

میزگرد

بررسی دلایل عدم اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰

استاندارد مغفول مانده



ابوالفضل نیکوکار



عطاالله مقبلی



علی صاره راز



مهدی بیرانوند

از تاریخ الزامی شدن اجرای استاندارد ۶۰۰ (۱/۱/۱۳۹۱ و پس از آن)، اجرای ضوابط و الزامات مقرر شده در استاندارد یاد شده، مغفول مانده و عملاً رعایت نشده است. در این میزگرد دلایل مغفول ماندن، چالش‌های اجرایی، پیش‌نیازها و اقدامات لازم برای اجرایی شدن استاندارد حسابرسی ۶۰۰، مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰ با عنوان «ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)» با هدف ارتقای کیفیت گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه از طریق ایجاد ضوابط و زمینه‌های مشارکت حسابرسان مستقل برای حسابرسی صورت‌های مالی واحد اصلی و بخش‌های تحت کنترل آن (شامل شرکت‌های فرعی تحت کنترل واحد اصلی) تهیه و تدوین شده است. به موجب ضوابط و الزامات مقرر شده در این استاندارد، در شرایطی که بر اساس مصوبات مراجع ذی صلاح واحد اصلی مؤسسه یا مؤسسات حسابرسی دیگری به جز مؤسسه‌ی حسابرسی عهده‌دار حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی گروه (حسابرس مستقل واحد اصلی)، مسئولیت ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی بخش‌های مختلف تحت کنترل شرکت اصلی را عهده‌دار باشند، حسابرس واحد اصلی باید برای پذیرش یا تداوم کار حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی گروه، امکان‌پذیری و میزان کفایت مشارکت خود را در کار حسابرسی صورت‌های مالی بخش‌هایی که اطلاعات مالی آن‌ها، جزئی از صورت‌های مالی تلفیقی را تشکیل می‌دهد، ارزیابی کند. هدف اصلی حسابرس واحد اصلی از مشارکت یادشده، حصول اطمینان از کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص رعایت استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرس بخش و نیز برقراری شرایط لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص اطلاعات مالی بخش‌ها و فرآیند تلفیق است.

طبق استاندارد مزبور، دامنه‌ی مشارکت حسابرس واحد اصلی فارغ از هرگونه محدودیتی تعیین گردیده و مواردی از قبیل تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی بخش و گروه‌های معاملات و مانده حساب‌ها و موارد افشای خاص بخش، شناسایی و ارزیابی خطرات عمده‌ی تحریف بااهمیت صورت‌های مالی بخش، ارزیابی مناسب بودن روش‌های حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای عمده‌ی شناسایی شده در بخش و... را در برمی‌گیرد.



محورهای بحث

رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، معیار بنیادی برای ارزیابی کیفیت کار حسابرسان مستقل در خصوص گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی است. بررسی‌های میدانی نشان می‌دهد که اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰ از تاریخ الزامی شدن اجرای آن (۱۳۹۱/۱/۱) و پس از آن، مغفول مانده و ضوابط آن توسط حسابرسان گروه رعایت نشده است. این در حالی است که در تمامی گزارش‌های حسابرسی منتشره درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت، ایفای مسئولیت حسابرس مستقل در خصوص رعایت استانداردهای حسابرسی مورد تأکید و تأیید وی قرار گرفته است. چنین تناقضی چگونه توجیه‌پذیر است و چه پاسخی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تلفیقی که عمدتاً جزء شرکت‌های سهامی عام و پذیرفته شده در بازار سرمایه هستند، دارید؟

طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰، مسئولیت حرفه‌ای حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای تحت کنترل واحد اصلی، در شرایطی که حسابرسی صورت‌های

مالی آن‌ها توسط حسابرس دیگری انجام می‌شود، برعهده‌ی حسابرس گروه می‌باشد. به همین دلیل، حسابرس واحد اصلی مجاز به اشاره به استفاده از خدمات حسابرس دیگر برای حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای فرعی نمی‌باشد. آیا این مسئولیت حرفه‌ای با قوانین مدنی، تجاری و بازار سرمایه مطابقت دارد؟

یکی از اهداف اساسی استانداردگذاری، علاوه بر حفظ و ارتقا و تدوین معیاری برای ارزیابی کیفیت کار حرفه‌ای و گزارش‌های حسابرسی، مبنایی برای تعیین حدود مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرسان مستقل در برابر مراجع حرفه‌ای و قانونی است. با توجه به این که رعایت مفاد استاندارد حسابرسی ۶۰۰ از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن رعایت نشده است، به نظر شما چرا سازمان حسابرسی به عنوان مرجع استانداردگذار و هیچ نهاد نظارتی و نیز ذی‌نفعان بازار سرمایه و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی، مدعی ضرر و زیان‌های احتمالی ناشی از عدم اجرای استاندارد مزبور نشده و به عبارت دیگر، در این خصوص پای حسابرسان به هیچ محکمه‌ای

کشیده نشده است؟

طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰، پذیرش و تداوم کار حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی توسط حسابرس گروه، منوط به ارزیابی وی از رعایت ضوابط استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان بخش و نیز صلاحیت فنی و حرفه‌ای آنان، است. در شرایط فعلی که انتخاب حسابرسان مستقل بخش‌ها از جمله اختیارات مجمع عمومی آن‌ها می‌باشد و حسابرس گروه عملاً نقشی در این انتخاب ندارد، پذیرش و یا تداوم کار حسابرسی توسط حسابرس گروه، چگونه توجیه‌پذیر است؟

طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰، حسابرس گروه باید ضمن تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، سطح اهمیت برای صورت‌های مالی و گروه معاملات و مانده حساب‌ها و موارد افشای خاص در سطح بخش‌های تحت کنترل واحد اصلی را نیز تعیین کند. همچنین، با حسابرسان بخش در خصوص موارد زیر به صورت مؤثر مشارکت نماید.

الف) شناسایی خطرهای عمده تحریف با اهمیت صورت‌های مالی بخش.



تکمیلی و نیز انتقادهای احتمالی‌شان روی نظرات مطرح شده را طرح کنند.

«علی صاره راز:

قبل از شروع بحث باید به این موضوع اشاره کنم که متأسفانه استانداردهای حسابرسی که در عمل اجرا نمی‌شود یا به عبارت صحیح‌تر، به‌طور کامل اجرا نمی‌شود، بیش از این یک مورد است و نکته‌ی نگران‌کننده، سکوت جامعه‌ی حرفه‌ای و وجود نوعی توافق عمومی نسبت به عدم اجرای آن‌ها است. از این منظر، طرح این موضوع در مجله‌ی حسابدار رسمی حرکت مثبت و باارزشی است. در این زمینه، می‌توان به استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۵ با عنوان تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت... و استانداردهای حسابرسی ۳۲۰ و ۵۳۰ به ترتیب با عناوین اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی و نمونه‌گیری در حسابرسی اشاره کرد. نکته‌ی قابل ذکر در این زمینه، ارتباط محتوایی استانداردهایی است که به‌طور کامل اجرا نمی‌شود. به عنوان نمونه، در مباحث مطرح شده در مقدمه، به این موضوع اشاره شده که «طبق استاندارد حسابرسی ۶۰۰، حسابرس گروه باید ضمن تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی گروه به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، سطح اهمیت برای صورت‌های مالی و گروه معاملات و مانده‌ی حساب‌ها و موارد افشای خاص در سطح بخش‌های تحت کنترل واحد اصلی را نیز تعیین کند.» در شرایط فعلی که حسابرسان از سطح اهمیت صرفاً در پایان کار به‌عنوان یک مقیاس برای تشخیص درج یا عدم درج یک مورد تحریف در گزارش خود استفاده می‌کنند و به این موضوع مهم توجه ندارند که سطح اهمیت هنگامی به‌عنوان مقیاس تشخیص در زمان تهیه‌ی گزارش حسابرس می‌تواند استفاده شود که در مرحله‌ی برنامه‌ریزی و اجرای

ب) ارزیابی مناسب بودن روش‌های حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای عمده شناسایی شده در بخش.

پ) بررسی تعدیلات مربوط به متفاوت بودن رویه‌های حسابداری و پایان دوره گزارشگری گروه با پایان دوره گزارشگری بخش.

ت) شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بخش.

ث) ...

اجرای مسئولیت مشارکت مزبور، در عمل با کدام چالش‌ها مواجه خواهد بود؟ با توجه به چالش‌های پیش‌گفته در اجرای الزامات استاندارد حسابرسی ۶۰۰، در چنین شرایطی تجدید نظر در استاندارد مزبور و یا ایجاد پیش‌نیازها و انجام اقدامات لازم برای اجرایی کردن آن، ضروری به نظر می‌رسد. نظر شما چیست و در این زمینه چه اقداماتی توسط مرجع استاندارگذار و جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شده و یا باید انجام شود؟

اکنون از الزام به اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۶۰۰، هفت سال تمام گذشته ولی در عمل اجرا نشده است. دلایلی برای تدوین و ابلاغ این استاندارد وجود داشته، پرسش این است که دلایل عدم اجرای این استاندارد چیست؟ خلاء عدم اجرای این استاندارد چه طور باید پر بشود؟ عدم اجرای آن چه آسیب‌هایی به شفافیت اطلاع رسانی، به‌ویژه در شرکت‌های هلدینگ وارد می‌کند که مسائل مرتبط با الزامات این استاندارد شامل آن‌ها می‌شود؟ در قبال وضعیت موجود چه باید کرد؟ با این توضیح که به نظر می‌رسد نهادهای ذی‌ربط مانند نهاد استاندارگذار و حتی جامعه‌ی حسابداران رسمی تاکنون به‌طور جدی با این مسئله برخورد نکرده‌اند. از همکاران عزیزی که در این میزگرد حضور دارند خواهشمندم ابتدا دیدگاه‌های کلی خودشان را روی محورهای بحث حاضر ارائه بفرمایند و در بخش بعد نظرات

روش‌های حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده‌ی میزان روش‌های رسیدگی مورد استفاده قرار گرفته شود، نمی‌توان انتظار داشت حسابرس گروه نسبت به برآورد اهمیت در سطح بخش اقدام کند. در خصوص تناقض مورد اشاره‌ی شما درباره‌ی عدم رعایت این استاندارد در عمل و تأکید و تأیید موضوع رعایت استانداردهای حسابرسی در گزارش حسابرس، این پرسشی است که من معمولاً در دوره‌های آموزشی مربوط به مدیریت ریسک حسابرسی مطرح می‌کنم و از دوستان شرکت‌کننده می‌پرسم شما در گزارش خود از جمله‌ی معروف و آشنایی استفاده می‌کنید مبنی بر این که حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا نموده‌اید که از نبود تحریفی با اهمیت اطمینانی معقول به‌دست آید، آیا در پرونده‌های حسابرسی مستندات وجود دارد که نشان دهد سطح اطمینان معقول موردنظر ما در این کار چیست و چگونه تعیین شده است؟ و اساساً آیا



