

امروزه بخش عمده‌ای از کارهای حسابرسی، مربوط به حسابرسی صورتهای مالی گروه است. حسابرسی گروه به‌طور معمول دربرگیرنده مشارکت حسابسان بخش است که کارهای حسابرسی مربوط به بخشهای تشکیل دهنده گروه را انجام می‌دهند.

مدیر حسابرسی گروه، در تعیین اینکه چگونه و تا چه میزان در کار حسابسان بخش درگیر شود، با چالشهای مختلفی روبرو است. علاوه بر آن، عوامل دیگری ممکن است حسابرسی گروه را پیچیده‌تر و چالشی‌تر سازد. برای مثال، حسابرس گروه ممکن است با چالشهای زیر روبرو شود:

- تاثیر ناکافی حسابرس گروه در انتخاب حسابسان بخش،
- اشکال متصور در برقراری ارتباط شفاف با حسابسان بخش و شناخت آنان،
- تشخیص و تفکیک بخشهای عمده از سایر بخشها و نحوه برخورد با بخشهای عمده (طبق استاندارد) در عمل،
- راههای افزایش شناخت از گروه، بخشها و محیط آنها، از جمله کنترل‌های حاکم بر گروه،
- تعیین ماهیت، زمان‌بندی و میزان مشارکت لازم در کار حسابسان بخش،
- اطمینان یافتن از کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کشف‌شده،
- پیچیدگیهای مربوط به تفاوت تقویم سال مالی شرکت‌های اصلی و گروه.

در رابطه با حسابرسی گروه، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در دسامبر ۲۰۱۵ به‌گردآوری نظرهای عمومی درباره موضوع «ارتقای کیفیت حسابرسی: با تمرکز بر تردید حرفه‌ای، کنترل کیفیت، و حسابرسی گروه» پرداخت که خلاصه آن در سپتامبر ۲۰۱۶ ارائه شد. نگرانیهای مشخص درباره استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰، ضرورت توجه بیشتر به این استاندارد را مطرح ساخت. در نتیجه هیئت، در نظر دارد الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (و دیگر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را در صورتی که مناسب داشته باشد) شفاف‌سازی، مستحکم و تعدیل کند. هیئت یادشده همچنین در نظر دارد بررسی کند که آیا رهنمودی کاربردی می‌تواند در ارتقای کیفیت حسابرسی صورتهای مالی گروه موثر باشد یا خیر.

با توجه به این که استانداردهای حسابرسی ایران، منطبق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است، این پرسش مطرح است که حرفه حسابرسی ایران چگونه می‌تواند از کوششهای هیئت یادشده استفاده کند. ضمن آن که به‌نظر می‌رسد به‌کارگیری استاندارد ۶۰۰ در ایران بیشتر جنبه شکلی دارد تا محتوایی که امکان بررسی و ارزیابی پیامدهای مثبت و منفی به‌کارگیری این استاندارد را با دشواری همراه می‌سازد.

شواهد عمومی نشان می‌دهد که استاندارد حسابرسی ۶۰۰ در ایران به‌طور موثر به‌کارگرفته نمی‌شود. گرچه سازمان بورس و اوراق بهادار تاکید جدی بر صورتهای مالی تلفیقی و به‌کارگیری استاندارد ۶۰۰ در حسابرسی آنها دارد، ولی شناسایی صورتهای مالی تلفیقی و پشتیبانی قانونی از آن در قوانین تجارت و مالیاتها نیز در افزایش کیفیت صورتهای مالی گروه موثر است و به آن رسمیت بیشتری می‌بخشد. عوامل دیگر را می‌توان بعضاً در کم‌اطلاعی حسابسان گروه از مسئولیت خود در قبال حسابسان بخش (به‌دلیل نبود آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای در این زمینه) و گاه پاسخ‌گونی حسابسان بخش در برابر حسابرس گروه، جستجو کرد.

باید امیدوار بود که حرفه حسابرسی ایران و مراجع مرتبط، هم‌زمان با تشدید تلاشهای جهانی برای بهبود حسابرسی صورتهای مالی گروه، به کوششهای خود برای پاسخگویی به چالشهای گزارشگری مالی، از جمله به‌کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰ بیفزایند.



سازمان

صفحه‌آرایی: فاطمه عابدینی طراح جلد: آذین رستمی مسئول امور مشترکین: محمود مجددی عکاس: مصطفی حضرتی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان همکاران: مهناز زریو معصومه قریشی	شورای مدیریت: دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی‌پور سر دبیر: دکتر یدالله مکرمی مدیر اجرایی: توران اکوان	دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سال بیست‌ویکم شماره ۱۰۳ مهر - آبان ۱۳۹۸ شمارگان: ۴۰۰۰ نسخه
--	--	---	--	---

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل‌ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سیلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

دراپ شمار می خوانیم:

موضوع محوری:

حسابرسی گروه (استاندارد ۶۰۰)

مقاله‌ها

- ۴۴ ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه
- ۴۹ چالشهای همکاری و ارتباطات در حسابرسیهای گروه جهانی
- ۵۵ پاسخ به نظرخواهی درباره ارتقای کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی
- ۶۰ حسابرسی گروه: رهنمودی کاربردی: شامل مطالب کمکی
- ۶۵ رویکردی به تعیین دامنه حسابرسی گروه
- ۶۸ رویکرد مبتنی بر ریسک برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه
- ۷۲ ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه: مباحث مرتبط با منافع عمومی

رویدادها

- ۶ فراتر از اخبار
- ۱۰ سمینارها و همایشها

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی با

نویسندگان مشورت خواهد کرد.

حسابرس

شماره ۱۰۳ مهر - آبان سال ۱۳۹۸

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

سعید سپهرم

محمدعلی عضدی

امیرهادی معنوی مقدم

محمد میکائیلی

نادیا نازی

سمیرا نصیری

زهره نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

میزگرد

۱۲ میزگرد: حسابرسی گروه استاندارد حسابرسی ۶۰۰

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...



مصاحبه ها

۲۶ گفتگو با مجتبی علیمیرزایی: نقش کمرنگ حسابرسی گروه

شکل گیری شرکتهای گروه یا همان هلدینگها، راهبردی هوشمندانه برای رشد و توسعه فعالیتهای واحدهای تجاری و کاهش ریسک صاحبان سرمایه است و...

۳۰ گفتگو با علیرضا مهرادفر: حسابرسی گروه با نگاه به استاندارد ۶۰۰

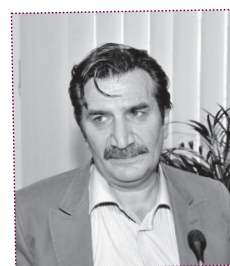
بی تردید شرکتهای گروه اعم از بورسی و غیربورسی سهم به سزایی در اقتصاد کشور دارند، لذا نیاز به سازوکار نظارت و فراهم آوردن اطلاعات درخور اتکا به منظور افزایش...

۳۴ گفتگو با علی صاره راز: حسابرسی گروه: مسئولیت و مشارکت

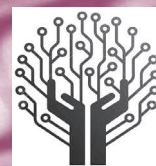
اطلاعات دقیقی از سهم شرکتهای گروه در اقتصاد کشور ندارم اما بر اساس تجربه شخصی، بزرگترین گروه شرکتها حول صندوقهای بازنشستگی...

۴۰ گفتگو با حسن حاجیان: ضرورت توجه کامل به استاندارد ۶۰۰

شکل گیری شرکتهای گروه یا همان هلدینگها، راهبردی هوشمندانه برای رشد و توسعه فعالیتهای واحدهای تجاری و کاهش ریسک صاحبان سرمایه است و...



در مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی حسابرس بخوانید:



فهرست مطالب منتشر شده در مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

مهر- آبان

مقاله ها

- کمیته های حسابرسی؛ فرمایشی یا نمایشی رضابهرامی
- توانمندسازی نقش حسابداران در مدیریت موثر ریسک بنگاه زهرانوری
- بررسی گزارشگری مالی سازمان تامین اجتماعی امریکا سمیرا بهزادپور - محمدرضا عالمی
- چالشهای گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی غلامرضانبوی
- واکاوی پیرامون مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم محمد احمدی
- نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و کاهش فساد مرتضی اسدی
- مراحل ۹ گانه در آمادگی حسابرسی فناوری اطلاعات احمد عدالت
- اتکا به یکدیگر؛ ایجاد و حفظ مشارکت موثر بین سازمانهای حرفه ای حسابداری امیرهادی معنوی مقدم



دیدگاه‌ها

اهمیت گزارشگری مالی در محیط جهان امروز

اولویتهای اصلی بنیاد استانداردهای بین‌المللی حسابداری

مزایای گزارشگری یکپارچه برای کسب‌وکارهای کوچک و سازمانهای غیرانتفاعی

ده قدم برای مدیریت موفقیت‌آمیز ریسک بنگاه

چگونگی قیمت‌گذاری خدمات مشتری و افزایش سود بنگاه

عوامل مهم در افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی

اخلاق برابر با رعایت ضوابط نیست

تولید ناخالص داخلی؛ آیا به راستی بهترین معیار برای سنجش ثروت است؟

فرا تر از اخبار



جهان

و

ایران



گزارش جدید درباره نقش حرفه حسابداری در پذیرش استانداردهای بین‌المللی

در مراسم روز جهانی استاندارد، فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) در بزرگداشت روز جهانی استاندارد، گزارش جدیدی منتشر کرده است که جزئیاتی در مورد چگونگی و مکانهایی ارائه می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) در سطح جهان به‌کار گرفته و پیاده‌سازی شده‌اند. این استانداردها بر حسابرسی و اطمینان‌بخشی، اخلاق، آموزش، و حسابداری بخش عمومی و خصوصی تمرکز دارند.

این گزارش که شامل داده‌هایی از بیش از ۱۷۰ سازمان حرفه‌ای حسابداری است که اعضای فدراسیون را شامل می‌شوند، پشتیبانی محکم و پایدار برای به‌کارگیری و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی را نشان می‌دهد، به‌ویژه در حوزه‌هایی که سازمانهای عضو فدراسیون از آغاز تا پایان در این فرایند مشارکت دارند.

درونداد پژوهشهای دانشگاهی برای فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

گروه‌های دانشگاهی از کشورهای برزیل، پرتغال، آلمان، سوئد و ایالات متحد به‌تازگی با اعضای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و کارشناسان فنی آن در زمینه پروژه‌های پژوهشی که در زمینه حسابداری انجام داده‌اند، گفتگو کردند. این سومین و آخرین مجموعه گفتگوها در دوسال گذشته با گروه‌های دانشگاهی بود که به‌عنوان بخشی از برنامه هماهنگ‌شده توسط انجمن بین‌المللی آموزش و پژوهش حسابداری (IAAER) انجام گرفت. پروژه‌های پژوهشی مستقل هستند اما همه آنها به‌طور مستقیم با پروژه‌های موجود در برنامه‌کاری هیئت ارتباط دارند. کمکهای مالی برای این برنامه توسط موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) اهدا شده است.

رویدادهای

ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز

اطلاع‌رسانی اینترنتی

حسابرس به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در

این بخش آگاه شوید.

گرامی داشت روز جهانی اخلاق در پاکستان

انجمن حسابداران خبره و رسمی (ACCA)، معاون سرپرست کمیسیون عالی بریتانیا در کراچی، مرکز تعالی کسب و کار بامسئولیت (CERB) زیرمجموعه شورای بازرگانی پاکستان (PBC) و جامعه تحلیلگران مالی رسمی (CFA) پاکستان به یکدیگر پیوسته‌اند تا در روز جهانی اخلاق، برابر با ۱۶ اکتبر ۲۰۱۹، به موضوع اخلاق بپردازند.

انجمن حسابداران خبره و رسمی در پی این مشارکت، برگزاری چند رویداد در سراسر پاکستان را سازماندهی کرده تا روز جهانی اخلاق را گرامی داشته و بدین وسیله، برای سیاستگذاران و رهبران شرکتها فرصتی فراهم کند تا اخلاق را با در نظر گرفتن پیچیدگیهای اخلاقی جدید برای جهان همیشه در حال تغییر کسب و کار، کاوش کنند؛ پیچیدگیهایی که کسب و کارها باید برای ادامه حیات، آنها را شناسایی کرده و مدیریت کنند. متخصصان مالی پشتوانه کسب و کار هستند و اخلاق نقشی مهم در هر آنچه انجام می‌دهیم ایفا می‌کند، بنابراین صنعت مسئولیتی مشخص برای نظارت و رهبری در زمینه مسائل اخلاقی بر عهده دارد.

امضای یادداشت تفاهم میان انجمنهای حسابداری انگلستان و هند

انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) و انجمن حسابداران خبره هند (ICAI) یک یادداشت تفاهم امضا کردند تا صلاحیت اعضای یکدیگر را به رسمیت شناخته و مسیری را برای اعضای خود فراهم سازند که بتوانند در انجمن کشور مقابل عضو شوند. در این یادداشت تفاهم به دو طرف اجازه داده می‌شود که صلاحیتهای یکدیگر را به رسمیت شناخته و یک روش سریع را برای اعضا فراهم سازند تا صلاحیتهای لازم برای عضویت در انجمن مقابل را به دست آورند.

انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز و انجمن حسابداران خبره هند در نظر دارند که پژوهشهایی را درباره آخرین پیشرفتهای در اتوماسیون تهیه کنند. این دو انجمن در حال تهیه گزارش مشترکی در زمینه فناوری اطلاعات، پردازش رباتیک و اتوماسیون هستند که از مطالعات موردی بنگاه‌های بریتانیا و هند استفاده می‌کند.

ارتقای نظام مالی با شفافیت و حسابرسی

هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران در تاریخ ۳ و ۴ مهر توسط پردیس فارابی دانشگاه تهران در قم برگزار شد. مدیرعامل سازمان حسابرسی یکی از سخنرانان اصلی همایش بود.

دکتر موسی بزرگ اصل در این همایش با اشاره به عقب ماندگی جدی حسابداران کشورمان در حوزه فناوریهای جدید گفت: "در حال حاضر حدود ۳۰ هزار شرکت از سوی حسابداران رسمی، حسابرسی می‌شود و حسابرسی ۶۸۸ شرکت نیز توسط سازمان حسابرسی انجام می‌شود، با وجود این، نرخ خدمات حسابرسی در کشور ما بسیار پایین است. بر اساس آخرین تحقیقاتی که در دنیا انجام شده، پایین ترین نرخ خدمات در کره جنوبی و معادل ساعتی یک میلیون تومان است. این در حالی است که نرخ خدمات حسابرسی در سازمان حسابرسی، ساعتی ۶۴ هزار تومان است که از برخی موسسات، بسیار پایین تر است." دکتر موسی بزرگ اصل افزود: "در این شرایط، ورود به حوزه فناوری، ممکن نیست و در نتیجه، کیفیت خدمات حسابرسی، پایین می‌آید که این از معضلات کلیدی حرفه ما است. در حال حاضر ۵۰ درصد گزارشهای موجود، مشروط است که رقم بالایی است." وی اشاره کرد که: "یک موضوع مهم دیگر به خطر افتادن استقلال حسابرسان است که حاکمیت باید فکری به حال آن کند. تسریع در تشکیل نهاد ناظر و تقویت راهبری شرکتی به حفظ استقلال حسابرسان کمک می‌کند."

محکومیت موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز آمریکا به دلیل نقض قوانین استقلال حسابرس

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)، موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز آمریکا (PWC) را به رفتار نادرست حرفه‌ای و نقض قوانین استقلال حسابرس، متهم کرد. موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز متعهد شد که این اتهامات را حل و فصل کرده و بیش از ۷/۹ میلیون دلار به عنوان خسارت مالی پرداخت کند.

همچنین کمیسیون بورس و اوراق بهادار، موسسه براندون اسپرانکل (Brandon Sprankle) شریک موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز را به نقض استقلال موسسه متهم کرد. این موسسه نیز متعهد شد که این اتهامات را حل و فصل کند.

در حکم کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمده که موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار در زمینه استقلال حسابرس را با انجام خدمات غیر حسابرسی ممنوع در هنگام انجام حسابرسی، از جمله داشتن اختیار تصمیم‌گیری در طراحی و اجرای نرم افزار مربوط به گزارشگری مالی صاحبکار حسابرسی و مشارکت در عملکرد مدیریت، نقض کرده است.

کیفیت حسابرسی در موسسه‌های چندرشته‌ای

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) با همکاری حسابداران خبره استرالیا و زلاندنو (CA ANZ) و انجمن حسابداران رسمی و خبره (ACCA) گزارشی تهیه کردند که شواهد موجود در زمینه مدل چندتخصصی و رابطه آن با کیفیت حسابرسی را بررسی می‌کند. این گزارش ادبیات فاخر آکادمیک، دیدگاه‌های سیاسی و کارشناسی و مطالعه موشکافانه از چگونگی مدیریت ریسک توسط مراجع انتظام‌بخشی در سطح جهان را ارائه می‌کند.

این گزارش با بررسی پژوهش‌ها و دیگر ادبیات مرتبط نشان می‌دهد که مدل چندتخصصی یکی از بهترین سازوکارها در زمینه توسعه مهارت‌ها، تخصص و انسجام لازم برای کیفیت حسابرسی است. این گزارش به منظور همکاری سازنده در زمینه بحث بین‌المللی پیرامون مدل کسب‌وکار موسسه‌های چندتخصصی و حسابرسی که خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌دهند، تهیه شده است.

مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی برگزار شد

مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی در تاریخ ۱۳۹۸/۰۶/۲۷ با حضور اعضای مجمع، هیئت عالی نظارت و هیئت‌عامل سازمان حسابرسی برگزار گردید. در این جلسه پس از ارائه گزارش عملکرد سازمان توسط مدیرعامل و قرائت گزارش حسابرس و بازرس قانونی توسط هیئت‌عالی نظارت، صورتهای مالی سازمان به تصویب مجمع رسید. سایر مسائلی که در مجمع عمومی مطرح شد به شرح زیر است:

- تصویب استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۴ (رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری)،
- تصویب استانداردهای حسابداری:
- شماره ۱۸ (صورتهای مالی جداگانه تجدیدنظرشده سال ۱۳۹۷)،
- شماره ۲۰ (سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص تجدیدنظرشده سال ۱۳۹۷)،
- شماره ۳۸ (ترکیبهای تجاری تجدیدنظرشده سال ۱۳۹۷)،
- شماره ۳۹ (صورتهای مالی تلفیقی تجدیدنظرشده سال ۱۳۹۷)،
- شماره ۴۰ (مشارکتهای)،
- شماره ۴۱ (افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر).
- تصویب استاندارد حسابرسی شماره ۶۲۰ (استفاده از کار کارشناس حسابرس تجدیدنظرشده سال ۱۳۹۷)،
- ضرورت تسریع در ایجاد نهاد ناظر برحسابرسی،
- گسترش و تسریع استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به تاکید مجدد مجمع عمومی.

پیوستن چهار موسسه بزرگ حسابرسی به پویش ۵۰۰ با ارزش

موسسه‌های دیلویت (Deloitte)، کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) و موسسه پرایس واترهاوس کوپرز (PwC) اعلام کردند که با پیوستن به موسسه‌ی‌وای (EY)، به پویش "۵۰۰ با ارزش" (The Valuable 500) ملحق خواهند شد.

پویش ۵۰۰ با ارزش، یک نوآوری در سطح جهان است که به منظور مقابله با محرومیت افراد معلول در زمینه کسب‌وکار طراحی شده است. بیش از ۱ میلیارد نفر در سراسر جهان، یعنی ۱۵ درصد از جمعیت جهان یا به عبارتی ۱ نفر از هر ۷ نفر، با نوعی از معلولیت زندگی می‌کنند، اما آنها به طور معمول از سوی بنگاه‌های کسب وکار نادیده گرفته می‌شوند.

۵۰۰ با ارزش، در اوایل سال جاری در اجلاس سالانه همنشینی جهانی اقتصاد در داوس آلمان شروع به کار کرد. این پویش در صدد است تا ۵۰۰ رهبر کسب‌وکار جهان را عضو کند تا معلولیت را در دستورکار هیئت‌های خود قرار دهند.

گزارش عمومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی

گزارش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) برای عموم با عنوان «مبنایی برای آینده» منتشر شده است که دستاوردهای هیئت از اول ژانویه ۲۰۱۶ تا ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹ را به طور خلاصه ارائه می‌کند. این دوره که به ریاست استاد آرنولد شیلدر

(Arnold Schilder) طی شد، بهره‌وری زیادی برای هیئت داشت.

در راستای راهبرد سالهای ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹، فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی بر افزایش کیفیت حسابرسی و پرداختن به کارهایی غیر از حسابرسی صورتهای مالی متمرکز شده است. هیئت همچنین به‌طور فزاینده‌ای بر این تمرکز کرده است که چه کارهایی می‌تواند انجام دهد که چالشهایی را که برای برخی از کاربران هنگام استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) در حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر، پیش می‌آید، بهتر درک کند و به آنها پاسخ دهد.

وضع جریمه بر قصور در حسابرسی برای اولین بار در غنا

انجمن حسابداران خبره غنا (ICAG) برای اولین بار از زمان تاسیس انجمن در سال ۱۹۶۳، چهار موسسه حسابرسی را با جرمه‌هایی با مجموع ۲/۲ میلیون سدی غنا (GHS) معادل ۴۰۲,۲۶۵ دلار، مجازات کرده است. موسسه پنل کر فورستر (PKF) به مبلغ ۵۵۰,۰۰۰ سدی؛ موسسه جی میلز لمپتی (J. Mills Lamptey & Co.) به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ سدی، موسسه موریسون (Morrison & Associates) به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ سدی، و موسسه دیلویت اند تاش (Deloitte & Touche) به مبلغ ۱/۱۵ میلیون سدی جرمه شده‌اند.

انجمن حسابداران خبره غنا می‌گوید جرمه‌ها به دلیل رعایت نکردن استانداردهای حسابرسی تعیین شده و مربوط به حسابرسی شش بانک محلی است که در سالهای ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ به وسیله بانک غنا (BoG) بسته شده است.

موسسه یی‌وای (EY) به عنوان پنجمین موسسه حسابرسی، پس از بررسی بی‌تقصیر شناخته شد، زیرا این موسسه هنگام حسابرسی ساورین بنک (SB)، کلیه مقررات مربوط به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) را رعایت کرده بود و کمیته انضباطی موضوع مهمی را که به اقدام انضباطی نیاز داشته باشد، شناسایی نکرد. موسسه دیلویت اند تاش به خاطر عملیات حسابرسی انجام شده در یونی‌بنک (uniBank)، یوتی بنک (UT Bank) و رویال بنک (Royal Bank) جرمه شد. در این بررسی، تعریفهای نادرست از وجه نقد و معادلهای نقدی آن «مغایر با مفاد سیاستهای حسابداری مربوط در هر سه بانک»، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) و بخش ۲/۱۲ از راهنمای اسناد مالی برای بانکها و موسسات مالی دارای مجوز از بانک غنا (۲۰۱۶)، شناخته شد. از دیگر یافته‌های درخور توجه در این بررسی این بود که صورتهای مالی هر سه بانکی که به وسیله موسسه دیلویت حسابرسی شده بودند، حاوی خطاهایی بود که کنترل کیفیت ضعیف بر گزارشگری را نشان می‌داد.

چهار موسسه بزرگ حسابرسی مرکز توجه در استرالیا

مجلس سنای استرالیا در تاریخ ۱ اوت ۲۰۱۹ یک تفحص در زمینه انتظام بخشی حسابرسی در استرالیا به کمیته مشترک مجلس در امور خدمات مالی و شرکتها به منظور ارائه گزارش تا ۱ مارس ۲۰۲۰ ارجاع داد. فرصت ارائه مستندات تا ۳۰ سپتامبر ۲۰۱۹ تعیین شده است. اختیارات کمیته این اجازه را می‌دهد که پیشنهادهایی برای تغییر در قانون گذاری، انتظام بخشی و سیاستهای دولت ارائه کند.

این اقدام به عنوان یک تفحص بادامه گسترده در زمینه کیفیت، مقررات و بازار برای حسابرسی شرکتها، تضاد منافع در چهار موسسه بزرگ حسابرسی، و عملکرد نهادهای انتظام بخشی تعریف می‌شود.

این تفحص به دنبال پژوهشهای بدون نتیجه‌گیری مطرح شده است که از سوی کمیسیون رقابت و مصرف کننده استرالیا (ACCC) در ابتدای سال جاری درباره فعالیتهای حسابرسی و رفتارهای ضد رقابتی موجود در میان چهار موسسه بزرگ انجام شد.

