

حسابرسی گروه؛ مسئولیت و مشارکت



گفتگو با

آقای علی صاره‌راز

حسابدار رسمی

سپاس

در حرفه حسابرسی ایران نام شما با نام حسابرسی گروه و صورتهای مالی تلفیقی گره خورده است. دانش و تجربه شما در حوزه حسابرسی گروه یگانه است. پیش از آغاز این گفتگو می‌توان ادعا کرد که نکات ارزنده‌ای برای بهره‌برداری و توجه خوانندگان از این گفتگوی پربار وجود خواهد داشت. ابتدا اهمیت موضوع شرکتهای گروه را بررسی کنیم که چه جایگاهی در اقتصاد کشور دارند، و آیا حسابرسی شرکتهای گروه ارزش افزوده درخور توجهی برای کشور دارد؟

صاره‌راز

اطلاعات دقیقی از سهم شرکتهای گروه در اقتصاد کشور ندارم اما بر اساس تجربه شخصی، بزرگترین گروه شرکتهای حول صندوقهای بازنشستگی خصوصاً سازمان تامین اجتماعی (احتمالاً بزرگترین گروه شرکتهای) و صندوق بازنشستگی کشوری، بانکها به واسطه شرکتهای سرمایه‌گذاری متعلق به آنها، و بالاخره بنیادها تشکیل گردیده است که قاعدتاً سهم درخور توجهی در بخش غیردولتی اقتصاد، اعم از بخش خصوصی و بخش عمومی غیردولتی، دارند. ذکر این نکته ضروری است که بنا بر برخی ملاحظات، صورتهای مالی بخشی از گروه شرکتهای مورد اشاره در بالا انتشار عمومی ندارند.

سنجش ارزش افزوده حسابرسی صورتهای مالی گروه شرکتهای مستلزم پاسخ به این سؤال است که تا چه میزان از گزارشهای مالی گروه شرکتهای در تصمیم‌گیریهای اقتصادی استفاده می‌شود که متأسفانه، چه آن بخش که انتشار عمومی دارند مثل صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتهای سرمایه‌گذاری و چه بخشی که انتشار عمومی ندارند، تجربه شخصی من از حضور در مجامع عمومی این واحدهای اقتصادی حاکی از آن است که چندان محل اعتنا قرار نمی‌گیرند.

به این نکته نیز اشاره کنم چنانچه موضوع گزارشگری بر حسب قسمتها در صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتهای جدی گرفته شود و اطلاعات مربوط به آن به صورتی باکیفیت تهیه گردد، قطعاً این نوع اطلاعات مبنای مناسبی برای انجام تحلیل در سطح کلان فراهم خواهد آورد.

سپار

حرفه حسابرسی ایران در حسابرسی گروه با چه چالش‌هایی روبروست؟ فضای مشارکت و همکاری حسابرس واحد اصلی و حسابرسان بخش چگونه است؟

صاهرز

برای حرفه حسابرسی ایران در سالهای اخیر، حسابرسی گروه چالش جدید و درعین حال مهمی از دو منظر مسئولیت و مشارکت بود. مفاهیمی کاملاً به هم مرتبط، زیرا، پذیرش مسئولیت کار حسابرسان بخش، مستلزم مشارکت در کار آنان است.

اگرچه، به دلیل برخورد واحدهای نظارتی همچون بورس اوراق بهادار و کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تبعات ناشی از آن، حسابرسان در انجام کار حسابرسی گروه تا حدودی متوجه مسئولیت خود شده‌اند، لیکن به دلیل نبود سابقه طرح دعوی در محاکم قضایی بابت قصور حسابرسان در انجام وظایف، موضوع مسئولیت برای حسابرسان چندان جدی نیست و شاید به همین دلیل، پذیرش مسئولیت در حسابرسی صورتهای مالی گروه، منجر به مشارکت در انجام کار حسابرسی بخشها نشده است.

