

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

فهرست

بند	کلیات
۱-۶	دامنه کاربرد
۷	تاریخ اجرا
۸	اهداف
۹-۱۰	تعاریف
	الزامات
۱۱	مسئولیت
۱۲-۱۴	پذیرش و ادامه کار
۱۵-۱۶	طرح کلی و برنامه حسابرسی
۱۷-۱۸	کسب شناخت از گروه، بخشهای آن و محیط آنها
۱۹-۲۰	کسب شناخت از حسابرسان بخش
۲۱-۲۳	اهمیت
۲۴-۳۱	برخورد با خطرهای برآوردی
۳۲-۳۷	فرایند تلفیق
۳۸-۳۹	رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
۴۰-۴۱	اطلاع‌رسانی متقابل با حسابرس بخش
۴۲-۴۵	ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده
۴۶-۴۹	اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری گروه
۵۰	مستندسازی

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

فهرست

بند	
	توضیحات کاربردی
ت- ۱	بخشهایی که حسابرسی آنها بنا به دلایل قانونی، مقرراتی و یا سایر دلایل الزامی است
ت- ۲ تا ت- ۷	تعاریف
ت- ۸ تا ت- ۹	مسئولیت
ت- ۱۰ تا ت- ۲۱	پذیرش و ادامه کار
ت- ۲۲	طرح کلی و برنامه حسابرسی
ت- ۲۳ تا ت- ۳۱	کسب شناخت از گروه، بخشهای آن و محیط آنها
ت- ۳۲ تا ت- ۴۱	کسب شناخت از حسابرسان بخش
ت- ۴۲ تا ت- ۴۶	اهمیت
ت- ۴۷ تا ت- ۵۵	برخورد با خطرهای برآوردی
ت- ۵۶	فرایند تلفیق
ت- ۵۷ تا ت- ۶۰	ارتباط متقابل تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش
ت- ۶۱ تا ت- ۶۳	ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده
ت- ۶۴ تا ت- ۶۶	اطلاع رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری گروه
	پیوستها
	۱. مثالی از اظهارنظر مشروط در مواردی که تیم حسابرسی گروه
	۲. نمونه موضوعاتی که تیم حسابرسی گروه در مورد آنها شناخت کسب می کند.
	۳. نمونه شرایط یا رویدادهایی که ممکن است حاکی از
	۴. نمونه تأییدیه حسابرس بخش.
	۵. نکاتی که الزاماً یا حسب مورد در دستورالعمل

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

کلیات

دامنه کاربرد

۱. استانداردهای حسابرسی در مورد حسابرسی گروه نیز کاربرد دارد. در این استاندارد ملاحظات خاصی مطرح شده است که در خصوص حسابرسی گروه کاربرد دارد، به ویژه مواردی که دربرگیرنده حسابرسان بخش است.
۲. چنانچه حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی غیر از صورتهای مالی گروه، از خدمات حسابرسان دیگر استفاده کند، این استاندارد می تواند با اعمال تعدیلات مناسب، مفید واقع شود. برای مثال، حسابرس می تواند برای نظارت بر شمارش موجودی کالا یا واریسی داراییهای ثابت مشهود در یک مکان دور، از خدمات حسابرس دیگر استفاده کند.
۳. حسابرس بخش ممکن است به موجب قانون، مقررات یا به دلایل دیگری ملزم به اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یک بخش باشد. تیم حسابرسی گروه ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی برای حسابرسی گروه، تصمیم بگیرد از شواهد پشتیبان اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بخش استفاده کند؛ در این مورد نیز الزامات این استاندارد بکار گرفته می شود. (رک: بند ۱-۱)
۴. طبق استاندارد ۲۲۰^۱، مدیر مسئول حسابرسی گروه ملزم است از صلاحیت و تواناییهای مناسب افرادی که حسابرسی گروه را انجام می دهند، از جمله حسابرسان بخش، در مجموع اطمینان حاصل کند. مدیر مسئول حسابرسی گروه همچنین مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است.
۵. مدیر مسئول حسابرسی گروه، صرف نظر از اینکه تیم حسابرسی گروه یا حسابرس بخش، حسابرسی اطلاعات مالی بخش را انجام می دهند، الزامات استاندارد ۲۲۰ را بکار می گیرد. این استاندارد به مدیر مسئول حسابرسی گروه کمک می کند تا در شرایطی که حسابرسی

۱. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

اطلاعات مالی بخشها توسط حسابسان بخش انجام می شود، الزامات استاندارد ۲۲۰ را اجرا کند.