با سطح اطمینان معقول در یک کار حسابرسی دیگر انجام شده توسط ما تفاوتی دارد یا خیر؟

در ادامه، لازم است اشاره‌ای نیز به تاریخچه‌ی این موضوع در کشور داشت. استاندارد حسابرسی ۶۰۰ در واقع بیش‌تر مرتبط با حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی است که تهیه‌ی آن توسط واحدهای تجاری نیز پس از سپری شدن یک دوره‌ی فترت لازم‌الاجرا گردید. با لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابرسی ۶۰۰ و تأکید آن بر عدم تقسیم مسئولیت که عیناً منطبق با استاندارد بین‌المللی است، حسابرسان با چالش استفاده از کار حسابرسان دیگر در حسابرسی صورت‌های تلفیقی مواجه شدند. در بند ۶ نسخه‌ی اولیه‌ی این استاندارد (قبل از تجدیدنظر) با عنوان پذیرش کار، گفته شده بود «حسابرس باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا می‌تواند به عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا

خیر». برداشت عمومی حسابرسان از مشارکت، انجام حسابرسی رأساً توسط حسابرس اصلی بود. این برداشت منجر به موضع‌گیری‌هایی مبنی بر پذیرش کار در صورت انجام حسابرسی بخش قابل‌ملاحظه‌ای (حداقل ۵۰ درصد) از دارایی‌ها یا فروش گروه توسط حسابرس اصلی بود. آن‌چه این برداشت را تقویت می‌کرد دستورالعمل‌های قدیمی برخی مؤسسات بین‌المللی بود که در آن‌ها به لزوم حسابرسی درصدهای مشخصی از دارایی‌ها و فروش در سطح گروه توسط حسابرس اصلی اشاره می‌شد. ضمن آن‌که در 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 شده بود که پذیرش کار حسابرسی گروه در شرایطی که کم‌تر از ۵۰ درصد دارایی‌ها، فروش و... گروه توسط حسابرس شرکت اصلی حسابرسی شود غیرعادی است، مگر این‌که این کمبود با مشارکت حسابرس اصلی در حسابرسی اجزا جبران شود.

به‌هرحال، اتخاذ این رویکرد توسط مؤسسات حسابرسی، تبعاتی نیز به دنبال داشت زیرا برای برخی گروه‌های اقتصادی بزرگ، پذیرش کار با شرط ارجاع کار حسابرسی بخش عمده‌ای از اجزای گروه به‌منزله‌ی وابستگی بیش از اندازه‌ی حسابرس به یک کارفرما و عاملی برای تهدید استقلال وی محسوب می‌شد.

مسئولیت

در بند ۱۱ استاندارد حسابرسی ۶۰۰ در قسمت الزامات، عدم اشاره به حسابرس بخش در گزارش حسابرس شرکت اصلی، مورد تأکید قرار گرفته است که نشان می‌دهد مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی گروه صرفاً متوجه حسابرس شرکت اصلی است. البته در متن اصلی استاندارد اضافه شده است «به‌استثنای شرایطی که طبق

قوانین و مقررات چنین اشاره‌ای ضروری باشد» و در ادامه آمده است، «چنین اشاره‌ای کاهنده‌ی مسئولیت حسابرس شرکت اصلی نخواهد بود.» بد نیست به این موضوع اشاره کنم که در پیش‌نویس سال ۲۰۰۳ این استاندارد، علاوه بر قوانین و مقررات به استانداردهای ملی کشورها نیز اشاره شده بود که مشخصاً به کشورهایی مثل آمریکا اشاره داشت که تقسیم مسئولیت به رسمیت شناخته شده است. به این نکته از آن جهت اشاره کردم که در همان پیش‌نویس اشاره شده است در شرایط تقسیم مسئولیت، وظیفه‌ی حسابرس شرکت اصلی محدود به حصول اطمینان از صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش و اخذ تأییدیه‌ای از حسابرس بخش در رابطه با آگاهی و تبعیت وی از آیین رفتار حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی و... خواهد بود. به‌نظر می‌رسد در شرایطی که استاندارد حسابرسی ۶۰۰ مشخصاً مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی گروه را متوجه حسابرس شرکت اصلی می‌داند، نحوه‌ی عمل حسابرسان ما بیش‌تر مناسب شرایط تقسیم مسئولیت است تا پذیرش مسئولیت کامل صورت‌های مالی گروه که در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ مورد تأکید است.

در زمینه‌ی بررسی صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش، برخی از حسابرسان به عضویت حسابرس بخش در جامعه‌ی حسابداران رسمی بسنده می‌کنند و معتقدند بررسی بیش از این، تضعیف این نهاد حرفه‌ای است. در حالی که حسابرس اصلی با توجه به این‌که مسئولیت حسابرسی گروه صرفاً متوجه او است باید از شهرت حرفه‌ای و توان حسابرس بخش خصوصاً در زمینه‌هایی از قبیل آشنایی با صنعت مورد نظر، برخورداری از نیروی حرفه‌ای متناسب با حجم کار حسابرسی بخش، اطمینان حاصل کند. در ادامه به مهم‌ترین موانع فنی و اجرایی موجود در اجرای استاندارد اشاره

می‌کنم که به شرح زیر است:

الف - زمان‌بندی:

از آن‌جاکه در بسیاری از موارد، تاریخ انقضای سال مالی شرکت اصلی با تاریخ انقضای سال مالی شرکت‌های فرعی متفاوت است، انتخاب حسابرس شرکت اصلی در شرایطی رخ می‌دهد که انتخاب حسابرسان شرکت‌های فرعی قبلاً انجام گرفته است. موضوعی که دقیقاً برای من در مؤسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی در اولین سال تأسیس شستا یعنی سال ۱۳۶۵ رخ داد و ما به‌ناچار برای اتکا به گزارش حسابرسان شرکت‌های فرعی (در آن زمان دو یا سه شرکت) پرونده‌های حسابرسی شرکت‌های فرعی را که توسط حسابرسان بخش خصوصی و با کیفیت مناسب به‌لحاظ برنامه‌ریزی و اجرا تهیه شده بود مورد بررسی کامل قرار دادیم و البته برای سال‌های بعد قرار شد کار حسابرسی شرکت‌های فرعی نیز به حسابرس شرکت اصلی واگذار شود. موضوع سال مالی شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی باعث شده حسابرسی صورت‌های مالی گروه در شرایطی آغاز گردد که عملاً حسابرسی شرکت‌های فرعی بدون هرگونه مشارکت حسابرس شرکت اصلی خاتمه یافته است. زیرا در اکثر موارد، حسابرس شرکت اصلی آغاز کار را منوط به ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی می‌کند که براساس صورت‌های مالی حسابرسی‌شده‌ی شرکت‌های فرعی تهیه شده است.

ب - همکاری حسابرس اصلی و حسابرس بخش:

توان فنی حسابرس اصلی و حسابرس بخش و توانایی حسابرس اصلی برای برنامه‌ریزی و مدیریت حسابرسی گروه از یک‌سو و آمادگی حسابرس بخش برای همکاری و رعایت نظرگاه‌های حسابرس اصلی از دیگر موانع موجود در اجرای این استاندارد است.

این همکاری باید به‌گونه‌ای صورت گیرد که خدشه‌ای به جایگاه هریک

از طرفین در ایفای مسئولیت‌هایشان وارد نیاید و شائبه‌ی دخالت حسابرس اصلی در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات شرکت فرعی پیش نیاید. در بند ۲۰ استاندارد با عنوان شرایط کار حسابرسی به مجاز بودن دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات حسابرسان بخش شامل مستندات حسابرسی اشاره شده است. به‌نظر می‌رسد تعهد حسابرسان بخش برای همکاری با حسابرس شرکت اصلی بیش از آن‌که ناشی از الزامات استانداردهای حسابرسی باشد متأثر از شرایط قراردادی بین وی و صاحب‌کار خود یعنی شرکت فرعی، است.

یک‌بار مورد این پرسش قرار گرفتم که آیا حسابرس شرکت اصلی می‌تواند به یک مورد تحریف در گزارش خود اشاره کند که مربوط به صورت‌های مالی شرکت فرعی است و حسابرس شرکت فرعی در گزارش خود به آن اشاره نکرده است؟ موضوع مربوط به نحوه‌ی عمل حسابداری شرکت فرعی در رابطه با مسائل ارزی بود که حسابرس شرکت فرعی با آن موافقت داشت و حسابرس شرکت اصلی نحوه‌ی عمل مزبور را مغایر با استانداردهای حسابداری می‌دانست. پاسخ من خصوصاً با توجه به بحث مسئولیت، مثبت بود. اما این اتفاق در جایی رخ داده بود که حسابرس شرکت اصلی و شرکت فرعی یک مؤسسه‌ی واحد بود که نشان می‌داد تعامل حتی در سطح یک مؤسسه و پیش از صدور گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شرکت فرعی نیز رخ نداده است.

پ - افزایش هزینه‌ی حسابرسی شرکت فرعی

اجرای مواردی که توسط حسابرس اصلی از حسابرس شرکت فرعی درخواست می‌شود از جمله حسابرسی اطلاعات مالی بخش با توجه به سطح اهمیت تعیین‌شده برای بخش یا اجرای روش‌های خاص در مورد بخشی از مانده حساب‌ها یا گروه معاملات و اطلاعات مالی مورد استفاده در

فرایند تلفیق و تعدیلات تلفیقی، می‌تواند بر هزینه‌ی حسابرسی بخش اثر گذارد. پیش‌بینی تمهیدات لازم در این زمینه ضروری است.

« عطااله مقبلی:

همان‌طور که می‌دانید من حدود ۱۵، ۱۶ سال در کمیته‌ی نظارت بر مؤسسات حسابرسی بورس بودم. شاید از زمانی که مدیر ارشد شدم یعنی حدود ۱۵، ۱۶ سال هم در کمیته‌ی کنترل کیفیت سازمان بودم و در کمیته‌ی فنی سازمان هم به همین مدت فعالیت کردم، در کمیته‌ی آموزش هم فعالیت داشتم. بر می‌گردد به زمانی که بحث‌های تدوین استانداردها در سازمان مطرح شد، در کمیته‌ی فنی در جلساتی که با آقایان علی میرزایی، شلیله، نعمت پژوه، عالی و آقای ارباب سلیمانی برگزار می‌شد، استانداردهای حسابداری ترجمه می‌شد و با توجه به اوضاع و احوال اجتماعی متناسب‌سازی می‌شد. مواردی از آن‌ها حذف می‌شد و در مواردی مثل استاندارد ۱۰ حسابداری مطالبی به آن‌ها اضافه و منتشر می‌شد. استانداردهای حسابرسی نیز، عیناً ترجمه و منتشر می‌شد، نه چیزی کم می‌شد نه چیزی زیاد. تنها ویژگی که وجود داشت ترجمه‌ها بر اساس، کاربرد و ضرورت و نیازها، انجام می‌شد. خاطر هست استاندارد مربوط به معادن، ذخایر و منابع طبیعی ۱۵ سال پیش ترجمه شد و کارهای لازم روی آن انجام گرفت اما این استاندارد تاکنون منتشر نشده، چون جزء اولویت‌ها نبوده است.