از سوی دیگر، مشارکت حسابرس واحد اصلی در حسابرسی بخشها علاوه بر تمایل حسابرس واحد اصلی، به تمایل حسابرس بخش به همکاری نیز نیاز دارد، که تجربه زیادی در این زمینه وجود ندارد. به نظر می‌رسد علاوه بر مشکلاتی از قبیل فقدان فرهنگ کار جمعی بدون خدشه به جایگاه طرفین، احتمال بروز شائبه دخالت در کار حسابرس بخش، و بالاخره توان فنی حسابرس واحد اصلی برای مشارکت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی بخش، برخی موانع حقوقی و مالی نیز وجود دارد.

برای مثال، پیش‌بینی موضوع در قرارداد حسابرسی بخشها؛ که حسابرسان بخشها را، با تقبل هزینه‌های اضافی مربوط توسط کارفرما، ملزم به همکاری با حسابرس واحد اصلی سازد. در ضمن، حسابرسان واحد اصلی نیز باید در قرارداد حسابرسی پیش‌بینی لازم را انجام دهند تا در صورت امتناع حسابرس بخش، امکان کسب شواهد حسابرسی توسط آنان به صورت مستقیم فراهم آید.

سپار

در ایران انتخاب حسابرس گروه و بخش‌های مرتبط با آن به چه شکلی انجام می‌شود؟ مسئولیت حسابرس واحد اصلی

و حسابرسان بخشها، طبق مقررات و در واقع، چگونه است؟

صاهرز

الگوی کلی انتخاب حسابرس گروه و بخشهای آن را از دو منظر باید دید. از نظر سازوکار قانونی، انتخاب حسابرس توسط مجامع عمومی شرکتها، اعم از شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی (بخشها) و با نظر سهامداران آنها صورت می‌گیرد و بدیهی است با توجه به کنترل بخشها توسط واحد اصلی، انتخاب حسابرس برای بخش در اختیار مدیریت واحد اصلی قرار دارد؛ اگر چه، انتخاب حسابرس واحد اصلی نیز در عمل با پیشنهاد مدیریت واحد اصلی و معمولاً طبق نظر آنها انجام می‌شود.

اما برای بررسی آنچه در عمل در این زمینه رخ داده و شرایط فعلی حاکم بر انتخاب حسابرس بخش، به خصوص رعایت نظرات حسابرس واحد اصلی در انتخاب حسابرس بخش، لازم است نگاهی به تاریخچه موضوع داشته باشیم.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰ به طور مشخص برای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتها است، که خود موضوع تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتها پس از یک وقفه چندساله و پس از اعطای یک مهلت توسط نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری برای آماده‌شدن واحدهای تجاری برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، لازم‌الاجرا شد.

با لازم‌الاجرا شدن تهیه صورتهای مالی تلفیقی و انتشار استاندارد حسابرسی ۶۰۰ که در آن مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی گروه تنها متوجه حسابرس واحد اصلی است، حسابرسان با چالش استفاده از کار حسابرسان شرکت‌های فرعی مواجه شدند.

در بند ۶ نسخه اولیه استاندارد حسابرسی ۶۰۰ (قبل از تجدیدنظر) با عنوان پذیرش کار، گفته شده بود "حسابرس باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا می‌تواند به عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا خیر." برداشت عمومی حسابرسان از مشارکت، انجام حسابرسی به طور مستقیم توسط حسابرس اصلی بود. این برداشت منجر به موضع‌گیریهایی مبنی بر پذیرش کار حسابرسی گروه در صورت انجام حسابرسی بخش در خور توجهی (حداقل ۵۰ درصد) از داراییها یا فروش گروه توسط حسابرس اصلی بود.