۶. خطر حسابرسی، تابع خطر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و خطر عدم کشف این تحریفها توسط حسابرس است.^۲ در حسابرسی گروه، خطر عدم کشف دو جزء دارد؛ یکی خطر عدم کشف تحریف در اطلاعات مالی بخش توسط حسابرس بخش که می تواند باعث ایجاد تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه گردد، و دیگری خطر عدم کشف این تحریفها توسط تیم حسابرسی گروه. این استاندارد به موضوعاتی می پردازد که تیم حسابرسی گروه برای تعیین ماهیت، زمانبندی و حدود مشارکت خود در روشهای برآورد خطر و روشهای حسابرسی لازم که توسط حسابسان بخش در مورد اطلاعات مالی بخشها اجرا می شود، مدنظر قرار می دهد. هدف از این مشارکت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه اظهارنظر حسابرسی در مورد صورتهای مالی گروه است.

تاریخ اجرا

۷. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی گروه که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۱ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

اهداف

۸. اهداف حسابرسی عبارت است از:

الف. تصمیم گیری نسبت به قبول یا رد حسابرسی صورتهای مالی گروه،

ب. برقراری ارتباط شفاف با حسابسان بخش راجع به دامنه و زمانبندی حسابرسی اطلاعات مالی بخشها و یافته های آنان، و

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)"، بند ت-۲۹

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پ . کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی بخشها و فرایند تلفیق، به منظور اظهارنظر در مورد اینکه آیا صورتهای مالی گروه، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.

تعاریف

- ۹ . در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
- الف. بخش. یک واحد تجاری یا فعالیت تجاری که مدیران اجرایی بخش یا گروه برای آن اطلاعات مالی تهیه می‌کنند و باید در صورتهای مالی گروه گنجانده شود.
(رک : بندهای ت-۲ تا ت-۴)
- ب . حسابرس بخش. حسابرسی که در حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش، خواسته‌های تیم حسابرسی گروه را نیز به منظور کمک به حسابرسی گروه انجام می‌دهد.
(رک : بند ت-۷)
- پ . مدیران اجرایی بخش. مدیران اجرایی مسئول تهیه اطلاعات مالی یک بخش.
- ت . سطح اهمیت بخش. سطح اهمیتی که توسط تیم حسابرسی گروه برای یک بخش تعیین می‌شود.
- ث . گروه. تمام بخشهایی که اطلاعات مالی آنها در صورتهای مالی گروه گنجانده می‌شود. یک گروه همواره بیش از یک بخش دارد.
- ج . حسابرسی گروه. حسابرسی صورتهای مالی گروه.
- چ . اظهارنظر حسابرسی گروه. اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی گروه.
- ح . مدیر مسئول حسابرسی گروه. شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه، دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط، که مسئول حسابرسی گروه و اجرای آن، و گزارش صادره از طرف مؤسسه در مورد صورتهای مالی گروه است. در مواردی که

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

حسابرسان به طور مشترک حسابرسی گروه را انجام می دهند، شرکای حسابرسی مشترک و تیمهای حسابرسی آنها در مجموع مدیر مسئول حسابرسی گروه و تیم حسابرسی گروه را تشکیل می دهند. با این حال، این استاندارد در مورد رابطه بین حسابرسان مشترک یا خدماتی که یک حسابرس مشترک در ارتباط با خدمات حسابرس مشترک دیگر انجام می دهد، کاربرد ندارد.

خ . تیم حسابرسی گروه. شرکا، شامل مدیر مسئول حسابرسی گروه و سایر کارکنانی است که طرح کلی حسابرسی گروه را تدوین می کنند، با حسابرسان بخش ارتباط برقرار می کنند، حسابرسی فرایند تلفیق را انجام می دهند، و نتایج کسب شده از شواهد حسابرسی را به عنوان مبنای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی گروه، ارزیابی می کنند.

