

حسابرسی گروه:

رهنمودی کاربردی؛ شامل مطالب کمکی



ترجمه: دکتر رحیم بنایی قدیم

مقدمه

حسابرسی گروه^۱: این رهنمود کاربردی رهنمودی است برای برخی جنبه‌های چالش‌برانگیزتر حسابرسیهای گروه که طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600)، با عنوان «ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش^۲)» انجام می‌شوند.

این رهنمود برگرفته از تجربه حسابرسی است که به‌عنوان حسابرسان گروه یا حسابرسان بخش، مشغول به‌کار هستند. با وجود این، این رهنمود بیانگر همه الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ نیست و بنابراین جایگزینی برای مطالعه و آشنایی با این الزامها به‌حساب نمی‌آید و همچنین رهنمودی جامع برای کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ نیز نیست. این رهنمود جایگزین و تعمیم رهنمود پیشین است که در نوامبر ۲۰۰۸ منتشر شد.

نتایج بازرسیهای مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی لزوم بهبود کیفیت حسابرسی گروه را نشان می‌دهد. انجمن بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR) در سال ۲۰۱۲ در خلاصه گزارش خود از یافته‌های بازرسی، حسابرسی گروه را یکی از موضوعهای بازرسی خود معرفی کرد که نشان از مطرح بودن این مشکل در بسیاری از کشورها داشت. برای نمونه، در بریتانیا، گزارش سالانه بازرسیهای کیفیت حسابرسی سال ۲۰۱۳-۲۰۱۲ از سوی

شورای گزارشگری مالی، گستره‌ای از مشکلات مرتبط با کیفیت کار حسابرسی گروه را شناسایی کرده بود: "... که در اصل به‌کفایت مشارکت گروه حسابرسی گروه در ارزیابیهای ریسک حسابرسان بخش یا میزان بررسی آنها از کار حسابرسان بخش مربوط بودند ...". همچنین در این گزارش آمده بود که یکی از مشکلات برخی حسابرسیها، توجه ناکافی سطح اهمیت بخش است که به‌صورت کلی باید از سطح اهمیت صورتهای مالی گروه کمتر باشد.

واحد تضمین کیفیت (QAD) انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) موارد مشابهی را برای بهبود حسابرسی گروه‌های کوچکتر به‌ویژه در خصوص سطح و زمان بندی ورود حسابرسان گروه به کار حسابرسان بخش پیدا کرد.

با توجه به یافته‌های نهادهای نظارتی و تجربه‌های واقعی، می‌توان چنین استنباط کرد که حسابرسی گروه با چالشهای واقعی همراه است که بسیاری از آنها به لزوم همکاری اثربخش با دیگران مرتبط است. به‌طور معمول، حسابرسان گروه به حمایت حسابرسان بخش نیازمندند که ممکن است در کشورهای مختلف و از شرکتهای مختلف باشند. بنابراین برنامه‌ریزی زود هنگام و کامل، ارتباط جامع بین حسابرسان گروه و بخش و مدیریت اثربخش پروژه در کنار **مستندسازی^۳** واضح از پرونده حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. این رهنمود به حوزه‌های خاص مرتبط با برنامه‌ریزی، اجرا و

در سالهای اخیر، مقررات‌گذاران سراسر جهان به‌طور علنی از نحوه انجام حسابرسی گروه انتقاد کرده و مدعی‌اند که موسسه‌ها، زیر فشار درخور توجه برای کاهش حق الزحمه، با افزایش سطوح اهمیت بدون توجه کافی، دامنه حسابرسی گروه را تغییر داده‌اند.

همچنین مقررات‌گذاران به‌دلیل مشارکت ناکافی حسابرسان در کار حسابرسی بخش و این‌که این مشارکت گاهی فاقد تمرکز است، از حسابرسان انتقاد کرده‌اند: کارکنان حسابرسی به بخشها یا نزد حسابرسان بخشها فرستاده می‌شوند بدون این‌که درک واضحی از هدف این بازدید داشته باشند، رویه‌های نامرتب را اجرا می‌کنند یا نمی‌توانند رویه‌های مناسب را اجرا کنند و بدون درک روشنی از این‌که نقش این بازدید در اظهار نظر حسابرسی گروه چیست، بخش را ترک می‌کنند. تمام این موارد، چه به رعایت مربوط باشد چه به کارایی، اتهامهایی جدی علیه حسابرسان است که باید از آنها آگاه باشند.