آنچه این برداشت را تقویت می‌کرد دستورالعملهای قدیمی

ذکر این نکته ضروری است که هیئت مدیره واحد اصلی به دلیل وجود کنترل، امکان انتخاب حسابرس اصلی برای حسابرسی بخشها یا رعایت نقطه نظرات حسابرس اصلی در این زمینه را دارد، لیکن، این شیوه ممکن است منجر به بروز انحصار در انجام کارها یا روابط ناسالم موسسه‌های حسابرسی گردد. ضمن آن‌که، برای گروه‌های اقتصادی بزرگ، چنین رویکردی قطعا منجر به وابستگی بیش از اندازه حسابرس به یک صاحبکار و تهدیدی برای استقلال وی محسوب خواهد شد. در این رابطه، اقدام سازمان بورس اوراق بهادار که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را ملزم می‌سازد حسابرسان بخش را از بین موسسه‌های حسابرسی معتمد بورس انتخاب کنند، گام مثبتی است.

به این نکته هم باید اشاره کنم که مفاد استاندارد حسابرسی ۶۰۰ که مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی گروه را متوجه حسابرس واحد اصلی کرده است، نافی مسئولیت حسابرس بخش در زمینه حسابرسی صورتهای مالی بخش نخواهد بود. در این زمینه لازم است به ماده ۱۲ قانون مسئولیت مدنی مصوب سال ۱۳۳۹ اشاره کنم که در آن پیش‌بینی شده است: «کارفرمایانی که مشمول قانون کار هستند مسئول جبران خساراتی هستند که از طرف کارکنان آنان در حین انجام کار یا به مناسبت آن وارد شده است، مگر این‌که محرز شود تمام احتیاطهایی که اوضاع و احوال قضیه ایجاب می‌نموده به عمل آورده و یا اگر احتیاطهای مزبور را به عمل می‌آوردند بازهم جلوگیری از بروز زیان مقدور نمی‌بود. کار فرما می‌تواند به واردکننده خسارت در صورتی که طبق قانون مسئول شناخته شود، مراجعه نماید.»

نکته‌ای که باید به آن پاسخ داد این است که در حسابرسی گروه، رابطه حقوقی حسابرس واحد اصلی و حسابرس بخش چیست و آیا در صورت بروز خسارتی که از ناحیه حسابرس بخش رخ داده باشد، حسابرس واحد اصلی می‌تواند به حسابرس بخش در محاکم قضایی مراجعه کند یا خیر؟

سازمان

آیا چالش‌هایی در ارتباط با تعریف بخش و بخش عمده در استاندارد حسابرسی ایران، وجود دارد؟

ساره‌راز

در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ بخش به عنوان یک واحد تجاری یا فعالیت تجاری که مدیران اجرایی بخش یا گروه برای آن اطلاعات

برخی موسسه‌های بین‌المللی بود که در آنها به لزوم حسابرسی درصدهای مشخصی از داراییها و فروش در سطح گروه توسط حسابرس اصلی اشاره می‌شد، ضمن آن‌که بند ۱۲ پیش‌نویس بیانیه‌ای که در سال ۲۰۰۳ با عنوان «حسابرسی صورتهای مالی گروه» در رابطه با پیش‌نویس استاندارد حسابرسی ۶۰۰ صادر شده بود نیز به این موضوع اشاره داشت که پذیرش کار حسابرسی گروه در شرایطی که کمتر از ۵۰ درصد از داراییها، فروش و... گروه، توسط حسابرس شرکت اصلی حسابرسی شود غیرعادی است مگر این‌که این کمبود با مشارکت حسابرس اصلی در حسابرسی بخشها جبران شود.