استاندارد ۶۰۰ حسابرسی از ابتدا همراه استانداردهای حسابرسی نبود در حالی که صورت‌های مالی تلفیقی پیش از این منتشر شده بود. این استاندارد بعداً در مجموعه استانداردها قرار گرفت. استاندارد ۶۰۰ حسابرسی در مورد استاندارد حسابداری ۱۸ حسابداری صحبت می‌کند. استانداردهای ۱۹ و ۲۰ هم در کنار آن وجود دارد. آقای صاره



جای دنیا صورت مالی اصلی و تلفیقی ندارند. وقتی صورت مالی دارای سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی یا وابسته است، تعدیلاتی درباره‌ی سرمایه‌گذاری در صورت مالی انجام می‌شود، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی آن هم به ارزش منصفانه و یا ارزش ویژه‌ی شرکت وابسته آن هم به ارزش منصفانه در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. جای دیگری دوتا صورت مالی ندارند که یکی اصلی و یکی تلفیقی باشد، ما مجبوریم، چون فقط یکی از آن‌ها در قوانین مان هست. وقتی این ویژگی‌ها وجود دارند، استاندارد حسابرسی آن چه می‌شود؟ اصلاً چه ضرورتی وجود دارد درباره‌ی استاندارد ۶۰۰ کسی کار کند؟ استاندارد ۶۰۰ وقتی اهمیت پیدا می‌کند، وقتی اجرایی می‌شود، وقتی برای آن زحمت می‌کشند، وقتی به آن توجه می‌شود که ببینید این صورت مالی تلفیقی همانی بوده که می‌خواستیم. استاندارد ۶۰۰ در حال حاضر، در کاربردها، استفاده‌ها، پاسخ‌گویی و برنامه‌ریزی به آن توجه نمی‌شود. در چنین حالتی، استاندارد هم کنار گذاشته می‌شود. برای همین، طی سال‌هایی که در بورس یا سازمان

صورت مالی تلفیقی چه استفاده‌هایی دارد؟ بپرسید؟ تنها در بازار سرمایه و بورس صورت‌های مالی تلفیقی ارزش دارد، آن هم موقعی که بخواهیم سود سهام شرکت اصلی را تقسیم کنیم که از آن بالاتر نزنند. فقط یک محدودیت است. بقیه‌ی استفاده‌های آن چه می‌شود؟ یک استفاده کننده‌ی دیگر برای من نام ببرید. بانک‌ها در موقع پرداخت تسهیلات و وام از آن استفاده می‌کنند؟ خریدار استفاده می‌کند؟ فروشنده استفاده می‌کند؟ مدیریت استفاده می‌کند؟ سهامدار استفاده می‌کند؟ سود را بر چه اساس تقسیم می‌کنند؟ در کدام یک از مجامع در مورد صورت‌های مالی تلفیقی صحبت می‌کنند؟ تماماً در مورد صورت مالی اصلی صحبت می‌شود تا آن را تصویب کنند. آیا اداره‌ی مالیات، بیمه که مقررات‌گذارند از آن استفاده می‌کنند؟ خیر؛ یعنی با این زحمت روی صورت‌مالی تلفیقی کار می‌کنند بعد هیچ کس از آن استفاده نمی‌کند. فقط صورت مالی اصلی است که از آن استفاده می‌شود. حسابرس‌ها در حسابرسی حداقل زمان را به حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی اختصاص می‌دهند. هیچ

راز، به‌عنوان یکی از افرادی که بیش‌ترین سهم را در تهیه و تدوین و آموزش صورت‌های مالی تلفیقی و استانداردهای ۱۸، ۱۹ و ۲۰ دارند، در جریان هستند. من به عنوان حسابرس با ایشان همکاری کردم و نظرات متقابل هم داشتیم. یک ویژگی که استاندارد ۶۰۰ دارد این است که اگر کسی صورت‌های مالی تلفیقی گروه را به‌عنوان حسابرس اصلی، حسابرسی می‌کند، باید روی تمام آن اظهار نظر کند، اگر قسمت‌هایی از آن را در قالب شرکت‌های فرعی و وابسته می‌بیند باید روی مسئولیت، استقلال و مسائل مربوط به آیین رفتار حرفه‌ای و تمام این زمینه‌ها نیز اشراف داشته باشد. اولین مسئله‌ی من این است که جایگاه مربوط به صورت‌های مالی تلفیقی در کشور کجاست؟ اصلاً جایگاه ندارد. سال‌ها در بورس، کمیته‌ی فنی و آموزش در مورد صورت مالی تلفیقی صحبت کردیم. صورت مالی تلفیقی که این قدر زحمت برایش صرف می‌شود تا در قالب استاندارد تهیه بشود در هیچ یک از قوانین و مقررات، اسمی از آن نیست. استفاده است که ارزش را می‌رساند. اگر از چیزی استفاده نشود بی‌ارزش می‌شود.



برای صورت مالی تلفیقی اهمیت قائل نیست چه برسد به استاندارد حسابرسی آن. در هیچ یک از قوانین و مقررات ما به آن توجه نشده است و همه به دنبال صورت مالی اصلی هستند. کار به جایی رسیده که در مجامع به حسابرس می‌گویند شما روی صورت‌های مالی اصلی که هیچ ایرادی ندارد، نظر مقبول بدهید و بندی که در مورد صورت‌های مالی تلفیقی است در اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی مشروط کنید، که البته غلط است. در کمیته‌ی فنی که بحث دستورالعمل گزارش نویسی مطرح شد، بحث اظهار نظرهای جداگانه هم مطرح شد. یعنی روی ترازنامه می‌توان جدا اظهار نظر کرد، روی سود و زیان هم جداگانه می‌توان اظهار نظر کرد. اظهار نظر متفاوت یعنی چه؟ یعنی یکی مردود یکی مقبول، یکی مشروط یکی عدم اظهار نظر، گفته نشده یکی مقبول یکی مشروط، چون مقبول و مشروط آخر سر به یک نتیجه می‌رسد، آخر

می‌کنند، از نظر آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال و تمام آن چیزی که در موردش فکر می‌کنید، بررسی و نظارت می‌کنند. و بعد در رابطه با شرکت‌های تلفیقی و شرکت‌های گروه، بورس اعلام کرد فقط حسابرس معتمد می‌تواند آن‌ها را رسیدگی کند. در ادامه که بحث حسابرسی شرکت‌های فرعی پیش آمد، بورس اعلام کرد این شرکت‌ها را هم حسابرس معتمد می‌تواند رسیدگی کند. به عبارت دیگر، از بین حسابداران مستقل یک سری به‌عنوان معتمد انتخاب شدند، به‌طوری که هم حسابرس معتمد است و هم مؤسسه؛ البته توجه کنید که یک زمان مؤسسه معتمد است، اما ممکن است حسابرسانش معتمد نباشند.

پس عملاً آن‌چه در مورد حسابرس فرعی در استاندارد ۶۰۰ گفته شده است، بورس پیشاپیش این کار را کرده، خودش حسابرس معتمد را برای حسابرسی شرکت‌های فرعی تعیین کرده است. پس حسابرس معتمد شرکت فرعی را رسیدگی می‌کند. بورس به نیابت از حسابرس اصلی روی آن نظارت می‌کند. وقتی نگاه می‌کنیم تمام کسانی که عملاً حسابرسی شرکت‌های گروه را که غالباً بورسی هستند، انجام می‌دهند همین حسابرسان معتمد هستند که بر آن‌ها کنترل و نظارت هم وجود دارد. مصداق‌های زیادی وجود دارد مثلاً شرکت گروه را یک مؤسسه رسیدگی کرده و فرعی را یک مؤسسه‌ی دیگر، اگر مشکلی وجود داشت و می‌خواستیم حسابرس را مؤاخذه کنیم هم به حسابرس گروه نامه دادیم و هم حسابرس فرعی، یعنی کسی که بخش را رسیدگی کرده است. ضمناً هر کجا که موردی وجود داشته مؤاخذه انجام شده و جایی اغماض نشده است. یعنی استاندارد ۶۰۰ عملاً در حد مقدور انجام شده است. به همین دلیل کسی زیاد سراغ آن نمی‌رود. از طرف دیگر، کسی

یا جاهای دیگر بوده‌ام، ندیده‌ام هیچ حسابرسی به دلیل عدم توجه به استاندارد ۶۰۰ مورد پرسش قرار گیرد.

در مورد سازمان حسابرسی، به محض مطرح شدن بحث تلفیق بخشنامه‌ای در داخل سازمان صادر شد که سازمان فقط جایی را حسابرسی می‌کند که عمده‌ی دارایی‌ها و بدهی‌هایش را خودش حسابرسی کند. مثلاً در سازمان وقتی می‌خواستیم یک شرکت از شرکت‌های تأمین اجتماعی را حسابرسی کنیم، این امر منوط به آن بود که عمده‌ی دارایی‌ها و بدهی‌های صورت مالی تلفیقی‌اش را حسابرسی می‌کردیم، تا بتوانیم در موردش اظهار نظر کنیم. اگر قرار بود عمده‌ی آن را رسیدگی نکنیم، اصلاً حسابرسی شرکت اصلی را قبول نمی‌کردیم. پس در سازمان حسابرسی اصلاً مشکلی با استاندارد ۶۰۰ وجود نداشت. این یک واقعیت است، وقتی در سازمان حسابرسی عمده‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها رسیدگی می‌شود، حالا یک شرکت کوچک هم بیرون سازمان رسیدگی شود، غلط هم باشد، اهمیت ندارد. پس در سازمان حسابرسی عملاً استاندارد ۶۰۰ خیلی کاربرد ندارد، چون خود سازمان عمده‌ی اقلام را رسیدگی می‌کند. برویم سراغ بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی. جامعه حسابدار رسمی را انتخاب می‌کند، درجه‌ی کیفی آن را مشخص و تعیین و به عموم اعلام می‌کند که این حسابدار رسمی است، خود جامعه بر آن نظارت می‌کند و همه‌ی موارد آن را بررسی می‌کند. بورس هم اعلام کرده از بین این حسابداران رسمی، عده‌ای را به عنوان معتمد انتخاب کرده است. نمی‌گوییم برخی غیر معتمد هستند ولی به هر حال نام‌شان این است. پس از آن، بورس یک کمیته تشکیل داد که الان اداره‌ای است با بیست‌وچند نفر با تخصص‌ها و توانمندی‌های مختلف که در آن کار و بر حسابرسان معتمد نظارت می‌کنند، گزارش‌های آنان را بررسی



آن هم این جمله‌ی معروف است که می‌گوید به نحو مطلوب نشان می‌دهد. این دیگر اظهار نظر متفاوت نیست. روزی که برای صورت‌های مالی تلفیقی دستورالعمل نوشته شد باز هم این بحث پیش آمد حالا که دوتا صورت مالی داریم چه کار کنیم؟ گفتند این جا هم می‌توان دوتا اظهار نظر متفاوت کرد. اما متفاوت یعنی یکی مقبول باشد یکی مردود، یکی مشروط یکی عدم اظهار نظر، مقبول و مشروط که متفاوت نیست. اما الان دوتا اظهار نظر می‌کنند، چون می‌گویند ما برای تصویب، صورت اصلی را تصویب می‌کنیم پس برای آن، اظهار نظر می‌خواهیم، پس باید مقبول باشد و ایرادی نداشته باشد. در نتیجه هم‌وغم، فقط روی صورت‌های مالی اصلی است.