د . صورتهای مالی گروه. صورتهای مالی که شامل اطلاعات مالی بیش از یک بخش است. اصطلاح "صورتهای مالی گروه"، صورتهای مالی ترکیبی را نیز دربرمی گیرد. منظور از صورتهای مالی ترکیبی، تجمیع اطلاعات مالی تهیه شده توسط بخشهای فاقد واحد تجاری اصلی اما تحت کنترل مشترک است.

ذ . مدیران اجرایی گروه. مدیران اجرایی مسئول تهیه و ارائه صورتهای مالی گروه.

ر . کنترلهای عمومی گروه. کنترلهایی که توسط مدیران اجرایی گروه برای گزارشگری مالی گروه طراحی و اجرا می شود.

ز . بخش عمده. بخش مشخص شده توسط تیم حسابرسی گروه که (الف) به تنهایی برای گروه اهمیت مالی دارد، یا (ب) به دلیل ماهیت یا شرایط خاص آن، ممکن است دربردارنده خطرهای عمده تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه باشد.

(رک: بندهای ت-۵ و ت-۶)

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۱۰. "فرایند تلفیق" شامل موارد زیر است:

- الف. شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشای اطلاعات مالی بخشها در صورتهای مالی گروه از طریق تلفیق یا روشهای حسابداری بهای تمام شده یا ارزش ویژه، و
- ب. تجمیع اطلاعات مالی بخشهای فاقد واحد تجاری اصلی اما تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی ترکیبی.

الزامات

مسئولیت

۱۱. مدیرمسئول حسابرسی گروه مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و ارزیابی مناسب بودن گزارش حسابرس با توجه به شرایط موجود است^۳. بنابراین، در گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی گروه نباید به حسابرس بخش اشاره شود. (رک: بندهای ت-۸ و ت-۹)

پذیرش و ادامه کار

۱۲. مدیرمسئول حسابرسی گروه برای بکارگیری استاندارد ۲۲۰، باید تعیین کند که آیا می‌تواند به گونه‌ای معقول انتظار داشت که شواهد حسابرسی کافی و مناسب در ارتباط با فرایند تلفیق و اطلاعات مالی بخشها به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی گروه، کسب شود یا خیر. برای دستیابی به این هدف، تیم حسابرسی گروه جهت تشخیص بخشهای بااهمیت باید از گروه، بخشهای آن و محیط آنها شناخت کافی کسب کند. در مواردی که حسابسان بخش، حسابرسی اطلاعات مالی این بخشها را انجام دهند، مدیرمسئول حسابرسی گروه باید ارزیابی کند که آیا تیم حسابرسی گروه تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ضروری است، می‌تواند در کار حسابسان آن بخشها مشارکت کند. (رک: بندهای ت-۱۰ تا ت-۱۲)

۳. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، بند ۲۱

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۱۳. اگر مدیرمسئول حسابرسی گروه به این نتیجه برسد که:

الف. تیم حسابرسی گروه به دلیل محدودیتهای تحمیلی از طرف مدیران اجرایی گروه، نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند، و

ب. تأثیر احتمالی این محدودیت منجر به عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی گروه خواهد شد،

مدیر مسئول حسابرسی گروه باید یکی از اقدامات زیر را انجام دهد:

- در مورد کار حسابرسی جدید، آن را نپذیرد، یا، در مورد کار فعلی، از ادامه آن خودداری کند، یا

- در شرایطی که قانون یا مقررات، حسابرس را از عدم پذیرش کار جدید یا انصراف از کار فعلی منع می‌کند، با انجام حسابرسی صورتهای مالی گروه تا حد ممکن، نسبت به صورتهای مالی گروه عدم اظهارنظر ارائه کند.
(رک: بندهای ت-۱۳ تا ت-۱۹)

شرایط کار

۱۴. مدیرمسئول حسابرسی گروه باید در مورد شرایط کار حسابرسی گروه بر اساس استاندارد ۲۱۰^۵، به توافق برسد. (رک: بندهای ت-۲۰ و ت-۲۱)

طرح کلی و برنامه حسابرسی

۱۵. تیم حسابرسی گروه باید بر اساس استاندارد ۳۰۰^۶، طرح کلی و برنامه حسابرسی گروه را تدوین کند.