به هر حال، اتخاذ این رویکرد توسط موسسه‌های حسابرسی، تبعاتی نیز به دنبال داشت زیرا برای برخی گروه‌های اقتصادی بزرگ، پذیرش کار با شرط ارجاع کار حسابرسی بخش عمده‌ای از شرکت‌های گروه به منزله وابستگی بیش از اندازه حسابرس به یک کارفرما و عاملی برای تهدید استقلال وی محسوب می‌شد. در طول زمان این نگاه تعدیل گردید و حسابرسان پذیرفتند مشارکت در حسابرسی بخشها به معنای انجام حسابرسی صورتهای مالی بخشها نمی‌باشد. لیکن، این تغییر نگاه برای بسیاری از حسابرسان به معنای تغییر در نحوه انجام کار نبود، و بر اساس رویه صفر یا صد، حسابرسان گروه از رویکرد حسابرسی صورتهای مالی همه بخشها توسط حسابرس اصلی، به رویکرد نفی هرگونه دخالت در حسابرسی بخشها (شامل دخالت نکردن در انتخاب حسابرس بخش) رسیدند. اما آن‌چه مورد غفلت واقع شد مسئولیت بود.

در شرایطی که طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰ مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی گروه تنها متوجه حسابرس واحد اصلی است، رفتار حسابرسان در ایران بیشتر شبیه رفتار حسابرسان در وضعیت تقسیم مسئولیت می‌باشد که الزامات حسابرس واحد اصلی محدود به حصول اطمینان از صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش و اخذ تاییدیه‌ای از حسابرس بخش مبنی بر آگاهی و تبعیت وی از آیین رفتار حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی و... است.

در خصوص پشتیبانی مراجع مرتبط با گزارشگری مالی مثل هیئت مدیره، سهامداران عمده و... از موضوع رعایت نقطه نظرات حسابرس واحد اصلی در انتخاب حسابرس بخش،

معمول در حسابرسی صورتهای مالی گروه در کشور، حسابرسان واحد اصلی تنها به استفاده از آن چه حسابرسان بخش در گزارش خود اشاره کرده‌اند، بسنده می‌کنند.

سپار

شرکتهای گروه گاهی از خدمات مشترک شرکتهای خدماتی، استفاده می‌کنند. موضوع استفاده از شرکتهای خدماتی و آثار آن بر گزارشگری مالی تا چه اندازه در ایران مطرح است و اهمیت دارد؟

ساره‌راز

در کشور ما استفاده از خدمات سازمانهای خدماتی در زمینه نگهداری سیستمهای اطلاعاتی و حسابداری و تهیه صورتهای مالی، خصوصا برای واحدهای اقتصادی متوسط و بزرگ چندان معمول نیست و به‌طور عمده، به‌همین دلیل، تدوین استاندارد مزبور از اولویتهای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی در سازمان حسابرسی نبوده است. ولی شاید یکی از مصادیق استاندارد مورد اشاره در کشور، برون‌سپاری تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه با استفاده از خدمات اشخاص حقیقی و حقوقی است که به‌کارگیری برخی از الزامات استاندارد مزبور خصوصا ارزیابی کنترل‌های حاکم بر استخراج اطلاعات و پردازش آن را ضروری می‌سازد.

بر اساس الگوی مرسوم در کشور، تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه بر اساس دو دسته اطلاعات صورت می‌گیرد. دسته اول، اطلاعاتی است که واحد اصلی و بخشها در روال عادی عملیات گزارشگری مالی خود تهیه می‌کنند که مهمترین آنها، صورتهای مالی واحد اصلی و صورتهای مالی حسابرسی‌شده بخشها است. دسته دوم، اطلاعاتی است که با هدف استفاده در فرایند تهیه صورتهای مالی تلفیقی، توسط واحد اصلی و بخشها تهیه می‌شود که از بین آنها می‌توان به اطلاعات مربوط به معاملات درون‌گروهی و سود تحقق‌نیافته ناشی از معاملات مزبور اشاره کرد. به‌دلیل فقدان سیستمهای اطلاعاتی مناسب در این زمینه، استخراج اطلاعات مزبور معمولا به صورت دستی صورت می‌گیرد که در گروههای اقتصادی بزرگ با حجم درخور توجهی از مبادلات تجاری، اطلاعات تهیه‌شده همواره با خطر کامل نبودن و فقدان دقت مواجه است. به‌نظر می‌رسد این موضوع یکی از حوزه‌هایی است که مستلزم توجه در مرحله برنامه‌ریزی برای حسابرسی صورتهای مالی گروه و استفاده از خدمات حسابرس بخش می‌باشد.

