهای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک دانست، برای نمونه:

• **چه چیز** - تشخیص حسابهای مهم، گروه‌های معاملات یا موارد افشا در صورتهای مالی گروه و تفکیک مانده حسابها و گروه‌های معاملات از سوی بخشها، برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه در سطح حسابها و ادعاها.

• **چگونه و چه وقتی** - تعیین مناسب‌ترین راهبرد حسابرسی (برای نمونه، آزمون متمرکز در زمان مناسب)، ماهیت، زمان‌بندی و دامنه روشهای رسیدگی به خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی گروه.

• **به‌وسیله چه کسی و در چه جایی** - تعیین این‌که اعضای حسابرسی گروه شواهد حسابرسی را دریافت می‌کنند یا حسابرسان بخش و روشهای لازم برای کسب شواهد حسابرسی، در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریفهای بااهمیت، در کجا باید اجرا شود.

درک واحد تجاری، محیط آن و کنترل‌های داخلی واحد تجاری

درک واحد تجاری، محیط آن و کنترل‌های داخلی اش از سوی اعضای حسابرسی گروه، مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)، پایه و بنیان رویکرد مبتنی بر ریسک را شکل می‌دهد. ملاحظات خاص به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده) در حسابرسی صورتهای مالی گروه در درجه نخست به ملاحظات و پیچیدگیهای بسیاری مربوط است که اعضای حسابرسی گروه هنگام حسابرسی واحد تجاری با بیش از یک بخش،

با آنها مواجه و بر آنها متمرکز می‌شوند، برای نمونه:

• به‌طور معمول، درک واحد تجاری و محیط آن به‌دلیل ساختار متنوع گروه و کسب‌وکارهایی که ممکن است در مکانهای جغرافیایی یا حوزه‌های گزارشگری متفاوت پراکنده باشند، پیچیده‌تر است. روشهای مدیریت گروه نیز ممکن است بر این پیچیدگیها بیفزاید، به‌ویژه اگر کسب‌وکارهای مختلفی در صنایع گوناگون باشند (برای نمونه، شرکت بیمه تابعه^۶ برای واحدهای تولیدی)؛

• درباره درک سامانه اطلاعاتی مربوط به گزارشگری مالی؛
- در یک گروه، ممکن است سامانه‌های اطلاعاتی چندگانه یا سامانه‌های اطلاعاتی متمرکز وجود داشته باشند،
- بیشتر احتمال دارد که از مراکز خدمات مشترک در محیط گروه استفاده شود،

- بند ۳۵(ج) پیشنویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)^۷ حسابرس را ملزم می‌کند تا فرایند گزارشگری مالی به‌کاررفته در تهیه صورتهای مالی واحد تجاری را درک کند. در حسابرسی صورتهای مالی گروه، فرایند تلفیق یکی از بخشهای مهم فرایند گزارشگری مالی است و به‌احتمال زیاد، مستلزم کارهای حسابرسی بیشتری است، به‌ویژه وقتی فرایند تلفیق به‌دلیل وجود شمار زیادی معاملات درون‌گروهی یا ثبتهای تعدیلی، پیچیده‌تر باشد، یا وقتی گروه از نرم‌افزارهای تلفیق (برای نمونه، هایپریون^۸) استفاده کند که با سامانه‌های چندگانه دفتر کل واحدهای تجاری مختلف ارتباط دارد.

هنگام سروکار داشتن با ساختارها و سامانه‌های اطلاعاتی و تجاری گوناگون، شاید لازم باشد اعضای حسابرسی گروه، حسابرسان بخش را به‌منظور کمک به درک لازم برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، از جمله اجرای روشهای ارزیابی خطر در یک یا چند بخش، وارد کار کنند.

به‌دلیل یادشده، کارگروه بر این باور است که ملاحظات خاص مربوط به درک واحد تجاری، محیط آن و کنترل‌های داخلی واحد تجاری عبارتند از:

• ساختار سازمانی، مالکیت و راهبری گروه؛
• مدل تجاری گروه؛
• طراحی و پیاده‌سازی کنترلها در سامانه اطلاعاتی گروه؛ و
• خط‌مشیها و شیوه‌های عمل حسابداری که گروه از آنها استفاده می‌کند.
کارگروه درباره ملاحظات خاص مربوط به درک واحد تجاری،

سطح صورتهای مالی گروه را ارزیابی کردند، باید مناسبترین راهبرد حسابرسی، ماهیت، زمانبندی و دامنه روشها برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه را مطابق با استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ تعیین کنند و در صورت لزوم، از حسابرسان بخش کمک بگیرند. اعضای حسابرسی گروه کارترین و اثربخشترین روشهای برخورد با خطرهای ارزیابی شده را در نظر می گیرند، که ممکن است مستلزم دستیابی به شواهد از راههای متفاوت باشد. برای نمونه، برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی مربوط به دعاوی و ادعاهای حقوقی، با این که اطلاعات مالی بخش ممکن است در برگرفته موارد افشایی درباره دعاوی و ادعاهای حقوقی باشد، از سوی اعضای حسابرسی گروه در سطح گروه انجام می شود، زیرا این حوزه به طور متمرکز از سوی واحد تجاری مدیریت می گردد.