۴. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"

۵. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "قرارداد حسابرسی"

۶. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"، بندهای ۷ تا ۱۲

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۱۶. مدیر مسئول حسابرسی گروه باید طرح کلی و برنامه حسابرسی گروه را بررسی کند.
(رک: بند ت-۲۲)

کسب شناخت از گروه، بخشهای آن و محیط آنها

۱۷. حسابرس ملزم است با کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، خطرهای تحریف بااهمیت را شناسایی و ارزیابی کند.^۷ تیم حسابرسی گروه باید:

الف. شناخت خود از گروه، بخشهای آن و محیط آنها، از جمله کنترلهای حاکم بر گروه که در مرحله پذیرش یا ادامه کار کسب شده است را افزایش دهد، و

ب. از فرایند تلفیق، از جمله دستورالعملهای صادره توسط مدیران اجرایی گروه برای بخشها، شناخت کسب کند. (رک: بندهای ت-۲۳ تا ت-۲۹)

۱۸. تیم حسابرسی گروه باید چنان شناختی کسب کند که برای موارد زیر کافی باشد:

الف. تأیید یا تجدیدنظر در تشخیص اولیه خود در مورد بخشهای احتمالاً عمده، و

ب. برآورد خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی گروه.^۸
(رک: بندهای ت-۳۰ و ت-۳۱)

کسب شناخت از حسابسان بخش

۱۹. در مواردی که تیم حسابرسی گروه در نظر دارد برای حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش از خدمات حسابرس بخش استفاده کند، تیم حسابرسی گروه باید از موارد زیر شناخت کسب کند: (رک: بندهای ت-۳۲ تا ت-۳۵)

الف. آیا حسابرس بخش از الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه، به ویژه استقلال، شناخت کافی دارد و به آن پایبند است یا خیر، (رک: بند ت-۳۷)

۷. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"

۸. استاندارد حسابرسی ۳۱۵

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- ب. صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش، (رک: بند ت-۳۸)
- پ. آیا تیم حسابرسی گروه تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب لازم است، می‌تواند در کار حسابرس بخش مشارکت کند یا خیر، و
- ت. آیا حسابرس بخش در محیط قانونمندی فعالیت می‌کند که در آن کار حسابسان تحت نظارت مؤثری است یا خیر. (رک: بند ت-۳۶)
۲۰. در مواردی که الزامات استقلال مربوط به حسابرسی گروه توسط حسابرس بخش رعایت نشود، یا تیم حسابرسی گروه تردید جدی در مورد سایر موضوعات ذکر شده در قسمتهای "الف" تا "پ" بند ۱۹ داشته باشد، تیم حسابرسی گروه باید بدون استفاده از خدمات حسابرس بخش برای حسابرسی اطلاعات مالی آن بخش، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را در مورد اطلاعات مالی آن بخش کسب کند. (رک: بندهای ت-۳۹ تا ت-۴۱)

اهمیت

۲۱. تیم حسابرسی گروه باید موارد زیر را تعیین کند: (رک: بند ت-۴۲)
- الف. سطح اهمیت صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، در زمان تدوین طرح کلی حسابرسی گروه.
- ب. اینکه آیا، در شرایط خاص گروه، گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص در صورتهای مالی گروه وجود دارد که به گونه‌ای معقول انتظار رود وجود تحریف در آنها با مبالغی کمتر از سطح اهمیت صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان را بر مبنای صورتهای مالی یاد شده تحت تأثیر قرار دهد یا خیر. در چنین شرایطی، تیم حسابرسی گروه باید سطح اهمیت مناسب برای این گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص را تعیین کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پ. سطح اهمیت بخش برای بخشهایی که حسابسان آنها در راستای مقاصد حسابرسی گروه، مسئول حسابرسی یا بررسی آن هستند. به منظور کاهش خطر فزونی مجموع تحریفهای کشف شده و کشف نشده در صورتهای مالی گروه از سطح اهمیت صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، سطح اهمیت بخش باید پایتتر از سطح اهمیت صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد باشد. (رک: بندهای ت-۴۳ و ت-۴۴)

