



گفتگو با

آقای حسن حاجیان

مدیر عامل مؤسسه حسابرسی شهردامین

ضرورت توجه کامل به استاندارد ۶۰۰

سپاس

همراهی و مشارکت شما با مجله حسابرس، فرصتهای درخور توجهی برای انعکاس مسایل و مشکلات و راهکارهای فراروی حرفه حسابرسی ایران فراهم ساخته است که برای آن و برای ادامه آن در این گفتگو، سپاسگزاریم. گفتگوی این شماره به موضوع حسابرسی گروه و استاندارد ۶۰۰ اختصاص دارد. گروههای اقتصادی در کشورهای خارج نقش تعیینکنندهای در اقتصاد دارند و به همین دلیل حسابرسی آنها نیز با ملاحظات خاصی همراه است. در ایران چطور؟

حاجیان

شکلگیری شرکتهای گروه یا همان هلدینگها، راهبردی هوشمندانه برای رشد و توسعه فعالیتهای واحدهای تجاری و کاهش ریسک صاحبان سرمایه است و به همین جهت این نوع شرکتهای نقش مهمی در اقتصاد کشورها دارند. در ایران نیز تاثیر این شرکتهای بر اقتصاد بسیار بالا است به طوری که طبق گزارشهای رتبهبندی شرکتهای برتر در اقتصاد، ۸۰ درصد از ۱۰۰ شرکت برتر کشور را شرکتهای هلدینگ تشکیل میدهند که در سال ۱۳۹۶ جمع مبالغ فروش آنها بالغ بر ۵۶۷ هزار میلیارد تومان بوده است.

در شرکتهای گروه، تاثیر متقابل اعضا در هم افزایی حاصل از به اشتراک گذاری منابع مالی و امکانات سخت افزاری، نرم افزاری و نیروی متخصص و نیز ظرفیتهای حمایتی فنی و مالی آنها از یکدیگر، به خصوص در مقابل رقبا، باعث شده نگهداری و گزارشگری اطلاعات مالی در سطح گروه، با پیچیدگیهایی همراه شود که مواجهه با آن در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی، دقت نظر ویژه حسابداران و حسابرسان را طلب میکند.

سپار

حسابرسی گروه برای حرفه حسابرسی ایران چه اهمیتی دارد؟

حاجیان

طبق قانون تاسیس جامعه حسابداران رسمی، همراهی در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی و خدماتی و نیز حصول اطمینان از درخور اعتماد بودن صورتهای مالی آن واحدها در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذینفع و ذیحق، انتظاراتی است که از حرفه حسابرسی می‌رود. پر واضح است که با توجه به سهم شرکت‌های گروه در اقتصاد کشور، حرفه حسابرسی باید در مورد گزارش‌های مالی شرکت‌های یادشده و کنترل‌های داخلی حاکم بر آن، حساسیت بالایی از خود نشان دهد.

کم نیستند صاحبکاران و حساب‌سازانی که برخورداری حسابرسی از سابقه حسابرسی گروه را نشانه نام و اعتبار حرفه‌ای او می‌دانند و لذا در انتخاب حسابرس، به آن توجه می‌کنند. ولی باید توجه داشت که چنانچه این معیار، مبتنی بر خصوصیات کار حسابرسی گروه، به‌ویژه از نظر دامنه و پیچیدگی‌های کار و الزامات ویژه تکلیف‌شده در استانداردهای حسابرسی و ریسک‌هایی باشد که اعضای حسابرسی گروه در معرض آنها قرار می‌گیرند، موضوعی پذیرفتنی است؛ ولی متأسفانه در عمل، مبلغ نامناسب بسیاری از قراردادهای حسابرسی گروه، متأثر از مدت زمان قلیل تخصیصی به‌کار، فرایند ناقص انجام کار، نوع و میزان شواهد حسابرسی و تعداد و ترکیب گروه تخصصی، و از همه مهمتر، گسترش رویکرد مشارکت در حد صفر تیم حسابرسی گروه در تعیین ابعاد کار حساب‌سازان بخش‌هایی که حسابرسی آنها به‌عهده تیم حسابرسی گروه نیست، و متأسفانه پر تعداد هم هستند، و همچنین محدودیت‌ها در دسترسی داشتن تیم حسابرسی گروه به شواهد حسابرسی گردآوری شده توسط آن حساب‌سازان، پیامدهایی را در برداشته که برانزده حرفه حسابرسی ایران نیست.