◀ ابوالفضل نیکوکار:

من مایل هستم که از زاویه‌ای دیگر به این موضوع نگاه کنم. واقعیت این است که یک الزاماتی در استانداردهای

حسابداری و حسابرسی داریم. رعایت ضوابط ارائه شده در استانداردهای حسابداری ۱۸، ۱۹ و ۲۰، همچنین استاندارد حسابرسی ۶۰۰ الزامی است، حسابرس هم باید نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی اظهار نظر کند. صرف‌نظر از این که استفاده‌کننده‌ای برای آن وجود دارد یا خیر. فرمایش‌های آقای مقبلی از این جهت که ممکن است برای صورت‌های مالی تلفیقی استفاده‌کنندگان مناسبی نداشته باشیم، به طور کل صحیح است. ولی اگر از زاویه‌ی الزامات استانداردهای یاد شده به موضوع نگاه کنیم، این سؤال مهم مطرح می‌شود که چرا اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰ مغفول باقی مانده است؟ حتماً به خاطر دارید که در دهه ۶۰ تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در خصوص شرکت‌های گروه و واحد اصلی الزامی نبود و ما حسابرسان بعد از اظهار نظر نسبت به صورت‌های واحد اصلی یک بند تأکیدی می‌آوردیم با این مضمون که اگر صورت مالی تلفیقی تهیه می‌شد، اطلاعات بهتری برای تصمیم‌گیری به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه می‌شد، در واقع از همان جا زمینه‌سازی شد که کیفیت نظام اطلاعات مالی شرکت‌های گروه باید به مرتبه بالاتری ارتقا پیدا کند. سپس استانداردهای حسابداری ۱۸، ۱۹ و ۲۰ دهه ۱۳۸۰ منتشر و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی همراه با صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی الزامی گردید، استاندارد حسابرسی ۶۰۰ هم مشخصاً برای تعیین مسئولیت حسابرس مستقل درباره حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، اجرای آن از ابتدای سال ۱۳۹۱ الزامی گردید. نکته کلیدی استاندارد ۶۰۰، تأکید بر مسئولیت مشارکتی حسابرس واحد اصلی در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای فرعی است، این مسئولیت در عمل فراتر از مسئولیت مشارکتی است و به

نوعی به مفهوم پذیرش مسئولیت کامل حسابرس واحد اصلی نسبت به حصول اطمینان از اعداد و ارقامی است که از طریق صورت‌های مالی بخش به عنوان واحد فرعی، در صورت‌های مالی تلفیقی ارائه می‌شود، دلالت دارد. استاندارد حسابرسی ۶۰۰ به گونه‌ای است که حسابرس واحد اصلی باید در خصوص ارزیابی استقلال، تعیین سطح اهمیت، اجرای روش‌های برآورد خطر و مناسب بودن روش‌های حسابرسی در مواجهه با احتمال خطرهای تحریف شناسایی شده در واحدهای فرعی، اطمینان معقول به دست آورد. این مسئولیت‌ها فراتر از مشارکت که به نوعی برداشت مسئولیت تضامنی از آن استنباط می‌گردد، می‌باشد. چه عواملی باعث شد استاندارد ۶۰۰ هم از دید مرجع استانداردگذار و هم از دید نهادهای نظارتی مانند جامعه حسابداران رسمی ایران یا کمیته نظارت بر حسابرسان معتمد بورس و سایر نهادهای نظارتی، مغفول باقی بماند. به نظر من همان نکته‌ای بود که اشاره کردم، مسئولیت کامل حسابرس واحد اصلی نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای فرعی که توسط حسابرس دیگری انجام می‌گردد، برای حسابرس واحد اصلی مسئولیت سنگین و در شرایط موجود غیر عملی است، در خصوص هلدینگ‌های بزرگ، اجرای کامل این مسئولیت به دلیل ساختار کوچک یا متوسط مؤسسات حسابرسی فعلی، عملاً امکان اجرای کامل و صحیح و به موقع آن وجود ندارد. مرجع استانداردگذار نیز برای دور زدن استاندارد، عملاً رویه‌ای را به کار گرفت که بر اساس آن، چنانچه حسابرس واحد اصلی حسابرسی صورت‌های مالی تعدادی از واحدهای فرعی را که حداقل ۵۰ درصد دارایی‌ها و درآمدهای صورت‌های مالی تلفیقی را پوشش دهد، بر عهده بگیرد اهداف استاندارد حسابرسی ۶۰۰ تأمین

خواهد شد. بدیهی است که این گزاره نمی‌تواند منطبق با استاندارد ۶۰۰ باشد. زیرا اگر اهداف استاندارد ۶۰۰ صرفاً با اجرای حداقل ۵۰ درصد یاد شده تحقق می‌یافت، اساساً نمی‌بایست چنین استاندارد عریض و طولی تدوین و انتشار می‌یافت. لذا مرجع استانداردگذار خود اولین بدعت‌گذار مغفول ماندن استاندارد حسابرسی ۶۰۰ شد. بقیه مؤسسات حسابرسی نیز به تبعیت از رویه مورد عمل استانداردگذار، همین رویه را در پیش گرفتند، با این تفاوت که مؤسسات حسابرسی دارای آن چنان اختیار و امکاناتی نبودند که هلدینگ‌ها را موظف نمایند که حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای فرعی را در حداقل یاد شده به آن‌ها محول نماید. در واقع با یک رویکرد بیزنس به موضوع نگاه کردند و حاضر شدند حتی با درصدهای به مراتب پایین‌تر، نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت اظهار نظر نمایند. این گونه برخورد خلاف استاندارد، در شرایطی اعمال می‌شد که حسابرس در گزارش حسابرسی خود در بند مسئولیت حسابرس مستقل، تصریح می‌کند که اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است که این عبارت بر خلاف واقع می‌باشد. بنابراین آنچه تا به حال در گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی ارائه شده است، بر اساس استانداردهای حسابرسی ۶۰۰ انجام نشده است. لازم است این نکته را نیز اضافه نمایم که در شرایط فعلی، حسابرسان نسبت به اجرای استانداردهای حسابرسی ۲۴۰، ۳۱۵ و ۳۳۰ که بیانگر مسئولیت‌های حسابرس مستقل در ارتباط با تقلب در صورت‌های مالی، روش‌های برآورد خطر و طراحی روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی است، حتی در سطح یک شرکت منفرد هم با مشکل مواجه هستند. حال چنانچه قرار باشد مسئولیت

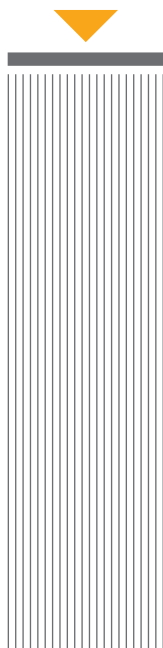
اجرای صحیح استانداردهای مزبور در سطح واحدهای فرعی نیز به عهده حسابرس واحد اصلی باشد، مدیریت این مسئولیت‌ها به نظر می‌رسد خارج از توان فنی، اجرایی و ساختار پرسنلی واحد اصلی است. مضافاً محدودیت‌های زمانی را هم باید به این موضوع اضافه کرد. چالش‌های یاد شده، عمده‌ترین موانع و محدودیت‌هایی هستند که عملاً موجب مغفول ماندن اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰ شده است، در چنین شرایطی به نظر می‌رسد، برای دوره‌گذار و تا ایجاد مؤسسات حسابرسی بزرگ، به دلیل موانع و چالش‌های پیش گفته، با رویکرد تأکید بر مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرس واحد فرعی نسبت به صورت‌های مالی تحت حسابرسی وی، استاندارد ۶۰۰ مستلزم بازنگری است.

◀ مهدی بیرانوند

با عنایت به این که استاندارد مورد بحث براساس استانداردهای بین‌المللی تدوین شده است، به لحاظ نظری نقد چندانی به آن وارد نیست. با این حال با توجه به شرایط خاص حاکم بر محیط حرفه‌ای حسابرسی در ایران روابط موجود میان اعضا، چالش‌های عملی فراوانی در مورد اجرایی نمودن مفاد دقیق استاندارد مذکور وجود دارد. براساس استاندارد حسابرسی ۶۰۰ با عنوان ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه، حسابرس شرکت اصلی باید تنها با مسئولیت خویش و بدون اشاره به کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر، نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه اظهار نظر کند. از این رو حسابرس شرکت اصلی برای تشخیص کفایت نتایج کار حسابرسان دیگر از لحاظ مقاصد حسابرسی خود، باید روش‌های مناسبی را اجرا کند تا شواهد کافی و قابل قبولی بدست آورد. با توجه به درج صریح مسئولیت حسابرس اصلی در استاندارد ۶۰۰، مشکلاتی در

عمل وجود دارد که نه تنها حسابرسان (اصلی و بخش‌ها) دچار چالش اساسی هستند، بلکه شرکت‌ها نیز از این موضوع متضرر می‌شوند. شاید بتوان گفت عامل اصلی تأثیرگذار در این خصوص و مغفول ماندن این استاندارد بحث فرهنگی حاکم بر محیط تجاری ایران است. به نحوی که عمدتاً حسابرسان به نحو مناسب با یکدیگر ارتباط برقرار نمی‌کنند و یا اطلاعات مورد نیاز هم را به اشتراک نمی‌گذارند ولیکن نکته ای که کاملاً مشخص است این مطلب می‌باشد که در نهایت تمام مسئولیت با موسسه حسابرسی شرکت اصلی است و ایشان با علم به این موضوع گزارش خود را صادر می‌کند لذا اگر اشکالی پیش بیاید استفاده کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی می‌توانند نسبت به حسابرس اقامه دعوی کنند. همان‌طور که آقای مقبلی هم فرمودند چون در خارج از ایران یک صورت مالی تهیه می‌شود و با رویکردی که دارند، شاید این استاندارد جوابگوی کارشان باشد. اما به نظر بنده برای استفاده از این استاندارد شرایط محیطی در کشور ما فراهم نیست. یعنی ما اصلاً زیرساخت فرهنگی اجرای برخی از این استانداردها از جمله استاندارد ۶۰۰، را نداریم. بهتر است ابعاد فرهنگی و زیرساختاری مناسب با فضای موجود نیز مورد بررسی قرار گیرد.