انتشار گزارش تحلیلی حسابرسی زیست محیطی

گزارش تحلیلی حسابرسی زیست محیطی توسط معاونت فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی دیوان محاسبات کشور منتشر شد. در این گزارش به بررسی عملکرد دیوان محاسبات کشور در راستای بند ۱۰ سیاستهای کلی محیط زیست، خلاصه گزارش سفر هیئت اعزامی از دیوان محاسبات کشور به چهاردهمین کنگره آسوسای، چالشهای انجام حسابرسی توافقی نامه‌های چند جانبه زیست محیطی در کشور، دستیابی به اقتصاد سبز با اجرایی ساختن برخی ابزار قانونی از جمله مالیات سبز، حقوق عرفی دامداران و تاثیر آن در مناطق چهارگانه با تاکید بر منطقه حفاظت شده باشگل، چالشهای حسابرسان دولتی برای حسابرسی اهداف توسعه پایدار، گزارش حسابرسی رودخانه قزل اوزن، گزارش ملی حسابرسی زیست محیطی مقابله با پدیده گردوغبار در کشور، و خلاصه گزارش حسابرسی زیست محیطی دیوان محاسبات استانها پرداخته شده است.

سمینارها و همایش‌ها

● پنجمین همایش مالی اسلامی

پنجمین همایش مالی اسلامی در تاریخ ۱۰ آذر سال ۱۳۹۸ توسط دانشگاه الزهرا (س) برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۹۵۱۱۸۶۰۱

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.economics.alzahra.ac.ir

● کنفرانس مدیریت بازرگانی نوین کسب‌وکار و بازاریابی با رویکرد رونق تولید ملی

کنفرانس مدیریت بازرگانی نوین کسب‌وکار و بازاریابی با رویکرد رونق تولید ملی در تاریخ ۲۱ آذر ۱۳۹۸ توسط دانشگاه آزاد اسلامی قزوین برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۱۲۳۵۸۳۰۹۸

آدرس دبیرخانه: قزوین- دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین- دانشکده مدیریت- طبقه سوم

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.mbm2019.com

● پنجمین همایش بین‌المللی افق‌های نوین در علوم انسانی و مدیریت

پنجمین همایش بین‌المللی افق‌های نوین در علوم انسانی و مدیریت در تاریخ ۲۵ آذر ۱۳۹۸ در تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۷۷۲۱۱۰۹۶

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.dhconf.ir

● سومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران

سومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران در تاریخ ۲۶ آذر ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۱۹۰۶۸۶۴۹۰

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.ncconf.ir

● دومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات بین‌رشته‌ای در مدیریت و مهندسی

دومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات بین‌رشته‌ای در مدیریت و مهندسی در تاریخ ۲۸ آذرماه سال ۱۳۹۸ در دانشگاه تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۴۴۸۶۱۱۵۷

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.icocs.ir

● کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری

کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری در تاریخ ۲۸ آذر سال ۱۳۹۸ در دانشگاه علامه حلی مازندران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۰۳۵۲۹۹۳۱۰

آدرس دبیرخانه: مازندران- چالوس- خیابان ۱۷ شهریور- دانشگاه علامه حلی

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.confima.ir

● ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری

ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری در تاریخ ۲۵ دی‌ماه سال ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.

تلفن: ۰۲۱۷۷۴۹۱۳۳۲

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.imsym.ir

● ششمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب‌وکار

ششمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب‌وکار در تاریخ ۳۰ دی ۱۳۹۸ با حمایت دانشگاه جامع علمی کاربردی، سازمان همیاری شهرداریها و مرکز توسعه خلاقیت و نوآوری علوم نوین در تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۱۹۰۶۸۶۴۹۰

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.businessconf.ir

● دومین کنفرانس بین‌المللی نوآوری در مدیریت کسب‌وکار و اقتصاد

دومین کنفرانس بین‌المللی نوآوری در مدیریت کسب‌وکار و اقتصاد در تاریخ ۲۴ بهمن ۱۳۹۸ توسط انجمن تعالی کسب‌وکار ایران در تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۵۲۷۵۸۶۸

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.ibaeconf.com

● چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم

چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم در تاریخ ۲۶ بهمن سال ۱۳۹۸ در کرج برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۱۹۰۶۸۶۷۰۲

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.manageaccount.ir

● اولین کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری

اولین کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری در تاریخ ۸ اسفند ۱۳۹۸ توسط موسسه آموزش عالی ادیب در ساری برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۰۳۵۲۹۹۳۱۰

آدرس دبیرخانه: ساری-کیلومتر ۷ جاده دریا-موسسه آموزش عالی ادیب مازندران

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.confima.ir

● هشتمین دوره کنفرانس ملی تخصصی مهندسی مالی

هشتمین دوره کنفرانس ملی تخصصی مهندسی مالی با رویکرد ادغام و اکتساب در اقتصاد ایران در تاریخ هشتم اسفند ۱۳۹۸ در دانشکده مدیریت دانشگاه تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۴۴۰۴۸۱۰۰

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: <http://ifea.associations.iau.ir>

● چهاردهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری و یازدهمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوریهای باز

چهاردهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری و یازدهمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوریهای باز در اسفندماه سال ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.

آدرس دبیرخانه: شیراز-بلوار کریم خان زند-خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی-کوچه دوم-ساختمان آوا-طبقه اول

تلفن دبیرخانه: ۰۷۱-۳۲۹۹۱

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.modirconf.com

● سومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران

سومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران در تاریخ ۱۵ اسفند ۱۳۹۸ توسط مرکز بین‌المللی همایشها در تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۷۷۸۹۱۰۵۳

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.vskonf.ir



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 حسابرسان 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 حسابرسان بخش درگیر شوند، با چالشهای مختلفی روبرو هستند.

عوامل دیگری ممکن است حسابرسی گروه را پیچیده تر و چالشی تر سازد. برای مثال، حسابرسان 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 حسابرسان 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 حسابرسان 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 نظر خواهی (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 حسابرسان بخش ممکن است چالش برانگیز باشد. به ویژه، نگرانیهایی در شرایط واقعی درباره دشواریهای **دسترس پیدا کردن** به مدیریت یا حسابرسان بخش، که واحدهای اقتصادی کنترل شده نیستند دیده شده است (برای مثال، زمانی که واحد اقتصادی در تدارک سرمایه گذاریهای 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 حسابرسان 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 معتمد و گزارشگری مالی
سازمان بورس و اوراق بهادار



دکتر علیرضا خالق

مدیر عامل شرکت گروه توسعه اقتصادی اگزامون



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؟ به عبارت دیگر، حسابرسی گروه در ایران با چه مسائلی 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

✓ دکتر نظری

سپاسگزارم که دعوت مجله حسابرس 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، درواقع 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 استفاده‌ای که از این صورتهای مالی باید صورت گیرد به نظر می‌رسد 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 حسابرس در فرایند حسابرسی به طور خیلی جدی مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

به طور قطع بین حسابرسی گروه و حسابرسی شرکتهای

منفرد تمایز حسابرسی وجود دارد؛ به عنوان مثال در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی سطح اهمیت را استاندارد مشخص کرده که حسابرس اصلی باید تعیین و به حسابرسهای شرکتهای فرعی منتقل کند. اگر در حسابرسی توجه لازم به سطح اهمیت را در فرایند برنامه‌ریزی نداشته باشیم، این امر می‌تواند 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 می‌توانیم بگوییم که در به کارگیری آنها در گروه یا شرکت فرعی وجه تمایزهایی وجود دارد یا نه؟ برای مثال، یکی از پرسشهایی که حسابرس اصلی از حسابرسهای فرعی می‌کند ضعفهای درخور توجهی است که در سیستم کنترل داخلی در اثر رسیدگیهای حسابرس بر ملا شده است. خوب وقتی رسیدگیهای جامعی در این زمینه نداشته باشیم طبیعی است که این پاسخ را نمی‌توانیم منتقل کنیم. آثار این ضعفها هم نمی‌تواند منتقل شود.

✓ دکتر خالقی

کیفیت حسابرسی از نظر استفاده‌کنندگان نتیجه کار است؛ یعنی آنها گزارش حسابرسی را می‌بینند.

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 نمی‌دهند، 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 بااهمیت یا محدودیت در رسیدگی. ولی آیا این درواقع 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 حسابرس گروه بخشی از وظایفم را اجرا نمی‌کنم و به صرف یک بند توضیحی یا بند شرط در گزارشم اکتفا می‌کنم، که برای مثال گزارش فلان بخش به من داده نشد، یا فلان شرکت فرعی خارج از کشور را نتوانستم رسیدگی کنم، یا با حسابرس آن نتوانستم ارتباط بگیرم، طبیعی است که ممکن

اسکندریاتی:

حسابرس اصلی

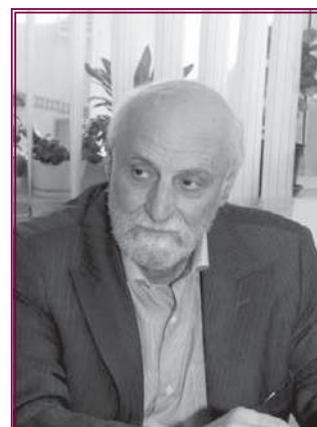
زمانی

انتخاب می‌شود

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 این که 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 اجرائشدن 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 اختلاف‌نظر، 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.

✓ 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 به طور قطع استاندارد ۶۰۰ باید رعایت شود.

در جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران نسبت به رعایت استانداردهای بی تفاوتی وجود دارد. با مجموعه استانداردها به عنوان استانداردهای لازم‌الاجرا برخورد نمی‌شود و در اکثر مواقع استانداردها به عنوان تئوریهای غیرعملی در نظر گرفته می‌شوند. بسیاری مواقع از حساب‌رسان شنیده می‌شود که استانداردها در بسیاری از موارد اجراشدنی نیست 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 بی تفاوتی است. با توجه به این که در کمیته بورس به بسیاری از این موارد برخورد کرده‌ایم، به برخی از پاسخهای حساب‌رسان در خصوص به کار نگرفتن 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 به عنوان 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

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 بی تفاوت بوده یا به این استاندارد توجهی نکرده است. و درواقع 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 صورت گرفته 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 :

حسابرس گروه

باید یک قدم

جلوتر برود و

رویگرد

استاندارد ۶۰۰ را

مطرح کند



ارائه می شود با توجه سطح انتظار متقاضی تعدیل می شود، 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 درخصوص 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.

ازطرفی 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 لزوماً 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. راه حل برای بالا بردن کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی این شرکتها چیست؟

✓ قاسمی

برای حل این مسئله چند راه حل را می‌توان در نظر گرفت. سازمان بورس در این خصوص در دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکتهای پذیرفته شده 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 بازرس قانونی را، قبل از پایان سقف دوره چهارساله تصدی سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی طبق «دستورالعمل موسسه‌ای حسابرسی و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار»، دارند، باید مراتب را با ذکر دلیل به همراه نظر کمیته حسابرسی، دست کم 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 بازرس 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.

✓ انگبینی

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. ازطرفی 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

انگبینی :

استاندارد ۶۰۰ بر مبنای

بستر محیطی

تا حدودی متفاوت از

فضای ایران

طراحی شده است



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 حرفه ای است.

به نظر می رسد ما ایرانیان در زمینه کار گروهی و تعامل و همکاری گروهی عملکرد مناسبی نداشته ایم. این موضوع را در عملکرد تیمهای ورزشی نیز می توانیم مشاهده کنیم. در ورزشهای انفرادی عموماً عملکرد بهتری نسبت به ورزشهای جمعی داشته ایم.

از دیدگاه قانونی در حال حاضر الزام به تهیه صورتهای مالی تلفیقی از جنبه قانونی وجود ندارد. همچنین در بسیاری موارد امکان بهره برداری 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 داده ها و چگونگی استفاده از آنها را داریم. آیا داده ها و اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی تلفیقی همه نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را تامین می کند؟ اگر اطلاعاتی که در این صورتهای مالی ارائه می شود، چندان مورد استفاده و یا مطلوب نظر ذینفعان نباشد، آیا کیفیت حسابرسی اطلاعات آن برای کسانی که به هر دلیل قادر یا مایل به بهره برداری از آن نیستند، مهم است؟

در خصوص نیاز اطلاعاتی استفاده کننده، صورتهای مالی تلفیقی در شرایط فعلی، اطلاعات چندان کامل و مناسبی برای بخشی از سهامداران به ویژه سهامداران خرد فراهم نمی کند، ضمن این که اگر شخصی حتی تحلیل گر مالی باشد در شرایط فعلی نمی تواند از اطلاعات این صورتهای مالی بهره برداری تحلیلی کند، چرا که در بسیاری موارد اطلاعات صورتهای مالی تلفیقی بدون وجود سایر اطلاعات تفصیلی لازم که در شرایط فعلی در ایران توسط شرکتهای سرمایه گذاری منتشر نمی شود، جنبه آماری و کارنامه ای دارد.

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

ضوابط و ویژگیهای مورد نظر استانداردگذار (نهاد بین المللی مربوط)، در شرایط حاضر در جامعه ما بستر اجرا به گونه ای که در استانداردهای وضع شده، پیش بینی و الزام گردیده، فراهم نمی باشد.

البته نمی توان 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 به کارگیری ارزش منصفانه که بخش زیادی از صاحب نظران می گویند به دلیل نبود سازوکارهای لازم، در شرایط حاضر از اجرای آن صرف نظر شود. ضمن آن که موضوع فراهم نبودن 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 می رود 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 فرامنطقه ای 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 بین‌المللی 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 راه‌حل 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 صورتهای 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 نخواستیم 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 هریک 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 شرکتها در انتخاب حساب‌رسان 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 حساب‌رسان، بدون توجه به روح حاکم بر استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و مسئولیت سنگین حساب‌رسان گروه، اقدام به انتخاب حساب‌رسان شرکت‌های فرعی و به نوعی تقسیم‌کار بین تعداد زیادی موسسه حسابرسی کرده، به گونه‌ای که حساب‌رسان 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 حساب‌رسان گروه وجود ندارد. چگونه انتظار داریم، حساب‌رسان گروه در این شرایط موضوعات و پیچیدگیهای

✓ 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 نکنند، 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 نبایدها 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

است؟ به‌نظر 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 نظری: تعیین و استقرار نهاد نظارتی بر حرفه حسابداری می تواند برای نظام گزارشگری مالی و حسابرسی بسیار سودمند باشد

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 بالاهمیتی 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 درخصوص 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.

که دیدم آن مجموعه ای 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 یافته هایی که من دوست دارم به عنوان حسابرس شرکت مادر بگیرم، محدود به آن چیزی است که در گزارش حسابرس بخش آمده است.

پس بنابراین ناخودگاه، 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 ندیده ام 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 نامه های 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.

✓ انگبینی

در این خصوص در بخشی از صحبت‌های قبلی به محدودیت‌ها و نکات حاصل شده 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. به نظر 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 پیش از این 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 حیطة 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.

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 صادر شده 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 حسابرسان گروه است، لذا به‌طور معمول حسابرسان گروه وارد بحث استقلال حسابرسان بخش نمی‌شود. علاوه بر آن، حسابرسان گروه طبق ضوابط از حسابرسان 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 حسابرسان گروه، بررسی توانایی‌های فنی و سوابق

✓ اسکندریاتی

نکته‌ای که اشاره می‌کنید قابل تأمل است. اما می‌دانید که بزرگ‌شدن، نتیجه یک فرایند است. یعنی صرف افزایش تعداد کارها از نظر عددی، ممکن است پیش‌شرطی برای احساس ضرورت بزرگ‌شدن 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 تأیید 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 خالقی

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 رفتارهایی 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 به این 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 به این 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 می‌طلبد، یعنی حسابرس باید به صنعتهای 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 حساب‌رسان دیگری رسیدگی می‌کردند تأکید بر این بود که حوزه مسئولیت دیگری است و بقیه مسئولیت با حساب‌رسان گروه است. در استاندارد جدید این مزیت مطرح است که وظیفه به‌عهده یک حساب‌رسان است و آن حساب‌رسان همه مسئولیتها را پذیرفته است و ذینفع با حساب‌رسان 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 حساب‌رسان اصلی باید اطلاعات را از حساب‌رسان 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 حساب‌رسان گروه اهمیت را برای شرکت‌های فرعی تعریف می‌کند که متفاوت است با اهمیت در سطح صورتهای

حرفه‌ای حساب‌رسان بخش تا ارزیابی یافته‌های حساب‌رسان 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 حساب‌رسان بخش بپردازیم.

در حسابرسی گروه، حفظ استقلال حساب‌رسان بخش، راه‌حل عملی دارد. تجربه‌های بسیار زیادی داشتیم که وقتی حساب‌رسان 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 حساب‌رسان بخش به‌راحتی میسر نبود. حساب‌رسان شرکت اصلی در انتخاب حساب‌رسان شرکت فرعی، نقش اصلی را داشت.

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

تجربه مشابهی را بگوییم که حساب‌رسان 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 به مجمع 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 به‌نظر می‌شود از آنها سؤال کرد. البته همواره لازم است که با نهادهای دیگر ارتباط داشته باشیم و تعاملاتمان بیشتر شود.

✓ انگبینی

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 این‌جا 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 به‌دلیل نبود تجربه عملی، دستورکاری نداریم. پس 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 به‌رسمیت‌شناختن 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 حساب‌رسان 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 خالق

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 آن‌چه 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

نقش کمرنگ حسابرس گروه

گفتگو با

آقای مجتبی علی میرزایی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران



سپار

انتشار دیدگاه صاحب‌نظران پر تجربه حسابرسی کشور فرصتی ارزشمند و پرمحتوا برای خوانندگان مجله فراهم می‌سازد تا با مسایل و مشکلات حرفه بیشتر آشنا شوند. از این که دعوت مجله را پذیرفتید، سپاس‌گزاریم. محور گفتگوی این شماره مجله حسابرس بر حسابرسی شرکت‌های گروه قرار دارد. ابتدا نگاهی به موقعیت شرکت‌های گروه در ایران داشته باشیم. شرکت‌های گروه چه نقش و اندازه‌ای در اقتصاد کشور دارند و اعتباربخشی به اطلاعات مالی این شرکت‌ها چه اهمیتی دارد؟

علی میرزایی

بر اساس اطلاعات مندرج در روزنامه دنیای اقتصاد مورخ ۹ بهمن ۱۳۹۷، بر اساس نتایج بیست‌ویکمین سال رتبه‌بندی شرکت‌های ایرانی، ۵۰۰ شرکت برتر سال ۱۳۹۶ معرفی شده‌اند که بر اساس طبقه‌بندی صورت‌گرفته، در مجموع ۱۳ شرکت بالای فهرست، ۵۰/۲ درصد جمع فروش صد شرکت اول را شکل می‌دهند که نشان‌دهنده درجه تمرکز در وضعیت شرکت‌های بزرگ در ایران است.

نکته جالب این است که در فهرست این ۱۳ شرکت، یازده شرکت بزرگ هلدینگ وجود دارد که فروش آنها در سال ۱۳۹۶ معادل ۴۲ درصد کل فروش صد شرکت اول بوده است. همچنین در فهرست ۱۰۰ شرکت برتر اول، ۶۸ شرکت هلدینگ و در مجموع ۵۰۰ شرکت، ۱۸۵ شرکت هلدینگ وجود دارد. این آمار نشان می‌دهد که شرکت‌های گروه سهم بسیار در خور توجهی در اقتصاد کشور دارند.

در چنین شرایطی اعتباربخشی به صورتهای مالی شرکت‌های گروه می‌تواند سهم به‌سزائی در شفاف‌سازی اطلاعات به‌منظور تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کشور ایفا کند. در اساس، امروزه در دنیا، حسابرسی تنها راه اعتباربخشی به اطلاعات مالی است که از طریق گزارشگری در اختیار گروه‌های ذینفع قرار می‌گیرد و همیشه ارزش افزوده در خور توجهی ایجاد می‌کند و با توجه به آمار ذکر شده، این موضوع در مورد شرکت‌های گروه از اهمیت خاصی برخوردار است.

سپار

برای حرفه حسابرسی، آیا حسابرسی گروه از نظر اهمیت، تفاوت مهمی با حسابرسی سایر شرکت‌ها دارد؟

رتبه‌بندی حسابرسان با توجه به کیفیت کار حسابرسی و ظرفیت کاری ایشان و با توجه به معیارهای مناسب باشد. در مورد حسابرسان بخش، با توجه به قرار گرفتن مسئولیت حسابرسی گروه بر عهده حسابرس گروه، طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان بخش دست‌کم باید با هماهنگی حسابرس گروه انتخاب شوند تا اطمینان بیشتری برای وی فراهم گردد؛ چراکه در غیر این صورت حسابرس گروه مجبور است رسیدگی‌های بیشتری را انجام دهد.

سازمان

آیا تعریف شرکت گروه و بخش روشن و گویا است و آیا ابهامی از این بابت در استانداردها وجود دارد؟

علی میرزایی

تاکنون به مواردی که مبین کمبود در تعریف بخش و بخش عمده باشد در استانداردهای حسابرسی ایران که به‌طور کامل مشابه استانداردهای بین‌المللی است، برخورد نکرده‌ام. آن‌چه که با توجه به استاندارد حسابرسی برای حسابرس گروه مهم است، دسترسی نامحدود حسابرس گروه به ارکان رهبری گروه و بخشها، اطلاعات بخشها و حسابرسان بخشها (شامل مستندات حسابرسی مربوط که مورد درخواست حسابرس گروه است) می‌باشد.

سازمان

حسابرس گروه با چه مسایل و مشکلات مهمی در کار خود روبروست؟

علی میرزایی

سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران مقرراتی را در رابطه با رتبه‌بندی حسابرسان و ظرفیت کاری ایشان وضع کرده‌اند که در عمل موجب تقویت جایگاه حسابرس گروه است ولی این مهم به‌طور قطع توسط سایر مراجع به ویژه سهامداران، مورد توجه قرار نمی‌گیرد. با توجه به تجربه حرفه‌ای، می‌توانم به موانع زیر در انجام مناسب حسابرسی گروه اشاره کنم:

الف) نقش کم‌رنگ حسابرس گروه در تعیین حسابرسان بخش. ب) محدودیت‌های نیروی انسانی حسابرس گروه در نظارت بر کار حسابرسان بخش، به‌گونه‌ای که در استانداردها پیش‌بینی شده است، از جمله نظارت از ابتدای برنامه‌ریزی تا انتهای کار. درواقع، نظارت حسابرس به‌طور عمده محدود به اطلاعات درخواستی از حسابرس بخش می‌باشد که بخش عمده آن در واقع در گزارش حسابرس بخش منعکس است.

پ) تمرکز سال مالی شرکت اصلی و بخشها در یک زمان مشخص و به‌طور عمده پایان اسفندماه هر سال که در برخی موارد با توجه به تعداد درخور توجه بخشها و همچنین همزمانی با حسابرسی سایر شرکتها، در عمل محدودیت زمانی در اجرای مناسب استانداردهای حسابرسی فراهم می‌کند.

سازمان

شرکتهای خدماتی که به شرکتهای گروه خدمات تخصصی ارائه می‌کنند تا چه اندازه در ایران مطرح است و دامنه فعالیت آنها چه آثاری بر گزارشگری مالی دارد؟

علی میرزایی

حسابرسی گروه به لحاظ طیف گسترده‌تر سهامداران آن به‌ویژه در مواردی که شرکتهای گروه در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند و همچنین به لحاظ تاثیر مهمی که در اقتصاد کشور دارند، نسبت به حسابرسی سایر شرکتها که بخشی از آنها خصوصی می‌باشند، به‌طور قطع می‌تواند به اهمیت نقش حسابرسان در اعتباربخشی به اطلاعات مالی و معرفی آن به طیف وسیعتری از دست‌اندرکاران اقتصادی و به‌ویژه عامه مردم کمک شایان توجه کند. این موضوع به‌نوبه خود تاثیر در خورتوجهی بر موقعیت حرفه حسابرسی در ایران داشته و ضمن بالابردن انتظارات جامعه در کل، بار سنگینی بر دوش دست‌اندرکاران حرفه در خصوص بالابردن کیفیت اعتباربخشی به اطلاعات مالی می‌گذارد.

در واقع همیشه پرنرنگ شدن نقش یک حرفه در جامعه و بالارفتن انتظارات از آن حرفه، شرایط بهتری را برای ارتقای کمی و کیفی آن حرفه فراهم می‌کند.

سازمان

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

علی میرزایی

انتخاب حسابرس گروه در ایران در ۳ گروه متمایز قابل تفکیک است: الف) شرکتهایی که به‌ضرورت بر اساس قوانین و مقررات وضع شده، به‌وسیله سازمان حسابرسی و یا در بعضی موارد به‌وسیله موسسه حسابرسی مفید راهبر حسابرسی می‌شوند.

ب) شرکتهایی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند و در گروه «الف» قرار نمی‌گیرند، بر اساس رتبه‌بندی انجام‌شده از فهرست حسابرسان معتمد بورس و اوراق بهادار و با توجه به ظرفیت حسابرسی هر موسسه، نسبت به انتخاب حسابرس گروه اقدام می‌کنند.

پ) سایر شرکتها غیر از موارد مندرج در بندهای «الف» و «ب» که در انتخاب حسابرس گروه تابع ضوابط خاصی نیستند.