ت. آستانه‌ای که آشکارا نمی‌توان تحریفهای بالاتر از آن را برای صورتهای مالی گروه مشخصاً ناچیز فرض کرد. (رک: بند ت-۴۵)

۲۲. در مواردی که حسابسان بخش برای مقاصد حسابرسی گروه، کار حسابرسی را انجام می‌دهند، به منظور ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت و طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی، باید مبلغ اهمیت را پایتتر از سطح اهمیت بخش (و مبلغ یا مبالغ کمتر از سطح اهمیت گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص، در صورت لزوم) تعیین کنند. در چنین مواردی تیم حسابرسی گروه باید مناسب بودن چنین مبالغی را ارزیابی کند. (رک: بند ت-۴۶)

۲۳. چنانچه حسابرسی یک بخش طبق قانون، مقررات یا بنا به سایر دلایل الزامی باشد، و تیم حسابرسی گروه به منظور کسب شواهد برای مقاصد حسابرسی گروه، تصمیم گیرد از نتایج این حسابرسی استفاده کند، باید انطباق موارد زیر را با الزامات این استاندارد مشخص کند:

الف. سطح اهمیت تعیین شده برای صورتهای مالی بخش به عنوان یک مجموعه واحد، و
ب. مبالغ پایتتر تعیین شده به منظور برآورد خطر تحریفهای بااهمیت و طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی در سطح بخش.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

برخورد با خطرهای برآوردی

۲۴. حسابرس ملزم به طراحی و اجرای روشهای مناسب در برخورد با خطرهای برآوردی تحریف بااهمیت صورتهای مالی است^۹. تیم حسابرسی گروه برای حسابرسی اطلاعات مالی بخشها باید مشخص کند چه کارهایی توسط خود و چه کارهایی توسط حسابسان بخش، انجام می شود (به بندهای ۲۶ تا ۲۹ مراجعه شود). تیم حسابرسی گروه باید ماهیت، زمانبندی و میزان مشارکت خود در کار حسابسان بخش را نیز تعیین کند (به بندهای ۳۰ و ۳۱ مراجعه شود).

۲۵. چنانچه ماهیت، زمانبندی و میزان کاری که در مورد فرایند تلفیق یا اطلاعات مالی بخشها انجام می شود، مبتنی بر فرض اثربخشی کارکرد کنترلهای عمومی گروه باشد، یا چنانچه آزمونهای محتوا به تنهایی قادر به فراهم کردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب در سطح ادعاها نباشد، تیم حسابرسی گروه باید اثربخشی کارکرد کنترلها را آزمون کند، یا از حسابرس بخش بخواهد که چنین آزمونهایی را انجام دهد.

تعیین نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام می شود (رک : بند ت-۴۷)

بخشهای عمده

۲۶. در مورد بخشی که به دلیل اهمیت مالی خاص آن برای گروه، بااهمیت است، تیم حسابرسی گروه، یا حسابرس بخش به نمایندگی از آن، باید حسابرسی اطلاعات مالی آن بخش را با توجه به سطح اهمیت بخش انجام دهد.

۲۷. در مورد بخشی که به دلیل ماهیت یا شرایط خاص آن احتمال می رود دربردارنده خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه باشد و از اینرو بااهمیت محسوب می شود، تیم حسابرسی گروه، یا حسابرس بخش به نمایندگی از آن، باید یک یا چند مورد از موارد مندرج در صفحه بعد را انجام دهد:

۹. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- الف. حسابرسی اطلاعات مالی بخش با توجه به سطح اهمیت بخش.
- ب. حسابرسی برخی از مانده حسابها، گروههای معاملات یا موارد افشا که با خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه مرتبط است. (رک: بندت-۴۸)
- پ. روشهای حسابرسی خاص مرتبط با خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه. (رک: بندت-۴۹)