مالی تهیه می‌کنند و باید در صورتهای مالی گروه گنجانیده شود، تعریف شده است. از آنجاکه در گروه شرکتها بخش به‌طور عمده همان واحد تجاری فرعی است که صورتهای مالی حسابرسی‌شده آن در صورتهای مالی گروه تلفیق می‌گردد، در تشخیص آن مشکلی وجود ندارد؛ لیکن با توجه به ویژگیهایی که در استاندارد مذکور برای بخش عمده مطرح شده است، یعنی الف) داشتن اهمیت مالی برای گروه که یک ویژگی کمی است و ب) دربرداشتن خطرهای عمده تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه به‌دلیل ماهیت یا شرایط خاص آن که یک ویژگی کیفی است، تشخیص بخش عمده مستلزم شناخت و قضاوت بر مبنای آن است.

در خصوص ویژگی اول یا ویژگی کمی، در بندهای «ت ۵» و «ت ۶» استاندارد (بخش توضیحات کاربردی) راهنمایی لازم در این زمینه ارائه شده است که در نوع خود جالب است و بر خلاف روش معمول در استانداردها که به‌طور معمول رهنمودهای کمی ارائه نمی‌کنند به مقیاس ۱۵ درصد اشاره شده است. بدین ترتیب که ابتدا به لزوم تعیین درصدی از یک مبنای خاص (برای مثال جمع داراییها، فروش، سود خالص و ...) برای تعیین سطح اهمیت در گروه اشاره دارد که به‌طور مشخص تکرار بند «ت ۳» استاندارد حسابرسی ۳۲۰ با عنوان «اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی» است و در ادامه برای تعیین عمده‌بودن، اطلاعات مالی بخش باید ۱۵ درصد آن مبنای خاص باشد. اما درخصوص ویژگی دوم که جنبه کیفی دارد حسابرس گروه باید شناخت کافی و مناسب از فعالیت بخشها داشته باشد و در اساس حیطه‌های پرخطر در گروه را شناسایی کند.

دگر این نکته ضروری است که با توجه به بندهای ۲۶ و ۲۷ استاندارد حسابرسی ۶۰۰، در اساس تشخیص بخشهای عمده در حسابرسی صورتهای مالی گروه با هدف توجه ویژه به بخشهای مزبور در مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات و خصوصا جلب همکاری حسابرس بخش عمده در این زمینه صورت می‌گیرد. لیکن در شرایط فعلی که معمولا حسابرسی صورتهای مالی گروه پس از خاتمه حسابرسی صورتهای مالی بخشها آغاز می‌گردد یا در صورت همزمانی حسابرسی، برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی صورتهای مالی بخشها بدون کمترین مشارکت و تعامل با حسابرس واحد اصلی صورت می‌گیرد، تشخیص بخش عمده چالشی برای حسابرس گروه تلقی نمی‌شود؛ زیرا، بر اساس الگوی

سپار

طبق استانداردهای حسابرسی، تیم حسابرسی گروه ملزم است از پایبندی حسابرس بخش به الزامات اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش، و زیرنظارت بودن کار حسابرسان بخش، و امکان مشارکت در کار حسابرس بخش، شناخت کسب کند و در نتیجه درباره استفاده از خدمات حسابرس بخش تصمیم بگیرد. کاربرد این الزام در ایران چگونه است؟

صاهر از

برخی معتقدند با وجود جامعه حسابداران رسمی و عضویت حسابرس بخش در نهاد حرفه‌ای مزبور و نیز مقررات بورس اوراق بهادار که شرکتهای پذیرفته شده در بورس راملزم می سازد حسابرسان بخش را از بین حسابرسان معتمد بورس انتخاب کنند، صرف عضویت حسابرس بخش در جامعه حسابداران رسمی کافی به مقصود بوده و انجام اقدام اضافی در این زمینه ضروری نمی باشد. حال آن که با توجه به شرایط پیش بینی شده در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ که مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتهای آنها متوجه حسابرس شرکت اصلی کرده است، دیدگاه یادشده درست به نظر نمی رسد. این موضوع در دستورالعمل حسابرسی برخی موسسه‌های بین‌المللی به شکل حصول اطمینان از شهرت و اعتبار حرفه‌ای حسابرس بخش پیش بینی شده است.