در شرکتهای گروه که حسابرسی آنها به‌وسیله سازمان حسابرسی انجام می‌شود، به‌طور معمول با توجه به مقررات مربوط، حسابرسی بخشها نیز توسط آن سازمان صورت می‌پذیرد. در مورد شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، مدیران گروه، حسابرس گروه را به‌گونه‌ای انتخاب می‌کنند که با ضوابط سازمان بورس منطبق باشد. در این خصوص، مدیران شرکت اصلی، گاه حسابرسی بخش را تا درصد مورد تائید حسابرس گروه، به خود وی محول می‌کنند و مازاد بر آن را حسب مورد، با نظر و یا بدون کسب نظر حسابرس گروه انتخاب می‌کنند، به‌گونه‌ای که ضوابط سازمان بورس نیز رعایت شود. در مورد شرکتهای طبقه «پ» نیز در اساس الگوی خاصی وجود ندارد و تنها حسابرس بخش باید از بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شود.

الگوی مناسب برای انتخاب حسابرس گروه همیشه باید متکی به

علی میرزایی

موضوع استفاده از شرکتهای خدماتی و آثار آن بر گزارشگری مالی در اساس به طور خاص در استانداردهای حسابرسی ایران مطرح نشده و نمی توان درجه اهمیت آن را مشخص ساخت. با این حال به نظر می رسد اهمیت موضوع با توجه به کلیت استانداردهای حسابرسی و تجربه حسابرسان همیشه در نظر حسابرسان بوده است. توجه ویژه به این موضوع در استانداردهای حسابرسی می تواند به بهبود کیفیت حسابرسی شرکتهای گروه کمک کند.

سازش

اشاره کردید که انتخاب حسابرسان بخش بدون نظر حسابرس گروه صورت می گیرد، حال آن که حسابرس گروه در تشخیص صلاحیت حسابرس بخش مسئولیت دارد؟ آیا مشکلاتی در این زمینه وجود داشته است؟

علی میرزایی

با توجه به این که صلاحیت موسسه های حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران تعیین می شود، به طور معمول فرایند کسب شناخت از حسابرس بخش انجام نمی شود و حسابرس گروه به دریافت نامه استاندارد در خصوص استقلال و برخی موارد دیگر از حسابرس بخش اکتفا می کند. درواقع، با تایید صلاحیت موسسه های حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی و انجام کنترل کیفیت سالانه، فرض بر این است که شناخت مورد نظر از قبل توسط جامعه حسابداران رسمی به دست آمده و حسابرس گروه خود را ملزم به بررسی بیشتر در این خصوص نمی داند.

اگر حسابرس گروه حتی قصد انجام این کار را داشته باشد، نیازمند جمع آوری و گرفتن اطلاعات از حسابرسان بخش است که به نظر می رسد در عمل نه تنها این کار مشکل است بلکه در تعارض با منافع سایر حسابرسانی قرار می گیرد که صلاحیت آنها توسط مرجع رسمی جامعه حسابداران مورد تایید قرار گرفته است.

در این خصوص به نظر من راه دیگری به جز پذیرفتن صلاحیت موسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیست. با وجود این، از آنجا که حسابرس گروه مسئولیت کل صورتهای مالی را بر عهده می گیرد. درواقع با ریسک بیشتری از این بابت روبروست که مجبور است برای جبران آن وقت و هزینه بیشتری صرف کند که این موضوع با توجه به حق الزحمه های پایین حسابرسی و محدودیت زمانی مغفول می ماند و حسابرس گروه ناگزیر در معرض ریسک بالاتری قرار می گیرد که ممکن است عواقب نامطلوبی برای وی داشته باشد. با این حال تاکنون این رویکرد به عنوان یک رویه مورد عمل قرار گرفته است. شاید بهترین راه برای کاهش این ریسک در حال حاضر پذیرش حسابرسی گروه در شرایطی باشد که حداقل ۷۵ درصد بخشها در یک گروه توسط حسابرس همان گروه حسابرسی شود که این موضوع هم در مورد گروه های خیلی بزرگ در شرایط واقعی ممکن نیست.

سازش

از شما برای این گفتگو تشکر می کنیم. آیا پیشنهادهایی برای بهبود حسابرسی گروه دارید؟

علی میرزایی

راه های بهبود حسابرسی گروه در بسیاری موارد از راه های بهبود حسابرسی شرکتهای جداگانه جدا نیست. برخی از پیشنهادهاى مشترك برای بهبود حسابرسی، به قرار زیر است:

الف) افزایش آگاهی دست اندرکاران کشور در خصوص نقش حسابرسی در ارتقای کیفی اطلاعات مالی به منظور اتخاذ تصمیمات کلان مناسب. تازمانی که این مهم مورد توجه قرار نگیرد و این نیاز در کشور در حد شایسته در نظر گرفته نشود و بهای آن به درستی پرداخت نشود نباید انتظار داشت که حرفه حسابرسی در کل پیشرفت چندانی داشته باشد و چه بسا که پسرفت نیز داشته باشد.

ب) در صورتی که فضا برای ارتقای جایگاه حسابرسی فراهم شود، می توان انتظار داشت حسابرسان و جامعه حسابداران رسمی ایران بتوانند در ارتقای کیفیت حسابرسی نقش خود را از طریق بالابردن دانش حسابرسان، تولید و بهبود نرم افزارهای حسابرسی، جذب نیروهای مستعد به حرفه، انجام برخوردهای مناسب حرفه ای با تخلفات و ... ایفا کنند.

پ) در کنار موارد یادشده، جلب توجه قانونگذاران و مراجع ذیربط به چگونگی تایید صلاحیت حسابداران رسمی به گونه ای که تنها امکان ورود برای اشخاص ذیصلاح فراهم شود، ضروری است.

ت) شرایط نامطلوب ایجادشده در اثر تحریم های بین المللی که موجب نادیده گرفته شدن کنترل های داخلی و در بعضی شرایط به کارگیری افراد بدون صلاحیت در پستهای کلیدی شده، وضعیت را برای حرفه حسابرسی بسیار سخت کرده است و برخی حسابرسان ترجیح می دهند که در این شرایط از حرفه خارج شوند. بنابراین شناسایی منافذ آسیب پذیر توسط مدیران کشور به ویژه مدیران اقتصادی و انجام اقدام ضروری برای بستن این منافذ می تواند برای حسابرسی و در کل برای اقتصاد کشور مفید باشد.

در مورد بهبود حسابرسی شرکتهای گروه نیز پیشنهادهاى زیر قابل ذکر است:

الف) تاریخ ترازنامه شرکتهای اصلی حداقل ۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه شرکتهای فرعی تعیین شود تا شرایط لازم به منظور دسترسی حسابرس گروه به شواهد پشتوانه رسیدگی حسابرسان بخش فراهم گردد.

ب) عملیات مربوط به انجام کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و برخورد با تخلفات در حدی ارتقا یابد که از عضویت موسساتی که از صلاحیت کافی برخوردار نیستند، جلوگیری گردد.

پ) با توجه به ظرفیت حسابرس گروه حتی المقدور حسابرسی حداقل ۷۵ درصد شرکتهای فرعی توسط حسابرس گروه انجام شود.

ت) حسابرس گروه در رسیدگی خود به موضوع مدیریت سود، از طریق شرکتهایی که به ظاهر فاقد هر گونه ارتباط با گروه می باشند ولی در عمل در کنترل گروه قرار دارند، از قبیل تعاونیهای کارکنان و شرکتهای زیرمجموعه آنها، به ویژه معاملات پایان سال، هشیارتر برخورد کند.



استاندارد ۶۰۰ تعریفها

در پاکستان حساب

IAASB International Auditing
and Assurance
Standards Board

بخش

- تعریف بخش مهم، حسابرسی گروه، و صورتهای مالی گروه زیر تاثیر قرار می گیرد.
- پاسخ دهندگان دعوت به نظر خواهی، چالشهای واقعی در استفاده از تعریفها را مشخص ساختند:
- ناسازگاری تعریف بخش در شرایطی که ساختارهای گروهی در حال تحول و یا پیچیده تر شدن هستند،
- کنش متقابل «ریسکهای درخور توجه» و «بخشهای مهم».
- مسیر پیش رو: کارگروه ویژه بررسی خواهد کرد که آیا تعریف بخش باید تغییر کند.



حسابرسی گروه با نگاه به

استاندارد ۶۰۰

گفتگو با

آقای علیرضا مهرادفر

حسابدار رسمی



سپاس

انتقال تجربه حسابرسیان پر تجربه به حسابرسیان تازه کار، در توسعه حرفه بسیار موثر است. از این که ما را در این کار مهم همراهی می‌کنید، سپاسگزاریم. در این شماره حسابرس، محور بحث، استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و حسابرسی گروه است. ابتدا از شما پرسیم که شرکتهای گروه در ایران چه سهمی در اقتصاد کشور دارند و اطلاعات مالی حسابرسی شده آنها چه اندازه در تصمیم‌گیریهای اقتصادی کشور تاثیر دارد؟ آیا شرکتهای گروه ارزش افزوده درخور توجهی برای کشور دارند؟

مهرادفر

بی‌تردید شرکتهای گروه اعم از بورسی و غیربورسی سهم به‌سزایی در اقتصاد کشور دارند، لذا نیاز به سازوکار نظارت و فراهم آوردن اطلاعات درخور اتکا به‌منظور افزایش اثربخشی تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران که دو نیاز اصلی در فرایند حسابرسی است و با عنایت به اهمیت حسابرسی صورتهای مالی جهت انتقال اطلاعات اقتصادی اتکاپذیر به استفاده‌کنندگان، حسابرسی شرکتهای یادشده به‌طور قطع ارزش افزوده درخور توجهی برای استفاده‌کنندگان و در نهایت اقتصاد کشور خواهد داشت. بدون شک، حسابرسی موجب اطمینان بخشی، صرفه‌جویی هزینه و کاهش زیانهای ناشی از اشتباهات می‌گردد.

سپاس

برای حرفه حسابرسی ایران، حسابرسی گروه چه اهمیتی دارد، و حسابرسی گروه چه آثار مهمی بر موقعیت حرفه حسابرسی ایران داشته یا ممکن است داشته باشد؟

مهرادفر

حسابرسی گروه نیز، با توجه به نقش شرکتهای گروه در اقتصاد کشور، با اهمیت است. پرداختن به شخصیت یگانه گروه در حسابداری از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد، بدین ترتیب که ارائه صورتهای مالی گروه در یک مجموعه (تلفیق) و اظهار نظر حسابرس گروه نسبت به آن، اطلاعات اقتصادی مهمی در سطح کلان جهت استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد. شرکتهای گروه، باتوجه به مقیاس اقتصادی، نیازمند توسعه فعالیتهای خارجی و عملیات تجاری با بنگاههای سایر کشورها و ورود به سازمان تجارت جهانی (WTO) هستند، لذا ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده شرکتهای مذکور در این خصوص، بر وضعیت و جایگاه حرفه حسابرسی در ایران و جهان به‌طور قطع تاثیر درخور توجهی در رشد و توسعه حرفه حسابرسی خواهد داشت.

سازمان

مراجع مرتبط با گزارشگری مالی مثل هیئت مدیره، سهامداران عمده، حسابرسان، سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی و ... تا چه اندازه از حسابرس گروه و شرایط و الزامات درج شده در استانداردهای حسابرسی که مسئولیت اظهار نظر حسابرسی گروه را به عهده حسابرس گروه قرار داده است، پشتیبانی می کنند. چه موانع مهمی بر سر راه حسابرس گروه در کار حسابرسی گروه وجود دارد؟

مهرادفر

مراجع یادشده به ترتیبی که اشاره می کنم می توانند حسابرس گروه را پشتیبانی کنند:

- **هیئت مدیره:** از طریق ایجاد کنترل های داخلی اثر بخش و جاری سازی آن، ارائه به موقع و کامل اطلاعات و جلوگیری از اعمال محدودیتهای احتمالی از طرف مدیران اجرایی (تجربیات سالهای گذشته نشان دهنده این موضوع است که به طور معمول در این زمینه به شکل مطلوب عمل نمی گردد).
- **سهامداران عمده:** از طریق ارائه اطلاعات غیر رسمی به خصوص در رابطه با بخش به حسابرسان گروه،
- **سازمان بورس و اوراق بهادار:** از طریق ضوابط و مقررات لازم الاجرا در شرکتها و الزام آنها به ارائه اطلاعات به حسابرسان.
- **جامعه حسابداران رسمی ایران:** نقشی محوری دارد؛ به طور مثال، از طریق کنترل کیفیت، تدوین و ارائه به موقع دستور عملها و صدور آرای کمیته ها و ...

موانع عمده بر سر راه حسابرس گروه در اجرای عملیات حسابرسی، نبود تعامل لازم و کافی با حسابرسان بخش، از جمله دسترسی نداشتن تیم حسابرسی گروه به اطلاعات حسابرسان بخش، و نبود هماهنگی بین سال مالی گروه و سال مالی بخش، که این به نوبه خود به تدوین نشدن ضوابط و الزامات مربوط توسط ارکان ناظر مانند جامعه حسابداران رسمی ایران مربوط می شود.

سازمان

شرکتهای گروه گاهی از خدمات مشترک شرکتهای خدماتی که ممکن است یکی از شرکتهای گروه هم باشد، در زمینه هایی مثل به کارگیری کارکنان، خرید، انبارداری و از همه مهمتر سیستمهای اطلاعاتی و حسابداری و تهیه صورتهای مالی استفاده می کنند. با توجه به اهمیت موضوع

سازمان

الگوی کلی انتخاب حسابرس گروه و بخشهای مرتبط با آن در ایران چگونه است؟ آیا همه بخشها به وسیله حسابرس گروه حسابرسی می شود؟ چه ضوابطی برای انتخاب حسابرس گروه و بخش وجود دارد؟ الگوی کنونی چه نقاط ضعف یا قوتی دارد و پیشنهاد شما برای بهبود آن چیست؟

مهرادفر

در خصوص انتخاب حسابرس گروه و بخشهای مرتبط با آن با توجه به این که طبق استاندارد ۶۰۰ مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی گروه با حسابرس گروه است و در گزارش نباید به حسابرس بخش اشاره شود، لذا در این رابطه چنان برخورد شده که دست کم باید حسابرسی ۵۰ درصد دارائیهها یا فروش گروه، توسط حسابرس گروه صورت پذیرد. اما در واقع حسابرسان بخش به طور عمده توسط مجامع عمومی آنها و بدون هماهنگی با حسابرس واحد اصلی انتخاب می شوند و حسابرسی گروه به طور عمده بر مبنای بررسی گزارشهای حسابرس بخش و پاسخ تائیدیه دریافتی از ایشان انجام می شود.

متأسفانه علیرغم لازم الاجرا شدن استاندارد حسابرسی ۶۰۰ از ابتدای سال ۱۳۹۱، تاکنون به این مهم به صورت جدی پرداخته نشده است، لذا پیشنهاد می شود ضوابط انتخاب حسابرس گروه و بخشها با نگاه به استاندارد ۶۰۰ توسط مراجع مربوط تدوین و به اجرا گذاشته شود.

سازمان

آیا تعریف بخش و بخش عمده در استاندارد حسابرسی ایران جامع و کامل است و همه موارد ممکن را پوشش می دهد، تجربه حسابرسان ایران چه کمبودهای احتمالی را در تعریفهای یادشده آشکار ساخته است؟

مهرادفر

با عنایت به این که استانداردهای ایران ترجمه استانداردهای بین المللی حسابرسی می باشد، بخش به عنوان یک واحد یا فعالیت تجاری تعریف شده که مدیران اجرایی برای آن اطلاعات مالی تهیه می کنند و باید در صورتهای مالی گروه لحاظ شود. بخش عمده باید توسط حسابرس گروه مشخص شود، و به صورت کلی تعریف شده است؛ لذا ارائه مثالهای کاربردی در خصوص تعریف یادشده می تواند بسیار مفید باشد.

و آثار آن بر گزارشگری مالی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۴۰۲ (IAS 402) با عنوان "ملاحظات حسابرسی مربوط به واحدی که از سازمانهای خدماتی استفاده می‌کند" را در سال ۲۰۰۹ تدوین و منتشر کرده است. موضوع استفاده از شرکت‌های خدماتی و آثار آن بر گزارشگری مالی تا چه اندازه در ایران مطرح است و اهمیت دارد؟

مهرادفر

استفاده از شرکت‌های خدماتی مورد اشاره در ایران نیز مطرح بوده که با توجه به وجود نگرانی‌هایی از جمله استفاده نادرست احتمالی از سیستم‌های اطلاعاتی شرکت، چگونگی انتخاب شرکت‌های خدماتی باید مورد توجه قرار گیرد. در صورت انجام بخشی از عملیات توسط واحدهای هم‌گروه (وابسته) استاندارد حسابرسی ۵۵۰ ملاحظات را در این خصوص مقرر داشته است (هر چند که جای بازنگری دارد). این موضوع باعث شده است که عملیات مورد اشاره به احتمال با قیمت‌های غیر واقعی در حساب‌ها انعکاس یابد، ضمن این‌که نحوه انتخاب واحدهای خدماتی وابسته به طور عمده بدون برگزاری تشریفات مربوط و انتخاب اصلح صورت می‌پذیرد.

حساب

طبق استانداردهای حسابرسی، تیم حسابرسی گروه ملزم است از پایبندی حسابرسی بخش به الزامات اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش و زیر نظارت بودن کار حساب‌رسان بخش شناخت کسب کند و در نتیجه درباره استفاده از خدمات حسابرس بخش تصمیم بگیرد. کاربرد این الزام در ایران چگونه است؟ آیا در ایران شرایط برای حسابرس گروه در به دست آوردن شناخت فراهم است؟ آیا مواردی وجود دارد که تیم حسابرسی گروه بدون استفاده از خدمات حسابرس بخش شواهد حسابرسی را در مورد آن بخش کسب کرده باشد؟

مهرادفر

طبق بند ۱۹ استاندارد حسابرسی ۶۰۰، حسابرس گروه باید در صورت استفاده از شواهد حسابرسی بخش، از حساب‌رسان بخش

در خصوص الزامات اخلاقی، کسب شواهد کافی و مناسب، و فعالیت در محیط قانونمند، شناخت کسب کند. با توجه به وجود برخی اطلاعات در باره حساب‌رسان و موسسه‌های حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی از جمله رتبه، تعداد کارکنان و ... مقدمات امکان شناخت در این زمینه وجود دارد. بنابراین در صورت لحاظ کردن موارد یادشده در تصمیم‌گیری انتخاب حسابرس بخش، به نظر می‌رسد ریسک حسابرسی تا حد زیادی کنترل شود.

لیکن در مواردی حسابرس بخش بدون هماهنگی حسابرس گروه تعیین می‌گردد. طبق بند ۲۰ استاندارد ۶۰۰ در مواردی که الزامات استقلال مربوط به حسابرسی گروه توسط حسابرس بخش رعایت نشود یا تیم حسابرسی گروه تردید جدی نسبت به الزامات بند ۱۹ استاندارد مذکور (کسب شناخت از حسابرس بخش) داشته باشد، تیم حسابرسی گروه باید بدون استفاده از خدمات حسابرس بخش، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را در مورد اطلاعات مالی آن بخش کسب کند.

حساب

در جمع‌بندی برای بهبود حسابرسی گروه چه پیشنهاد‌های مهمی دارید؟

مهرادفر

از نظر بنده پیشنهاد‌های بهبود در خصوص حسابرسی گروه عبارتند از:

- ۱- ایجاد راه کارهای مناسب در راستای پر کردن شکاف اجرائشدن استاندارد ۶۰۰ از طریق تدوین دستور عمل‌های لازم.
- ۲- ایجاد سازوکارهای لازم توسط مراجع نظارتی از جمله جامعه حسابداران رسمی کشور در خصوص تعامل بیشتر حساب‌رسان گروه و بخش شامل:

- الف) انتخاب حسابرس بخش با هماهنگی حسابرس گروه، و
- ب) تشکیل جلسات فی‌مابین حساب‌رسان گروه و بخش در قبل و حین اجرای عملیات در خصوص شناسایی خطرات از طریق شناخت و انتقال آن به طرفین جهت اعمال در فرایند حسابرسی شرکتها.

حساب

از همراهی شما سپاسگزاریم.



استاندارد ۶۰۰ دامنه

در پاکستان حسابرس

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

دامنه قرارداد حسابرسی گروه

کارگروه ویژه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600) در سپتامبر ۲۰۱۶ و دسامبر ۲۰۱۷، رویکرد جدیدی را برای تعیین دامنه کار حسابرسی گروه با هیئت مطرح ساخت.

به بسیاری از موضوعهای مشخص شده در دعوت به نظرخواهی (ITC) جواب می‌دهد.

درک ساختار عملیاتی واحد تجاری برای استراتژی کلی حسابرسی گروه و نیز برنامه حسابرسی گروه، کماکان اساسی است.

تمرکز بر شناسایی و ارزیابی ریسک در سطح گروه و تعیین این‌که دامنه کار برنامه‌ریزی شده به اندازه مناسب به آن ریسکها می‌پردازد، به جای تمرکز بر شناسایی بخشها و اهمیت آنها.

چارچوبی را برای کشف بیشتر ماهیت کارهایی که از سوی حسابرسان بخش باید انجام شود، فراهم می‌کند.



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.

و حسابرسان بخشها، طبق مقررات و درواقع، چگونه است؟

صا هراز

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 به‌طور 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 لازم‌الاجراشدن 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 به‌عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا خیر.» برداشت عمومی حسابرسان از مشارکت، انجام حسابرسی به‌طور مستقیم توسط حسابرس اصلی بود. این برداشت منجر به موضع‌گیریهای مبنی بر پذیرش کار حسابرسی گروه در صورت انجام حسابرسی بخش درخور توجهی (حداقل ۵۰ درصد) از داراییها یا فروش گروه توسط حسابرس اصلی بود.

آنچه این برداشت را تقویت می‌کرد دستورالعملهای قدیمی

سپار

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

صا هراز

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

اگرچه، به‌دلیل 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 به‌دلیل نبود سابقه طرح دعوی در محاکم قضایی بابت قصور حسابرسان در انجام وظایف، موضوع مسئولیت برای حسابرسان چندان جدی نیست و شاید به‌همین 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. به‌نظر 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 به‌صورت مستقیم فراهم آید.

سپار

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

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 آن چه 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 هیئت‌مدیره، سهامداران عمده و ... از موضوع رعایت نقطه‌نظرات حسابرس واحد اصلی در انتخاب حسابرس بخش،

دگر این نکته ضروری است که هیئت‌مدیره واحد اصلی به دلیل وجود کنترل، امکان انتخاب حسابرس اصلی برای حسابرسی بخشها یا رعایت نقطه‌نظرات 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 قطعاً 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 پذیرفته‌شده 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. کارفرما 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؟

حسابرس

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

صاهران

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

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.

ساز

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؟

صاهر از

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 شرکتهای 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.

ذکر 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

حسابرس

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؟

صاهره راز

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 می‌سازد 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 نمی‌باشد. حال آن‌که با توجه به شرایط پیش‌بینی شده در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ که مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتها را تنها متوجه حسابرس شرکت اصلی کرده است، دیدگاه یادشده درست به نظر نمی‌رسد. این موضوع در دستورالعمل حسابرسی برخی موسسه‌های بین‌المللی به شکل حصول اطمینان از شهرت و اعتبار حرفه‌ای حسابرس بخش پیش‌بینی 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 برنامه‌ریزی و اجرای عملیات نیز کافی نباشد و حسابرس واحد اصلی باید به طور مستقیم اقدام به گردآوری شواهد حسابرسی کند. بدیهی است همان‌گونه 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 آن‌که، 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 می‌گیرد.

حسابرس

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

صاهره راز

سه موضوع مهم وجود دارد که باید به آنها بیشتر توجه شود؛ زمان‌بندی 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 می‌گردد. 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 برنامه‌ریزی 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، پیش‌بینی 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 برنامه‌ریزی 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.

حسابرس

با توسعه نقش گروه شرکتها 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.



در
پاکستان
حساب

استاندارد

۶۰۰

پیوند با

دیگر استانداردها

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

پیوند استاندارد ۶۰۰ با دیگر استانداردها

باسخ دهندگان دعوت به نظر خواهی، از شفاف سازی استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ و تاکید بر این نکته که همه استانداردهای بین المللی، هر جا که کاربرد داشته باشد، باید در قرارداد حسابرسی گروه به کار گرفته شود، پشتیبانی کردند.

- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) (ISA 220) (و استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQM 1) به طور غیرمستقیم) با توجه به ملاحظات مدیریت کیفیت، در سطح موسسه و در سطح قرارداد حسابرسی،
- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۳۰ (ISA 230) با توجه به مستندات مرتبط،
- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۴۰ (ISA 240) با توجه به شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف با اهمیت در صورتهای مالی ناشی از تقلب،



- استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۲۰ (ISA 320) با توجه به کاربرد اهمیت در برنامه ریزی و انجام حسابرسی صورتهای مالی،
- استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330) با توجه به پاسخ به ریسکهای شناسایی شده تحریف با اهمیت،
- استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۰۰ (ISA 500) با توجه به طراحی و انجام روشهای حسابرسی برای به دست آوردن شواهد حسابرسی مناسب و کافی،

- استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۱۵ (ISA 315) (بازنگری شده) با توجه به شناخت واحد تجاری و محیط آن (شامل کنترل داخلی) و شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت.