بخشهای غیرعمده

۲۸. در مورد بخشهایی که عمده نیستند، تیم حسابرسی گروه باید روشهای تحلیلی را در سطح گروه اجرا کند. (رک: بندت-۵۰)
۲۹. اگر تیم حسابرسی گروه به این نتیجه برسد که شواهد حسابرسی کافی و مناسبی به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی از طریق:

- الف. کار انجام شده در مورد اطلاعات مالی بخشهای عمده،
- ب. کار انجام شده در مورد کنترلهای عمومی گروه و فرایند تلفیق، و
- پ. روشهای تحلیلی اجرا شده در سطح گروه،
- کسب نخواهد شد، باید بخشهایی را که عمده نیستند انتخاب کند و یک یا چند مورد از اقدامات زیر را در خصوص اطلاعات مالی بخشهای خاص انتخاب شده مستقیماً یا از طریق حسابرس بخش انجام دهد: (رک: بندهای ت-۵۱ تا ت-۵۳)

- حسابرسی اطلاعات مالی بخش با توجه به سطح اهمیت بخش.
 - حسابرسی برخی از مانده حسابها، گروههای معاملات یا موارد افشا.
 - بررسی اطلاعات مالی بخش با توجه به سطح اهمیت بخش.
 - روشهای خاص.
- تیم حسابرسی گروه باید مبنای انتخاب بخشها را پس از گذشت یک یا چند دوره تغییر دهد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

مشارکت در کار حسابرسان بخش (رک: بندهای ت-۵۴ و ت-۵۵)

بخشهای عمده - برآورد خطر

۳۰. در مواردی که حسابرس بخش، کار حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش عمده را انجام می‌دهد، تیم حسابرسی گروه برای شناسایی خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه باید در برآورد خطر توسط حسابرس بخش مشارکت کند. ماهیت، زمانبندی و میزان این مشارکت متأثر از شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش است، اما حداقل باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مذاکره با حسابرس بخش یا مدیران اجرایی بخش در مورد آن دسته از فعالیتهای تجاری بخش که برای گروه عمده محسوب می‌شود،

ب. مذاکره با حسابرس بخش در مورد آسیب‌پذیری بخش به دلیل تحریف بااهمیت در اطلاعات مالی در نتیجه تقلب یا اشتباه، و

پ. بررسی مستندات حسابرس بخش در مورد خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه. چنین مستنداتی ممکن است به شکل یادداشتی باشد که بیانگر نتیجه‌گیری حسابرس بخش در مورد خطرهای عمده شناسایی شده است.

خطرهای عمده شناسایی شده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه - روشهای حسابرسی لازم

۳۱. پس از شناسایی خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه در بخشی که حسابرسی آن توسط حسابرس بخش انجام می‌شود، تیم حسابرسی گروه باید مناسب بودن روشهای حسابرسی لازم را در برخورد با خطرهای عمده شناسایی شده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه ارزیابی کند. تیم حسابرسی گروه باید بر اساس شناخت خود از حسابرس بخش مشخص کند که آیا مشارکت در اجرای روشهای حسابرسی لازم، ضروری به نظر می‌رسد یا خیر.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

فرایند تلفیق

۳۲. تیم حسابرسی گروه طبق بند ۱۷، از کنترلهای عمومی گروه و فرایند تلفیق، از جمله دستورالعملهای مدیران اجرایی گروه برای بخشها، شناخت کسب می‌کند. طبق بند ۲۵، چنانچه ماهیت، زمانبندی و میزان کاری که در مورد فرایند تلفیق انجام خواهد شد، مبتنی بر فرض اثربخشی کارکرد کنترلهای عمومی گروه باشد، یا آزمونهای محتوا به تنهایی فراهم‌کننده شواهد حسابرسی کافی و مناسب در سطح ادعاها نباشد، تیم حسابرسی گروه، یا حسابرس بخش بنا به درخواست تیم حسابرسی گروه، اثربخشی کارکرد کنترلهای عمومی گروه را آزمون می‌کند.

۳۳. تیم حسابرسی گروه در برخورد با خطرهای برآوردی تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه که ناشی از فرایند تلفیق است، روشهای حسابرسی لازم را در مورد این فرایند، طراحی و اجرا می‌کند. این موضوع باید شامل ارزیابی انعکاس تمامی بخشها در صورتهای مالی گروه باشد.