در نظر داشته باشید همواره این امکان وجود دارد که حسابرس بخش از توانایی و تجربه کافی برای حسابرسی بخش برخوردار نباشد و علیرغم این موضوع، اقدام به پذیرش کار کرده باشد. در چنین مواردی ممکن است حتی مشارکت در مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات نیز کافی نباشد و حسابرس واحد اصلی باید به طور مستقیم اقدام به گردآوری شواهد حسابرسی کند. بدیهی است همان گونه که در سؤال مطرح شده است، کسب شناخت از توانایی فنی و حرفه‌ای حسابرس بخش، به خصوص سوابق و تجربیات قبلی حسابرس بخش در زمینه صنعت مورد نظر، و برخورداری از نیروی مناسب حرفه‌ای، دشوار است. ضمن آن که، نظارت نهاد حرفه‌ای در زمینه رعایت الزامات اخلاقی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان همواره با تاخیر و پس از استفاده حسابرس واحد اصلی از خدمات حسابرس بخش صورت می گیرد.

سپار

چه نکات مهمی به نظر شما باید مورد توجه دیگران به ویژه مراجع حسابداری و حسابرسی کشور قرار بگیرد؟

صاهر از

سه موضوع مهم وجود دارد که باید به آنها بیشتر توجه شود: زمان بندی انجام کار، هزینه‌های اضافی، و الزامات قراردادی. در بسیاری از موارد، به خصوص در مواردی که تاریخ انقضای سال مالی شرکت اصلی و بخشها متفاوت است، حسابرسی صورتهای مالی گروه پس از خاتمه حسابرسی بخشها و ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه آغاز می گردد. در چنین شرایطی، امکان مشارکت حسابرس واحد اصلی در فرایند حسابرسی بخشها به طور کامل منتفی است. لذا، حسابرس واحد اصلی باید به گونه‌ای عمل کند که از مرحله برنامه ریزی برای حسابرسی بخشها، امکان تعامل با حسابرس بخش و انتقال نقطه نظرات وی فراهم باشد.

اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰ ممکن است هزینه‌های اضافی برای حسابرس بخش (به دلیل رعایت نقطه نظرات حسابرس واحد اصلی در زمینه اهمیت اختصاص یافته به بخش و حوزه‌های پرخطر) و حسابرس واحد اصلی (اجرای روشهای اضافی حسابرسی نسبت به صورتهای مالی بخش برای گردآوری شواهد حسابرسی در صورت امتناع همکاری حسابرس بخش) در برداشته باشد. لذا، پیش بینی موضوع در قالب حق الزحمه متغیر در قرارداد حسابرسی هر دو طرف، ضروری است.

ملزم ساختن حسابرس بخش به همکاری با حسابرس واحد اصلی در زمینه مشارکت وی در مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات و همچنین مجاز بودن حسابرس اصلی برای دسترس داشتن به مستندات حسابرسی بخش، نیز مورد سومی است که باید بیشتر در توجه قرار بگیرد.

سپار

با توسعه نقش گروه شرکتهای و بالارفتن اهمیت آنها در اقتصاد کشور، توجه بیشتر به موضوع حسابرسی گروه و پیچیدگیهای آن ضروری است. امیدواریم گفتگو با شما سرآغازی برای پرداختن مراجع مسئول به مسایل مرتبط با حسابرسی گروه باشد.