گفتگو با

آقای حسن حاجیان

مدیر عامل مؤسسه حسابرسی شهردامین

ضرورت توجه کامل به استاندارد ۶۰۰

حسابرس

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 بهطوری 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 همافزایی حاصل از به اشتراک گذاری منابع مالی و امکانات سختافزاری، نرمافزاری و نیروی متخصص و نیز ظرفیتهای حمایتیهای فنی و مالی آنها از یکدیگر، بهخصوص 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.

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 در خوری 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 شفافی 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 حسابسان 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؟

ساز

آیا تعریف بخش و بخش عمده در استانداردهای حسابرسی ایران، با شرایط واقعی موجود مطابقت دارد و مناقشه برانگیز 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 به تنهایی برای

ساز

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 حسابرسانی که برخورداری حسابرس 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 به کار، 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 حسابسان بخشهایی که حسابرسی آنها به‌عهده تیم حسابرسی گروه نیست، و متأسفانه پر تعداد هم هستند، و همچنین محدودیتهای دسترسی داشتن تیم حسابرسی گروه به شواهد حسابرسی گردآوری شده توسط آن حسابسان، پیامدهایی را در برداشته که برآزنده حرفه حسابرسی ایران نیست.

ساز

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

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.

سپار

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 این گونه خدمات که به اصطلاح برون سپاری 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 این گونه مراکز خدماتی مشترک، با توجه به تاثیری که بر ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت صورتهای مالی گروه دارد، از جمله ملاحظات بسیار با اهمیت مطرح شده 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 این گونه خدمات و نحوه گزارش نسبت به کنترلهای داخلی ارائه دهنده آن خدمات را شامل می‌شود که هنوز در استانداردهای ایران به آنها پرداخته نشده که به نظرم با توجه به فراوانی این گونه 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.

سپار

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

حاجیان

مطالبی که پیشتر در رابطه با الگوی انتخاب حساب‌رس گروه در ایران ذکر شد، نشان دهنده 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 تاکید شده 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 ارزیابی شده، 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 ایجاد شده 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

را آغاز می‌کند که کار حسابرس بخش خاتمه یافته است. در چنین وضعیتی موارد عیدهای 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 عیدیه 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 بخش گردآوری شود. در این ارتباط در تجربه شخصی با مواردی مواجه شده‌ام که به دلیل 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 پیشنهادهای 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 همان طور 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.



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 سؤالات 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



زیادی را صرف شناسایی ملاحظات خاصی کرده است که در حسابرسی صورتهای مالی گروه به کار می‌روند. این ملاحظات در زیر توضیح داده می‌شوند. عنوانهای فرعی زیر به‌طور کلی در سطح بالایی، ساختار مناسب از نظر کارگروه را برای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) توصیف می‌کنند. پیش از این کارگروه درباره بخش اهداف در استاندارد بازنگری شده بحث نکرده و بنابراین در بخشهای زیر گنجانده نشده است.

دامنه کاربرد و کاربردپذیری

پاسخ‌دهندگان به نظرخواهی درباره دامنه و کاربردپذیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی نگرانیهای گوناگونی بیان کردند، از جمله این که درباره به‌کارگیری این استاندارد در برخی شرایط و چگونگی آن، خواستار شفافیت بیشتر شدند.

کارگروه نظرهای دریافتی را در نظر قرار داد و به این نتیجه رسید که استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی وقتی به کار می‌رود که حسابرس در حال اجرای حسابرسی صورتهای مالی گروه است (بندهای زیر را ببینید). بر این اساس، بند ۱ استاندارد کنونی می‌تواند به صورت زیر تغییر کند:

«استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی گروه به کار

یکی از موضوعهای مربوط به منافع عمومی که به بازنگری در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA600) منجر شد، بحث سازگاری با استاندارد موجود و ضرورت اصلاح آن جهت رسیدگی به چالشهای کاربردی شناسایی شده از سوی پاسخ‌دهندگان به دعوت به نظرخواهی^۲ و در نهایت، به‌کارگیری اثربخش تر و کارآمدتر این استاندارد در محیط کنونی است.

کارگروه پی برد که بسیاری از پاسخ‌دهندگان به نظرخواهی از شفاف‌سازی و بهبود این مسئله در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ پشتیبانی کرده‌اند که تمام استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در صورتی که کاربردپذیر باشند، باید به‌وسیله ایجاد روابط قوی تر با سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، به‌ویژه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده)^۳، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)^۴ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰ (بازنگری شده)^۵، در کار حسابرسی گروه به کار روند. یکی از ملاحظات مهم اعضای کارگروه تا به امروز درباره نوسازی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰، تمرکز بر جنبه‌های یگانه کار حسابرسی گروه و تبیین چگونگی پایه‌ریزی الزامهای این استاندارد بر مبنای الزامهای استانداردهای بنیادی بوده است.

همان‌طور که از نام این استاندارد برمی‌آید، کارگروه زمان بسیار

واحدهای تجاری فاقد کنترل^۷

همچنین کارگروه درباره این که واحدهای سرمایه‌پذیری که حسابداری آنها به روش بهای تمام‌شده یا روش ارزش ویژه صورت می‌گیرد باید در شمول دامنه کاربرد این استاندارد قرار بگیرند یا نه، بحث کرد. واحدهای سرمایه‌پذیری که حسابداری آنها به روش بهای تمام‌شده یا روش ارزش ویژه صورت می‌گیرد، به‌وسیله تعریف فرایند تلفیق، در دامنه کاربرد استاندارد کنونی قرار می‌گیرند. دیدگاه کارگروه این بود که:

- توضیح فرایند تلفیق را می‌توان با ارجاع ندادن به روش بهای تمام‌شده شفاف کرد. این ارجاع منبع سردرگمی است، چرا که به‌طور تولیخی حاکی از آن است که سرمایه‌گذار بهای به حساب منظور شده به روش بهای تمام‌شده ممکن بود یا می‌توانست به‌عنوان بخش در نظر گرفته شود؛ و
- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ باید برای واحدهای سرمایه‌پذیری که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه است به‌کار گرفته شود چرا که بسیاری از ملاحظات خاص در این استاندارد وقتی کاربردپذیر هستند که گروه بخشی را در برمی‌گیرد که واحد سرمایه‌پذیری است که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد. کارگروه بر این موضوع واقف است که چالش‌های واقعی در ارتباط با دسترس داشتن به مدیریت یا حسابرس واحد سرمایه‌پذیری که حسابداری آن به روش ارزش ویژه صورت می‌گیرد، شناسایی شده‌اند و برای حل این مسئله، تدوین رهنمودهای بیشتر را در نظر خواهد داشت.

ملاحظات مربوط به پذیرش کار و ادامه کار حسابرسی و برنامه‌ریزی

بندهای ۱۲ و ۱۳ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی الزامهایی را برای مدیر مسئول حسابرسی گروه مطرح می‌کند، از جمله این که باید تعیین کند آیا می‌توان به‌گونه‌ای منطقی انتظار دریافت شواهد حسابرسی کافی و مناسب را در ارتباط با فرایند تلفیق و اطلاعات مالی بخشها به‌عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرسی گروه داشت یا نه. بند ۱۴ مدیر مسئول حسابرسی گروه را ملزم می‌کند که باید در مورد شرایط کار حسابرسی گروه بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۱۰^۸ به توافق برسد.

از دیدگاه کارگروه، الزامهای بندهای ۱۲ و ۱۳ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی هنوز هم مربوط است، ولی باید شامل الزامهای گسترده‌تری مرتبط با مسئولیتهای مدیر مسئول حسابرسی گروه باشد تا بتواند کیفیت را در سطح کار مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰^۹ (بازنگری شده) مدیریت کند.

می‌روند. در این استاندارد، ملاحظات خاصی مطرح شده‌اند که در حسابرسی صورتهای مالی گروه کاربرد دارند، از جمله وقتی حسابرسان بخش در کار مشارکت دارند^{۱۰}.

همان‌طور که در خلال نشست هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در مارس ۲۰۱۹ بحث شد، دعوت به‌نظرخواهی نشان داد که برخی تعریفها در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی، که بسیاری‌شان ارتباط تنگاتنگی با هم دارند، شاید نیازمند بررسی دوباره باشند. کارگروه باور دارد که تعریف بخش اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا در تعریف صورتهای مالی گروه نقش دارد. بحثها و دیدگاههای اولیه کارگروه درباره این تعریفهای درهم‌تنیده، از جمله این که عبارت «حسابرسان بخش» امکان جایگزینی با «دیگر حسابرسان» را دارد یا نه، در بخش «تعریفها» خلاصه شده است.

کارگروه متوجه شد که هنوز هم در شرایط خاص، برای نمونه، وقتی واحد تجاری دارای مکان فعالیت اصلی و تعدادی دفتر فروش یا انبار نگهداری موجودی است، شاید پرسشهایی درباره کاربردپذیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) به‌وجود آید. کارگروه باور دارد که رویکرد مبتنی بر ریسک به برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، به دلیل آن که بر رسیدگی به خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی گروه توجه خواهد داشت، مقیاس‌پذیری ذاتی را امکان‌پذیر می‌کند. در بحثهای کارگروه، اهمیت تبیین روشن ملاحظات مقیاس‌پذیری برای حسابرسی گروه‌های کمتر پیچیده^{۱۱} شناخته شد.

کارگروه متوجه شد که وقتی پرسشهایی درباره کاربردپذیر بودن یا نبودن این استاندارد برای واحدهای تجاری با مکانها یا واحدهای کسب و کار چندگانه مطرح است، اولویت این است که با توجه به مفید بودن بخشی از ملاحظات خاص مربوط به حسابرسی گروه (برای نمونه، ارتباط با حسابرسان بخش و مشارکت آنها)، این‌گونه واحدهای تجاری در دامنه این استاندارد قرار گیرند. کارگروه باور راسخ دارد که مقیاس‌پذیری ذاتی رویکرد مبتنی بر ریسک ضمن کاهش کارهای اضافی برای حسابرسان، رهنمودهای مفیدی ارائه می‌کند.

کارگروه قصد دارد درباره کاربردپذیری استاندارد کنونی و بازنگریهایی که ممکن است در بند ۲ آن ضرورت داشته باشند، بحث بیشتری انجام دهد. برای نمونه، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ در چه شرایطی ممکن است به‌کار گرفته شود.

همچنین این الزام گسترده‌تر باید ملاحظاتی را شامل شود درباره این‌که آیا اعضای حسابرسی گروه به اطلاعات مورد نیاز برای انجام حسابرسی یا اشخاصی که چنین اطلاعاتی را ارائه می‌دهند دسترسی دارند یا خیر، و این‌که آیا منابع مناسب برای انجام حسابرسی در اختیار خواهد بود یا نه. در نتیجه، کارگروه ساختار متفاوتی را به بحث گذاشت که می‌تواند تمام الزامهای مربوط به پذیرش و ادامه کار را زیر چتر یک الزام واحد به الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) پیوند زند.

با توجه به بند ۱۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی، دیدگاه کارگروه این است که ملاحظات خاص حسابرسی گروه در اصل به دسترس داشتن به اطلاعات مربوط است و این‌که این موضوع می‌تواند به الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) در خصوص پذیرش کار و تداوم ارتباط با صاحبکار و کار حسابرسی مربوط شود.

کارگروه پیش‌نویس گویایی را ارائه کرده است که چگونگی ارائه ملاحظات خاص حسابرسی صورتهای مالی گروه مربوط به پذیرش و ادامه کار و برنامه‌ریزی در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) را شرح می‌دهد.

تشخیص و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه
افزون بر رویکرد مبتنی بر ریسک، کارگروه درباره ملاحظات خاص زیر که به اجرای حسابرسی گروه مربوط است بحث کرد:

• کنترل‌های در سطح گروه^{۱۰}

• استفاده از نتایج حسابرسیهای الزام‌شده از سوی قانون، مقررات یا بنا به دلایل دیگر، و

• مراکز خدمات مشترک^{۱۱}

کنترل‌های در سطح گروه

کارگروه متوجه شد که تعریف کنونی کنترل‌های در سطح گروه بیش از حد گسترده و درک‌نشده است. همچنین کارگروه درباره نقش کنترل‌های در سطح گروه در برخورد با خطر ذاتی ارزیابی شده تحریف بااهمیت بحث و اشاره کرد که گاهی اوقات حسابرسان اتکای غیرموجهی بر این کنترل‌ها دارند، برای نمونه:

• اتکا بر کنترل‌های در سطح گروه بدون آزمون کردن آنها.

• اتکا بر کنترل‌های در سطح گروه زمانی که میزان آزمون‌ها به کسب شواهد کافی و مناسب منجر نشده است (برای نمونه، کاهش میزان آزمون‌های محتوا). برای نمونه، اعضای حسابرسی ممکن است

کنترل‌های در سطح گروه را بدون درک کافی از چگونگی طراحی و پیاده‌سازی آنها در سطح گروه آزمون کرده باشند.

• اتکا بر کنترل‌های در سطح گروه که به اندازه کافی دقیق نیستند (برای نمونه، کنترل‌هایی که مناسب طراحی یا اجرا نشده‌اند تا بتوانند خطر ارزیابی شده تحریف بااهمیت را پاسخ دهند).

با توجه به آنچه گفته شد، کارگروه موضوع کنترل‌های در سطح گروه را بیشتر در نظر قرار خواهد داد، از جمله این‌که آیا برای حل مشکلات مرتبط با اتکای غیرموجه بر کنترل‌های در سطح گروه، به مطالب کاربردی بیشتری نیاز است یا خیر. همچنین کارگروه با توجه به تغییرات پیشنهادی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)، موضوع ضرورت داشتن یا نداشتن به‌کارگیری اصطلاح «کنترل‌های در سطح گروه» را در نظر قرار خواهد داد (برای نمونه، آیا استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ تنها باید به «کنترل‌ها» اشاره کند).

استفاده از شواهد حسابرسی مربوط به حسابرسیهای

الزام‌شده از سوی قانون، مقررات یا بنا به دلایل دیگر

کارگروه درباره استفاده اعضای حسابرسی گروه از شواهد حسابرسی حسابرسیهای بخش الزام‌شده از سوی قانون، مقررات یا بنا به دلایل دیگر، بحث کرد. کارگروه اشاره داشت که بند الف ۱ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی عوامل احتمالی موثر بر تصمیم اعضای حسابرسی گروه را در استفاده کردن یا نکردن از شواهد حسابرسی حسابرسیهای الزام‌شده از سوی قانون، مقررات یا بنا به دلایل دیگر، در تهیه شواهد حسابرسی گروه توصیف می‌کند، ولی درباره کارهایی که باید با توجه به صورتهای مالی حسابرسی شده بخش انجام شود رهنمود محدودی ارائه کرده است.

از دیدگاه کارگروه، در چنین موقعیتهایی، مشارکت اعضای حسابرسی گروه باید مشابه سایر موقعیتهایی باشد که کار حسابرسی بخش به‌وسیله حسابرسان بخش انجام می‌شود و چنین حسابرسیهایی از سوی اعضای حسابرسی گروه برای پشتیبانی از حسابرسی صورتهای مالی گروه استفاده می‌شود. برای نمونه، اعضای حسابرسی گروه باید خطرهای تحریف بااهمیت و چگونگی رسیدگی به آنها را درک کند و نمی‌تواند به‌سادگی به صورتهای مالی حسابرسی شده بخش به‌عنوان شواهد کافی اتکا کند. کارگروه قصد دارد تا رهنمودهایی را در این زمینه در استاندارد بازنگری شده بگنجاند.

مراکز خدمات مشترک

در دعوت به‌نظرخواهی آمده که چگونگی به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (یا کاربرپذیر بودن یا نبودن آن) در مواقعی که معاملات

کند، ادامه خواهد داد.

ارزیابی کار حسابرسان بخش و کافی و مناسب بودن

شواهد حسابرسی کسب شده

بند ۴۱ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی الزام می‌کند که اعضای حسابرسی گروه باید از حسابرس بخش بخواهند تا موضوعهایی را که بر نتیجه‌گیری اعضای حسابرسی گروه موثر است به اعضای حسابرسی گروه اطلاع دهد. بندهای ۴۲ و ۴۳ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی حاوی الزامهای مربوط به ارزیابی اعضای حسابرسی از اطلاع‌رسانی حسابرسان بخش است.

بند ۴۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی الزام می‌کند که اعضای حسابرسی گروه باید کفایت و مناسب بودن یا نبودن شواهد به‌دست‌آمده از رویه‌های حسابرسی اجراشده در فرایند تلفیق و کار انجام‌شده از سوی اعضای حسابرسی گروه و حسابرس بخش روی اطلاعات مالی بخشها که می‌تواند مبنای اظهارنظر حسابرس باشد، را ارزیابی کند. بند ۴۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی الزام می‌کند که مدیر مسئول حسابرسی گروه باید تاثیر هرگونه تحریف تصحیح‌نشده (شناسایی شده از سوی اعضای حسابرسی گروه یا اطلاع‌رسانی شده از سوی حسابرسان بخش) و هرگونه مواردی را که امکان دستیابی به شواهد کافی و مناسب حسابرسی در آنها وجود نداشته است را بر اظهارنظر حسابرسی گروه ارزیابی کند.

کارگروه خاطر نشان کرد که رعایت الزامهای اساسی در بازنگری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ نیز همچنان مناسب خواهد بود، به ویژه با توجه به موارد زیر:

- آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌دست آمده است تا بتواند مبنایی برای اظهارنظر اعضای حسابرسی گروه درباره صورت‌های مالی گروه فراهم کند (که با بند ۴۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی مطابقت دارد)، و

- این که آیا مدیر مسئول حسابرسی گروه به اندازه کافی در حسابرسی گروه، از جمله در کارهای انجام‌شده از سوی حسابرس بخش، مشارکت داشته تا مسئولیت امضای اظهارنظر درباره صورت‌های مالی گروه را برعهده بگیرد.

همچنین از دیدگاه کارگروه، بندهای ۴۲ و ۴۳ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی، مربوط به اطلاع‌رسانی حسابرس بخش و کفایت کارهای او، در بازنگری این استاندارد پابرجا خواهند بود. کارگروه درباره این که آیا برای ارتقای هرچه بیشتر این الزامها و

گروه به‌صورت متمرکز از مسیر یک مرکز خدمات مشترک پردازش می‌شوند، شفاف نیست. در برخی شرایط، مرکز خدمات مشترک ممکن است نه تنها به‌عنوان منبع شواهد حسابرسی صورت‌های مالی گروه، بلکه به‌مثابه یک بخش جداگانه تشخیص‌پذیر عمل کند، زیرا مرکز خدمات مشترک دارای اطلاعات مالی است که در صورت‌های مالی یکپارچه شده است.

کارگروه قصد دارد این سناریوها را شفاف کند و توضیح دهد که اگر در مانده حسابها یا گروه‌های معاملاتی مهم پردازش شده از سوی مرکز خدمات مشترک (برای نمونه، درآمد) خطر تحریف بااهمیت تشخیص داده و ارزیابی شود، اعضای حسابرسی گروه باید برخورد مناسب با خطر ارزیابی شده و شخصی که باید کار را انجام دهد را تعیین کند.

مشارکت حسابرسان بخش و ارتباط با آنها

همان‌گونه که در نشست هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در مارس ۲۰۱۹ اشاره شد، درباره ماهیت، زمان بندی و میزان رهبری، سرپرستی و بررسی برای پیشبرد مشارکت لازم مدیر مسئول حسابرسی گروه در حسابرسی، یعنی، برای پرداختن به موضوع مسئولیت مدیریت کیفیت در سطح کار حسابرسی (از جمله، با توجه به این که این موضوع به درگیر بودن در کار انجام شده به وسیله حسابرسان بخش مربوط می‌شود)، نگرانیهایی مطرح شده است. برای نمونه، در برخی گزارشهای بازرسی حسابرسی آمده که ماهیت و حدودی که اعضای حسابرسی گروه براساس آن، خطرهای تحریف بااهمیت یا واکنشهای موردانتظار را برای حسابرسان بخش مشخص یا اطلاع‌رسانی می‌کنند، متغیر است که به درک متفاوت و برخوردی ممکن متفاوت منجر می‌شود. افزون بر این، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی شامل رهنمودهایی نیست که توضیح دهد در شرایطی که اعضای حسابرسی گروه هم در سطح بخش کار می‌کنند، چه کار باید کرد.

کارگروه در این باره بحث کرد که استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) می‌تواند از الزامهای تقویت شده در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) مربوط به مسئولیت مدیر مسئول حسابرسی گروه برای مدیریت کیفیت در سطح کار حسابرسی بهره بگیرد. این مهم شامل رهبری، سرپرستی و بررسی کار حسابرسان بخش و ارتباط با آنها است.

کارگروه به بحث درباره این که مدیر مسئول حسابرسی گروه چگونه می‌تواند کیفیت در سطح کار را در عمل مدیریت

همراستایی آنها با بازنگریهای پیشنهادی در این استاندارد تغییراتی نیاز است یا نه، بحث خواهد کرد.

ارتباط با مدیریت گروه و ارکان راهبری گروه

بندهای ۴۶ تا ۴۸ استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی حاوی الزامهای مربوط به ارتباط با مدیریت گروه است، از جمله توجه به کاستیهای شناسایی شده در کنترل داخلی براساس استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۶۵^{۱۲} و موضوعهای مربوط به تقلب براساس استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۴۰^{۱۳}. بند ۴۸ استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی به ارتباط بین مدیریت گروه و مدیریت بخش و حسابرسان بخش در مواقعی می پردازد که حسابرس بخش، بر اساس قانون، مقررات یا دلایل دیگر (برای نمونه، حسابرسی قانونی)، ملزم به اظهار نظر حسابرسی درباره صورتهای مالی بخش است.

افزون بر الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۶۰ (بازنگری شده)^{۱۴} و دیگر استانداردهای بین المللی حسابرسی، بند ۴۹ استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی اطلاع رسانی به ارکان راهبری گروه را مقرر کرده است.

کارگروه هنوز درباره این الزامها به تفصیل بحث نکرده است، ولی در این راستا، همه مطالب و پیشنهادها در یافتی از پاسخ دهندگان به نظرخواهی را در نظر قرار خواهد داد.

مستندسازی

کارگروه درباره الزامهای بند ۵۰ استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی بحث نکرده است، ولی از موضوعهای شناسایی شده در دعوت به نظرخواهی که از سوی پاسخ دهندگان درباره مستندسازی آشکار شده، آگاه است، از جمله:

- موضوعهایی که ممکن است به تصمیم درباره پذیرش یا ادامه کار حسابرسی گروه مربوط باشند؛
- قضاوتها درباره ماهیت، زمان بندی و حدود مشارکت اعضای حسابرسی گروه در کارهای انجام شده از سوی حسابرسان بخش و دلایل آن؛
- بررسی اجمالی مستندات حسابرسان بخش از سوی اعضای حسابرسی گروه؛ و
- قضاوتهای اعضای حسابرسی گروه، به گونه ای مناسب، مرتبط با یافته های حسابرسان بخش.

کارگروه نیاز به هر نوع تغییر در الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ کنونی یا نیاز به الزامهای مستندسازی بیشتر ویژه

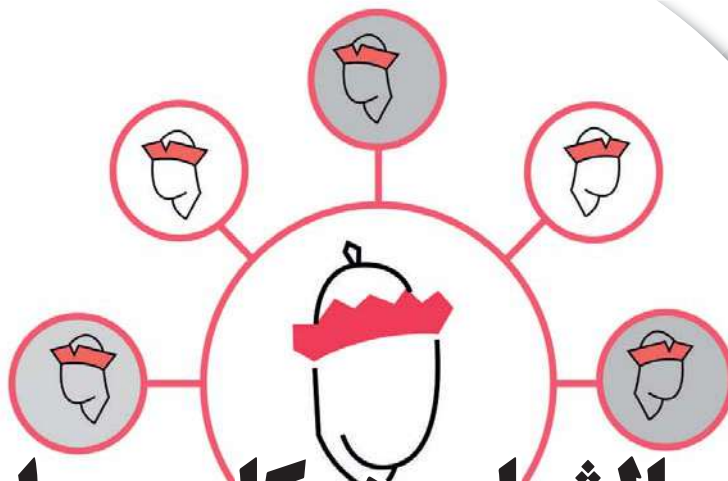
حسابرسی گروه، فراتر از حد الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۳۰^{۱۵} را در فرایند نظرخواهی در نظر قرار خواهد داد.