موضوع ضروری دیگر این که در زمان حسابرسی شرکت‌های گروه به وسیله‌ی چند حسابرس مستقل، روابط بین آن‌ها آشکارا تعریف نشده است و حتی در مواردی نیز مقرراتی متناقض یا تقریباً غیر عملی وجود دارد. لذا اطلاعات دقیق و به موقع توسط حسابرسان بخش‌ها به حسابرس گروه ارائه نشده و در نتیجه ریسک حسابرس گروه در خصوص موارد موجود در بخش‌ها افزایش می‌یابد. توجه به این نکته ضروری است که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران سالانه حدود ۳۰ هزار شرکت را





استفاده‌کنندگان و نظاران مثل بانک مرکزی، بیمه‌ی مرکزی یا بورس به موضوع است، مثلاً تا سال گذشته بانک مرکزی در دستورالعمل حسابرسان معتمد خود، درست عکس این قضیه را مطرح نموده بود به‌طوری‌که حسابرس اصلی اجازه حسابرسی شرکت‌های فرعی شرکت اصلی را نداشت. درحالی که اتفاقاً روح حاکم بر این استاندارد این است که حسابرسی اصلی از وقایع و فعالیت‌ها و رویدادهای اصلی و اثرگذار بر صورت‌های مالی تلفیقی مطلع باشد.

طبق بند ۲۴ استاندارد حسابرسی ۶۰۰، حسابرس ملزم به طراحی و اجرای روش‌های مناسب در برخورد با خطرهای برآوردی تحریف با اهمیت صورت‌های مالی است. تیم حسابرسی گروه برای حسابرسی اطلاعات مالی بخش‌ها باید مشخص کند چه کارهایی توسط خود و چه کارهایی توسط حسابرسان بخش، انجام می‌شود. تیم حسابرسی گروه باید ماهیت، زمانبندی و میزان مشارکت خود در کار حسابرسان بخش را نیز تعیین کند. این جمله موجب برداشت‌های متفاوتی در بین حسابرسان و مجامع عمومی شرکت‌ها و حتی مجامع حرفه

شده اطمینان حاصل می‌کند و یا با توجه به بررسی صورت گرفته، روش‌های اضافی رسیدگی در بخش مورد نظر را طراحی می‌کند. این امر علاوه بر ایجاد اطمینان در حسابرس گروه مبنی بر ارزیابی کفایت رسیدگی‌های انجام شده و پوشش ریسک حسابرسی به نوعی باعث بررسی همپیشگان و کنترل کیفیت موسسات حسابرسی از هم دیگر شده و علاوه بر افزایش دقت و کیفیت پرونده‌های حسابرسی و کاهش هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی جامعه حسابداران رسمی ایران در فرآیند کنترل کیفیت، موجب افزایش اعتماد عمومی به فرآیند حسابرسی و جلوگیری از ایجاد رانت توسط موسسات حسابرسی بزرگتر و فشار بر موسسات کوچکتر می‌گردد. نکته‌ی دیگر این که در کشور ما عمدتاً حسابداری و حسابرسی بر خواسته از الزام قانونی هستند و نه نیاز استفاده کنندگان، قطعاً اگر استفاده‌کنندگان نیازشان تأمین نمی‌شد با اعمال فشار بر مراجع استانداردگذار و نظارتی موجب اصلاح و یا حتی تغییر استانداردها می‌شدند.

مقوله بعدی نگاه متفاوت برخی

حسابرسی می‌کنند، اگر به طور متوسط در یک بازه‌ی زمانی ۵ ساله یا ۶ ساله حسابرسان تغییر کنند یعنی سالانه حدود ۵ هزار یا ۶ هزار نامه‌ی استعلام از حسابرس جایگزین داریم. ببینیم در کدام یک از این نامه‌ها حسابرس قبلی به حسابرس جایگزین درمورد ریسک‌های حسابرسی با توجه به شناخت از محیط واحد تجاری هشدار داده است. ملاحظه می‌شود که صرفاً به صورت کلیشه‌ای در اکثر موارد گفته می‌شود که، حسابرسی شرکت آلفا بلامانع است. یعنی هنوز روابط بین حسابرسان ما ارتقاء لازم را نیافته است و نتوانستیم به آن جایگاهی برسیم که هشدار یا نکات یا موارد با اهمیتی که توسط حسابرس قبلی به حسابرس جانشین اطلاع رسانی گردد. در مورد استاندارد ۶۰۰ یکی از اصلی‌ترین مواردی که باید روی آن تمرکز کنیم، روابط میان حسابرسان است.

بنابراین با ملزم کردن حسابرس بخش به ارائه پرونده‌های حسابرس گروه، در صورت نیاز حسابرس گروه، در بررسی مورد خاص مدنظر وی، حسابرس گروه یا از کفایت روش‌های حسابرسی اجرا



بین المللی حسابرسی در قالب پروژه‌ی CLARITY (ارائه‌ی توضیحات جامع) بوده که البته اقدام مثبتی بود و می‌تواند راهنمای مناسبی برای حسابرسان شرکت اصلی در تدوین یک دستورالعمل در این زمینه باشد.

همان‌گونه که در استاندارد حسابرسی ۶۰۰ آمده است، در حسابرسی گروه مسئولیت صرفاً متوجه حسابرس شرکت اصلی است. در پاسخ به این سؤال که آیا این رویکرد برای شرایط ما مناسب است یا خیر باید خاطرنشان سازم که اولاً این موضوع در استانداردهای بین المللی که مورد پذیرش ما قرار گرفته تصریح شده است. از منظر قوانین و مقررات نیز ماده‌ی ۱۵۴ قانون تجارت پیش‌بینی‌هایی در زمینه‌ی لزوم جبران خسارت ناشی از تخلفات بازرس در انجام وظایف خود طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی و ماده یک قانون مسئولیت مدنی سال ۱۳۳۹ پیش‌بینی‌هایی در خصوص لزوم جبران

قانونی مثل مالیات، بیمه و بحث اعطای تسهیلات نیاز بود، حتماً به آن ورود پیدا می‌کردند. چون در کشور ما تکلیف ما با شخصیت‌های حقوقی است. چون تلفیق یک شخصیت حسابداری است، ثبت‌های آن هم خارج از دفاتر است، به همین دلیل روی آن تمرکز خاصی شکل نگرفت. ما حسابرسان خود را تابع یک سری استانداردها حسابرسی قرار داده ایم و بر مبنای آن عمل می‌کنیم. پس باید ضوابط مربوط به آن‌ها را اجرا کنیم، اگر استاندارد برای ما قابل اجرا نیست یا در اجرای آن با چالش مواجه هستیم بهتر است. برای اجرای این استانداردهای رهنمود تدوین شود، باید برای استاندارد ۶۰۰ هم دستورالعمل بگذاریم. لازم است که نهادهای حرفه‌ای و ناظر مثل جامعه و سازمان این چالش‌ها را برطرف کنند.

پرسش این است که در شرایطی که چارچوب نظری استاندارد ۶۰۰ موجه و مشروع است، ولی بسترهای قانونی، مقرراتی، نظارتی و فرهنگی لازم برای اجرای کارآمد و باکفایت این استاندارد وجود ندارد، اقداماتی که مرجع استانداردگذار و جامعه‌ی حسابداران رسمی باید انجام بدهد، چیست؟

علی صاره راز:

واقعیت این است که وقتی قانونی برای اجرا تصویب می‌شود، مسئولیت قانون‌گذار پیگیری اجرای آن نیست. اگرچه پایش این موضوع که اجرای استاندارد در عمل با چه چالش‌هایی روبروست، و آسیب‌شناسی دلایل عدم اجرای آن، می‌تواند نهاد تدوین‌کننده‌ی استاندارد را به اقداماتی از قبیل تجدیدنظر در استاندارد یا ارائه‌ی رهنمودهای کمک‌کننده به اجرای آن، رهنمون سازد. متأسفانه در بحث تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی، اقدامات ما صرفاً دنباله‌روی از تجدید نظرهای انجام‌شده در استانداردهای

ای شده است. این موضوع در سازمان حسابرسی، نخست چنین تفسیر شده که حسابرس اصلی باید حسابرسی بخش عمده‌ای (بیش از ۵۰ درصد جمع دارایی‌ها درآمد عملیاتی) از صورت‌های مالی تلفیقی را خود انجام داده باشد، که تفسیری بدون ابهام است. اما چون با برداشته‌های دیگری از این امر، متفاوت است، در عمل مشکلاتی را به وجود آورده است. توجه داشته باشیم که رسیدگی‌های حسابرسی گروه (شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی) باید به اندازه‌ای باشد که قضاوت و ارائه نظرشان را نسبت به کلیت صورت‌های مالی تلفیقی، امکان پذیر سازد». که به این ترتیب، ابهام موجود در این بند استاندارد همچنان برجا مانده است. با وجود چنین ابهامی، یک نوع بدعت گذاری در حرفه صورت گرفته است. بدین صورت که حسابرس اصلی با اعمال فشار به شرکت مادر و عدم تایید صورت‌های مالی و گزارش حسابرسان شرکت‌های فرعی درصد انعقاد قرارداد با شرکت‌های فرعی می‌باشد و معتقد است که باید شرکت‌های فرعی توسط خود حسابرس اصلی حسابرسی شوند. این موضوع علاوه بر افزایش هزینه‌های حسابرسی (به خصوص در مجموعه‌های بزرگ) باعث ایجاد رقابت ناسالم بین موسسات حسابرسی و محدود شدن بازار کار موسسات کوچکتر و خدشه دار شدن اعتماد عمومی به فرآیند حسابرسی می‌گردد.

لازم به ذکر است طبق استاندارد ۶۰۰ اگر حسابرس اصلی در خصوص صلاحیت حسابرس بخش به اطمینان نرسد می‌تواند خودش با اجرای روش‌های رسیدگی نسبت به پوشش ریسک مربوطه اقدام نماید.

همان‌طور که آقای مقبلی هم بیان نمودند استفاده کنندگان اصلی از صورت‌های مالی تلفیقی، استفاده‌ی خاصی نمی‌کنند. اگر در بحث‌های



است ولی کافی نیست. بدیهی است جامعه‌ی حسابداران رسمی نیز از طریق واحد کنترل کیفیت، اجرای استاندارد را پیگیری می‌کند. اما آن‌چه به نظر من بیش‌ترین اهمیت را دارد وظایف حسابرسان شرکت اصلی و حسابرسان شرکت‌های فرعی در اجرای صحیح این استاندارد است. در وهله‌ی اول لازم است برخی پیش‌بینی‌ها در قرارداد حسابرسان شرکت‌های فرعی و حسابرس شرکت اصلی صورت گیرد تا با جبران هزینه‌های اضافی مربوط، حسابرسان شرکت‌های فرعی را ملزم سازد با حسابرس شرکت اصلی در زمینه‌های مشخص همکاری کند. همچنین به حسابرس شرکت اصلی اجازه دهد در صورت عدم همکاری حسابرس شرکت فرعی بتواند رأساً روش‌های حسابرسی مورد لزوم را نسبت به اطلاعات مالی شرکت‌های فرعی اجرا کند. در گام بعدی، لازم است حسابرس شرکت اصلی تغییراتی در برنامه‌ی زمانبندی اجرای کار خود بدهد و برنامه‌ریزی و شروع کار حسابرسی صورت‌های مالی گروه را همزمان با برنامه‌ریزی و آغاز کار حسابرسی شرکت‌های فرعی قرار دهد. روشن است این امر مستلزم شناخت مناسب حسابرس شرکت اصلی از شرکت‌های فرعی و برگزاری جلسات با حسابرس شرکت فرعی قبل از شروع کار آنان است.