سپار

مسئله انتخاب حسابرس در جهان و در ایران زیر بحث و گفتگوست و با چالش جدی روبروست. انتخاب حسابرس شرکت اصلی و بخش‌ها چگونه است؟

حاجیان

قبل از پاسخ به سوال، اجازه می‌خواهم یادآوری کنم که بحث حسابرسی گروه محدود به گروه‌های متشکل از یک شرکت اصلی و تعدادی شرکت فرعی، نمی‌شود و فراتر از آن است و صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی ترکیبی را نیز شامل می‌شود. ولی در هر حال سوابق امر

در کشور حاکی از این است که متأسفانه در اغلب موارد، خصوصاً در مورد حسابرسی صورتهای مالی گروه، انتخاب حسابرس تابع الگوهای مبتنی بر ارزشهای حرفه‌ای متکی بر الزامات استانداردهای حسابرسی و آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی نیست و شوربختانه نحوه عمل فعلی، که در اکثر موارد، تحمیل‌کننده محدودیت‌هایی در کار حسابرس از سوی مدیران اجرایی گروه است، با واکنش درخوری از سوی حرفه حسابرسی مواجه نشده است.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰ در رابطه با شناخت بخش‌های گروه و مسئولیتهای حسابرس گروه نسبت به آن بخش‌ها و نحوه مواجهه با محدودیتهای تحمیلی توسط مدیران اجرایی، خصوصاً در رابطه با اطلاعات بخش‌های عمده، حاوی الزامات روشن و شفاف است و تصریح می‌کند که مسئولیت هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه با مدیر مسئول حسابرسی گروه است و لذا وی مجاز به اشاره به حسابرس بخش در گزارش نسبت به صورتهای مالی گروه نیست.

به دلیل اهمیت این موضوع و گستره وسیع مسئولیت مدیر مسئول حسابرسی گروه، در استاندارد تصریح شده است که هنگامی که حسابرسی تمامی بخش‌های گروه به حسابرس گروه ارجاع نشده باشد، باید دلایل آن توسط مدیران اجرایی گروه به مدیر مسئول حسابرسی گروه اعلام شود و بر پایه این مسئولیت است که دسترسی داشتن به اطلاعات بخش، به مدیران اجرایی، و ارکان راهبری بخش‌ها، به حساب‌سازان بخش و نیز مستندات حسابرسی مربوط و همچنین اختیار انجام حسابرسی بخش‌ها به صلاح‌دید تیم حسابرسی گروه، از جمله نکاتی است که طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰ درج آنها در قرارداد حسابرسی الزامی دانسته شده است؛ ولی در عمل مورد توجه جدی قرار نگرفته است.

به نظر شما با این اوصاف آیا می‌توان نکته قوتی برای چنین الگوهایی در جهت اعتلای حرفه حسابرسی ذکر کرد؟

سپار

آیا تعریف بخش و بخش عمده در استانداردهای حسابرسی ایران، با شرایط واقعی موجود مطابقت دارد و مناقشه‌برانگیز نیست؟

حاجیان

تعاریف بخش و بخش عمده در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ ایران، تفاوتی با تعاریف ارائه شده در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ ندارد. در هر دو استاندارد، بخش عبارت از یک واحد تجاری و یا یک فعالیت تجاری تعریف شده است که اطلاعات مالی آن در صورتهای مالی گروه گنجانده می‌شود و بخش عمده، عبارت از بخش مشخص شده توسط تیم حسابرسی گروه است که به‌تنهایی برای

گروه است که باید با لحاظ کردن تنوع فعالیتهای گروه و بخشهای آن، درجه تمرکز سیستمهای اطلاعاتی و میزان یکنواختی کنترلهای داخلی حاکم بر موضوعهای مشابه در سطح گروه، تعداد بخشهای عمده، و پیچیدگی فرایند تلفیق، هنگام تهیه طرح حسابرسی مورد توجه مدیر مسئول حسابرسی گروه قرار گیرد.