همچنین اعضای حسابرسی گروه باید تعیین کنند که چه کسی شواهد حسابرسی مربوط به برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه را دریافت خواهد کرد. تصمیم درباره این که چه کسی شواهد حسابرسی را دریافت خواهد کرد و چه زمانی این کار باید انجام شود، بسته به واقعیتها و شرایط، ممکن است از سوی اعضای حسابرسی گروه یا از سوی حسابرسان بخش انجام شود. عواملی که ممکن است در این تصمیم گیری موثر باشند، برای نمونه عبارتند از:

- صلاحیت و توانمندیهای حسابرس بخش؛
- این که حسابرسی به موجب قوانین و مقررات یا هر دلیل دیگری الزامی باشد؛ و
- این که آیا واحد حسابرسی داخلی وجود دارد که، برای نمونه، کنترلهای داخلی را پایش کند.

ارزیابی کار حسابرسان بخش، کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی دریافت شده

کارگروه همچنین به بحث درباره بهبود الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ پرداخت که حسابرس را ملزم می کنند وجود یا نبود بخشهای مالی عمده یا مانده حسابهای بااهمیتی را ارزیابی کند که هیچ روش حسابرسی بیشتری روی آنها انجام نشده است.

شباهتها و تغییرهای اصلی

شباهتها

رویکرد مبتنی بر ریسک برای برنامه ریزی و اجرای حسابرسی گروه

محیط آن و کنترلهای داخلی واحد تجاری و گسترش آنها، بیشتر به بحث خواهد پرداخت.

تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت

همان گونه که پیش از این گفته شد، محدودسازی دامنه حسابرسی گروه به تشخیص بخشها (و تشخیص بخشهای مهم آن) همواره به رویکرد مناسب برای تشخیص، ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی گروه، برنامه ریزی و اجرای روشهای مناسب برای برخورد با این خطرها منجر نخواهد شد.

برای نمونه، الزام به اجرای حسابرسی اطلاعات مالی در بخشهای مهم ممکن است به تمرکز مناسب کار حسابرسان بخش بر خطرهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه که رسیدگی به آنها ضروری است، منجر نشود (به ویژه وقتی خطرهای تحریف بااهمیت به اطلاعات مالی بخش با ماهیت، نوع و اهمیت متفاوت مربوط باشد). همچنین، رویکرد کنونی می تواند این گونه تفسیر شود که تمرکز بر حسابرسی بخشهای مهم را بدون انجام کار اضافی یا کار اضافی خیلی کم روی بخشهای دیگر شدنی می سازد.

کارگروه بر این بار است که رویکرد مبتنی بر ریسک برای برنامه ریزی و اجرای حسابرسی گروه مناسب تر است چرا که اعضای حسابرسی گروه تمرکز بهتری بر تشخیص حسابهای مهم، گروههای معاملات، یا موارد افشا در صورتهای مالی گروه و خطرهای تحریف بااهمیت مربوط را دارند. این رویکرد، استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ با اصول استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده) بیشتر همراستا می کند و به برخی چالشها و نگرانیهای مطرح شده در دعوت به نظر خواهی^۹ می پردازد.

بر اساس رویکرد مبتنی بر ریسک، اعضای حسابرسی گروه مسئول تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت هستند. با وجود این، این بدین معنا نیست که اعضای حسابرسی گروه نمی توانند از کمک حسابرسان بخش در ارزیابی خطر بهره گیرند. کارگروه بر این باور است که شاید بسته به واقعیتها و شرایط، مشارکت حسابرسان بخش در کمک به اجرای روشهای ارزیابی خطر در یک یا چند بخش مناسب باشد. برای نمونه، حسابرسان بخش ممکن است دانش بیشتری از مسائل حوزه گزارشگری محلی شان داشته باشند که شاید به خطر تحریف بااهمیت در سطح صورت مالی گروه منجر شود. همچنین، همان گونه که پیش از این گفته شد، یک یا چند بخش شاید در کسب و کارها یا صنایع مختلف قرار داشته باشند. پس از آنکه اعضای حسابرسی گروه خطر تحریف بااهمیت در

ریسک در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه، توضیحات بیشتر با استفاده از قطعه‌های تصویری پاورپوینت (Power point) ارائه خواهد شد. این نمایش ماهیتی آموزشی دارد و ملاحظات حسابرسان در به‌کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک را در گروه‌های ساده و پیچیده‌تر توضیح می‌دهد.