در انتها لازم می‌دانم به نکته‌ای اشاره کنم که در بند ۵۶ استاندارد ۶۰۰ مورد تأکید قرار گرفته و بر اساس تجربیات شخصی‌ام کم‌تر شاهد همکاری حسابرسان شرکت‌های فرعی در این زمینه بوده‌ام. بخشی از تعدیلات تلفیقی که در جریان تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی انجام می‌شود مبتنی بر اطلاعاتی است که مشخصاً برای تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت فرعی تهیه می‌گردد و به‌قول استاندارد مزبور «... برون‌داد سیستم‌های پردازش

معاملات عادی نیستند... قطعاً همکاری حسابرسان شرکت فرعی در خصوص بررسی صحت و سقم این گونه اطلاعات ضروری بوده و منجر به ارتقای کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی و حسابرسی آن خواهد شد.

«عطاله مقبلی:

چند نکته‌ی کوچک عرض کنم، یکی درمورد مطلبی که آقای نیکوکار فرمودند. ویژگی و خصوصیتی که استانداردها دارند، چه استاندارد حسابداری و چه حسابرسی، الزاماتی که وجود دارد طبیعتاً چه برای حسابداران و چه برای حسابرسان لازم‌الاجراست و این را هیچ کس نفی نمی‌کند، فقط بحث سر این است که ماحصل و نتایج هردوی این‌هاست که چیزی را ارزیابی می‌کند. فرض بفرمایید وقتی استانداردهای حسابرسی وجود دارد و بعد می‌بینیم که عدم رعایت آن هیچ ضرر و زبانی به هیچ ذی‌نفعی نمی‌رساند، خودبه‌خود این سؤال پیش می‌آید وقتی الزام استاندارد هیچ چیزی را به عنوان ضرر و زیان یا نتیجه‌ی منفی یا ایراد متوجه کسی نکند، رعایت و عدم رعایت آن چه فرقی دارد؟. یک مورد عینی درباره‌ی انتخاب حسابرس بخش در ایران را بیان کنم که حسابرس اصلی در یک کشور خارجی بود و آمده بود حسابرس بخش را در ایران انتخاب کرده بود. اولاً آن‌ها کمیته‌ی حسابرسی را به آن معنا و مفهوم درست قضیه دارند؛ کمیته‌ی حسابرسی که حسابرس مستقل با آن ارتباط دارد. حسابرس شرکت اصلی حسابرس بخش را در ایران انتخاب کرده بود، طبیعتاً کسانی که در کمیته‌ی حسابرسی شرکت بودند هم قبول کرده بودند. بعد مشاهده کردم از طرف حسابرس شرکت اصلی برای حسابرس بخش که در ایران است و قرار بود شرکت ایرانی را که بخشی از شرکت خارجی بود، حسابرسی کند، دو جلد کلاسور آمده بود که از

خسارات مادی و معنوی ناشی از اقدام عمدی یا بی‌احتیاطی، صورت گرفته است. آن‌چه باید مورد بررسی قرار گیرد رابطه‌ی بین حسابرس اصلی و حسابرس بخش به لحاظ حقوقی و قانونی است و این‌که در صورت بروز خسارتی که تخلف متوجه حسابرس بخش یا شرکت فرعی است، چه وضعیتی خواهیم داشت. زیرا، طبق ماده ۱۲ قانون مسئولیت مدنی، کارفرمایان تابع قانون کار مسئول جبران خسارتی هستند که توسط کارکنان اداری یا کارگران آن‌ها در حین انجام کار یا به‌مناسبت آن وارد می‌شود. البته تحت شرایطی می‌توانند به واردکننده خسارت در صورتی که طبق قانون مسئول شناخته شوند، مراجعه کنند.

در خصوص سایر نهادهای مسئول پیگیری اجرای این استاندارد، توضیحات آقای مقبلی نشان می‌دهد سازمان بورس موضوع را با لزوم انتخاب شرکت‌های فرعی از بین حسابرسان معتمد، حل‌وفصل کرده است که اقدام خوبی

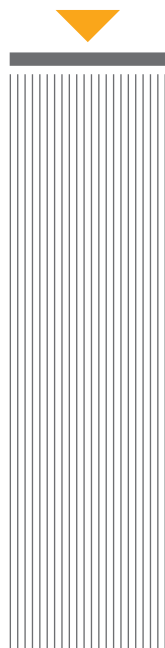
صفر تا صد حسابرسی را شامل فرم‌ها، دستورالعمل‌ها، مسائل مربوط به ریسک حسابرسی و اهمیت و همه‌ی موارد لازم را برای حسابرس بخش مشخص کرده بود. و آخر گفته بود کارهای دیگری را که می‌خواهید انجام بدهید، با من در میان بگذارید و نظر من را بگیرید و بعد از این که تأیید من را گرفتید، آن‌ها را انجام دهید. هرکدام را هم که نتوانستید انجام دهید با من در ارتباط باشید و اطلاع بدهید که قادر به انجام نیستید. یعنی رسیدگی باید براساس فرم‌ها و ویژگی‌هایی که حسابرس شرکت اصلی فرستاده بود، انجام می‌گرفت و نتیجه برای آن ارسال می‌شد. یعنی حسابرِس بخش تمام مدارک مربوط به رسیدگی را برای حسابرس اصلی می‌فرستد و حسابرس اصلی بر آن نظارت می‌کند. مرحله به مرحله فرم ارسال می‌کرد و اطلاعات می‌خواست نه این‌که فقط آخر کار نتیجه را دریافت کند. یعنی به عبارت دیگر، حسابرس بخش دقیقاً زیر نظر حسابرس اصلی کار می‌کرد و این را ما در ایران به هیچ شکلی نداریم.

آقای بیرانوند به مسائل فرهنگی اشاره کردند. یکی از حسابرسان شرکت‌های بزرگ خودمان با من تماس گرفت مبنی بر این که شرکت اصلی به حسابرس شرکت فرعی نامه داده و پرونده‌های حسابرسی شرکت فرعی را تقاضا کرده است. من پاسخ دادم چنین کاری نکنید این مدارک متعلق به حسابرس است. ما در این زمینه مشکلات فرهنگی داریم. بنابراین این‌ها باید ساخته و پرداخته بشود، آموزش داده بشود. در نظر داشته باشید که نهادهای ناظر در ایران وارد اجرا نمی‌شوند. در بورس فقط گزارش حسابرِس بررسی می‌شود. استاندارد ۶۰۰ مسائل اجرا را مطرح می‌کند. وقتی من می‌دیدم حسابرس گروه می‌نوشت تمام مسئولیت را قبول کرده، بررسی می‌کردم ببینم آیا ایرادی وجود دارد، وقتی ایرادی وجود نداشت، من دیگر به استانداردهای

اجرا کاری نداشتم، وارد آن نمی‌شدم، فایل‌های آن‌ها را هم نمی‌دیدیم. چیز عجیبی که هست فارغ از تعارف‌ها، ریسک حسابرسی در ایران بررسی نمی‌شود، این موضوع که یک روزی یک نفر کاری انجام داده و نمونه‌ها را بر یک اساسی انتخاب کرده را کنار بگذاریم، در بحث اهمیت اصلاً مگر کسی می‌داند اهمیت یعنی چه، قبل از سال ۱۳۸۰ کمیته‌ای در سازمان حسابرسی تشکیل شد به نام کمیته‌ی ریسک، سال ۱۳۷۷ و ۱۳۷۸، نه استانداردهای حسابداری و حسابرسی لازم‌الاجرا شده بود، نه جامعه‌ی حسابداران رسمی تشکیل شده بود، ۱۰-۱۲ نفر بودیم آمدیم آن نشریه‌ی تجدید نظر در دستورالعمل حسابرسی و مدیریت ریسک حسابرسی را منتشر کردیم، اولین آموزش آن را به مدیران با نظارت آقای صفار انجام دادیم، هنوز که هنوز است تعیین سطح اهمیت همان است. چیزی که بیش از ۲۰ سال از آن می‌گذرد. از من می‌پرسند اهمیت صورت جریان را چه طور تعیین کنم؟ در آن زمان صورت جریان نبود و در مورد آن حرفی نزدیم. در آن نشریه‌ی ۱۶۰ اسم صورت جریان را نیاوردیم. راجع به صورت مالی میان‌دوره‌ای چیزی ننوشتیم، چون صورت مالی میان‌دوره‌ای در آن زمان نبود. بعد از این که استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا شد و جامعه‌ی حسابداران رسمی تشکیل شد از آن روز به بعد هیچ کس نیامد آن را بازنگری کند. در گذشته در سازمان کمیته‌ای تشکیل شده بود و قرار بود در دستورالعمل حسابرسی تجدیدنظر کنند که به سرانجام نرسید و هنوز دستورالعمل حسابرسی مربوط به سال ۱۳۷۱ است، هیچ چیزی به‌روز نشده است، سطح اهمیت نداریم، ریسک حسابرسی نداریم، هنوز حسابرسی ما سنتی است، هیچ جای دنیا حسابرسی را با دست انجام نمی‌دهند؛ چه افغانستان و چه عراق. همه مکانیزه است، نرم‌افزار

دارند. سال ۱۳۷۳ من را همراه تیمی به ایرلند فرستادند، کارهای زیادی انجام شد و زحمت زیادی روی مقوله‌ی حسابرسی کامپیوتری کشیده شد، بودجه برای آن گذاشتند و قرار شد برای این کار نرم‌افزار تولید شود، عملاً هیچ کدام انجام نشد. علت این که این استاندارد به این روز افتاده، چون سازوکار آن فراهم نشده است، جناب آقای بیرانوند به درستی فرمودند از لحاظ فرهنگی ساختار لازم را نداریم.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰ خیلی عالی است، این که حسابرسی قبلی نظر بدهد خیلی خوب است، ولی انتخاب حسابرس که دست ما نیست، مجامع انتخاب می‌کنند. محدودیتی که الان در بورس بر سر انتخاب حسابرس فرعی است اوایل نبود الان محدود شده، آیا ما می‌توانیم در مجامع بگوییم حسابرس می‌خواهد نظر بدهد. قدر مسلم است که حسابرسان یک دست نیستند، حسابرسان از لحاظ استقلال، آیین رفتار حرفه‌ای، از لحاظ ویژگی‌ها و خصوصیات فردی، از لحاظ حرفه‌ای، از لحاظ تخصص متفاوت هستند. بسیاری از موارد گفتم بعضی‌ها توانایی انجام حسابرسی بانک را ندارند، نگذارید این‌ها انجام بدهند، نگذارید حسابرسی بیمارستان را انجام بدهند، این موارد فرد متخصص می‌خواهد. یک سری ویژگی‌های خاص باید داشته باشد. بنده هم با آقای صاره راز موافقم، استاندارد ۶۰۰ خوب است ولی تهیه دستورالعمل برای آن نه کار بورس است، نه سازمان حسابرسی نه جامعه، بلکه کار مؤسسات حسابرسی بزرگ است که توانمند هستند. بارها با آن‌ها صحبت کردم تا سطح اهمیت را برای خودشان تعریف کنند. حسابرسی مبتنی بر ریسک را راه بندازید. نمی‌گوییم حسابرس بخش را انتخاب کنند ولی اگر کسی دیگری هم آن را انتخاب کرد، اختیارش را به طریقی به دست بگیرند. لااقل روی آن نظارت کنند چون مسئولیت برای آن‌هاست. این