اینها همه می‌طلبند که حق الزحمه مکفی برای حسابرسی گروه در قرارداد حسابرسی در نظر گرفته شود؛ نه حق الزحمه‌ای که در حال حاضر براساس اعمال چند درصد افزایش نسبت به مبلغ قرارداد سال قبل تعیین می‌شود. البته بدیهی است که حسابرسان به تنهایی نمی‌توانند این وضع را اصلاح کنند و لازم است از پشتیبانی سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی، هم‌سنگ با سطح بالای انتظار آنها از کیفیت حسابرسی، برخوردار شوند.

سایبرس

شرکتهای گروه گاهی از خدمات مشترک شرکت خدماتی، که ممکن است یکی از شرکتهای گروه هم باشد، در زمینه‌هایی مثل نگهداری کارکنان، خرید، انبارداری، و از همه مهمتر نگهداری سیستمهای اطلاعاتی و حسابداری و تهیه صورتهای مالی استفاده می‌کنند. موضوع استفاده از شرکتهای خدماتی و آثار آن بر گزارشگری مالی تا چه اندازه در ایران مطرح است و اهمیت دارد؟

حاجیان

استفاده از این‌گونه خدمات که به اصطلاح برون‌سپاری گفته می‌شود در ایران مسبوق به سابقه است و در مواردی این خدمات توسط یکی از بخشهای گروه به بقیه بخشها ارائه می‌شود و حتی ممکن است به موازات ارائه به بخشهای گروه به اشخاص خارج از گروه نیز ارائه شود. هنگامی که این خدمات در اموری است که با اطلاعات مالی مبنای تهیه صورتهای مالی ارتباط برقرار می‌کند، کسب شناخت از سازوکار این‌گونه مراکز خدماتی مشترک، با توجه به تأثیری که بر ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت صورتهای مالی گروه دارد، از جمله ملاحظات بسیار با اهمیت مطرح‌شده در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ است؛ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۴۰۲ و استاندارد بین‌المللی خدمات اطمینان بخشی غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی به شماره ۳۴۰۲، ملاحظات حسابرسی مربوط به واحدهای تجاری استفاده‌کننده از این‌گونه خدمات و نحوه گزارش نسبت به کنترلهای داخلی ارائه‌دهندگان آن خدمات را شامل می‌شود که هنوز در استانداردهای ایران به آنها پرداخته نشده که به نظر من با توجه به فراوانی این‌گونه خدمات، خصوصاً در حوزه نوپای پردازش ابری، باید مورد توجه همکاران محترم قرار گیرد.

گروه اهمیت مالی دارد یا به دلیل ماهیت یا شرایط خاص آن، ممکن است دارای خطرهای عمده تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه باشد، تعریف شده است. در همین ارتباط، استاندارد حسابداری ۲۵ با عنوان گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف نیز حاوی اطلاعات مفیدی است که باید مورد توجه قرار گیرد. البته در مورد تعریف فعالیت تجاری، به دلیل طرح سوالات و ابهامات متعدد، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اصلاحیه‌ای را در سال ۲۰۱۸ بر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳، ترکیبهای تجاری، منتشر کرد که در آن سعی شده است تعریف فعالیت تجاری واضحتر شود. بعید می‌دانم تجربه حسابرسان ایران، جامع و کامل بودن تعاریف یادشده را زیر سوال برده باشد.