پانوشتها:

- 1- International Standard on Auditing (ISA600), Special Considerations, Audits of Group Financial Statements (Including the work of Component Auditors)
- ۲- هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در دسامبر ۲۰۱۵ دعوت به نظرخواهی (ITC) با عنوان «افزایش کیفیت حسابرسی مطابق با منافع عمومی: تاکید بر تردید حرفه ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه» را منتشر کرده است. این سند که بر اساس تلاشهای هیئت برای تهیه برنامه کار سالهای ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶ تهیه شده بود، به بحثهای هیئت درباره موضوعهایی شامل تردید حرفه ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه پرداخته و به معرفی فعالیتهای ممکن در زمینه تدوین استانداردها برای افزایش کیفیت حسابرسی که در توان هیئت بوده است، می پردازد. همچنین هیئت یک سند همراه با عنوان «مروری بر سند دعوت به نظرخواهی» منتشر کرد تا سرمایه گذاران، کمیته های حسابرسی و تهیه کنندگان را به نظردهی ترغیب کند.
- 3- Quality Management for an Audit of Financial Statements
- 4- ISA315 (Revised), Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment
- 5- ISA330, The Auditor's Responses to Assessed Risks
- 6- Less Complex Group (LCG)
- 7- Non-Controlled Entity
- 8- ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements.
- 9- ISA 220, Quality Control for An Financial Statements.
- 10- Group-wide Controls
- 11- Shared Services Centers
- 12- ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management
- 13- ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
- 14- ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance
- 15- ISA 230, Audit Documentation

منبع:

International Standard on Auditing (ISA600), Special Considerations, Audits of Group Financial Statements (including the Work of Component Auditors), Agenda Item 6, **Special Considerations in an Audit of Group Financial Statements**, IAASB, Main Agenda IFAC 2019, p9 pp13-16



چالشهای همکاری و ارتباطات در حسابرسیهای گروه جهانی

مقدمه

حسابرسی سازمانهای چندملیتی (که حسابرسی گروه جهانی^۱ نامیده می‌شود) به‌طور معمول از سوی چند موسسه حسابرسی انجام می‌شود^۲ (IFAC 2007). در این‌گونه مواقع، یک موسسه حسابرسی (حسابرس «گروه» یا «هدایت‌کننده»)^۳ مسئولیت امضای اظهارنظر حسابرسی برای شخصیت تلفیقی را بر عهده می‌گیرد. حسابرس گروه، سایر موسسه‌ها («حسابرسان بخش») را در عملیات خارجی واحد تجاری برای گردآوری شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر کلی به‌کار می‌گیرد (Modesti 2014). طبق یافته‌های بازرسی به‌دفعات تکرار شده، مراجع انتظام‌بخشی همواره درباره کیفیت حسابرسیهای گروه جهانی ابراز نگرانی کرده‌اند^۴ (PCAOB 2016a; IFIAR 2017).

احکام تنبیهی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام حاکی از قصورهای درخور توجه در حسابرسیهای گروه جهانی است. برای نمونه، استفاده نکردن از تردید حرفه‌ای از سوی موسسه پی‌دبلیوسی (PwC) در برزیل که به تجدیدارائه

صورتهای مالی شرکت سارا لی (Sara Lee Corporation) منجر شد و دستکاریهای نامناسب کاربرگها از سوی موسسه دیلویت (Deloitte) در مکزیک (PCAOB 2016b; 2017). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشکلات مربوط به هماهنگی و اطلاع‌رسانی بین حسابرسان گروه و بخش را ریشه اصلی این قصور می‌داند (Munter 2014; Ferguson 2014; PCAOB 2016a). در حالی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB 2013) به‌طور مشابه این قصورها را به «ناسازگاری در میزان مشارکت حسابرس گروه در کار حسابرس بخش» نسبت می‌دهد. با توجه به گستره جهانی کسب‌وکارهای بزرگ چندملیتی و نگرانیهای مراجع انتظام‌بخشی، برای درک بهتر ماهیت خاص عوامل موثر در مشکلات به‌وجودآمده در هماهنگی و اطلاع‌رسانی بین موسسه‌ها در حسابرسیهای گروه و اثربخشی راهکارهای استفاده‌شده از سوی موسسه‌ها برای کاهش این مشکلات، به پژوهشهای بیشتری نیاز است.

1996; MacDuffie 2007; Srikanth and Puranam 2011)؛ و ۳- ارتباط مستمر^۸؛ ارتباط متناوب و باز و استفاده از روشهایی که اطلاعات موقعیتی و نشانه‌های اطلاعاتی بیشتری ارائه می‌دهد (Walther 2002; Vlaar, Van Fenema and Tiwari 2008; Srikanth and Puranam 2011). هر سه این راهبردها از سوی پژوهشهای پیشین و برای افزایش پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام در کارهای پرکننده در سراسر جهان پیشنهاد شده‌اند و بنابراین توانایی بهبود نتایج کار را دارند، ولی مطالعه‌های پیشین شامل گروه‌های دانشجویی یا محیط‌های تجاری مرسوم بوده است (برای نمونه، برون مرزسپاری خدمات پشتیبانی). اگرچه مراجع انتظام‌بخشی به‌کارگیری چند نمونه از این راهبردها را در عمل در نظر گرفته‌اند (IAASB 2015b; PCAOB 2016a, 2017)، میزان تعمیم‌یافته‌های پیشین به مفهوم بسیار پیچیده و انتظام‌بخشی‌شده حسابرسی، معلوم نیست. فرضیه‌ها با نمونه‌ای شامل ۱۴۷ کار حسابرسی شناسایی‌شده از سوی حسابرسان بسیار مجرب در زمینه حسابرسی گروه شاغل در چهار موسسه بزرگ حسابرسی آزمون می‌شود که در حسابرسیهای درون‌شبکه‌ای گروه جهانی عضوی از اعضای حسابرسی گروه بوده‌اند^۹. برای تشخیص عوامل موثر در ایجاد مشکل در مدیریت این حسابرسیها، از دو نسخه از یک پرسشنامه تجربی استفاده شده است: پرسشنامه اول که در آن شرکت‌کنندگان یک بخش از کار حسابرسی را توصیف می‌کردند که با چالشهای درخور توجه هماهنگی و اطلاع‌رسانی روبرو بود، و پرسشنامه دوم که در آن چنین مشکلاتی از اهمیت کمتری برخوردار بودند (و پس از این «غیرچالش‌برانگیز» نامیده می‌شوند) (Gibbins and Qu 2005; Gogan, McLaughlin, and Thomas 2014). در انتخاب حسابرسیهای چالش‌برانگیز، شرکت‌کنندگان بر موضوعهای مربوط به تمام مراحل حسابرسی متمرکز شدند: اتمام به‌موقع یا کارآمد کار بخش؛ دستیابی به مستندات شفاف، اقلام باز و مسائلی که از بررسی کارهای انجام‌شده از سوی حسابرسان بخش به وجود می‌آیند؛ و هماهنگی/اطلاع‌رسانی راهبرد حسابرسی، به‌روزرسانیهای مهم و اطلاعات. با توجه به مقاله‌های پیشین (Walther 2002; Hinds and Mortensen 2005; Srikanth and Puranam 2011)، مقررات حسابرسی (مانند استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰) و کمک متخصصان در موسسه‌های شرکت‌کننده، معیارهایی برای

برای پرداختن به این موضوعها، تجربه‌های واقعی حسابرسان گروه در امریکا در مدیریت قراردادهای حسابرسی واحدهای چندملیتی مطالعه شده است. این مطالعه بر مبنای نظریه سازمان و منابع مطالعاتی مدیریتی درباره کار مشترک انجام شده است، که نشان می‌دهد مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی زمانی بدتر می‌شود که گروه‌های به‌هم‌وابسته امکان مشاهده مستقیم فعالیت‌های یکدیگر را نداشته باشند و در پیش‌بینی اقدام یکدیگر با مشکل روبه‌رو باشند (Srikanth and Puranam 2011; Puranam and Raveendram 2012). در این‌گونه مواقع، به‌دلیل این‌که "پیش‌بینی متقابل اقدام" امکان‌پذیر نیست، قصوری در هماهنگی و اطلاع‌رسانی روی می‌دهد (Srikanth and Puranam 2011). پژوهشهای انجام‌شده در زمینه تجارت بین‌المللی شواهدی را نشان می‌دهند مبنی بر این‌که وابستگی متقابل، به‌ویژه در محیط جهانی، مشکل‌ساز است (Ambos, Andersson, and Birkinshaw 2010; Yu and Zaheer 2010).

براساس یافته‌های بازرسی، مراجع انتظام‌بخشی بر این باورند که برخی ویژگیهای پیچیدگی کار حسابرسی و صاحبکار (برای نمونه، اندازه شرکت صاحبکار، ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی) را می‌توان جزو عوامل موثر در کاستیهای حسابرسیهای گروه جهانی دانست (PCAOB 2016a; Harris 2017). این یافته‌ها با یافته‌های پژوهشهای پیشین سازگارند مبنی بر این‌که پیچیدگی کارها امکان پیش‌بینی متقابل اقدام را بیشتر کاهش می‌دهد و در نتیجه، مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی افزایش می‌یابد. در این مطالعه، مرتبط‌بودن یا نبودن این ویژگیهای پیچیدگی با مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی در حسابرسیهای گروه جهانی آزمون می‌شود. افزون بر این، به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا سه راهبرد ارائه‌شده در منابع مطالعاتی مدیریتی (که از سوی موسسه‌های حسابرسی استفاده می‌شوند) تاثیرهای پیچیدگی بر آن مشکلات را کاهش می‌دهند یا خیر، و آیا تاثیر آنها در حسابرسیهای با پیچیدگی بالا در مقایسه با حسابرسیهای با پیچیدگی کم، بیشتر است یا خیر^۵. این راهبردها عبارتند از: ۱- هماهنگی ضمنی^۶؛ استفاده بهینه و ایجاد زمینه مشترک بین اعضای گروه به‌وسیله تجربه‌ها و دانش مشترک (Srikanth and Puranam 2011, 2014)؛ ۲- پیمانانه‌بندی^۷؛ برنامه‌ریزی قبلی برای استانداردسازی تعامل بین اعضای گروه و کمینه‌سازی وابستگی متقابل حین انجام کار (Sanchez and Mahoney

کنند. در این تحقیق روشن می‌شود که راهبردهای دیگر (یعنی، پیمانه‌بندی و استفاده از ابزار الکترونیکی) نسبت به آنچه در پژوهشهای پیشین در سایر زمینه‌ها آمده است، اثربخشی کمتری دارند. آنها در برخی شرایط به کاهش چالش‌ها کمک می‌کنند، اما همواره مزایای مورد انتظار را به‌ویژه برای شرکت‌های بزرگ سهامی عام به همراه ندارند. این مسئله موجب نگرانی است، زیرا استانداردهای کنونی که بر مشارکت حسابرس گروه تمرکز دارند، تا حد زیادی بر این فرض استوارند که فعالیت‌های آنها در کنترل کارهای حسابرس بخش موثرند (IFAC 2007; PCAOB 2016a). با این حال، به‌کارگیری پیمانه‌بندی و/یا ارتباط مستمر از سوی حسابرس گروه ممکن است به‌خودی‌خود موثر نباشد، زیرا این راهبردها به «جلب موافقت» حسابران بخش نیاز دارند. برای نمونه، شبکه‌های جهانی می‌توانند ابزار الکترونیکی را در اختیار حسابران گروه و بخش قرار دهند، اما نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که شاید آن‌گونه که در نظر موسسه‌های عضو است به کار گرفته نشوند. بنابراین، این نتیجه نشان می‌دهد که حسابران نباید انتظار داشته باشند که استانداردهای فرایندها و ابزار حسابرسی برای کاهش چالش‌های حسابرسی گروه جهانی کافی باشد. مشکل کاهش چالش‌ها در شرکت‌های سهامی عام بزرگتر، مهر تاییدی بر نگرانی‌های مراجع انتظام‌بخشی بابت تاثیر گسترده احتمالی قصور حسابرسی است (Doty 2011b; IFAC 2015; PCAOB 2016a).

نتیجه‌گیری

رهیافتهای این مطالعه درباره حسابرسی گروه جهانی از تجربه‌های اخیر متخصصان بسیار مجرب حسابرسی به‌دست آمده است. مراجع انتظام‌بخشی درباره آمار بالای قصور در حسابرسی‌های گروه جهانی و اثر درونی گسترده آن بر کیفیت پایین حسابرسی‌های گروه جهانی بر نظام مالی، نگران هستند (IAASB 2013; PCAOB 2016a; IFIAR 2017). با وجود این، تاکنون مطالعه‌های اندکی به بررسی این زمینه مهم در حسابرسی پرداخته‌اند و اطلاعات چندانی از سوی مراجع انتظام‌بخشی و بازرسها درباره ویژگی‌های خاص این نوع کارهای حسابرسی (برای نمونه، چالش‌ها و ویژگی‌های صاحبکار/کار حسابرسی) منتشر نمی‌شود. نتایج این مطالعه شواهد یگانه‌ای درباره فرایندهای کاری در نمونه‌ای از کارهای حسابرسی

ویژگی‌های صاحبکار و کار حسابرسی و سه راهبرد به‌دست آمد (پیمانه‌بندی، هماهنگی ضمنی، و ارتباط مستمر) که به حوزه حسابرسی‌های گروه جهانی مرتبط است. همچنین از پرسش‌های با پاسخ تشریحی بهره گرفته شد تا درک عمیق‌تری از ماهیت کارهای چالش برانگیز و غیر چالش برانگیز و جزئیات هماهنگی/اطلاع‌رسانی بین حسابران گروه و بخش به‌دست آید.

در این مطالعه، متغیرهای پیچیدگی صاحبکار/کار حسابرسی به سه عامل مهم کاهش داده شد: اندازه شرکت صاحبکار/وضعیت انتظام‌بخشی، ساختار جهانی شرکت صاحبکار (الزام‌های بیشتر برای بخش‌ها و اعضای بخش جهت انجام حسابرسی قانونی)، و موانع زبانی/فرهنگی. نتایج نشان می‌دهند که حسابرسی‌های چالش برانگیز بیشتر به اندازه شرکت صاحبکار/وضعیت انتظام‌بخشی، و ساختار جهانی مربوط هستند. در مقابل، موانع زبانی و فرهنگی در تمایز حسابرسی‌های چالشی و غیر چالشی گروه جهانی از اهمیت کمتری برخوردارند. این بدان معنی است که در نمونه‌ای از حسابرسی‌های درون شبکه‌ای گروه، موانع زبانی و فرهنگی نقش مهمی در مشکلات هماهنگی/اطلاع‌رسانی ایفا نمی‌کنند. با توجه به راهبردها، نتایج حاکی از آن است که هماهنگی ضمنی (یعنی دانش و تجربه حسابرس بخش) در کاهش تاثیر ویژگی‌های پیچیدگی بر احتمال بروز چالش‌ها در حسابرسی گروه جهانی بسیار مفید است. الگوهای کمی نشان می‌دهند که برای دستیابی به حسابرسی جهانی گروه که شفاف و کارآمد باشد، اعضای حسابرس بخش باید باسواد، باتجربه و ثابت باشند، ولی تحلیل تکمیلی پاسخهای ارائه‌شده به پرسش‌های تشریحی نشان می‌دهد که حسابران گروه بر عوامل هماهنگی ضمنی مرتبط با عوامل ارتباط مستمر، کمتر تمرکز می‌کنند. این یافته حاکی از آن است که وادار کردن حسابران گروه به ارزیابی دانش کارکنان حسابرس بخش شاید مفید باشد (IFAC 2015; PCAOB 2016a). با وجود این، چگونگی ارزیابی حسابران گروه از دانش کارکنان حسابرس بخش و میزان اثرگذاری آنها بر استخدام اعضای حسابرسی بخش پرسش‌هایی بی‌پاسخ هستند. چنین پرسش‌هایی باعث می‌شوند توجه به تاثیر شبکه‌های غیرمتمرکز موسسه (یعنی، موسسه‌های مستقلی که باهم پیوستگی کمی دارند) بر هماهنگی ضمنی جلب شود و نشان می‌دهد که شاغلان حرفه و مراجع انتظام‌بخشی باید در آینده بیشتر بر این موضوع تمرکز

گروه جهانی در ایالات متحده امریکا ارائه می‌دهد که از سوی چهار موسسه بزرگ حسابرسی انجام شده‌اند. در ادامه درباره پیامدهای یافته‌های این پژوهش با توجه به فعالیتهای انتظام‌بخشی، و همچنین فرصتهای پژوهشی در آینده بحث می‌شود.

بر اساس مبنای نظری آزمونهای این پژوهش، که از نظریه سازمان و منابع مطالعاتی مدیریتی در زمینه کار مشترک به دست آمده است، وقتی گروه‌های به هم وابسته در مشاهده/پیش‌بینی اقدام یکدیگر مشکل داشته باشند، چالشهای هماهنگی و اطلاع‌رسانی تشدید می‌شوند. در حسابرسی، بیشتر ویژگیهای صاحبکار و کار حسابرسی که پیش‌بینی متقابل را کاهش می‌دهند (برای مثال، اندازه، وضعیت انتظام‌بخشی، ساختار جهانی و کشورهایی که صاحبکار در آنها فعالیت می‌کند) پس از عقد قرارداد کار حسابرسی خارج از کنترل حسابرسان گروه هستند. از این رو، حسابرسانی که به دنبال کاهش خطر قصور هماهنگی هستند ممکن است راهبردهایی برای افزایش دانش پیش‌بینی‌کننده بین اعضای گروه در پیش بگیرند. از میان سه راهبردی که بررسی شد، هماهنگی ضمنی بیشترین تاثیر را دارد که یعنی ایجاد زمینه مشترک بین اعضای گروه، پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام را افزایش می‌دهد. دانش بیشتر حسابرسان بخش گسترده‌ترین اثر را دارد که چالشهای هر سه ویژگی بررسی شده صاحبکار/کار حسابرسی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، تاثیرهای کاهنده تجربه بیشتر حسابرسان بخش، در تمام سطوح ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی و همچنین برای شرکتهای سهامی عام بزرگتر صدق می‌کند.

این یافته‌ها تمرکز اخیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بر صلاحیت حسابرسان بخش را بیشتر کرده، ولی پرسشهای زیادی مطرح می‌کند. در مجموع، تحلیل‌های کمی و توصیفی این پژوهش اهمیت دانش و تجربه حسابرسان بخش و لزوم تمرکز بیشتر حسابرسان گروه در این زمینه را نشان می‌دهد. ارزشیابی پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) (2016a) که از سوی حسابرسان گروه از دانش، مهارت و توانایی رهبران حسابرسی بخش در شروع حسابرسی انجام می‌شود، شاید به تمرکز بیشتر کمک کند. با این حال، چنین ارزیابیهای چالشهایی را به همراه دارد. برای نمونه، مشخص نیست که آیا حسابرسان گروه پیش از حسابرسی می‌تواند این مهارت و تواناییها را به‌ویژه برای کارکنان جدید در اعضای حسابرسی بخش به‌طور دقیق ارزیابی

کند یا خیر. نظامهای کنترل کیفیت موسسه ممکن است اطلاعاتی درباره صلاحیت حسابرسان بخش ارائه دهد؛ برای مثال، بیانیه‌های مختصر و رتبه‌بندیها (Sunderland and Trompeter 2017).

با این حال، گوئلزر (Goelzer) بر این باور است که همه موسسه‌ها کمینه الزامهای آموزشی را برای حسابرسان بخش تعیین نمی‌کنند یا رتبه‌بندیهای بازرسی داخلی را در اختیار حسابرسان گروه قرار نمی‌دهند. بنابراین، شاید درک توانایی واقعی حسابرسان بخش تا زمان انجام فرایند حسابرسی ممکن نباشد. در نتیجه این پرسش به وجود می‌آید که آیا چنین فعالیتهای کنترل کیفیتی ممکن است مسائل مربوط به دانش و تجربه در زمینه حسابرسیهای گروه جهانی را «حل» کند یا نه. افزون بر این، وقتی حسابرسان بخش با صلاحیت کمتر تعیین می‌شود، چه راهکارهایی در دسترس حسابرسان گروه است؟ این مطالعه برای بررسی این موضوع طراحی نشده است، ولی یکی از شرکت‌کنندگان خاطرنشان کرد که حسابرسان گروه کنترل کمی بر استخدام اعضای حسابرسان بخش دارند که این گفته با یافته‌های ساندلرند و ترامپتر (۲۰۱۷) مطابقت دارد. این موضوع شاید در اثر ساختار شبکه‌های جهانی موسسه که در آن اعضا نهادهای حقوقی جداگانه هستند و مقررات محلی که اعضای حسابرسی گروه را از فعالیت محلی منع می‌کند، بدتر هم شود. افزون بر این، حسابرسان گروه شاید به دلیل ترس از این که دیگر موسسه‌های شبکه‌ای جهانی کار حسابرسی را به دست بگیرند، یا تمایل نداشتن به پذیرش ریسک بیشتر هنگام به‌کارگیری موسسه‌های خارج از شبکه، مایل نباشند استفاده از موسسه خارج از شبکه را به هیئت‌مدیره شرکت صاحبکار پیشنهاد دهند. استانداردارگذاران شاید در نظر داشته باشند افزون بر الزامهای کنونی، چنین عواملی را نیز در نظر بگیرند. برای بررسی این موضوع، انجام پژوهشهای تجربی و پیمایشی بیشتر به منظور کنترل کیفیت ویژگیها و فعالیتهای حسابرسان بخش بسیار مفید خواهد بود.

دیگر یافته‌های مربوط به هماهنگی ضمنی به جنبه دیگری از طرح پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (۲۰۱۶) مربوط است. به‌طور ویژه، پی می‌بریم که برای کاهش چالشهای ناشی از دو منشأ پیچیدگی، یعنی ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی، ثبات اعضای سطوح پایین‌تر حسابرسان بخش مهم است. یعنی گروه حسابرسی بخش که اعضایش به نسبت ثابت باشند ممکن است به حسابرسان گروه کمک کنند تا در مواقعی که ساختارهای اعضا و اعضای گروه متنوع هستند، حسابرسی را مدیریت کنند و ممکن است نشان دهد که در نظر گرفتن استخدام

به شروع کار، بحث درباره دستورعملها و هم‌اندیشی درباره تقلب)، تاثیرهای یک ساختار جهانی پیچیده‌تر و موانع بلند زبانی و فرهنگی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، در صورت بلندبودن موانع زبانی و فرهنگی، دسترسی و اتکای بیشتر به ابزار الکترونیکی مفید است. با این حال، عوامل ارتباط مستمر اثر اندازه و وضعیت انتظام‌بخشی را کاهش نمی‌دهند. با در نظر گرفتن این موضوع، در کنار تاثیرهای ضعیف پیمان‌بندی، نتایج نشان می‌دهد که کاهش تاثیرهای این ویژگیها بسیار دشوار است، که مهر تاییدی است بر نگرانی بابت تاثیر گسترده قصور حسابرسی گروه در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام بزرگ (Doty 2011b; PCAOB 2016a).

برای کار حسابرسی، نتایج پژوهش در زمینه ارتباط مستمر حاکی از آن است که حساب‌رسان گروه باید به دنبال فرصتهایی باشند تا حساب‌رسان بخش در نشستهای اولیه مربوط به کار حسابرسی شرکت کنند که راهی برای افزایش پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام به شمار می‌آید. افزون بر این، موسسه‌ها بر این باورند که آموزش و ابزار حسابرسی در سراسر شبکه‌های جهانی تا حد زیادی یکسان هستند، ولی داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که حساب‌رسان گروه در امریکا معتقدند که این آموزشها و ابزار به‌طور محدود به کار گرفته می‌شوند و شاید در دسترس همه اعضای گروه نباشند. این یافته مطابق با پژوهشهای پیشین است که نشان می‌دهند حساب‌رسان تمایل دارند تا برای فناوری، بیشتر از آنچه به کار گرفته می‌شود، ارزش قائل شوند (Janvrin, Bierstaker, and Lowe 2008). در حساب‌رسیهای گروه جهانی این موضوع ممکن است به دلیل وجود **روشهای مبتنی بر موقعیت**^{۱۰} باشد (یعنی، اعضای حسابرسی بخش آشنا به استفاده از چنین ابزاری نیست یا تمایل به استفاده از آن ندارد)؛ یا مسائل مرتبط با دسترسی به فناوریها (مانند اتصال اینترنت). از برخی جهات، نتایج پژوهش بر علاقه مراجع انتظام‌بخشی به افزایش اطلاع‌رسانی بین حساب‌رسان گروه و بخش صحنه می‌گذارند (IAASB 2015b; PCAOB 2016a). یکی از نگرانیها درباره افزایش ارتباط مستمر این است که آیا حساب‌رسان در تلاش برای مستندسازی رعایت استانداردها، ارتباط رسمی/نوشتاری بیشتری را دنبال می‌کنند. بعید است که چنین رویکردی ارتباطهای دوسویه را تقویت کند، ولی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۵) سازوکارهای متعددی را ارائه می‌دهد که شاید پیاده‌سازی موثر را تسهیل کند؛ از جمله تاکید بر

حساب‌رس بخش فراتر از رهبری حسابرسی بخش از سوی مراجع انتظام‌بخشی و موسسه‌ها ضمانت می‌شود. استاندارد پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۶) بر ارزیابی صلاحیت رهبران حسابرسی بخش تمرکز دارد، نه بر کارکنان حسابرسی بخش. نتایج پژوهش درباره ثبات کارکنان نشان می‌دهد که مراجع انتظام‌بخشی ممکن است گسترش ارزیابی توانایی حساب‌رس بخش به فراتر از ارزیابی کارکنان ارشد را در نظر قرار دهند. از نظر افشای اطلاعات، یافته‌های پژوهش بر الزامی کردن شناسایی آن دسته از موارد افشایی که به شریک حسابرسی گروه کمک می‌کند، مهر تایید می‌زنند.