◀ مهدی بیرانوند:

معیار پذیرش کار مندرج در بخش ۶۰۰ استاندارد حسابرسی که در بندهای ۱۲ و ۱۳ به آن اشاره شده است، برای حسابرسان کاملاً مبهم است و لازم است کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی با ارائه پیوست‌های توضیحی و یا تدوین استاندارد جدید در خصوص حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، شرایط به کارگیری یکنواخت استاندارد را ایجاد کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰، در بسیاری موارد با «استاندارد ۲۲۰» با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی» و «استاندارد ۳۱۵» با عنوان «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن» همپوشانی دارد و به دفعات از این عناوین در استاندارد استفاده شده و توضیحات اضافی ارائه شده است. اما چالش‌های اصلی در این خصوص بیشتر شامل این موارد است:

۱- چارچوب حسابرسی گروه طبق استاندارد توسط حسابرس اصلی تعیین نمی‌شود و همانند حسابرسی سایر

طراحی کنیم تا اجرا بشود.

در این جا روی مسئولیت مؤسسات حسابرسی بزرگ تأکید شده است، اما آن‌ها که نمی‌توانند بسترهای نهادی-قانونی و مقرراتی مربوط به اجرای این استانداردها را تغییر بدهند؟ ما در این زمینه مشکل قانونی داریم.

◀ عطاالله مقبلی:

اهمیت، ریسک و دستورالعمل حسابرسی؛ خاص مؤسسات حسابرسی است. هر مؤسسه برای خودش دستورالعمل حسابرسی دارد. ما قبلاً دستورالعمل کوپرز را گرفته بودیم. آقای ارباب سلیمانی زحمت زیادی روی دستورالعمل حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز کشیدند. هر مؤسسه‌ی حسابرسی، خود اهمیت را تعریف کرده و بر اساس مشتریان، مشخص کرده چه ریسک‌هایی دارد. در کشور ما همه سازمان حسابرسی را مورد خطاب قرار می‌دهند. از هر کسی بپرسید به صورت مالی نمونه به مانند استاندارد اشاره می‌کند. در حالی که روش هر مؤسسه خاص خودش است.

ویژگی مسئولیت تضامنی در حسابرسی برای کسی محرز نشده است. بارها برای شکایت از هیأت مدیره‌ها به مراجع قضایی رفتم، ماده‌ی ۱۵۴ قانون تجارت را عرض می‌کنم، آن‌ها فقط صورت مالی اصلی را می‌بینند، و فقط حسابرسی که گزارش آن را امضا کرده است. اما در بورس ما حسابرس فرعی را هم خواستیم، به حسابرس فرعی اشتباهش را متذکر شدیم به حسابرس اصلی هم گفتیم که اشتباه کردید حرف حسابرس فرعی را قبول کردید. مؤسسات حسابرسی بزرگ که توانمندی دارند، بیايند درباره‌ی اهمیت و ریسک حسابرسی کار انجام بدهند، فرم‌ها و دستورالعمل‌ها را تدوین کنند. با این هزینه‌ی حسابرسی، این کار مؤسسات کوچک نیست. می‌توان کارهایی انجام داد اما به تدریج، استاندارد نیاز به تجدیدنظر ندارد، تازه به‌روز هم شده، جدیدتر و مفصل‌تر از آن‌چه که ما داریم. اگر نگران این هستید که اگر این استاندارد اجرا نشود چه می‌شود، خیلی از استانداردها هست که اجرا نمی‌شود. اگر استاندارد ۶۰۰ برای‌مان مهم است همین امروز در این جلسه جمع‌بندی کنیم، یک راه‌کاری با اولویت برای آن



مدیریتی سنتی و تمرکزگرا با چالش‌های جدی مواجه باشد. در چنین شرایطی است که مرجع استانداردگذار نیز رأی اجرای استاندارد ۶۰۰ را نادیده می‌گیرد و بقیه مؤسسات حسابرسی نیز از وی تبعیت می‌کنند. نهادهای نظارتی همچون جامعه حسابداران رسمی ایران و کمیته‌ی نظارت بر حسابرسان معتمد بورس نیز به استناد رویه مورد عمل استانداردگذار، عملاً رعایت استاندارد حسابرسی ۶۰۰ را از دستور کار نظارتی خود خارج کردند. به نظر می‌رسد صرفنظر از مشکلات ساختاری، فنی و اجرایی پیش‌گفته در اجرای استاندارد ۶۰۰، تفاوت در رویکرد مبتنی بر مدیریت شایسته سالار و پاسخگو و نظام مدیریتی رابطه سالار و غیر پاسخگو، از جمله موانع بنیادی عدم رعایت استاندارد ۶۰۰ باشد، بر این اساس، زمینه‌ها و بسترهای مدیریتی و اجرایی برای بخشی از استانداردهایی که لازم‌الاجرا شدند، فراهم نیست، این در حالی است

باید درست بشود. حسابرسی اصلی باید در انتخاب حسابرسی‌های شرکت‌های زیرمجموعه شرکت اصلی دخیل باشد، و حداقل نظر خود را به ارکان راهبری شرکت‌های اصلی انتقال دهد. مگر حسابرسی را می‌شود با مناقصه تعیین کنند؟ مگر می‌توان قضاوت را با قیمت مشخص کرد؟ حسابرسی یک فرآیند رقابتی نیست، فقط از نظر کیفی می‌توان آن را رقابتی دید. توجه به برند مؤسسات حسابرسی ضروری است ما صلاحیت مساوی نداریم.

مشارکت مؤسسات بزرگ حسابرسی، نهادهای ناظر مثل جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان برای حل این چالش‌ها ضروری است. اگر اعتقادی برای دادن دستورالعمل نداریم چرا سازمان حسابرسی و جامعه برای حسابرسی دستورالعمل تدوین نمودند؟ اگر اعتقاد به دستورالعمل دادن نداریم در هیچ زمینه‌ای این کار را انجام ندهیم. اگر اعتقاد داریم پس در این حوزه‌ی چالشی هم ورود پیدا کنیم و دستورالعمل بدهیم. باز هم تأکید می‌کنم به نظر بنده تدوین یک سری دستورالعمل‌های اجرایی برای رفع چالش‌های این استاندارد ضروریست. و در آخر این که وجود یک ضمانت اجرایی مناسب است. که دستورالعمل‌ها قابلیت اجرا پیدا کند.

◀ ابوالفضل نیکوکار:

رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی از جمله مبانی پاسخگویی مدیران اجرایی در دنیای مدرن است. به موجب این استانداردها، صورت‌های مالی باید طبق استانداردهای حسابداری تهیه و تنظیم شود و حسابرسی نیز باید طبق استانداردهای حسابرسی انجام شود. استانداردهای حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای و تحت نظام‌های مدیریتی قانون‌گرا و دموکراتیک و پاسخگو تدوین گردیده است. طبیعی است که اجرای آن‌ها در یک جامعه با ساختارهای

بخش‌ها انجام می‌گردد.

۲- طرح کلی حسابرسی و برنامه‌ریزی گروه، توسط حسابرسی اصلی در شروع کار صورت نمی‌گیرد و از حسابرسان بخش‌ها نیز درخواست نمی‌شود.

۳- موضوع پذیرش و ادامه کار توسط حسابرسی اصلی در ابتدای پروژه بررسی نمی‌شود و مشکلات و محدودیت‌های ناشی از آن نیز باید در استاندارد به تفصیل بیان گردد تا حسابرسان جهت دسترسی به اسناد و مدارک حسابرسان بخش‌ها و شرکت‌ها محدودیت نداشته باشند.

یکی از مهم‌ترین مسائلی که باید در استاندارد ۶۰۰ مورد توجه قرار گیرد، موضوع تهیه دستورالعمل حسابرسی شرکت‌های گروه است. با توجه به این که فرمت لازم الاجرائی برای تاییدیه نیز وجود ندارد و فرمت مربوطه در مؤسسات بسیار متفاوت از یکدیگر می‌باشد. در واقع در برخی مؤسسات سؤالات به صورت کلی بوده و بنابراین پاسخ مؤسسات حسابرسی بخش‌ها نیز به صورت کلی می‌باشد. در موارد دیگر نیز سؤالات موجود در تاییدیه ارسالی به صورت کاملاً جزئی و نامرتبط است. لذا شایسته است تاییدیه مشخصی طراحی شود تا علاوه بر یکنواختی، حاوی اطلاعات مفیدتر باشند. تمام مؤسسات حسابرسی بزرگ در دنیا پیش از پذیرش کار ابتدا تمام مسائل گروه را مورد بررسی قرار می‌دهند و پس از پذیرش، اقدام به تهیه دستورالعمل حسابرسی شرکت‌های گروه می‌نمایند و پس از برنامه ریزی و تهیه طرح کلی به حسابرسان بخش‌ها ابلاغ می‌نمایند. این دستورالعمل به منظور هماهنگی با حسابرسان شرکت‌های فرعی در خصوص انتظارات حسابرسی شرکت اصلی، روش‌های حسابرسی اجرا شده توسط حسابرسان فرعی، گزارش‌های مورد نیاز و زمان ارایه آن‌ها تدوین می‌گردد.