سایبرس

با این اوصاف مدیران و ارکان راهبری گروه تا چه اندازه از حسابرسی گروه و شرایط و الزامات درج‌شده در استانداردهای حسابرسی پشتیبانی می‌کنند؟

حاجیان

مطالبی که پیشتر در رابطه با الگوی انتخاب حسابرس گروه در ایران ذکر شد، نشان‌دهنده نبود اطلاع کافی اغلب هیئت‌مدیره‌ها و سهامداران عمده از الزامات استانداردهای حسابرسی، خصوصاً الزامات استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و یا بی‌تفاوتی آنها نسبت به آن است.

البته اگر حسابرسان با درک کامل مسئولیت خود در حسابرسی صورتهای مالی گروه، ملاحظات تأکیدشده در استاندارد ۶۰۰ را هنگام پذیرش یا ادامه کار، در تنظیم قرارداد، در تعیین میزان مشارکت در کار حسابرسان بخش، در تعیین سطوح اهمیت، در تعیین نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی بخشها لازم تشخیص می‌دهند، در ارزیابی ریسکها و نحوه برخورد با ریسکهای ارزیابی‌شده، در بررسی فرایند تلفیق و کنترلهای عمومی سطح گروه در مورد آن فرایند، و در نهایت در ارتباط با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بخشها، به‌ویژه بین تاریخ گزارش حسابرس بخش و تاریخ گزارش حسابرسی گروه، در نظر بگیرند و نسبت به محدودیتهای با اهمیت ایجادشده از سوی هیئت‌مدیره‌ها و سهامداران عمده در این امور، موضع‌گیری لازم طبق استانداردهای حسابرسی و آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای داشته باشند، دور از انتظار نخواهد بود که دیدگاه هیئت‌مدیره‌ها و سهامداران عمده نسبت به مسئولیت حسابرس در حسابرسی گروه اصلاح شود.

انجام حسابرسی گروه، مستلزم تخصیص گروه زبده و فرصت زمانی متناسب با گستره جغرافیایی گروه و قوانین و ضوابط حاکم بر بخشهای

سپار

در ایران اختیارات حسابرس واحد اصلی و ارتباط او با حسابرسان بخش و ارکان راهبری بخشها چگونه است؟ آیا به همان ترتیب است که در استاندارد ۶۰۰ مورد نظر بوده است؟

حاجیان

اگر چه مقایسه تعریف ارائه شده برای حسابرس بخش در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ ایران با نسخه بین‌المللی استاندارد فوق بیانگر تفاوت نگاه به دامنه کار حسابرس بخش در دو استاندارد مذکور است، یعنی طبق استاندارد ایران، حسابرس بخش، حسابرسی است که در حسابرسی اطلاعات مالی بخش، خواسته‌های تیم حسابرسی گروه را انجام می‌دهد. ولی طبق استاندارد بین‌المللی ۶۰۰، حسابرس بخش، حسابرسی است که حسب درخواست تیم حسابرسی گروه، کار بر روی اطلاعات مالی مرتبط با یک بخش را انجام می‌دهد و بدیهی است که حسابرسی اطلاعات مالی با کار بر روی اطلاعات مالی خیلی تفاوت دارد؛ ولی متن هر دو استاندارد، الزام کسب شناخت از حسابرس بخش را تنها در شرایطی الزامی کرده است که قرار باشد حسابرس بخش به درخواست تیم حسابرسی گروه کاری را در راستای حسابرسی گروه انجام دهد، یعنی به عبارتی به کاری گمارده شود، و لذا موضوعات شناخت از حسابرس بخش شامل مواردی شده است که قبل از طرح درخواست و به کارگماری باید مشخص و مورد اتخاذ تصمیم تیم حسابرسی گروه قرار گیرد. به عبارتی در صورت به‌کارگیری حسابرس بخش توسط مدیران اجرایی گروه و دخالت ندادن تیم حسابرسی گروه در این امر، الزام کسب شناخت از حسابرس بخش موضوعیت چندانی پیدا نمی‌کند، بلکه در چنین حالتی طبق استاندارد ۶۰۰ لازم است تیم حسابرسی گروه مشخص کند که آیا تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ضروری است، می‌تواند در کار حسابرسان آن بخشها مشارکت کند و آیا به ارکان راهبری بخش، به مدیران اجرایی بخش، به اطلاعات بخش و به حسابرس بخش و مستندات حسابرسی مربوط دسترسی لازم را دارد یا خیر و همچنین آیا راسا قادر به انجام کار مورد نظر در خصوص اطلاعات مالی بخش خواهد بود یا خیر؟ اگر پاسخ همه یا برخی از این سوالات منفی باشد، به منزله ایجاد محدودیت توسط مدیران اجرایی گروه در کار تیم حسابرسی گروه است که در صورت اهمیت و فراگیری، ممکن است منجر به ارائه عدم اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی گروه شود.