پیش‌نویس نمونه

برای تشریح دیدگاه کارگروه درباره رویکرد مبتنی بر ریسک، کارگروه اقدام به تهیه و ارائه پیش‌نویس نمونه در برنامه نشست کرده است که چگونگی نمایش رویکرد مبتنی بر ریسک در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری‌شده) را نشان می‌دهد. 

پانوشته‌ها:

- 1-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 2-ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment
- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده) «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق درک واحد تجاری و محیط آن»
- 3-ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks.
- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰ «برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی‌شده»
- ۴-کارگروه پیش‌تر درباره امکان جایگزینی اصطلاح «حسابرس بخش» با «دیگر حسابرسان» گفت‌وگوهایی داشته است. در این مقاله و متن پیش‌نویس پیشنهادی، کارگروه به اصطلاح «حسابرس بخش» پایبند مانده است.
- 5.Top-down Approach
- 6.Captive Insurance Company
- شرکت‌هایی هستند که به‌طور معمول به‌وسیله یک یا چند واحد تجاری بزرگ تاسیس می‌شوند و پوشش ریسک‌های مربوط به آن واحدهای تجاری را بر عهده دارند.
- 7.<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISA-315-Revised-Explanatory-Memorandum.pdf>
- 8.Hyperion
- 9.<https://www.ifac.org/publications-resources/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest>

منبع:

IFAC, International Standard on Auditing (ISA600), Special considerations- Audits of Group Financial Statements (including the Work of Component Auditors), Section II: Risk-Based Approach to Planning and Performing a Group Audit, Agenda Item 6, 2019

تمرکز متفاوتی نسبت به رویکرد استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی دارد، ولی مشابهت برخی مفاهیم همچنان پابرجاست. برای نمونه:

- هدف حسابرسی صورتهای مالی گروه همچنان دستیابی به شواهد کافی و مناسب برای اظهارنظر درباره این است که آیا صورتهای مالی گروه، از تمام جنبه‌های بااهمیت، مطابق با چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده، تهیه شده‌اند یا نه.

- درک واحد تجاری و محیط آن بخش اساسی این استاندارد باقی می‌ماند.
- ارتباط با حسابرسان بخشها و مشارکت آنها. ارتباط دوسویه بین حسابرسان بخش و اعضای حسابرسی گروه در طول دوره حسابرسی از اهمیت اساسی در رویکرد مبتنی بر ریسک برخوردار است. مشارکت حسابرس بخش همچنان یکی از بخشهای بسیار بااهمیت در حسابرسی گروه باقی می‌ماند، از جمله، در زمان اجرای روشهای ارزیابی خطر در صورتی که به‌ربری اعضای حسابرسی گروه باشد و به‌هنگام تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطر تحریف بااهمیت، هر زمان که مناسب باشد.

تغییرها

همان‌گونه که پیش از این توضیح داده شد، رویکرد جدید مبتنی بر ریسک، با تمرکز بر تشخیص و ارزیابی خطرهای سطح گروه و تعیین تناسب دامنه کاربرد برنامه‌ریزی‌شده کار با چگونگی برخورد با خطرهای یادشده، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ را به رویکرد استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده) نزدیک‌تر می‌کند و نه رویکرد کنونی، که به‌موجب آن، دامنه کار در درجه اول از راه شناسایی بخشها و تعیین اهمیت آنها انجام می‌شود.

با توجه به تمرکز بر گروه‌های مهم معاملات، مانده حسابها، و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی گروه و تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در این سطح، به‌جای شناسایی بخشها، ممکن است به حفظ الزام شناسایی بخشهای مهم نیازی نباشد. به‌باور کارگروه، به‌کارگیری مناسب رویکرد مبتنی بر ریسک به‌اجرای روشهای مناسب روی مانده حسابهای بااهمیت، گروه‌های معاملات، و موارد افشای مهم در مکانهایی منجر خواهد شد که به‌دلیل اندازه واحد تجاری یا خطر، طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی، مهم تلقی می‌شوند. با وجود این، کارگروه می‌داند که در برخی مواقع، هنوز شناسایی بخشهایی که به‌دلیل اهمیت مالی‌شان مهم تلقی می‌شوند، مفید است و در همین راستا، اهمیت به‌کارگیری را به استاندارد اضافه می‌کند.

نمایش رویکرد مبتنی بر ریسک

در خلال برگزاری نشست سال ۲۰۱۹، درباره رویکرد مبتنی بر