

# رویکردی به تعیین دامنه حسابرسی گروه

ترجمه: سمیرا نصیری

## 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**<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup>، 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 خاص 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)<sup>۳</sup>. برای بخشهای غیرمهم، گروه حسابرسی باید روشهای تحلیلی را در سطح گروه انجام دهد<sup>۴</sup>. 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 خواهد که این کار را انجام دهد<sup>۵</sup>.

### 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<sup>۶</sup>، 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<sup>۷</sup> 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 دهنده ها 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)<sup>۸</sup>، 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 قلب) را به کار بگیرد و با آن خطرها برخورد کند.
- یکی دیگر از اعضای گروه پایش<sup>۹</sup>، 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<sup>۱۰</sup> می پردازد، از جمله پرداختن به این که رویه های مناسب کافی برای پشتیبانی از اظهار نظر حسابرسی انجام می شوند<sup>۱۱</sup>.

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<sup>۱۲</sup>. البته، موسسه ها در چگونگی اجرای رویکرد بالابه پایین نظر متفاوتی داشتند:

- دو موسسه حسابداری<sup>۱۳</sup> 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<sup>۱۴</sup> 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 گنجند یا جنبه هایی که با تعریف «بخش» انطباق ندارند، تمرکز شود.

یکی از موسسه های حسابداری<sup>۱۵</sup> اعلام کرد که رویکرد تعیین دامنه حسابرسی گروه باید «به اندازه کافی انعطاف پذیر باشد تا بتواند گسترده 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 بااهمیت 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، واکنش 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)، بی‌وی‌جی (EYG)، جی‌تی (GT)، کی‌پی‌ام‌جی (KPMG)
- ۱۳- موسسه‌های حسابداری: دی‌تی‌تی، بی‌وی
- ۱۴- موسسه‌های حسابداری: جی‌تی، کی‌پی‌ام‌جی
- 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: آی‌دی‌دبلیو (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، کی‌پی‌ام‌جی؛ 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<sup>۱۶</sup> 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<sup>۱۷</sup> دیدگاه‌های مختلفی داشتند:

• به‌طور کلی از تعیین دامنه حسابرسی براساس شناخت و ارزیابی خطر تحریف بااهمیت برای گروه، حمایت چندانی نکردند<sup>۱۸</sup>. 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 کل‌نگران خواهد بود و هزینه/فایده حاصل از آن نیز باید به‌دقت در نظر گرفته شود.

• دیدگاه یکی از استانداردگذاران ملی<sup>۱۹</sup> 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<sup>۲۰</sup> 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<sup>۲۱</sup> این بود که رویکرد کنونی برای شناخت بخشهای مهم براساس اهمیت مالی یا احتمال وجود خطر تحریف بااهمیت، 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<sup>۲۲</sup> (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<sup>۲۳</sup>.