در ایران، تیم حسابرسی گروه غالباً نقشی در به‌کارگماردن حسابرسان بخشها ندارد و در بسیاری از مواقع نیز هنگامی کار حسابرسی گروه

را آغاز می‌کند که کار حسابرس بخش خاتمه یافته است. در چنین وضعیتی موارد عدیده‌ای مشاهده شده که ارتباط موثری نیز بین تیم حسابرسی گروه و حسابرسان بخش برقرار نمی‌شود. اگرچه مکاتبات استاندارد شده‌ای بین تیم حسابرسی گروه با حسابرسان بخش انجام می‌شود ولی متأسفانه یا بلاجواب می‌ماند، یا به‌موقع پاسخ داده نمی‌شود و در صورت پاسخ نیز اطلاعات ارائه شده، از کاربرد چندانی برای تأمین شواهد کافی و مناسب در راستای حسابرسی گروه برخوردار نیست. به‌طور کلی می‌توان گفت که در ایران به دلیل اوضاعی که ذکر شد، محدودیتها در حسابرسی گروه عدیده است و از همین رو پذیرش حسابرسی گروه در این شرایط با ریسک بسیار بالایی مواجه است. باید توجه داشت که ریسک کشف تحریفهای بااهمیت در صورت‌های مالی گروه، دو جزو دارد که یک جزو ناشی از عملکرد حسابرس بخش است و دیگری ناشی از عملکرد تیم حسابرسی گروه، ولی مسئولیت نهایی واکنش مناسب نسبت به هر دو جزو با تیم حسابرسی گروه است. در حسابرسی به‌طور کلی، واکنش موثر به ریسکهای ارزیابی شده، گردآوری شواهد کافی و مناسب است که در حسابرسی گروه، این شواهد باید زیر هدایت، سرپرستی و مسئولیت مدیر مسئول گروه، حسب مورد توسط تیم حسابرسی گروه و یا توسط حسابرسان بخشها گردآوری شود. در این ارتباط در تجربه شخصی با مواردی مواجه شده‌ام که به‌دلیل نبود همکاری حسابرس بخش، به‌ناچار خواستار دسترسی مستقیم به اطلاعات بخش مربوط برای اجرای روشهای حسابرسی مورد نظر جهت تأمین پشتوانه برای اظهار نظر خود شدیم که اقرار می‌کنم کار بسیار پر ریسکی بود.

سپار

در مجموع برای بهبود حسابرسی گروه چه پیشنهادها می‌تواند مهمی دارید؟

حاجیان

چه پیشنهادی بهتر از این که همه تلاش کنیم حسابرسی گروه با رعایت آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای و طبق استانداردهای حسابرسی و با توجه ویژه به ملاحظات مندرج در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ انجام شود؟ البته همان‌طور که اشاره شد حمایت مراجع نظارتی نظیر سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی از حسابرس، در این مسیر بسیار اهمیت دارد.

سپار

امیدواریم پیشنهاد شما درباره استاندارد ۶۰۰ مبنای تحقیق دانش پژوهان برای یافتن اثربخشی کاربرد این استاندارد قرار بگیرد.