کم‌کاری حسابرسان یکی از دلایل مشکلات شناسایی شده از سوی مقررات‌گذاران است، ولی فقدان ارتباطات موثر بین حسابرسان گروه و بخش یکی از مشکلات مرسوم و درخور توجه است.

با این حال، با برنامه‌ریزی مناسب و ارتباطات خوب، حسابرسی گروه را می‌توان به‌طور موثر و کارا اجرا کرد. در مرحله برنامه‌ریزی، ملاحظات زیر باید مدنظر قرار بگیرد:

- ارزیابی صلاحیت و استقلال حسابرس بخش و استانداردهایی که به‌کار می‌گیرد؛
- تعیین میزان پوشش بخش و کاری که باید اجرا شود؛
- سطح اهمیت؛
- مشارکت حسابرس گروه در کار حسابرسان بخش؛ و
- سطح مناسبی از کار و تلاش و ارزیابی حسابرسان بخش و کارشان.

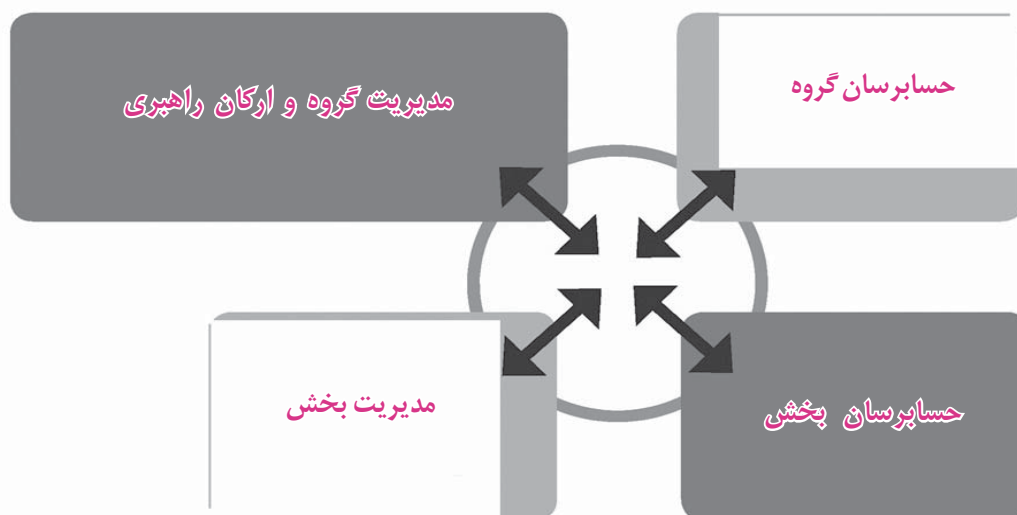
تکمیل حسابرسیهای گروه می‌پردازد و مشکلاتی که بر سر راه حسابرسان گروه و بخش قرار دارد را نشان می‌دهد که امیدواریم برای هر دو دسته کاربردی باشد.

البته گستره وسیعی از حسابرسان گروه وجود دارد؛ از گروه ساده گرفته که بیشتر کارها به‌وسیله یک تیم واحد در یک مکان انجام می‌شود تا گروه چندملیتی بزرگ که شامل حسابرسان بخش از کشورهای زیادی است که بخشی از شبکه‌های مختلف موسسه‌های حسابرسی هستند. میزان رسمی بودن ارتباطات به‌طور چشمگیری فرق دارد و پیچیدگی مدیریت پروژه حسابرسان نیز متفاوت است. با وجود این، بسیاری از اصول زیربنایی حسابرسان گروه و به‌روشها در اجرای باکیفیت حسابرسی گروه مشابه هستند. این رهنمود طوری طراحی شده تا برای حسابرسان گروه در هر اندازه‌ای که استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کاربرد دارد، مفید باشد.

تعیین دامنه و سطح اهمیت

تعیین دامنه شاید مهمترین جزو حسابرسی گروه باشد. اگر حسابرسان گروه در این زمینه دچار اشتباه شوند، نمی‌توانند کار زیادی برای از خطر رهانیدن حسابرسی انجام دهند چرا که ممکن است زیاد کار کنند اما ناکارآمد، یا کم کار کنند ولی بدون رعایت استانداردها.