نتایج مربوط به راهبردهای دیگر نشان می‌دهد که تاثیرهای آنها مشروط به نوع و سطح ویژگیهای صاحبکار و کار حسابرسی است. به‌طور ویژه، یافته‌های پژوهش درباره پیمان‌بندی کار حسابرسی منسجم نیستند، اگرچه این راهبرد به‌طور متداول در نمونه به‌کارگرفته شده استفاده می‌شود. داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که پیمان‌بندی فقط در شرایطی با کاهش چالشها همراه است که صاحبکار کوچک/غیرعام باشد و وقتی ساختار جهانی به‌طور نسبی پیچیده باشد (یعنی حساب‌رس گروه با تعداد زیادی اعضای حسابرسی بخش کار کند و/یا اعضای حسابرسی بخش حسابرسی قانونی را انجام دهند). بنابراین، شاید پیمان‌بندی به مدیریت گروه‌های بیشتر برای صاحبکاری کوچک‌تر کمک کند، ولی برای صاحبکاران بزرگ و عام مفید نباشد و به کاهش موانع زبانی و فرهنگی کمکی نکند. پیمان‌بندی راهبرد جذابی برای حساب‌رسان گروه است زیرا در برآوردن الزامهای مستندسازی در زمینه چگونگی اطلاع حساب‌رسان بخش از مسئولیت‌هایشان و هدایت آنها در کار، کمک می‌کند. با این حال، سازگاری محلی با دستورعملها ممکن است تلاشهای پیمان‌بندی را تضعیف کند (Barrett et al. 2005). بنابراین، مقررات باید تمرکز حساب‌رسان گروه را بر کسب اطمینان از این موضوع جلب کند که هم حسابرسی برنامه‌ریزی شده و هم حسابرسی انجام شده، به اندازه کافی به خطر تحریف بااهمیت می‌پردازند (IAASB 2016). چنین مداخله‌هایی شاید به فرایندهای پایشی موثرتر یا سازوکارهای دیگر (برای مثال، حق الزحمه یا جریمه بیشتر) برای افزایش رعایت مقررات از سوی حساب‌رس بخش نیاز داشته باشد. همچنین به تاثیرهای محدود راهبردهای ارتباط مستمر پی می‌بریم. مشارکت بیشتر حساب‌رس بخش در نشستها (مربوط

تعمیم داده می‌شود یا بیشتر برای نهادهای بزرگ و پرخطر کاربرد دارد؟



پانوشتها:

1- Global Group Audit

۲- استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰ (IFAC 2007) مبنای اصلی روش‌شناسی شبکه‌های جهانی موسسه‌های حسابرسی است، که برخی رویه‌های ملزم‌شده دیگر از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB 2016a) را نیز شامل می‌شود. مطابق با زبان به‌کاررفته در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰، واحد تجاری تلفیقی با نام «گروه» و واحدهای تجاری محلی صاحبکار با عنوان «بخش(ها)ی» واحد تجاری نامیده می‌شوند. به سرپرست حسابرسی که اظهارنظر درباره صورت‌های مالی تلفیقی را امضا می‌کند، «حسابرس گروه» یا «اعضای حسابرسی گروه» گفته می‌شود. «حسابرس بخش» یا «اعضای حسابرسی بخش» به موسسه‌های حسابرسی گفته می‌شود که در حوزه‌های گزارشگری خارجی کار حسابرسی واحدهای تجاری محلی را انجام می‌دهند. منظور از «مؤسسه»، فقط مؤسسه حسابرسی است و واحد تجاری حسابرسی شده، «صاحبکار» نامیده می‌شود.

3- Group or Lead Auditor

۴- گزارش اخیر (IFIAR 2017) نشان می‌دهد که میزان کاستیهای شناسایی شده برای حسابرسی گروه جهانی با میزان کاستیهای شناسایی شده برای برآوردهای حسابداری/ارزشهای منصفانه، کنترل‌های داخلی و شناخت درآمد برابر است.

۵- تأثیر کاهنده یک راهبرد مشخص شاید هنگامی مشاهده شود که خطر قصور هماهنگی به اندازه کافی بالا باشد، یعنی در زمینه‌هایی که بیشترین نیاز به راهبردها وجود دارد. در مقابل، شاید در سناریوهای با پیچیدگی کمتر، به این راهبردها برای کاهش خطر قصور هماهنگی نیاز نباشد و بنابراین تأثیرهای کاهنده‌ای مشاهده نشود.

6- Tacit Coordination

7- Modularization

8- Ongoing Communication

۹- داده‌های پژوهش از طریق مرکز کیفیت حسابرسی به‌دست آمده است. همه حسابرسان گروه در نمونه پژوهش، موسسه‌های عضو شبکه‌های بزرگ جهانی بوده و تابع محیط انتظام‌بخشی و نظام حقوقی ایالات متحده آمریکا هستند (یعنی وضعیت معمولی در حسابرسی نهادهای چندملیتی آمریکایی). به دلیل محدودیت در دسترسی به داده‌ها، مقایسه این نمونه با حسابرسی‌های گروه که از سوی موسسه‌های کوچک‌تر مستقر در ایالات متحده آمریکا یا موسسه‌های غیرآمریکایی انجام شده، میسر نیست.

10- Situational Practices

اعتقاد به این که دانش و شناخت وابسته به موقعیت و مقاصد و تکالیفی است که در آنها به‌کار می‌رود

11- Recall Bias:

سوگیری ناشی از تفاوت در یادآوری خاطرات گذشته بین موردها و شواهد

12- Form AP

برگه‌ای است که موسسه‌های حسابرسی ثبت‌شده نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌ها باید تکمیل کنند و در آن نام شریک مسئول کار را افشا و درباره سایر موسسه‌های حسابرسی شرکت‌کننده در حسابرسی شرکت سهامی عام اطلاعات ارائه کنند.

لزوم ارتباط حضوری، تلفنی و مجازی، و شرح وظایف حسابرسان بخش در ارتباط دوسویه و ارائه نمونه‌هایی از ارتباط مناسب برای حسابرسان گروه. یافته‌های پژوهش نشان نمی‌دهد که ارتباط رودررو چالش‌ها را کاهش می‌دهد. با این حال، ارزش موجود در ارتباط همزمان، کمک می‌کند. نظریه سازمان نیز به‌طور کلی از تعیین مسئولیتهای حسابرسان بخش و ارزیابی آنها بر اساس این معیارها پشتیبانی می‌کند، زیرا چنین تلاشهایی ممکن است وابستگی متقابل را کاهش دهد.

نتایج پژوهش چندین مسیر جالب‌توجه را برای پژوهشهای آینده ارائه می‌دهد. یک این که، پی می‌بریم موانع زبانی و فرهنگی به چالش‌ها ارتباطی ندارند. می‌دانیم که این یافته با رایج‌بودن زبان انگلیسی به‌عنوان زبان مشترک موسسه‌های شبکه‌ای مطابقت دارد، ولی شاید این موانع برای حسابرسان بخش نسبت به حسابرسان گروه، از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. اگر تعامل حسابرس گروه با اعضای حسابرسی بخش تا حد زیادی به ارائه دستورعملها و بحث درباره خلاصه نتایج کار حسابرسی در بسته گزارشگری محدود باشد، ممکن است آنها از مشکلات ارتباطی تجربه‌شده از سوی اعضای حسابرسی بخش آگاهی نداشته باشند. پژوهشهای آینده که به بررسی ماهیت و گستره چالش‌ها از دیدگاه حسابرس بخش می‌پردازند نیز ممکن است به محققان اجازه بررسی عوامل موثر در استخدام کارکنان حسابرسی را بدهند، که یکی از موضوعهای اصلی است که در این پژوهش شناسایی شده است. دو این که، داده‌های پژوهش مبتنی بر ادراک هستند. در طراحی این پژوهش برای محدودکردن جانبداری از تجربه‌های گذشته^{۱۱}، از پژوهشهای پیشین از قبیل (Gibbins and Trotman 2002) پیروی شده است. پژوهشهای آرشویی و/یا تجربی در آینده ممکن است ویژگیهای صاحبکار/کار حسابرسی و راهبردهای کاهنده را با استفاده از دیگر معیارها بررسی کنند. همچنین در چنین پژوهشهایی می‌توان زمینه‌هایی را که راهبردهای خاص در آنها موثرتر است ارزیابی کرد. برای نمونه، چرا پیمان‌بندی برای حسابرسیهای کوچک و غیرعام‌کار ساز است، و مراجع انتظام‌بخشی چگونه بر تأثیر مستندسازی بر اثربخشی این راهبرد تأکید می‌کنند؟ سرانجام، با دستیابی به داده‌های بیشتر (برای نمونه، فرم ای پی AP) در ایالات متحده آمریکا^{۱۲} پژوهشهای آینده ممکن است به بررسی این موضوع بپردازند که آیا نگرانی مراجع انتظام‌بخشی بابت حسابرسیهای گروه جهانی به کل کارهای حسابرسی چندملیتی



پاسخ به نظرخواهی درباره ارتقای کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی

دکتر مهدی ناظمی اردکانی

پاسخ همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی (IAAIR) به نظرخواهی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) در زمینه ارتقای کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی

نظریه‌ای که در این نامه ابراز می‌شود دیدگاه‌های بسیاری از اعضای همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی است و نه لزوماً تمام اعضا. باین حال، این اظهارنظرها دیدگاه‌های تک‌تک اعضا از جانب سازمانهای متبوع‌شان را بیان یا منعکس نمی‌کند. در مواردی که نظر همنشینی در خصوص برخی مسائل بیان نشده است، به معنای تایید یا مخالفت با همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی نیست.

نظریه‌های کلی

تمرکز بر منافع عمومی

مقررات‌گذاران حسابرسی معتقدند که باید منافع عمومی، از جمله نیازهای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، مبنای پروژه‌های ارتقای استانداردهای حسابرسی باشد. باید اشاره کنیم که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در نظرخواهی، بر شناخت مسائل مرتبطی تاکید ویژه داشته است که پروژه‌ها باید برای تامین منافع عمومی به آنها بپردازند. به این هیئت توصیه می‌کنیم که در هنگام پرداختن به مسائلی که در نظرخواهی و تدوین استانداردهای بازنگری شده مرتبط

همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی^۱ فرصت را غنیمت می‌شمرد تا به نظرخواهی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در زمینه ارتقای کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی پاسخ دهد. به عنوان یک سازمان بین‌المللی نهادهای مستقل ناظر بر حسابرسی که در هدف خدمت به منافع عمومی و محافظت بهتر از سرمایه‌گذاران سهیم است، همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی متعهد است به وسیله ترویج استانداردهای باکیفیت حسابرسی و حرفه‌ای و همچنین سایر اعلامیه‌ها و بیانیه‌ها، کیفیت حسابرسی در سطح جهانی را بالا ببرد.

اهداف همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی عبارتند از:

- به اشتراک گذاشتن دانش در خصوص محیط بازار حسابرسی و تجربه عملی فعالیت نهادهای مستقل ناظر بر حسابرسی با تمرکز بر بازرسی از حسابسان و موسسه‌های حسابرسی.
- ترویج همکاری و سازگاری در فعالیت انتظام‌بخشی.
- شروع و پیشبرد گفت‌وگو با سایر خط‌مشی‌گذاران و سازمانهای علاقه‌مند به کیفیت حسابرسی.

- دستیابی اعضا به دیدگاه‌ها یا مواضع مشترک و سازگار در خصوص مسائل مهم و در عین حال در نظر گرفتن تعهدهای حقوقی و مأموریت‌های تک‌تک اعضا.

تلقی شده، همچنان تمرکز خود را بر منافع عمومی حفظ کند.

دامنه کاربرد پروژه نظرخواهی

باید اشاره کنیم برخی از دغدغه‌هایی را که اعضای همنشینی نزد هیئت مطرح کردند برای ملاحظه به مقاله مشورتی اضافه کرده‌ایم. هیئت را ترغیب می‌کنیم راهکارهای احتمالی را که در حال حاضر در نظرخواهی مطرح شده‌اند بیشتر بررسی کند تا مطمئن شود که استانداردهای بازنگری شده باعث بهبود به موقع کیفیت حسابرسی می‌شوند. باین حال، مایلیم که توجه هیئت را به نظرهای مفصل اعضای همنشینی در خصوص برخی راهکارهای احتمالی جلب کنیم که در بخشهای مجزای این نامه به آنها پرداخته‌ایم.

در این نامه، دیدگاه‌های نهایی همنشینی در خصوص تغییرهای احتمالی ارائه نمی‌شود، چون در این مرحله از نظرخواهی، پیش نویس متن این تغییرها در استانداردها در دسترس نیست.

تاکید زیاد بر تدوین رهنمود و مطالب کاربردی

به نظر می‌رسد بسیاری از راهکارهای احتمالی که در نظرخواهی مطرح شده‌اند نه بر تقویت الزامهای مندرج در استاندارد، بلکه در وهله نخست بر تدوین مطالب بیشتر مرتبط با رهنمود و مطالب کاربردی تمرکز دارند. معتقدیم که این کار تاثیر محدودی بر رفتار حسابسان در عمل دارد. بر این اساس، هیئت را ترغیب می‌کنیم که در طول پیشبرد کار، تمرکزش را بر تقویت الزامهای مرتبط قرار دهد. همچنین معتقدیم هیئت به جای این که به دنبال تدوین مطالب جدید در زمینه کاربرد استانداردها باشد، باید ببیند که آیا مسائل موجود را می‌توان با بهبود یا شفاف‌سازی الزامهای کنونی حل کرد یا خیر.

تردید حرفه‌ای

از تعهد هیئت در بررسی موضوع تردید حرفه‌ای به منظور کشف این که هیئت و سایر نهادها برای افزایش کاربرد تردید حرفه‌ای چه اقدامی می‌توانند انجام دهند، حمایت می‌کنیم، چرا که این موضوع در واقع با یافته‌های مقررات‌گذاران حسابرسی ارتباط دارد (همان طور که در گزارش پیمایش یافته‌های بازرسی سال ۲۰۱۴ همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی و گزارش پیمایش یافته‌های بازرسی سال ۲۰۱۵ این همنشینی ذکر شده است).

در نظرخواهی آمده است که تلاشهای جاری هیئت در زمینه کنترل کیفیت و حسابرسی گروه فرصتهایی را برای تقویت مفهوم تردید حرفه‌ای به وجود می‌آورد. به نظر همنشینی، در نظرخواهی به طور روشن مشخص نیست که هیئت می‌خواهد چه مسیری را در زمینه تردید حرفه‌ای به کنترل کیفیت (استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰) و حسابرسی گروه (استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰) طی کند. به نظرهای همنشینی در خصوص تردید حرفه‌ای در بخشهای حسابرسی گروه و کنترل کیفیت در همین نامه رجوع کنید.

بهبود تردید حرفه‌ای با بهبود استانداردهای هیئت استانداردهای

بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی

معتقدیم که وقتی حسابرس اطمینان دارد که الزامها به اندازه کافی به کاربرد تردید حرفه‌ای در کل فرایند حسابرسی می‌پردازند، به همراه بررسی بیشتر جنبه‌های رفتاری، آموزشی و استفاده از زبان شفاف‌تر در استانداردها و سایر مسائل، رفتار حسابرسی‌اش بهبود می‌یابد. فهرست زیر کامل نیست، ولی به اعتقاد همنشینی، هیئت باید مطمئن شود که استانداردهای زیر به اندازه کافی کاربرد تردید حرفه‌ای را ترویج می‌کنند:

- استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵، ۳۳۰، ۵۰۰ و ۵۲۰: در هنگام اجرای روشهای ارزیابی خطر، در طراحی و اجرای واکنش مناسب به این خطرها و همچنین در هنگام اجرای روشهای حسابرسی (از جمله روشهای تحلیل محتوا و روشهای تحلیلی نزدیک به انتهای حسابرسی).

- استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۳۲۰ و ۴۵۰: به هنگام کاربرد مفهوم اهمیت در زمان برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی و در ارزیابی تاثیر تحریفهای شناسایی شده (از جمله هرگونه تحریفهای تصحیح نشده).

- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰: در هنگام استفاده از کار متخصصان.

افزون بر این، در نظرخواهی آمده که هیئت تاکید زیادی بر اهمیت تردید حرفه‌ای در بازنگری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ دارد. برآوردهای حسابداری به طور معمول مستلزم قضاوت زیاد مدیریت است و بنابراین خطر جانبداری عمدی یا ناخواسته مدیریت افزایش می‌یابد. از کار هیئت بابت بررسی بیشتر این موضوع که چگونه می‌توان استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ را بهبود داد تا حسابسان در هنگام بررسی برآوردهای حسابرسی ذهنیتی پرسشگرانه‌تر داشته باشند و تاکید بر لزوم توجه به تاثیر شواهد متناقض حسابرسی که نظر حسابرس را جلب می‌کنند به جای تمرکز بیش از اندازه بر شواهد تاییدکننده، حمایت می‌کنیم.

از هیئت مصرانه می‌خواهیم که ببیند سایر استانداردها نیز نیازمند همین میزان توجه هستند یا خیر.

همچنین، هیئت را ترغیب می‌کنیم که عوامل دیگری را که سبب تشویق کاربرد تردید حرفه‌ای و همچنین مانع کاربرد آن می‌شوند، شناسایی کند. به خصوص معتقدیم که تاثیر فشارهای هزینه‌وفایده، فشارهای ارتباط با مشتری، فشارهای ناشی از تعیین مهلت و حجم کاری و فشارهای ناشی از تامین منابع درون شرکتها بر تردید حرفه‌ای مستحق بررسی بیشتر است.

زمان بندی پروژه‌ها

از طرح هیئت برای پرداختن به موضوعهای تردید حرفه‌ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه استقبال می‌کنیم. باین حال، باید اشاره کنیم که نظرخواهی نشان می‌دهد که پروژه تردید حرفه‌ای به طور چشمگیری از پروژه‌های کنترل کیفیت و حسابرسی گروه عقب می‌افتد. توجه هیئت را به لزوم حفظ تعهد به رویکردی یکپارچه در پرداختن به مسائل تردید حرفه‌ای در سایر پروژه‌های جاری جلب می‌کنیم. تفاوت در جداول

زمانی نباید باعث شود موضوع تردید حرفه‌ای در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ و ۶۰۰ به شکل ناهمگون بهبود یابد.

کنترل کیفیت

جو اخلاقی در سطح بالای موسسه^۲، از جمله مسئولیتهای رهبری در

زمینه کیفیت حسابرسی

برای ایجاد جو اخلاقی مناسب در سطح بالای موسسه و فرهنگ مناسب درون موسسه، لازم است که مدیریت ارشد مسئولیت کیفیت حسابرسی را بر عهده گیرد. بدین منظور، هیئت باید مسئولیتهای رهبری موسسه‌ها در زمینه «کنترل» کیفیت حسابرسی را به صورت شفاف تعریف کند که این موضوع، ترویج فرهنگی را که حامی تردید حرفه‌ای مناسب و مسائل مرتبط با راهبری موسسه باشد نیز شامل می‌شود.

رویکرد جدید مدیریت کیفیت

باید اشاره کنیم که براساس توضیحات نظرخواهی، تغییر در خور توجهی از رویکرد فعلی به رویکرد مدیریت کیفیت رخ داده است. اگرچه هیچ اعتراض خاصی به رویکرد مدیریت کیفیت نداریم، در این مرحله اطلاعات محدودی برای ارزیابی کامل مزایای آن در اختیار داریم.

به منظور بهبود بیشتر این رویکرد، برخی نمونه‌ها را که نیازمند شفافیت بیشتر هستند ذکر کرده‌ایم:

الف- ارتباط بین راهبری شرکتی و رویکرد مدیریت کیفیت باید شفاف باشد.

ب- اگر رویکرد مدیریت کیفیت اتخاذ شود، هیئت باید پیامدهای آن را برای سایر استانداردهای حسابرسی (برای نمونه، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ و ۶۰۰) بررسی کند تا از سازگاری در مدیریت کیفیت حسابرسی به ترتیب در سطح کار حسابرسی و در زمینه حسابرسی گروه اطمینان حاصل شود.

ج- مشخص نیست هیئت چگونه می‌تواند الزامهای جاری و بهبود یافته را با رویکرد بازنگری شده مبتنی بر خطر در قبال کنترل کیفیت به طور موفقیت‌آمیزی ترکیب کند. این رویکرد باید مقیاس‌پذیر باشد تا جهت‌گیری مناسب را برای اجرای نظامی کارآمد در اختیار شرکتها قرار دهد.

د- اگر رویکرد مدیریت کیفیت اتخاذ شود، هیئت باید مفادی را برای تعیین اهداف کیفی و شناسایی خطرهای کیفیت ایجاد کند، چون هرگونه خطا یا سهل‌انگاری در مرحله ارزیابی خطر ممکن است منجر به خطرهای جدی در سطح موسسه حسابرسی شود که به درستی به آنها پرداخته نشود.

کنترل کیفیت در سطح کار حسابرسی

به منظور بهبود کیفیت حسابرسی در سطح کار حسابرسی، معتقدیم که لازم است چارچوبی برای مدیران مسئول کار حسابرسی ایجاد شود تا سطح مناسب مشارکت‌شان در کار حسابرسی مربوط را تعیین کند.

در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰، چنین رویکردی قابلیت ایجاد تغییر را دارد (برای نمونه، با الزامی کردن مشارکت بیشتر مدیر مسئول کار حسابرسی در حوزه‌های پرخطرتر حسابرسی یا حتی شرایطی که به سطح بیشتر خطر کیفیت حسابرسی منجر می‌شود). همچنین، اعمال محدودیت بر کارهایی که مدیر مسئول کار حسابرسی می‌تواند به دیگران تفویض کند باید بررسی شود (برای نمونه، مرور کار حسابرسی مرتبط با خطرهای مهم). در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰، این نوع رویکرد به مدیر مسئول کار حسابرسی گروه کمک می‌کند که میزان مناسب مشارکت در کاری را که حسابسان بخش انجام داده‌اند، تعیین کند. نظرهای دیگری را در خصوص استفاده از کار حسابرسی انجام شده از سوی حسابسان بخش، در قسمت حسابرسی گروه/استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ این نامه ذکر کرده‌ایم.

خط‌مشیها و روشهای کنترل کیفیت در شبکه

اهمیت بررسی خط‌مشیها و روشهای کنترل کیفیت در شبکه را درک می‌کنیم. با این حال، در خصوص نحوه بررسی این رویکرد از سوی هیئت و تاثیر احتمالی آن بر کیفیت حسابرسی هشدار می‌دهیم. هرگونه بازنگری پیشنهادی باید اطمینان دهد که پیش از تکیه به روشهای شبکه، موسسه محلی شواهد کافی را در خصوص کارآمدی کنترل‌های شبکه جهانی در اختیار دارد (برای نمونه، بررسی ماهیت، میزان و نتایج تدابیر پایش جهانی کنترل‌های جهانی، نظر موسسه محلی در خصوص این که کدام کنترل‌های جهانی در محیط محلی مناسب هستند و گنجاندن الزامی فراگیر که بر طبق آن، موسسه محلی منتشرکننده گزارش حسابرسی باید اطلاعات لازم را درباره صلاحیت و عملکرد سایر کارکنان شبکه که در حسابرسی نقش دارند، در اختیار داشته باشد). همچنین، ممکن است مسائل عملیاتی وجود داشته باشد: برای نمونه، دسترسی محدود در برخی حوزه‌های گزارشگری و بررسی کامل بودن اطلاعاتی که موسسه‌های محلی از شبکه جهانی به دست آورده‌اند.

بررسیهای کنترل کیفیت کار حسابرسی

باید اشاره کنیم که، با وجود شناخت این مسئله، نظرخواهی به طور شفاف به هدف **بررسیهای کنترل کیفیت کار حسابرسی^۳ (EQCR)** نمی‌پردازد. معتقدیم که اهداف بررسیهای کنترل کیفیت کار حسابرسی باید به طور شفاف تعریف شوند تا بررسیهای کنترل کیفیت کار حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی در زمان اجرای بررسیها و ایجاد خط‌مشیها و روشهای آنها، عملکرد بهتری داشته باشند.

هیئت را ترغیب می‌کنیم تا در استانداردها، اصل بنیادین تردید حرفه‌ای در اجرای بررسیهای کنترل کیفیت کار حسابرسی را شفاف و برجسته سازد. بدین منظور، باید تغییرهایی در الزامها ایجاد شود که براساس آن بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی ملزم باشد کار حسابرسی را که در حوزه‌های با خطر بالاتر و مبتنی بر قضاوت انجام شده است بررسی کرده و

به چالش بکشد و در نتیجه، به وضوح به تصمیم‌های مهمی که مدیر مسئول کار حسابرسی گرفته رسیدگی کند.