۳۴. تیم حسابرسی گروه باید مناسب بودن، کامل بودن و صحت تجدید طبقه‌بندیها و تعدیلات تلفیقی، و همچنین وجود هر گونه عامل خطر تقلب یا نشانه‌ای از جانب‌داری احتمالی مدیران اجرایی را ارزیابی کند. (رک: بند ت-۵۶)

۳۵. چنانچه اطلاعات مالی بخش بر طبق رویه‌های حسابداری یکسان با رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در صورتهای مالی گروه تهیه نشده باشد، تیم حسابرسی گروه باید ارزیابی کند که آیا اطلاعات مالی آن بخش (به منظور تهیه و ارائه صورتهای مالی گروه)، به گونه‌ای مناسب تعدیل شده است یا خیر.

۳۶. تیم حسابرسی گروه باید مشخص کند که آیا اطلاعات مالی مشخص شده در گزارش حسابرس بخش (به قسمت "پ" بند ۴۱ مراجعه شود)، همان اطلاعات مالی است که در تهیه صورتهای مالی گروه استفاده شده است یا خیر.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۷. در صورت متفاوت بودن پایان دوره گزارشگری گروه با پایان دوره گزارشگری یک بخش، تیم حسابرسی گروه باید انجام تعديلات مناسب براساس استانداردهای حسابداری را در مورد صورتهای مالی آن بخش ارزیابی کند.

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

۳۸. در مواردی که تیم حسابرسی گروه یا حسابرسان بخش کار حسابرسی اطلاعات مالی بخشها را انجام می دهند، تیم حسابرسی گروه یا حسابرسان بخش برای شناسایی رویدادهایی که بین تاریخ اطلاعات مالی بخشها و تاریخ گزارش حسابرسی صورتهای مالی گروه واقع شده است و ممکن است مستلزم تعدیل یا افشا در صورتهای مالی گروه باشد باید روشهای طراحی شده برای این منظور را اجرا کند.

۳۹. در مواردی که حسابرسان بخش کاری غیر از حسابرسی اطلاعات مالی بخشها را انجام می دهند، تیم حسابرسی گروه باید از حسابرسان بخش بخواهد تا در صورت آگاهی از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که ممکن است نیازمند تعدیل یا افشا در صورتهای مالی گروه باشد، آن را به تیم حسابرسی گروه اطلاع دهند.

اطلاع رسانی متقابل با حسابرس بخش

۴۰. تیم حسابرسی گروه باید خواسته های خود را به موقع به حسابرس بخش اطلاع دهد. در همین راستا، کاری که باید انجام گیرد، نحوه استفاده از نتایج کار، و شکل و محتوای اطلاع رسانی حسابرس بخش به تیم حسابرسی گروه، مشخص می شود. اطلاع رسانی باید شامل موارد زیر نیز باشد: (رک: بند ت-۵۷، ت-۵۸ و ت-۶۰)

الف. درخواست از حسابرس بخش که با آگاهی از موارد استفاده تیم حسابرسی گروه از کار وی، تأیید کند که با تیم حسابرسی گروه همکاری خواهد نمود. (رک: بند ت-۵۹)

ب. الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه، بویژه الزامات مربوط به استقلال.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پ. در مورد حسابرسی یا بررسی اطلاعات مالی بخش، سطح اهمیت بخش (و در صورت لزوم، مبلغ یا مبالغ پایتتر از سطح اهمیت در مورد گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص) و آستانه‌ای که نمی‌توان تحریفهای بالاتر از آن را برای صورتهای مالی گروه مشخصاً ناچیز فرض کرد.

ت. خطرهای عمده شناسایی شده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه در نتیجه تقلب یا اشتباه که با کار حسابرس بخش مرتبط است. تیم حسابرسی گروه باید از حسابرس بخش بخواهد تا سایر خطرهای عمده‌ای را که در مورد تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه در نتیجه تقلب یا اشتباه در بخش شناسایی کرده است، و برخورد خود با چنین خطرهایی را به موقع به تیم حسابرسی گروه اطلاع دهد.