در دامنه قراردادن بخشهایی که باید جزو دامنه باشند، و کم‌کار کردن روی بخشها، به‌این دلیل که به‌عنوان بخش مهم ارزیابی نشده‌اند، تا کنون بزرگترین و جدی‌ترین خطر بوده است. ولی تشخیص دامنه مستلزم چیزی بیشتر از قضاوت است و امکان دارد در جهت کاملاً اشتباهی قضاوت صورت گیرد. حسابرسیهای ناکارآمد و بدون سود نگران‌کننده هستند چرا که ناپایدارند.



حسابرسی تلفیق

بخش زیادی از زمان سپری شده برای حسابرسی گروه صرف سروکله زدن با بخشهای مختلف تشکیل دهنده گروه می شود. ولی خود تلفیق نیز نیازمند حسابرسی است. پیچیدگی این فرایند بسیار متفاوت است.

در یک سوی گستره، گروه‌هایی هستند که در آنها حسابرس گروه با همه بخشها سروکار دارد، و همه بخشها شرکت‌های تابعه‌ای هستند که از زمان تلفیق، در مالکیت کامل واحد قرار دارند. در چنین مواردی، حسابرسی تلفیق به‌طور کلی رویه‌ای به‌نسبت سراسر است. در سمت دیگر گستره، گروه‌های چندملیتی وجود دارند که طی سال، هم بخش‌هایی را تحصیل کرده و هم بخش‌هایی را فروخته‌اند و مشکلاتی احتمالی در زمینه کاهش ارزش دارند. برخی رویه‌های به‌کارگرفته‌شده از سوی حسابرسان در حسابرسی تلفیق برای هر دو حالت مشترکند، ولی مشخص است که در حالت دوم مشکلات بیشتری به‌وجود خواهد آمد.

بررسی کار حسابرس بخش

پیشتر دیدیم که اگر حسابرسان گروه بخواهند از کار انجام‌شده به‌وسیله حسابرسان بخش استفاده کنند، باید از صلاحیت و استقلال حسابرسان بخش رضایت کافی داشته باشند. همچنین حسابرسان بخش باید رضایت داشته باشند تا حسابرسان گروه:

- در صورت لزوم، در راستای هدفهای حسابرسی گروه، در حسابرسی آنها مشارکت کنند؛ و
- به همه اطلاعاتی که از نظر حسابرسان و مدیریت بخش ضروری است، دسترسی داشته باشند.

رضایتهای لازم را می‌توان از مدیریت گروه، قرارداد حسابرسی گروه یا دیگر روشها گرفت.

اگر به‌هردلیلی دسترسی مناسب به حسابرسان بخش امکان‌پذیر نباشد، حسابرسان گروه باید خودشان کارهای لازم را در راستای هدفهای حسابرسی گروه انجام دهند، ولی تقریباً همیشه ترجیح با بررسی کار حسابرسان بخش است، و البته کم‌هزینه‌تر است.

در مواقعی که دسترسی به کاربرگهای حسابرس بخش الزامی است، خواسته‌های حسابرس گروه شامل درخواست از حسابرس بخش است که تاییدیه‌ای ارائه کند مبنی بر این که آنها:

- دسترسی نامحدود به کاربرگهایشان را برای حسابرسان گروه فراهم می‌کنند؛ یا
- نسخه‌ای از کاربرگهایشان را در اختیار حسابرسان گروه قرار می‌دهند؛

ارتباطات

حسابرسی کارا و موثر گروه مستلزم ارتباطات دوسویه بین بخشهای زیر است:

- مدیریت گروه و بخش در زمینه اطلاعات مورد نیاز برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی؛
- حسابرسان گروه و بخش در زمینه حسابرسی گروه و تلفیق؛
- حسابرسان گروه و مدیریت گروه، و حسابرسان بخش و مدیریت بخش؛ ارتباط بین حسابرسان گروه و مدیریت بخش چندان مرسوم نیست، ولی برای نمونه گاهی اوقات در مواردی که کمیته‌های حسابرسی از حسابرسان گروه می‌خواهند با آگاهی کامل درباره کیفیت مدیریت بخش صحبت کنند، این ارتباط امکان‌پذیر است. به‌طور مشابه، در برخی موارد که مدیریت گروه یکی از منابع مهم طرف ثالث حسابرسان بخش برای کسب شواهد باشد، ارتباط بین مدیریت گروه و حسابرسان بخش نیز امکان‌پذیر است. بسیاری از ارتباطات حسابرسی گروه به‌صورت مکتوب و اغلب به‌وسیله رایانامه است، ولی تماسهای کنفرانسی و جلسات رودررو برای پیگیری دستورالعملها و شفاف‌سازی استنباطهای نادرست نیز سودمندند.