معیارهای پذیرش و انتخاب حسابرسی



که ما در کشورمان در حوزه حسابداری و حسابرسی مؤلف نداریم و لذا به‌ناچار می‌رویم سراغ ترجمه؛ این ترجمه‌ها نیز بعضاً به پشتوانه الزامات سفت و سخت قانونی و مقرراتی جاری‌سازی می‌شود. از جمله موانع و چالش‌های قانونی، حق مطلق انتخاب حسابرس و بازرس قانونی توسط مجامع عمومی عادی است، در شرایطی که استاندارد حسابرسی ۶۰۰، حسابرس واحد اصلی را مسئول کلیت اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی معرفی می‌کند، اگر قرار است این مسئولیت به‌درستی ایفا شود، از جمله این‌که حسابرس اصلی برای پذیرش و تداوم کار حسابرسی صورت‌های مالی گروه، از استقلال و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و اجرای استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس واحد فرعی اطمینان کسب کند، این الزام ایجاد می‌کند که در انتخاب حسابرس بخش یا واحد فرعی نقش مؤثری داشته باشد، بنابراین قوانین و مقررات موجود در این

ارتباط، باید به نفع اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰، اصلاح و بازنگری شود. سپس، با تأکید بر مسئولیت حسابرس واحد اصلی، برای چالش‌های فرهنگی مبتنی بر شیوه‌ی تعامل و مشارکت حسابرس واحد اصلی و واحد فرعی الزامات و تضمین‌های لازم تدوین گردد، مسأله ادغام مؤسسات حسابرسی متوسط و بزرگ را برای ایجاد مؤسسات خیلی بزرگ تسهیل نموده و در این مسیر عوامل تشویقی لازم را پیش‌بینی کنیم، در همین ارتباط، در حال حاضر هیچ یک از مؤسسات حسابرسی قادر نیستند به تنهایی هلدینگ‌های مانند هلدینگ شستا را با حدود ۳۰۰ شرکت فرعی به صورت همزمان حسابرسی کنند، همچنین ضروری است رهنمود اجرایی لازم برای به کارگیری استاندارد حسابرسی ۶۰۰ با ملاحظات پیش‌گفته تدوین شود و بالاخره مسئولیت حسابرس واحد اصلی نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای فرعی، به گونه‌ای احصاء و بازتعریف شود که قادر به اجرا و پاسخگویی باشد.

◀ علی صاره راز:

ازجمله موانع قانونی مطرح شده، اختیارات مجامع عمومی شرکت‌های فرعی برای انتخاب حسابرس است. به این موضوع از دو جنبه باید پرداخت: اولاً وقتی از اختیارات مجمع عمومی شرکت فرعی صحبت می‌کنیم با توجه به کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی، این در واقع از اختیارات شرکت اصلی است و تناقضی ندارد، اما، اساساً این‌که انتخاب حسابرس شرکت‌های فرعی در اختیار حسابرس اصلی باشد یا با نظر مستقیم وی انتخاب شود به‌هیچ‌وجه رویکرد صحیحی نیست و تبعات ناگوار دیگری خواهد داشت. به‌نظر می‌رسد، راه‌حل موضوع، اصلاح شیوه‌های انتخاب حسابرس از سوی مجامع (احراز توانایی انجام کار) و ارتقای پای‌بندی حسابرسان

به آیین رفتار حرفه‌ای در زمینه‌ی پذیرش کار (عدم پذیرش کار در صورت برخورداری نبودن از شرایط لازم برای انجام کار) باشد. به عبارت دیگر، من مسئولیت را بیشتر متوجه انتخاب‌شونده‌ها می‌دانم و نه انتخاب‌کننده‌ها.

زمانی در این مملکت حسابرسان خیلی پیش‌رو بودند و اعتقاد عمومی بر این بود که در شمار حرفه‌های به‌روز هستند و کارشان تا حدود زیادی در سطح استاندارد انجام می‌شود. این مربوط به زمانی بود که بخش بزرگی از فعالیت حرفه‌ای حسابرسان در سازمان حسابرسی متمرکز شده بود که دغدغه‌ی دخل و خرج نداشت و از استقلال زیادی برخوردار بود و از سوی دیگر حوزه‌ی استفاده از خدمات حسابرسی محدود به دستگاه‌هایی بود که متولی اداره‌ی واحدهای اقتصادی بودند. ولی احساس می‌کنم متناسب با تحولاتی که در جامعه اتفاق افتاد، با تحولات بازار سرمایه و گره خوردن نتایج کار حسابرسی با منافع عمومی، حسابرسی به جایگاه اصلی خود که حرفه‌ی سخت و پر چالشی است برگشت. اما به‌دلیل مشکلات عدیده‌ای که حسابرسان به‌لحاظ درونی با آن روبرو هستند مثل بحث حق‌الزحمه‌های حسابرسی و دشواری‌های تربیت و حفظ نیروی حرفه‌ای در کلیه‌ی سطوح، نتوانستند خود را متناسب با این تحولات ارتقا دهند. در پاسخ به فرمایش‌های آقای بیرانوند توضیح بدهم که مشکل سازمان حسابرسی این است که یک سازمان دوجبه‌ی است، هم کار اجرایی می‌کند و هم استاندارد‌گذار است. آن بخشی که دستورالعمل تهیه می‌کند بخش تدوین استاندارد نیست، و سازمان به دلیل نیازهایش در بخش اجرا مجبور به تدوین دستورالعمل‌هاست. یکی از نکاتی که حق‌الزحمه‌ی متغیر برای کار حسابرسی را توجیه‌پذیر می‌کند، به‌نظرم همین استاندارد است. حسابرس اصلی در زمان پذیرش کار باید با شرکت در این مورد صحبت کند که حق‌الزحمه‌ی

من تابعی از میزان تعاملاتی است که با حسابرسان بخش خواهم داشت. یعنی امکان افزایش حق الزحمه وجود دارد، از آن جاکه حسابرسان شرکت‌های فرعی با نظر حسابرس اصلی انتخاب نمی‌شوند ممکن است کار برخی از آن‌ها مورد رضایت حسابرس اصلی نباشد و بعد به تبعیت از همان بند استاندارد، حسابرس اصلی مجبور باشد مشارکت بیش‌تری در انجام کار داشته باشد. حسابرس اصلی چون مسئولیت می‌پذیرد باید آستین بالا بزند و اگر لازم شد کار بیش‌تری انجام بدهد.

به خاطر تبعات بد و مشکلاتی که به وجود می‌آید من با این که بخواهیم حق قانونی انتخاب را از سهامدار بگیریم و به حسابرس بدهیم، موافق نیستم. ضمن این که انتخاب از یک فهرست همان‌طور که آقای بیرانوند فرمودند خیلی بهتر از تغییر قانون است. تغییر قانون گزینه‌ای دور از دسترس است. متأسفانه در این مملکت حسابرسان خیلی پیش‌رو بودند و خودشان را جزو حرفه‌هایی می‌دانستند که به روز هستند و کاری را که انجام می‌دادند، در سطح استاندارد می‌دانستند. ولی احساس می‌کنم متناسب با تحولاتی که در جامعه اتفاق افتاد، با تحولات بازار سرمایه و گره خوردن نتایج با منافع حسابرسی سخت شد و الان کار پرچالشی شده است. حسابرسان نتوانستند خود را متناسب با این تحولات ارتقا بدهند. در پاسخ به فرمایش‌های آقای بیرانوند توضیح بدهم که مشکل سازمان حسابرسی این است که یک سازمان دو وجهی است، هم کار اجرایی می‌کند و هم استانداردگذار است. این نهایت قدرت است که سازمان هم استاندارد بنویسد، هم کار اجرایی انجام بدهد و هم موقع تفسیر خودش تفسیر کند. آن بخشی که دستورالعمل تهیه می‌کند بخش قانون‌گذاری جامعه نیست، و سازمان به دلیل نیازهایش در بخش اجرا مجبور

به تدوین دستورالعمل‌هاست. اما من با پیشنهاد تغییر قانون موافق نیستم، شاید بهتر باشد که برای پاسخ به این مشکل حسابرسان بیش‌تر همت کنند. حسابرس اصلی در زمان پذیرش کار باید با شرکت در این مورد صحبت کند که حق الزحمه‌ی من تابعی از میزان تعاملاتی است که با حسابرسان بخش داشته‌ام. یعنی امکان افزایش حق الزحمه وجود دارد، چون با نظر حسابرس اصلی که انتخاب نشده‌اند و ممکن است حسابرس اصلی کار برخی از آن‌ها را قبول نداشته باشد و بعد به تبعیت از همان بند استاندارد، حسابرس اصلی مجبور باشد مشارکت بیش‌تری در انجام کار داشته باشد. حسابرس اصلی چون مسئولیت می‌پذیرد باید آستین بالا بزند و اگر لازم شد کار بیش‌تری انجام بدهد. به خاطر داشته باشیم برای تهیه‌ی تلفیقی، پیش‌نیاز تلفیق کنترل است. وقتی کنترل نیست پس باید شرکت را از تلفیق خارج کرد.

◀ عطااله مقبلی:

در بحث عوض شدن قانون بهتر از من می‌دانید که اصلاحیه‌ی قانون تجارت مربوط به چه سالی است، خود قانون تجارت مربوط به چه سالی است. طی این مدت بارها تلاش کرده‌اند، گروه تشکیل داده‌اند، نتوانستند کاری انجام بدهند و هنوز که هنوز است همان اصلاحیه‌ی قانون تجارت مربوط به ۵۰ سال پیش، حاکم است. در هیچ کشوری چنین چیزی نیست. بنابراین دنبال راه‌کاری باشیم که قابلیت انجام دارد، زود به سرانجام برسد. فقط می‌توانیم حسابرس شرکت اصلی را به یک گونه‌ای حمایت کنیم که حسابرسان شرکت‌های فرعی مدارک و پرونده‌ها را در اختیار آن‌ها قرار دهند. در حال حاضر همین کار هم انجام نمی‌شود. من اصلاً دنبال شرکت‌ها و منافع آن‌ها نیستم. این استاندارد ۶۰۰ را به جایی برسانیم که حداقل، حسابرس کم‌تر آسیب ببیند. سود تمام شرکت‌ها

ظرف دو سال اخیر حداقل ۴ تا ۵ برابر شده اما، حق الزحمه‌ی حسابرسی همان است که بوده، چیزی زیاد نشده است. مبلغ قراردادهای حسابرسی را اگر پایین نیاورده باشند در بسیاری از موارد، افزایش هم نداشته است.

◀ ابوالفضل نیکوکار:

در قوانین و مقررات ایران، مشتمل از جمله قانون تجارت، قانون مدنی، قانون مالیات‌های مستقیم و...، قوانین و مقررات خاصی در ارتباط با صورت‌های مالی تلفیقی وضع نشده است. در چنین شرایطی ضرورت طرح صورت‌های مالی تلفیقی در قوانین مزبور و تعیین حدود مسئولیت‌های قانونی حسابرس واحد اصلی و واحد فرعی، زمینه‌ی مناسبی برای اجرای استاندارد حسابرسی ۶۰۰ را فراهم خواهد ساخت. سازمان حسابرسی به عنوان مرجع استانداردگذار و متولی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران و سازمان بورس به عنوان مهم‌ترین سازمان استفاده‌کننده از استاندارد مزبور، همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط اعضای خود، برای اصلاح و بازنگری قوانین و مقررات مزبور به ویژه در ارتباط با حسابداری و حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، لازم است نقش مؤثری داشته باشند. به علاوه، برای اجرایی کردن استاندارد ۶۰۰، باید با توجه به موارد ارائه شده در این میزگرد، آسیب‌ها و چالش‌های اجرایی آن شناسایی و راهکار منطقی و عملی مواجهه با آن‌ها نیز مشخص و تدوین شود. در موارد ضروری نیز نسبت به تعدیل ضوابط ارائه شده در استاندارد ۶۰۰، مطابق شرایط و واقعیات موجود، اقدام گردد.

از حضور کلیه‌ی همکاران عزیز در این میزگرد سپاس‌گزاریم. ■