در نظرخواهی، معیار انتخاب بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت کار حسابرسی خیلی دقیق و مشخص تعیین نشده است. نتایج ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی و نیز مستقل و مفاد اخلاقی مرتبط با ارتباط درازمدت با صاحبکار حسابرسی باید به عنوان معیار انتخاب در نظر گرفته شوند.

پایش

مباحث مرتبط با پایش در نظرخواهی بر تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای و بررسی یافته‌های بازرسی مستقل متمرکزند. همچنین، معتقدیم که پرداختن به مسائل مربوط به پایش داخلی موسسه مهم است. به طور خاص، هیئت باید الزام‌های مربوط به بررسی‌های پایش داخلی تک‌تک کارهای حسابرسی را بررسی کند تا از تمرکز بر «رعایت قوانین» یا به اصطلاح «رویکرد دیوانسالاری» دوری شود و رویکردی ترویج شود که با اختصاص زمان و منابع لازم، بر بررسی محتوایی کیفیت کار انجام‌شده در حوزه‌های با خطر بالا و مبتنی بر قضاوت تمرکز دارد. رویکردهای موسسه‌ها به پایش داخلی باید اجازه مقایسه با بازرسی‌های مستقل انجام‌شده از سوی مقررات‌گذاران را بدهد.

افزون بر این، باید به بررسی‌های پایش داخلی کنترل‌های «سطح موسسه» اهمیت بیشتری داده شود و کارآمدی‌شان با توجه به یافته‌های پایش داخلی از تک‌تک کارهای حسابرسی ارزیابی شود. اگر رویکرد مدیریت کیفیت اتخاذ شود، مؤسسه حسابرسی باید بتواند نشان دهد که کنترل‌های داخلی روی کیفیت حسابرسی موثرند.

در زمینه تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای، از الزام‌های مناسبی حمایت می‌کنیم که موسسه‌های حسابرسی را ملزم می‌کنند تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای را روی نقاط ضعف شناسایی‌شده به وسیله بازرسی‌های داخلی و مستقل انجام دهند، به خصوص عواملی که در هنگام تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای باید در نظر بگیرند. افزون بر ارزیابی کاستی‌های حسابرسی، تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای باید با هدف شناسایی ویژگی‌های کارهای حسابرسی با کیفیت انجام شود تا کیفیت کل کار حسابرسی بالا رود.^۴

مدلهای به انجام‌رساندن حسابرسی

باید اشاره کنیم که در نظرخواهی، استفاده حسابرסהا از مراکز خدماتی مشترک و برون‌سپاری شرح داده شده است (که در مجموع در نظرخواهی به آن مدل به انجام‌رساندن حسابرسی^۵ (ADM) گفته می‌شود). معتقدیم که هیئت باید به هماهنگی بین گروه حسابرسی و گروه‌های مسئول مدل به انجام‌رساندن حسابرسی بپردازد تا برای نمونه، شرایط گوناگون مربوط به ماهیت و خدمات ارائه‌شده از سوی مدل حسابرسی را نشان دهد.

افزون بر این، معتقدیم که سطح قضاوت انجام‌شده، پیچیدگی کار و سطح اهمیت مانده‌ها باید جزو عوامل اصلی در تعیین مناسب بودن یا نبودن «برون‌سپاری» کار و میزان مشارکت مدیر مسئول کار حسابرسی در کار

برون‌سپاری شده باشند. باید چگونگی ادغام این مسئولیتها با مسئولیت‌های مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ در نظر گرفته شود.

هیئت را ترغیب می‌کنیم که مطمئن شود تدابیر کنترل کیفیت در مدل به انجام‌رساندن حسابرسی، حوزه‌های خاص مرتبط مانند استقلال، آموزش، مسائل منابع انسانی و پایش داخلی حسابرسی انجام‌شده در مدل به انجام‌رساندن حسابرسی را در بر می‌گیرد.

منابع انسانی

خط‌مشی‌های جبران خدمات موسسه‌ها باید با هدف مهم افزایش کیفیت حسابرسی سازگار باشند. بنابراین معتقدیم که هیئت باید به دنبال تدوین الزام‌هایی باشد که بر میزان در نظر گرفتن کیفیت حسابداری در این خط‌مشیها تاثیر مثبت می‌گذارند.

گزارشگری شفافیت

گزارشگری شفافیت از سوی موسسه‌ها با تسهیل بررسی مستقل تدابیر کنترل کیفیت موسسه و افزایش پاسخگویی در قبال سودبران بیرونی، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. بنابراین، از هیئت بابت بررسی بیشتر این موضوع حمایت می‌کنیم که آیا با توجه به تجربه حوزه‌های گزارشگری که ارائه چنین گزارش‌هایی در آنها الزامی است، استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ در این عرصه نقشی دارد یا خیر؟

حسابرسی گروه

ارتباط بین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ و سایر استانداردهای

بین‌المللی حسابرسی

معتقدیم که استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) باید روشن کند که کاربرد آن باعث نمی‌شود که حسابرس ملزم به رعایت سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نباشد. نظرخواهی ارتباط بین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ و سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی از جمله استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ بر بررسی می‌کند و بر برخی از حوزه‌های حسابرسی که، به گفته هیئت، پیوندشان با سایر استانداردها از همه چیز مهمتر است تاکید ویژه‌ای دارد. از نظر ما، این حوزه‌ها، حوزه‌های مهمی هستند که در زمینه حسابرسی گروه باید روشن شوند، ولی یادآور می‌شویم که این حوزه‌ها نباید تعیین‌کننده سایر حوزه‌های حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مرتبط تلقی شوند. از هیئت می‌خواهیم تا تمرکزش را بر کاربردپذیری سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مرتبط در زمینه حسابرسی گروه حفظ کند.

مشارکت مدیر مسئول کار حسابرسی

هیئت را ترغیب می‌کنیم تا در استانداردها مشخص و تاکید کند که مدیر مسئول کار حسابرسی در تمام مراحل حسابرسی باید حتماً روی سایر افراد دخیل در حسابرسی (صرف نظر از اینکه اعضای گروه کار حسابرسی، متخصصین یا سایر حسابرسان مستقل باشند)، نظارت داشته باشد و کارشان را بررسی کند. به طور خاص، باید اشاره کنیم که نظرخواهی به مسئله مشارکت سایرین در حسابرسی در بخش کنترل کیفیت می‌پردازد. معتقدیم که این مسئله باید به حسابرسی‌های گروه و استفاده از کار حسابرسی‌های بخش تعمیم یابد.

بخش و کاربرگهای مرتبط را تعیین و مشخص کند که دسترسی لازم به کاربرگهای حسابرس بخش وجود دارد یا نه.

ارتباط بین گروه حسابرسی گروه و حسابرس بخش

معتقدیم که کیفیت و زمان بندی ارتباطات بین گروه حسابرسی گروه و حسابرس بخش به صورت کلی باید بهتر شود. هیئت را ترغیب می کنیم که تمرکزش را بر بهبود ارتباط بین حسابرسهای گروه و بخش در سراسر فرایند حسابرسی حفظ کند. اقدام پیشنهادی در نظرخواهی در زمینه ارتباط بین گروه حسابرسی گروه و حسابرس بخش به طور خاص به توانایی گروه حسابرسی گروه برای ارتباط مستقیم با حسابرس بخش یا مدیریت بخش در مواقعی می پردازد که گروه حسابرسی گروه از رعایت نکردن قوانین و مقرراتی که ممکن است مربوط به کار حسابرس بخش باشد باخبر باشد یا در این زمینه شک داشته باشد. از اطلاع رسانی بهتر مسائل رعایت نکردن قوانین و مقررات استقبال می کنیم و معتقدیم بهبود ارتباطات در سایر حوزه های حسابرسی گروه نیز مهم است.

الزامهای خاص مستندسازی

نظرخواهی به امکان افزایش الزامهای مستندسازی در برخی حوزه های حسابرسی گروه اشاره می کند. به نظر ما، تاکید بر اهمیت مستندسازی حسابرسی در حوزه های مهم حسابرسی در استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ یا ۲۳۰ سودمند است.

برنامه کاری آینده هیئت در سال ۲۰۱۸-۲۰۱۷

هیئت را به یافته های پیمایش بازرسی سال ۲۰۱۶ همنشینی بین المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی^۸ ارجاع می دهیم که در آن، آن دسته از استانداردهای بین المللی مشخص شده اند که به موضوعها و روشهای حسابرسی مرتبط با حوزه های دارای بیشترین سطح و فراوانی یافته های بازرسی می پردازند.



پانوشتها:

- 1-International Forum of Independent Audit Regulators
- 2-Tone at the top
- 3-Engagement Quality Control Reviews (EQCR)
- ۴- به صفحه ۴ و ۵ گزارش همنشینی بین المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی در خصوص پیمایش یافته های بازرسی در سال ۲۰۱۵ رجوع کنید.
- 5-Audit Delivery Models (ADMs)
- 6-Letter box company
- 7-Aggregation Risk
- ۸- به صفحه های ۲۴-۲۵ «بررسی استانداردگذاری» و ب ۱ تا ب ۲ «پیوست ب: استانداردهای هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی مرتبط با حوزه یافته های بازرسی» رجوع کنید.

منبع:

J. Diggelen, Comments On the IAASB Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest, IFIAR, June 2016

افزون بر این، هیئت باید مطمئن شود که اقدام پیشنهادی اش به طور مناسب به شرايطی می پردازد که در آنها، مدیر مسئول کار حسابرسی در مکانی به غیر از جایی است که عمده کارهای حسابرسی انجام می شود (برای نمونه، حسابرسی شرکتی که فقط آدرس پستی دفتر اصلی شان در کشورهای با مالیات پایین قرار دارد و فعالیتهای تجاریشان را در سایر کشورها انجام می دهند)^۶

سطح اهمیت

معتقدیم که کاربرد مفهوم سطح اهمیت به خصوص در زمینه حسابرسی گروه مستلزم شفاف سازی است. به طور خاص، مفهوم خطر جمع ارقام^۷ در زمینه میزان تلاش لازم، تعیین سطح اهمیت بخش و همچنین شناسایی بخشهای مهم در استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ باید شفاف شود تا مطمئن شویم که می توان استاندارد را بدون مغایرت به کار گرفت.

افزون بر این، با وجود این که لزوم سازگاری بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در زمینه مفهوم سطح اهمیت را درک می کنیم، معتقدیم اقدام هیئت در این زمینه نباید فقط در گرو پیشرفت پروژه هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در خصوص همین مسئله باشد. هیئت را ترغیب می کنیم که به موقع به مفهوم سطح اهمیت در زمینه حسابرسی گروه، به خصوص سطح اهمیت بخش و «خطر جمع ارقام» بپردازد.

ارزیابی خطر و برخورد با آن خطرها

معتقدیم خطرهای شناسایی شده در سطح بخش باید در سطح گروه در نظر گرفته شوند. با این حال، باید الزام صریحی در استاندارد در این زمینه وجود داشته باشد. افزون بر این، مایلیم توجه هیئت را به این موضوع جلب کنیم که گروه حسابرسی گروه باید مطمئن شود که روشهای مناسب برای پوشش خطر شناسایی شده در سطح بخش از سوی گروه حسابرسی گروه یا حسابرس بخش اجرا می شوند.

مشارکت مدیر مسئول حسابرسی گروه در کار حسابرسی بخش

هیئت را ترغیب می کنیم که برای تعیین دامنه کار بخشها و میزان مشارکت حسابرس گروه در کار انجام شده از سوی سایرین، به ویژه حسابرسان بخش، چارچوبی قوی تدوین کند. اقدام احتمالی مطرح شده در نظرخواهی در خصوص برخورد حسابرس با خطرهای شناسایی شده تحریف با اهمیت و به طور خاص، روشهای حسابرسی انجام شده روی اطلاعات مالی بخش، شامل این موارد است: بازنگری پیشنهادی برای رویکرد کاری که روی اطلاعات مالی بخش برای اهداف حسابرسی گروه انجام شده است و حرکت به سمت رویکردی انعطاف پذیرتر. مایلیم که توجه هیئت را به این واقعیت جلب کنیم که رویکرد منعطفی که خوب تعریف نشده باشد ممکن است برای حسابرسها مبهم باشد و به تعیین نامناسب دامنه روشهای حسابرسی انجام شده در سطح بخش منجر شود. از هیئت می خواهیم که پیامدهای کلی تر و عواقب ناخواسته احتمالی این رویکرد منعطف تر را بررسی کند.

معتقدیم که هیئت در زمینه تلاشهای لازم از سوی حسابرس گروه برای ارزیابی کار حسابرسهای بخش باید شفافیت بیشتری ارائه دهد. به طور خاص، معتقدیم که حسابرس گروه باید میزان بررسی لازم برای کار انجام شده از سوی حسابرسهای

حسابرسی گروه: رهنمودی کاربردی؛ شامل مطالب کمکی

ترجمه: دکتر رحیم بنایی قدیم

مقدمه

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

این رهنمود برگرفته از تجربه حسابرسانی است که به عنوان حسابران گروه یا حسابران بخش، مشغول به کار هستند. با وجود این، این رهنمود بیانگر همه الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ نیست و بنابراین جایگزینی برای مطالعه و آشنایی با این الزامها به حساب 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 به کفایت مشارکت گروه حسابرسی گروه در ارزیابیهای ریسک حسابران بخش یا میزان بررسی آنها از کار حسابران بخش مربوط بودند ...".

همچنین در این گزارش آمده بود که یکی از مشکلات برخی حسابرسیها، توجه ناکافی سطح اهمیت بخش است که به صورت 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 به ویژه در خصوص سطح و زمان بندی ورود حسابران گروه به کار حسابران 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. به طور معمول، حسابران گروه به حمایت حسابران بخش نیازمندند که ممکن است در کشورهای مختلف و از شرکتهای مختلف باشند. بنابراین برنامه‌ریزی زودهنگام و کامل، ارتباط جامع بین حسابران 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 به دلیل 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.

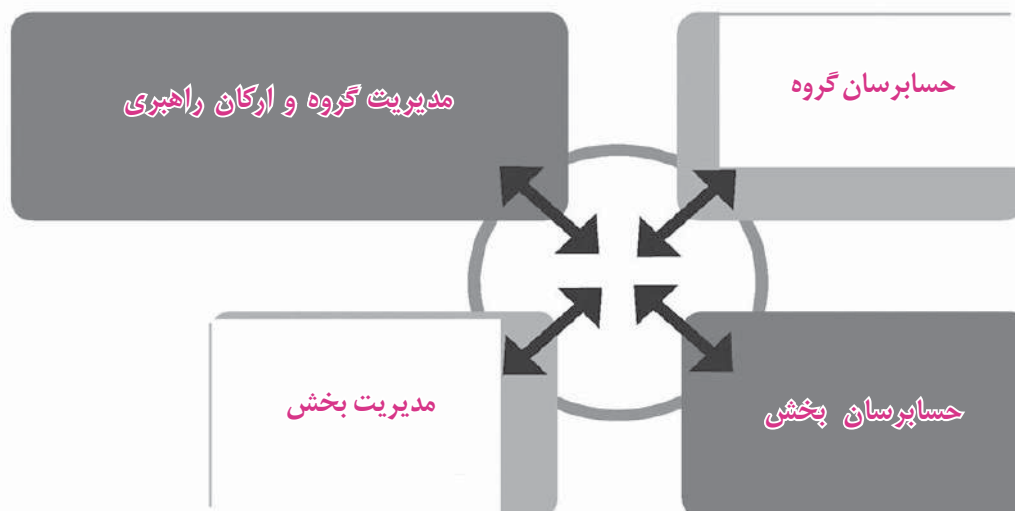
تکمیل حسابرسی‌های گروه می‌پردازد و مشکلاتی که بر سر راه حسابرسان گروه و بخش قرار دارد را نشان می‌دهد که امیدواریم برای هر دو دسته کاربردی باشد.

البته گستره وسیعی از حسابرسان گروه وجود دارد؛ از گروه ساده گرفته که بیشتر کارها به وسیله 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 قرار دادن بخش‌هایی که باید جزو دامنه باشند، و کم کار کردن روی بخش‌ها، به این دلیل که به عنوان 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.



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 می خواهند با آگاهی کامل درباره کیفیت مدیریت بخش صحبت کنند، این ارتباط امکان پذیر است. به طور 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 امکان پذیر است. بسیاری از ارتباطات حسابرسی گروه به صورت مکتوب و اغلب به وسیله رایانامه است، ولی تماسهای کنفرانسی و جلسات رودرو برای پیگیری دستورالعملها و شفاف سازی استنباطهای نادرست نیز سودمندند.

در حسابرسیهای گروه بزرگ، ممکن است جلسه ای برای برنامه ریزی گروه تشکیل شود که در آن، نمایندگان گروههای حسابرسی بخشهای مهم و دیگران می توانند برای بحث درباره مسائل برنامه ریزی مانند ریسکهای مهم شناسایی شده گرد هم آیند. در حسابرسیهای گروه کوچکتر، این جلسه کاربرد چندانی ندارد، ولی به وسیله جلسه های تلفنی می توان کارهای زیادی را به پیش برد.

تدارکات

در حالی که الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی مشکلات خودش را برای حسابرسی گروه دارد، مقیاس و پیچیدگی برخی حسابرسان گروه و تدارکات آنها جزو بزرگترین دردسرهایی است که حسابرسان با آنها روبه رو هستند.

موارد زیر مسایلی است که به توجه نیاز دارند:

- مستندسازی - شامل مستند کردن بررسی کار حسابرس بخش؛
- تدارکات مناسب - استفاده از افراد مناسب، در جای مناسب، در زمان مناسب؛
- به موقع بودن؛
- بودجه ها، شامل هزینه کار موسسه های همکار؛ و
- دسترس حسابرسان گروه به کاربرگها و گزارشهای حسابرس بخش.

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 شرکتیهای تابعه ای هستند که از زمان تلفیق، در مالکیت کامل واحد قرار دارند. در چنین مواردی، حسابرسی تلفیق به طور کلی رویه ای به نسبت سراسر است. در سمت دیگر گستره، گروههای چندملیتی وجود دارند که طی سال، هم بخشهایی را تحصیل کرده و هم بخشهایی را فروخته اند و مشکلاتی احتمالی در زمینه کاهش ارزش دارند. برخی رویه های به کار گرفته شده از سوی حسابرسان در حسابرسی تلفیق برای هر دو حالت مشترکند، ولی مشخص است که در حالت دوم مشکلات بیشتری به وجود خواهد آمد.

بررسی کار حسابرس بخش

پیشتر دیدیم که اگر حسابرسان گروه بخواهند از کار انجام شده به وسیله 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، دسترس داشته باشند.

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

اگر به هر دلیلی دسترس مناسب به حسابرسان بخش امکان پذیر 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 کم هزینه تر است.

در مواقعی که دسترس به کاربرگهای حسابرس بخش الزامی است، خواسته های حسابرس گروه شامل درخواست از حسابرس بخش است که تاییدیه ای ارائه کند مبنی بر این که آنها:

- دسترس نامحدود به کاربرگهایشان را برای حسابرسان گروه فراهم می کنند؛ یا
- نسخه ای از کاربرگهایشان را در اختیار حسابرسان گروه قرار می دهند؛

یا این که

• به دلایل حقوقی یا مقرراتی نمی‌توانند به حساب‌برسان گروه دسترس نامحدود به کاربرگهایشان یا نسخه‌ای از آنها بدهند، که باید جزییات 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 برون سپاری 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 ارائه شده 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 به‌طوری 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 به‌کارگرفته‌شده 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 ایالات متحده، 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 به آنها خدمات می‌دهند، به‌منظور تعیین موارد زیر دارای اهمیت است: • نیازهای مرتبط با حساب‌برسان گروه و حساب‌برسان بخش در خصوص اطمینان بخشی از صحت معامله‌های پردازش شده و کنترل‌های به‌کار رفته 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 غیرمتجانس^۷؛

• همراستاکردن رویه‌های حسابداری ناسازگار؛

• شرکت‌های روی کاغذ^۸؛ و



• معافیت حسابرسی شرکت‌های تابعه و حسابرسی مانده‌ها.

پانوشته‌ها:

- 1- Auditing groups
- 2- Component auditors
- 3- Documentation
- 4- Logistics
- 5- Shared Service Centers
- ۶- 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 آزمون‌شده و نتایج آنها، الزامی کنند. رویکرد دیگر برای گروه می‌تواند انجام ترتیباتی برای تنظیم گزارشی درباره کنترل‌های مرکز خدمات براساس بیانیه‌های فنی باشد، تا نگرانی از طراحی، پیاده‌سازی و اجرای اثربخش کنترل‌ها برطرف شود، که البته به‌نظر 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 توافقی 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 مشخص‌شده. پیشتر دیدیم که برخی حسابرسان بخش با مستقیم‌کارکردن 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



رویکردی به تعیین دامنه حسابرسی گروه

پیش زمینه

خطر حسابرسی در حسابرسی گروه، احتمال کشف نشدن تحریف در سطح بخش یا میان بخشها را به دنبال دارد، و بنابراین زمانی که صورتهای مالی گروه دارای تحریف با اهمیت باشد، اظهار نظر نامناسب حسابرسی را در پی دارد. براساس **استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰**^۱، به منظور رسیدگی به خطر تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه که ممکن است در اطلاعات مالی بخشهای مهم یا غیرمهم وجود داشته باشد^۲، حسابرسان باید برخوردهای مناسبی را طراحی و اجرا کنند. این استاندارد به یکی از دو دلیل زیر، رویکردهای خاص برای اطلاعات مالی بخشهای مهم را الزامی می داند: به دلیل اهمیت مالی آن اطلاعات یا به دلیل این که آن بخش با توجه به شرایط یا ماهیت خاصش ممکن است شامل خطرهای مهم تحریف با اهمیت در صورتهای مالی گروه باشد (یعنی این استاندارد الزام می دارد که اطلاعات مالی بخشهایی که از نظر مالی مهم هستند با استفاده از سطح اهمیت بخش حسابرسی شوند و بخشهایی که از نظر ریسک مهم هستند، یا با استفاده از سطح اهمیت بخش یا رویه های مشخص شده در این استاندارد حسابرسی شوند)^۳. برای بخشهای غیرمهم، گروه حسابرسی باید روشهای تحلیلی را در سطح گروه انجام دهد^۴. با وجود این، در برخی شرایط، گروه حسابرسی گروه می تواند روشهای مشخص شده در این استاندارد در خصوص بخشهای غیرمهم را اجرا کند یا از حسابرس بخش بخواهد که این کار را انجام دهد^۵.

پاسخها به نظرخواهی هیئت

در نظرخواهی هیئت، اشاره شد که گاهی اوقات تعیین دامنه حسابرسی براساس شناخت بخشها (و این که آن بخشها مهم یا غیرمهم تشخیص داده شوند) چالش برانگیز است و ممکن است همیشه به رویکرد بالابه پایین مناسبی برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی گروه منجر نشود. پاسخ دهندگان پیشنهاد کردند که برای ایجاد ارتباط بهتر بین استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ و سایر استانداردهای بین المللی حسابرسی مرتبط با شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت^۶، ملاحظاتی برای بهبود استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ باید صورت بگیرد بدین صورت که در تعیین این که خطر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه به طور مناسب در نظر گرفته شده و پاسخ داده شده است، بر فرایند تعیین دامنه تاکید بیشتری صورت گیرد.

یکی از مقررات گذاران و نهادهای نظارت بر حسابرسی^۷ به ملاحظه بیشتر سازوکار تعیین دامنه حسابرسی گروه در استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ تاکید داشت. این پاسخ دهنده اعلام کرد که اگر برای تشخیص میزان کار لازم، در ابتدای امر بر مهم بودن یا نبودن بخش و ارزیابی خطر بخشهای مهم تمرکز شود، ممکن است همیشه به یک رویکرد بالابه پایین مناسب برای ارزیابی خطر تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی گروه مطابق با اصول استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده) منجر نشود. همچنین طبق اعلام این پاسخ دهنده، رویکرد کنونی بر مبنای شناخت بخشها و تعیین اهمیت شان ممکن است برعکس بر رویکرد «پایین به بالا» به برنامه ریزی حسابرسی تاکید داشته باشد. در نتیجه، برخورد با آن خطرها، حتی اگر به طور صحیح براساس استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ تعیین شده باشد، کافی و مناسب نیست. همچنین این پاسخ دهنده اضافه کرد که براساس درک گروه و محیط آن و ارزیابی خطرهای صورتهای مالی گروه، این تاکید باید بیشتر بر رویکرد «بالابه پایین» باشد. سایر پاسخ دهندگان به طور خاص درباره تعیین دامنه حسابرسی گروه اظهار نظر نکردند، ولی بیشتر به طور کلی نکات زیر را مطرح ساختند:

• بنا بر اعلام یکی از اعضای گروه پایش (MG)^۸، باید به طور شفاف مشخص شود که گروه حسابرسی گروه چطور باید الزامهای مندرج در استانداردهای مربوط به شناخت و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت (از جمله تقلب) را به کار بگیرد و با آن خطرها برخورد کند.