در حسابرسیهای گروه بزرگ، ممکن است جلسه‌ای برای برنامه‌ریزی گروه تشکیل شود که در آن، نمایندگان گروه‌های حسابرسی بخشهای مهم و دیگران می‌توانند برای بحث درباره مسائل برنامه‌ریزی مانند ریسکهای مهم شناسایی شده گرد هم آیند. در حسابرسیهای گروه کوچکتر، این جلسه کاربرد چندانی ندارد، ولی به‌وسیله جلسه‌های تلفنی می‌توان کارهای زیادی را به‌پیش برد.

تدارکات

درحالی که الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی مشکلات خودش را برای حسابرسی گروه دارد، مقیاس و پیچیدگی برخی حسابرسان گروه و **تدارکات**^۴ آنها جزو بزرگترین دردسرهایی است که حسابرسان با آنها روبرو هستند.

موارد زیر مسایلی است که به توجه نیاز دارند:

- مستندسازی - شامل مستندکردن بررسی کار حسابرس بخش؛
- تدارکات مناسب - استفاده از افراد مناسب، در جای مناسب، در زمان مناسب؛
- به‌موقع بودن؛
- بودجه‌ها، شامل هزینه کار موسسه‌های همکار؛ و
- دسترسی حسابرسان گروه به کاربرگها و گزارشهای حسابرس بخش.

یا این که

• به دلایل حقوقی یا مقرراتی نمی‌توانند به حساب‌برسان گروه دسترس نامحدود به کاربرگهایشان یا نسخه‌ای از آنها بدهند، که باید جزئیات آن را ارائه دهند.

پیشتر دیدیم که تدارکات برای بررسی کاربرگها حائز اهمیت است. دو قضاوت اساسی باید انجام گیرد: آیا آن بخش درخور توجه است و اگر بله، آیا حساب‌برسان گروه باید با حساب‌برسان بخش ملاقات کنند یا خیر.

درک استفاده از مراکز خدماتی مشترک

بسیاری از شرکتها امروزه از **مراکز خدماتی مشترک**^۵ استفاده می‌کنند. چنین مراکزی خدمات پردازش اطلاعات و سایر خدمات مرتبط با امور مالی را برای چندین بخش یک گروه ارائه می‌دهند. در واقع، بخشها برخی از عناصر نظام گزارشگری مالی خود را به یک مرکز خدماتی مشترک برون‌سپاری می‌کنند که آن مرکز خود بخش دیگری از همان گروه است.

در زمان تعیین راهبرد حسابرسی گروه و تدوین برنامه حسابرسی گروه، حساب‌برسان گروه باید از کنترل‌های موجود در سراسر گروه و فرایند تلفیق آگاهی داشته باشند. بنابراین ناگزیرند از نحوه استفاده گروه از مراکز خدماتی مشترک، ماهیت و میزان خدمات ارائه‌شده از سوی آنها و چگونگی تاثیر آن بر تهیه صورت‌های مالی در فرایند گزارشگری گروه اطلاع داشته باشند. همچنین محل مراکز خدماتی ممکن است تاثیر چشمگیری بر برنامه‌ریزی حسابرسی گروه داشته باشد.

در حسابرسی گروه، ارسال چند گروه از بخشهای مختلف برای انجام کار در مراکز خدماتی مشترک به طوری که هرکدام هدفهای جداگانه خودشان را پی بگیرند، بعید است که روش کارآمد یا موثری باشد.

رویکرد بهتر برای هدفهای گروه و هدفهای گزارشگری قانونی از سوی حساب‌برسان بخش این است که حساب‌برسان گروه، برای تعیین شواهد مورد نیاز، از بحث و تبادل نظر با حساب‌برسان بخش و تخصیص یک گروه واحد برای انجام رویه‌های ضروری استفاده کنند.

حساب‌برسان گروه باید دو موضوع را در نظر قرار دهند: **ریسک استفاده از مراکز خدماتی مشترک** و این که آیا این مراکز از نظر گروه ریسک مهمی دارند یا نه. برای انجام این کار، حساب‌برسان گروه باید نظامها و کنترل‌های به‌کاررفته در مراکز خدماتی و نیز کنترل‌های کل گروه را در نظر قرار دهند. حساب‌برسان بخش نیز ریسک مربوط به بخشهایی را که درباره آنها گزارش می‌دهند ارزیابی می‌کنند.

وقتی حساب‌برسان بخش به‌خاطر مقاصد گروه گزارش می‌دهند، ممکن است برخی از اطلاعاتی را که از مراکز خدماتی دریافت کرده‌اند، به این

دلیل که با آن به‌صورت مرکزی از دیدگاه گروه برخورد می‌شود، از دامنه کار خارج کنند. وقتی حساب‌برسان گروه نظر حسابرسی قانونی محلی را درباره صورت‌های مالی بخش ارائه می‌کنند، باید ارزیابیهای خود از ریسک مرتبط با صورت‌های مالی بخش را انجام دهند و شاید بخواهند از کنترل‌های به‌کاررفته‌شده از سوی مراکز خدماتی مطمئن شوند.

مراکز خدماتی مشترک ممکن است از سوی واحد **حسابرسی داخلی** گروه به‌دقت بررسی شوند. طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰، با عنوان «استفاده از کار حساب‌برسان داخلی»، حساب‌برسان گروه و بخش می‌توانند از کار این حساب‌برسان استفاده کنند. در برخی حوزه‌های گزارشگری، به‌ویژه در ایالات‌متحد، حساب‌برسان داخلی در زمان حسابرسی مستقل می‌توانند مستقیم به حساب‌برسان مستقل کمک کنند. با اجرای استاندارد ۶۱۰، برای دوره‌های مالی بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۱۴، چنین کمک‌های مستقیمی در بریتانیا ممنوع می‌شود.^۶

هنگام تعیین **سطح اهمیت**، در مواقعی که حساب‌برسان گروه و حساب‌برسان مراکز خدماتی متفاوت هستند، باید به‌یاد داشته باشند که برای مقاصد حسابرسی محلی، حساب‌برسان بخش ممکن است از سطوح اهمیت متفاوتی با سطوح اهمیت استفاده‌شده از سوی حساب‌برسان گروه استفاده کنند (که به‌طور معمول هم پایین‌تر است). بنابراین کار انجام‌شده در مراکز خدماتی برای مقاصد گروه ممکن است با استفاده از رویه‌های بیشتر برای تحقق نیازهای حساب‌برسان بخش، به‌تکمیل نیاز داشته باشد.

کسب شواهد مرتبط با عملیات مراکز خدماتی

در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی گروه، ارتباط نزدیک با حساب‌برسان بخشهایی که مراکز خدماتی به‌آنها خدمات می‌دهند، به‌منظور تعیین موارد زیر دارای اهمیت است: • نیازهای مرتبط با حساب‌برسان گروه و حساب‌برسان بخش در خصوص اطمینان بخشی از صحت معامله‌های پردازش‌شده و کنترل‌های به‌کاررفته به‌وسیله مراکز؛

• تاثیرات سطوح متفاوت اهمیت حساب‌برسان گروه و محلی در خصوص دامنه کار انجام‌شده، شامل میزان آزمونهای محتوای معامله‌ها؛

• این که چه کسی، کجا و چه زمانی قصد انجام کار در مراکز خدماتی را دارد، به‌ویژه اگر بیش از یک حساب‌برسان به شواهد حسابرسی درباره کار مراکز خدماتی نیاز داشته باشد؛ و

• در جایی که حساب‌برسان بخش قصد دارند بر کار انجام‌شده به‌وسیله حساب‌برسان گروه یا دیگر گروه مرکزی اتکا کنند، نتایج کار چگونه اطلاع‌رسانی می‌شوند.

کنترل‌های کل گروه که به‌وسیله مراکز خدماتی اجرا می‌شوند را در حالت عادی می‌توان جمعیت آماری همگن تصور کرد و بنابراین برای مقاصد حسابرسی گروه و برای حساب‌برسان بخش که زیر تاثیر قرار می‌گیرند، می‌توان یک نمونه آماری واحد را آزمون کرد. این موضوع برای آزمونهای محتوا صادق نیست، زیرا جمعیت‌های آماری



مشخص کنند که چه کسی تأییدیه‌ها را دریافت خواهد کرد و چه کسی روشهای حسابرسی مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را انجام خواهد داد.