• یکی دیگر از اعضای گروه پایش^۹، هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) را به تدوین

چارچوبی منسجم برای تعیین دامنه کار در ارتباط با بخشها و میزان مشارکت حسابرس گروه در کار انجام شده از سوی دیگران، به طور خاص حسابرسان بخش، تشویق کرد. با وجود این، به این هیئت تذکر داده شد تا پیامدهای گسترده تر و عواقب ناخواسته احتمالی رویکردی «منعطفتر» را در نظر بگیرد.

• کاربرد مفاد استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ ارزش ارتقای بیشتر را دارد تا این اطمینان به وجود آید که الزامات آن به مشکلات محیط کنونی در حسابرسی گروه^{۱۰} می پردازد، از جمله پرداختن به این که رویه های مناسب کافی برای پشتیبانی از اظهار نظر حسابرسی انجام می شوند^{۱۱}.

موسسه های حسابداری که در پاسخهایشان به این موضوع اشاره داشتند، به طور کلی از بررسی رویکردی که بیشتر بالابه پایین باشد در تعیین دامنه حسابرسی گروه حمایت کردند^{۱۲}. البته، موسسه ها در چگونگی اجرای رویکرد بالابه پایین نظر متفاوتی داشتند:

• دو موسسه حسابداری^{۱۳} دیدگاهشان این بود که دامنه حسابرسی گروه باید ترکیبی از تمرکز بر ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت موجود در گروه و نیز در نظر گرفتن بخشهای مهم و غیرمهم باشد. این پاسخ دهندگان باور داشتند که این دیدگاه «عمودی» و «افقی»، برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت و بنابراین اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی گروه را بهتر تسهیل و حمایت می کند. همچنین اشاره شد که رویکرد فعلی (رویکرد عمودی، یا رویکرد براساس شناخت بخشها و تعیین اهمیت آنها) هنوز برای برخی از ساختارهای گروه بسیار اثربخش بوده و بنابراین در بازنگریهای بعدی نباید حذف شود.

• دو موسسه حسابداری دیگر^{۱۴} توجه به رویکرد اصول محورتر را پیشنهاد کردند و این که لزومی ندارد بر محدودیتهای مفهومی واحدهای تجاری چندمکانی که به ضرورت در تعریف «گروه» نمی گنجد یا جنبه هایی که با تعریف «بخش» انطباق ندارند، تمرکز شود.

یکی از موسسه های حسابداری^{۱۵} اعلام کرد که رویکرد تعیین دامنه حسابرسی گروه باید «به اندازه کافی انعطاف پذیر باشد تا بتواند گستره ای از ساختارهای سازمانی مختلف را دربرگیرد و به وسیله الزامهای تجویزی نامناسب مانع رویکردهای اثربخش برای حسابرسی نشود». این موسسه حسابداری افزود که تمرکز بازنگریهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ به جای دنبال کردن تجویز اضافی در فرایند برای به دست آوردن شواهد، باید بر این باشد که آیا گروه حسابرسی گروه شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای اظهار نظرش دریافت کرده یا خیر.

پانوشته‌ها:

- ۱- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰: ملاحظات خاص: حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)
- ۲- بند ۲۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰
- ۳- بند ۲۶ و ۲۷ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰
- ۴- بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰
- ۵- بند ۲۹ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰
- ۶- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده)، شناخت و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰، مسئولیت‌های حسابرس در زمینه تقلب در حسابرسی صورتهای مالی و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰، واکش حسابرس به خطرهای ارزیابی شده
- ۷- سایر مقررات‌گذاران و نهادهای نظارت بر حسابرسی: شورای گزارشگری مالی بریتانیا
- ۸- سازمان بین‌المللی کمیسیونهای اوراق بهادار (IOSCO)
- ۹- هم‌نشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR)
- ۱۰- سایر مقررات‌گذاران و نهادهای نظارت بر حسابرسی: شورای گزارشگری مالی بریتانیا، سازمان بانکداری اروپا (EBA)
- ۱۱- سایر مقررات‌گذاران و نهادهای نظارت بر حسابرسی: MAOB
- ۱۲- موسسه‌های حسابداری: بی‌دی‌او (BDO)، دی‌تی‌تی (DTT)، بی‌وای جی (EYG)، جی‌تی (GT)، کی‌پی‌ام جی (KPMG)
- ۱۳- موسسه‌های حسابداری: دی‌تی‌تی، بی‌وای
- ۱۴- موسسه‌های حسابداری: جی‌تی، کی‌پی‌ام جی
- ۱۵- موسسه‌های حسابداری
- ۱۶- موسسه‌های حسابداری: آراس‌ام (RSM)
- 17- National Standard Setters (NSS)
- ۱۸- استانداردگذاران ملی: موسسه حسابداران رسمی میشیگان، هیئت ملی حسابداری (NBA)
- ۱۹- استانداردگذار ملی: هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی استرالیا (AUASB)
- ۲۰- استانداردگذار ملی: آی‌دی‌دیلو (IDW)
- ۲۱- استانداردگذار ملی: انجمن حسابداران رسمی ژاپن
- ۲۲- سایر مقررات‌گذاران و نهادهای نظارت بر حسابرسی: استانداردگذاران ملی: هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی هزینه (CAASB)، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی زلاندنو (NZAuASB): موسسه‌های حسابداری: جی‌تی‌آی، کی‌پی‌ام جی؛ بخش عمومی: آی‌جی‌سی، دیوان محاسبات آمریکا (GAO)، سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (INTOSAI)
- ۲۳- عضو گروه پایش: انجمن بین‌المللی ناظران بیمه (IAIS)

منبع:

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Group Audits - Issues and Working Group Views, 2016

دیدگاه یکی دیگر از موسسه‌های حسابداری^{۱۶} این بود که اصول کلی مرتبط با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ بی‌نقص‌اند و در این مرحله، به تغییر مهمی نیاز ندارند. البته این موسسه خاطر نشان کرد که در زمینه شناخت بخش و سایر موضوعهای مختلف مرتبط با شرایط در حال تکامل گروه، به رهنمودهای بیشتری نیاز است.

استانداردگذاران ملی^{۱۷} دیدگاه‌های مختلفی داشتند:

• به‌طور کلی از تعیین دامنه حسابرسی براساس شناخت و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت برای گروه، حمایت چندانی نکردند^{۱۸}. البته این موسسه‌ها خاطر نشان کردند که تغییر استاندارد به‌منظور شمول این رویکرد به‌جای رویکرد فعلی که بر شناخت بخشها و ارزیابی اهمیت آنها تمرکز دارد، تغییری کل‌نگرانه خواهد بود و هزینه/فایده حاصل از آن نیز باید به‌دقت در نظر گرفته شود.

• دیدگاه یکی از استانداردگذاران ملی^{۱۹} این بود که برای تعیین دامنه حسابرسی گروه و تعیین کار لازم در سطح بخش باید ترکیبی از رویکرد بالا به پایین و پایین به بالا استفاده شود. این رویکرد اطمینان می‌دهد که خطرهای شناسایی شده از زاویه گروه و خطرهای شناسایی شده در سطح بخش، به‌طور مناسب در نظر گرفته می‌شود.

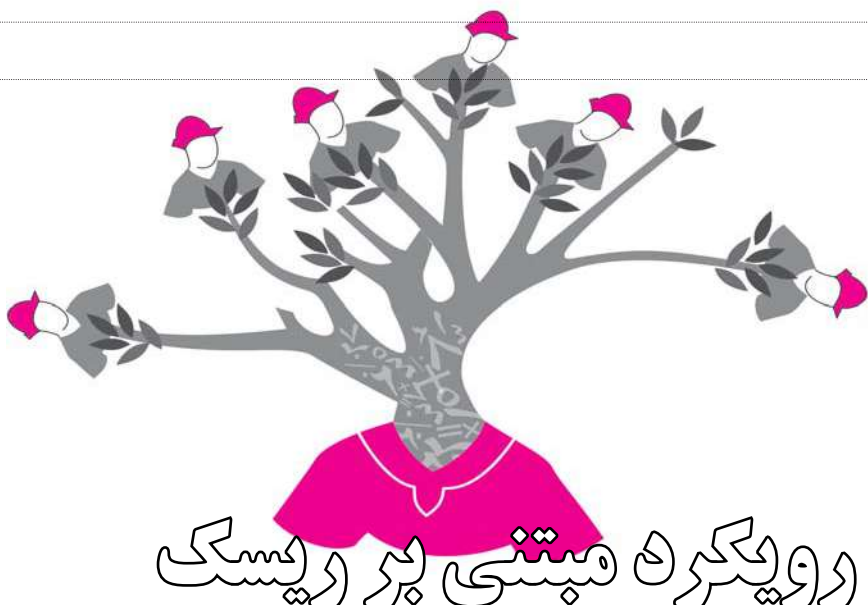
• دیدگاه یکی از استانداردگذاران ملی^{۲۰} این بود که هم ارزیابی خطر و هم اهمیت بخش باید جزو ملاحظات مرتبط باقی بمانند. این پاسخ‌دهنده به این نکته اشاره کرد که ارزیابی خطر در سطح گروه یکی از جنبه‌های اصلی در تعیین مهم بودن یا نبودن یک بخش خاص است.

• دیدگاه یکی از استانداردگذاران ملی^{۲۱} این بود که رویکرد کنونی برای شناخت بخشهای مهم براساس اهمیت مالی یا احتمال وجود خطر تحریف با اهمیت، هنوز معتبر است.

سایر گروه‌های سودبر اظهار نظر خاصی درباره این جنبه از حسابرسیهای گروه نداشتند.

همچنین پاسخ‌دهندگان زیادی بر لزوم تقویت ارتباط بین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده) تاکید داشتند^{۲۲} (یعنی ارزیابی خطر برای گروه به‌طور کلی مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری شده))، و برخی پاسخ‌دهندگان توجه به حوزه‌های خاصی مانند الزامهای مرتبط با درک کنترل داخلی مربوط به فرایند گزارشگری مالی را خاطر نشان کردند^{۲۳}.





رویکرد مبتنی بر ریسک برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه

پیش‌زمینه

کارگروه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600) در نشست مارس ۲۰۱۹ با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^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 بااهمیت 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 اظهارنظر درباره صورتهای مالی گروه به‌دست آید. براین اساس، تغییرها در راستای بهبود استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- همراستایی بیشتر با الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده)^۲ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰^۳؛
- تمرکز بیشتر بر مسئولیتهای اعضای حسابرسی گروه و در صورت نیاز، کمک‌گرفتن از حساب‌رسان بخش^۴ به‌منظور:
- ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت 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 (نه‌تنها به‌شکل پیش‌فرض حسابرسی صورتهای مالی بخش). تمرکز حساب‌رس باید بر این باشد که آیا در کار انجام‌شده از سوی اعضای حسابرسی گروه یا از سوی حساب‌رسان بخش، به خطرهای ارزیابی‌شده توجه شده است یا نه، و اگر پاسخ مثبت است، چگونه.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی از گسترش بیشتر این رویکرد از سوی کارگروه پشتیبانی کرد. با وجود این، درباره این‌که 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 بااهمیت در صورتهای مالی گروه از سوی اعضای حسابرسی گروه، هر زمان و تا هر جاکه 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

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^۲ 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) پیشنهادی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده)^۲ 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، هایپر یون^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،

خواهد بود، زیرا پایه و بنیان برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه بر استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده) 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 ارزیابی‌شده 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 ارزیابی‌شده 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 (بازنگری‌شده)، پایه و بنیان رویکرد مبتنی بر ریسک را شکل می‌دهد. ملاحظات خاص به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده) 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،

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

تشخیص، ارزیابی و برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت

همان‌گونه 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، برنامه‌ریزی 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 (به‌ویژه وقتی خطرهای تحریف بااهمیت به اطلاعات مالی بخش با ماهیت، نوع و اهمیت متفاوت مربوط باشد). همچنین، رویکرد کنونی می‌تواند این‌گونه تفسیر شود که تمرکز بر حسابرسی بخشهای مهم را بدون انجام کار اضافی یا کار اضافی خیلی کم روی بخشهای دیگر شدنی می‌سازد.

کارگروه بر این بار است که رویکرد مبتنی بر ریسک برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه مناسب‌تر 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 بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ را با اصول استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده) بیشتر همراستا می‌کند و به برخی چالشها و نگرانیهای مطرح‌شده در دعوت به نظرخواهی^۹ می‌پردازد.

براساس رویکرد مبتنی بر ریسک، اعضای حسابرسی گروه مسئول تشخیص، ارزیابی و برخورد باخطرهای تحریف بااهمیت هستند. با وجود این، این بدین معنا نیست که اعضای حسابرسی گروه نمی‌توانند 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 محلی‌شان داشته باشند که شاید به خطر تحریف بااهمیت در سطح صورت مالی گروه منجر شود. همچنین، همان‌گونه که پیش از این گفته شد، یک یا چند بخش شاید در کسب‌وکارها یا صنایع مختلف قرار داشته باشند. پس از آنکه اعضای حسابرسی گروه خطر تحریف بااهمیت در

سطح صورتهای مالی گروه را ارزیابی کردند، باید مناسب‌ترین راهبرد حسابرسی، ماهیت، زمان‌بندی و دامنه روشها برای برخورد با خطرهای ارزیابی‌شده تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه را مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰ تعیین کنند و در صورت لزوم، از حسابرسان بخش کمک بگیرند. اعضای حسابرسی گروه کاراثرترین و اثربخش‌ترین روشهای برخورد با خطرهای ارزیابی‌شده را در نظر می‌گیرند، که ممکن است مستلزم دستیابی به شواهد از راههای متفاوت باشد. برای نمونه، برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی مربوط به دعاوی و ادعاهای حقوقی، با این که اطلاعات مالی بخش ممکن است در برگیرنده موارد افشایی درباره دعاوی و ادعاهای حقوقی باشد، از سوی اعضای حسابرسی گروه در سطح گروه انجام می‌شود، زیرا این حوزه به‌طور متمرکز از سوی واحد تجاری مدیریت می‌گردد.

همچنین اعضای حسابرسی گروه باید تعیین کنند که چه کسی شواهد حسابرسی مربوط به برخورد با خطرهای ارزیابی‌شده 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 تصمیم‌گیری موثر باشند، برای نمونه عبارتند از:

- صلاحیت و توانمندیهای حسابرس بخش؛
- این که حسابرسی به‌موجب 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 دریافت‌شده

کارگروه همچنین به بحث درباره بهبود الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ پرداخت که حسابرس را ملزم می‌کنند 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 برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی گروه

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. 

پانوشتها:

- 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 بهره‌ری 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.

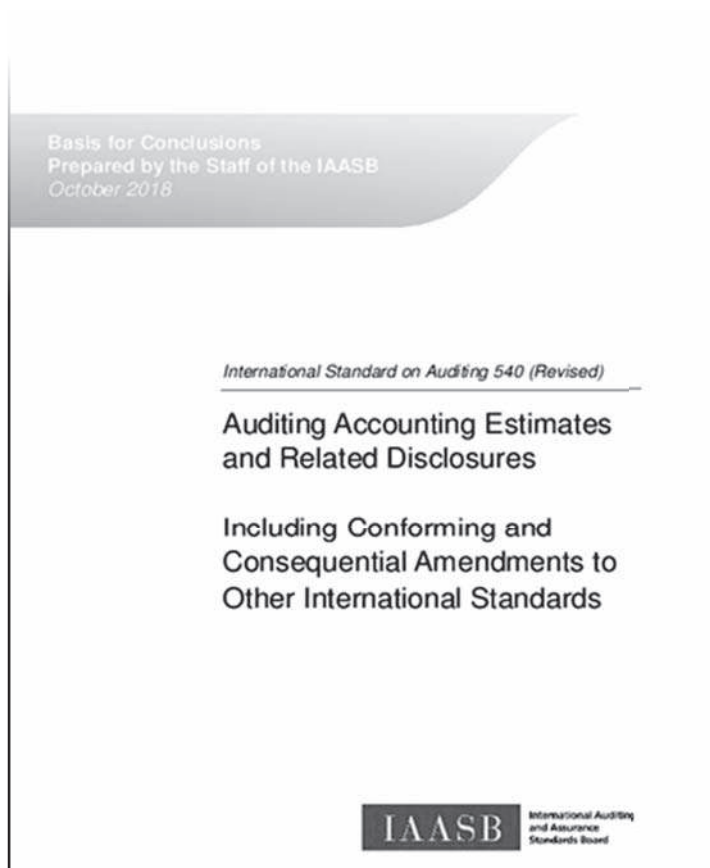
با توجه به تمرکز بر گروه‌های مهم معاملات، مانده حسابها، و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی گروه و تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در این سطح، به‌جای شناسایی بخشها، ممکن است به حفظ الزام شناسایی بخشهای مهم نیازی نباشد. به باور کارگروه، به‌کارگیری مناسب رویکرد مبتنی بر ریسک به اجرای روشهای مناسب 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 مالی شان 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

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه؛

مباحث مرتبط با منافع عمومی



در دسامبر ۲۰۱۶، طرح پیشنهادی بازنگری در استانداردهای بین‌المللی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)^۱ در زمینه کنترل کیفیت و حسابرسی گروه^۲، از سوی این هیئت تصویب شد. کارگروه ویژه حسابرسی گروه (GATF) نظرهایش درباره موضوعهای اصلی منافع عمومی در طرح بازنگری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (ISA 600) را ارائه کرد که در جدول ۱ به آنها اشاره شده است.

جدول ۱- موضوعهای اصلی منافع عمومی در طرح بازنگری استاندارد ۶۰۰

موضوعهای اصلی منافع عمومی	شرح موضوع (هایی) که باید به آنها رسیدگی شود
حفظ استاندارد هیئت درباره حسابرسی گروه متناسب با مقصود	دامنه کاربرد استاندارد شفاف سازی دامنه کاربرد استاندارد؛ از جمله این که استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰، در موارد زیر کاربرد دارد یا خیر و چگونگی کاربرد آن: • ساختارهای گروه در دنیای امروز؛ برای مثال، بسیاری از واحدهای تجاری به طور روزافزونی در ساختارهای یکپارچه فعالیت می کنند، از قبیل، وقتی معامله های گروه به طور متمرکز (به وسیله مرکز خدمات مشترک) انجام می شود؛ و • واحدهای تجاری که زیر کنترل گروه نیستند؛ شامل حسابداری سرمایه پذیر بر مبنای حقوق مالکانه^۴ و سرمایه گذاریهای ثبت شده به بهای تمام شده. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی این موضوع را نیز در نظر می گیرد که در پی تغییرها در استانداردهای بازنگری شده، تعریفهای مندرج در استانداردها نیز باید تغییر کنند یا خیر.
	پیوند با سایر استانداردها شفاف سازی و تاکید بر این موضوع در استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ که با ایجاد پیوندهای مستحکم تر با سایر استانداردهای بین المللی حسابرسی، به ویژه استانداردهای بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده)، ۳۱۵ (بازنگری شده)^۵ و ۳۳۰^۶، کلیه استانداردهای بین المللی حسابرسی باید در حسابرسی گروه به کار گرفته شوند.
	سازگاری پذیری و مقیاس پذیری تفاوتهای گسترده در ساختار گروه واحدهای تجاری و محیط آنها لزوم استفاده از رویکرد اصول محوری را نشان می دهد که با شرایط متفاوت سازگارپذیری و برای حسابرسی گروههایی با اندازه و پیچیدگی گروه مختلف، مقیاس پذیر باشد.
ترغیب به مدیریت فعالانه کیفیت در سطح گروه حسابرسی	مدیریت و دستیابی به کیفیت در حسابرسی گروه نشان دادن چگونگی استفاده از الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) به منظور مدیریت و دستیابی به کیفیت حسابرسی در حسابرسی گروه و ملاحظه ضرورت تجدیدنظر به منظور کفایت هدایت، سرپرستی و بررسی کار گروه حسابرسی^۷ در این شرایط.
	برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی گروه تمرکز توجه حسابرسان بر تشخیص، ارزیابی و پاسخ به خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی گروه و تاکید بر اهمیت طراحی و اجرای رویه های مناسب برای پاسخ به خطرهای مزبور، برای مثال «کار درست به وسیله افراد درست و در مکان درست انجام می شود». در نظر گرفتن «خطر باقیمانده» و بررسی این موضوع که رویه های برنامه ریزی شده حسابرسی به میزان کافی به این خطر می پردازند یا خیر.
	ارتباطات و تعاملهای منسجم بین گروه حسابرسی گروه/مدیر مسئول حسابرسی گروه و حسابرسان بخش شفاف سازی این موضوع که استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) به منظور رسیدگی به موارد زیر چگونه تقویت شده است: • ارتباطات بین گروه حسابرسی گروه و حسابرسان بخش و تسهیل ارتباط دوطرفه موثرتر. • جنبه های گوناگون تعامل گروه حسابرسی گروه با حسابرسان بخش، شامل ارتباط در خصوص الزامهای اخلاق حرفه ای، تعیین صلاحیت و توانمندیهای حسابرس بخش، تعیین ماهیت، زمانبندی و میزان مناسب مشارکت گروه حسابرسی گروه در کارهایی که حسابرسان بخش انجام می دهند.
	کمک به استفاده مناسب از تردید حرفه ای^۸ تاکید بر اهمیت تردید حرفه ای، از جمله در مواقع زیر: • برنامه ریزی و اجرای حسابرسی گروه؛ و • ارزیابی گروه حسابرسی گروه از دستیابی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر درباره صورتهای مالی گروه.
	دسترس به اشخاص و اطلاعات شفاف سازی چگونگی رسیدگی به موضوع دسترسی در گروه حسابرسی گروه، شامل دسترسی به مدیریت بخش، ارکان راهبری بخش، حسابرسان بخش یا اطلاعات بخش (مانند دسترسی به اطلاعات مالی بخش).
	اهمیت بخش شفاف سازی مفاهیم اهمیت بخش و خطر جمع بندی^۹، همان طور که در به روزرسانی پروژه در سپتامبر سال ۲۰۱۷ اشاره شد، به نظر هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، بازنگری استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ مستلزم تغییرهای بیشتری نسبت به استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۲۰ نیست.

پانویستها:

1- International Auditing and Assurance Standards Board

۲- طرح پیشنهادی در پیوند زیر در دسترس است:

https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20161205-IAASB_Agenda_Item_9A-GA-and-QC-Project-Proposal-Approved_0.pdf

۳- موضوعهای یاد شده از موضوعهای شناسایی شده در طرح پیشنهادی بازنگری در استانداردهای کنترل کیفیت و حسابرسی گروه هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی گرفته شده و تمهید یافته است.

4- Equity

۵- استاندارد بین المللی حسابرسی پیشنهادی ۳۱۵ (بازنگری شده)، تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت

۶- استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰، پاسخهای حسابرس به خطرهای ارزیابی شده

۷- کارگروه ویژه، تعریف «گروه حسابرسی» در پیش نویس استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (ED- 220) را در نظر گرفته و در این جا، منظور از «گروه حسابرسی» اعم از گروه حسابرسی گروه و بخش است.

8- Professional Skepticism

9- Aggregation Risk

منبع:

International Standard on Auditing (ISA) 600, Special Considerations- Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), IAASB, 2019



HESABRAS

List of Contents:

Round Table

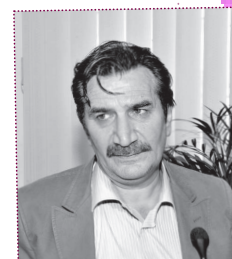
- 12 ■ Round Table: Group Audit; Auditing Standard 600

Interview

- 26 ■ Unimportant Role of Group Auditor
Talk to: M. Alimirzaee
- 30 ■ Group Audit with a Focus on Auditing Standard 600
Talk to: Mr. A. Mehradfar
- 34 ■ Group Audit; Responsibility and Contribution
Talk to: A. Sareh-raz
- 40 ■ The Need to Give Serious Consideration to Standard 600
Talk to: Mr. H. Hajian

Articles

- 44 ■ International Standard on Auditing, (ISA) 600, Special Considerations in an Audit of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
Translation by: S. Sepahrom, M. Azodi
- 49 ■ Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits
Translation by: N. Nazi
- 55 ■ Comments on the IAASB Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest
Translation by: M. Nazemi Ardekani, Ph.D.
- 60 ■ Auditing Groups: a Practical Guide, Includes Supplementary Material
Translation by: R. Bonabi Ghadim, Ph.D.
- 65 ■ An Approach to Scoping A Group Audit
Translation by: S. Nasiri
- 68 ■ Risk-Based Approach to Planning and Performing a Group Audit
Translation by: S. Sepahrom, M. Azodi
- 72 ■ Special Considerations in Audits of Group Financial Statements; Public Interest Issues
Translation by: M. Mikaeili



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
شغل:	نام شخص دریافت کننده:
میزان تحصیلات:	سمت:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

نشانی		شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:
		تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
		نشانی:	تلفن همراه:		

شماره حساب:	۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ سازمان حسابرسی
شماره شب:	IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲
شناسه واریز:	۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲
آدرس:	تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶
شماره فاکس:	۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹
شماره تلفن:	۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹
مبلغ اشتراک (دو سال ونیم):	۱۰۰٫۰۰۰ تومان

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Bimonthly Publication

No: 103

November 2019

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org