موضوعهای خاص

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ همه مواردی را که برای حسابرسان مشکل درست می‌کند، پوشش نمی‌دهد. در این قسمت به حوزه‌هایی اشاره می‌شود که در آنها، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ رهنمودهای کمتری را ارائه می‌دهد و این‌که، اگر با دقت به آنها پرداخته نشود، مشکلاتی را به وجود می‌آورند. این حوزه‌ها عبارتند از:

- پایان سال مالی غیر متجانس^۷؛
- همراستاکردن رویه‌های حسابداری ناسازگار؛
- شرکتهای روی کاغذ^۸؛ و



• معافیت حسابرسی شرکتهای تابعه و حسابرسی مانده‌ها.

پانوشتها:

- 1- Auditing groups
- 2- Component auditors
- 3- Documentation
- 4- Logistics
- 5- Shared Service Centers
- 6- این موضوع برای حسابرسان گروه‌های چندملیتی که براساس استانداردهای بریتانیا فعالیت می‌کنند و با حسابرسان بخش در سایر بخشهای دنیا کار می‌کنند که کمک مستقیم از حسابرسان داخلی ممنوع نیست، مشکلات بالقوه‌ای را ایجاد می‌کند.
- 7- Non-conterminous
- 8- Letterbox Companies

شرکتهایی که تنها آدرس پستی دفتر اصلی‌شان در کشورهای با مالیات پایین قرار دارد و فعالیتهای تجاریشان را در سایر کشورها انجام می‌دهند.

منبع:

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **Auditing Groups: A Practical Guide**, Includes Supplementary Material, 2014, www.icaew.com

باید مختص معامله هر بخش باشد و به‌طور کلی آزمون چند نمونه ضرورت دارد. یکی از رویکردهای کنترل این است که حسابرسان گروه تهیه یک گزارش بر مبنای روشهای توافقی را، برای تعیین کنترلهای آزمون شده و نتایج آنها، الزامی کنند. رویکرد دیگر برای گروه می‌تواند انجام تریبیتی برای تنظیم گزارشی درباره کنترلهای مرکز خدمات براساس بیانیه‌های فنی باشد، تا نگرانی از طراحی، پیاده‌سازی و اجرای اثربخش کنترلها برطرف شود، که البته به نظر می‌رسد چنین چیزی در حال حاضر متداول نیست. از گزارشهای ارائه‌شده درباره اثربخشی عملیاتی و/یا طراحی و اجرای کنترلها می‌توان جهت اطمینان بخشی به بخشهای زیر استفاده کرد:

- مدیریت گروه؛
 - حسابرسان گروه درباره اثربخشی کلی کنترلهای اجراشده از سوی مراکز خدماتی؛ و
 - حسابرسان بخش درباره کنترلهای مرتبط با خدمات ارائه‌شده.
- گزارشها را ممکن است حسابرسان گروه، حسابرسان مرکز خدماتی یا دیگر حسابرسان تا حد امکان با استفاده از مهارتهای تخصصی فناوری اطلاعات تهیه کنند. انجام چنین کاری به‌وسیله گروهی که از گروه‌های حسابرسی گروه و بخش جداست، مزایایی دارد. دامنه کار مورد نظر در چنین حسابرسیهایی، بسته به شرایط، نیازمند توافق بین مدیریت مرکز خدماتی، حسابرسان گروه و بخش، و مدیریت گروه است. در صورت لزوم، گروهی که کار مکمل را انجام می‌دهد، با توجه به روشهای توافقی اضافی، گزارش می‌دهد.

گزارشگری حسابرسان بخش

حسابرسان بخش کارشان را در قالبی که در دستورالعملهای حسابرسی گروه بر سر آن توافق شده، به حسابرسان گروه گزارش می‌دهند، حال می‌خواهد گزارش حسابرسی درباره صورتهای مالی باشد، یا درباره مانده حسابهای خاص، یا گزارش رویه‌های مشخص شده. پیشتر دیدیم که برخی حسابرسان بخش با مستقیم‌کار کردن زیر نظر حسابرسان گروه موافقت می‌کنند و تعدادی دیگر نه. همچنین حسابرسان بخش ممکن است یادداشتی از کار انجام‌شده و/یا پرسشنامه‌های تکمیل‌شده دریافتی از حسابرسی گروه را ارائه دهد که این موضوع به خط‌مشیها و رویه‌های آنها بستگی دارد. حسابرسان گروه و بخش باید