ث. فهرستی از اشخاص وابسته که توسط مدیران اجرایی گروه تهیه شده است، و سایر اشخاص وابسته‌ای که تیم حسابرسی گروه از وجود آنها مطلع است. تیم حسابرسی گروه باید از حسابرس بخش بخواهد تا فهرست اشخاص وابسته‌ای را که قبلاً توسط مدیران اجرایی گروه یا تیم حسابرسی گروه شناسایی نشده است به موقع در اختیار تیم حسابرسی گروه قرار دهد. تیم حسابرسی گروه باید در مورد ارائه فهرست این اشخاص وابسته به حسابسان سایر بخشها، تصمیم‌گیری کند.

۴۱. تیم حسابرسی گروه باید از حسابرس بخش بخواهد تا موضوعاتی را که بر نتیجه‌گیری تیم حسابرسی گروه (در مورد حسابرسی گروه) مؤثر است به تیم حسابرسی گروه اطلاع دهد. این اطلاع‌رسانی باید شامل موارد زیر باشد: (رک: بندت-۶۰)

الف. رعایت یا عدم رعایت الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه از جمله استقلال و صلاحیت حرفه‌ای، توسط حسابرس بخش،

ب. رعایت یا عدم رعایت خواسته‌های تیم حسابرسی گروه توسط حسابرس بخش،

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- پ . مشخص کردن اطلاعات مالی بخشی که حسابرس بخش در مورد آن گزارش می دهد،
- ت . اطلاعات مربوط به موارد عدم رعایت قوانین یا مقررات که می تواند باعث ایجاد تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه شود،
- ث . فهرستی از تحریفهای اصلاح نشده اطلاعات مالی بخش (درج تحریفهایی که آشکارا کمتر از آستانه مشخص شده توسط تیم حسابرسی گروه برای تحریفهای مشخصاً ناچیز است، در این فهرست ضرورت ندارد) (به قسمت پ بند ۴۰ مراجعه شود)،
- ج . نشانههای جانبداری احتمالی مدیران اجرایی،
- چ . شرحی از هر گونه ضعف بااهمیت شناسایی شده در کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در سطح بخش،
- ح . سایر موضوعات بااهمیتی که حسابرس بخش به ارکان راهبری بخش اطلاع داده است یا انتظار می رود اطلاع دهد، از جمله تقلب یا موارد مشکوک به تقلبی که با مشارکت مدیران اجرایی بخش، کارکنان دارای نقش بااهمیت در کنترلهای داخلی حاکم بر بخش یا سایرین انجام شده و این تقلبها منجر به تحریف بااهمیت اطلاعات مالی بخش گردیده است،
- خ . هر موضوع بااهمیت دیگری که ممکن است به حسابرسی گروه مربوط باشد، یا حسابرس بخش تمایل دارد تیم حسابرسی گروه به آن توجه کند، از جمله موارد استثنای ذکر شده در تأییدیههای مکتوبی که حسابرس بخش از مدیران اجرایی بخش درخواست کرده است، و
- د . یافتههای کلی، نتایج، و اظهارنظر حسابرس بخش.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده

ارزیابی اطلاع رسانی حسابسان بخش و کفایت کار آنها

۴۲. تیم حسابرسی گروه باید اطلاع رسانی حسابسان بخش را ارزیابی کند (به بند ۴۱ مراجعه شود). برای این منظور باید اقدامات زیر انجام شود:

الف. تبادل نظر با حسابرس بخش، مدیران اجرایی بخش یا مدیران اجرایی گروه، برحسب مورد، در رابطه با نکات مهم حاصل از ارزیابی یاد شده.

ب. تشخیص ضرورت بررسی سایر مستندات حسابرسی گردآوری شده توسط حسابرس بخش. (رک: بند ت-۶۱)

۴۳. اگر تیم حسابرسی گروه به این نتیجه برسد که کار انجام شده توسط حسابرس بخش کافی نیست، باید ضرورت اجرای روشهای لازم، و اجرای آن روشها توسط حسابرس بخش یا تیم حسابرسی گروه را مشخص کند.

کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی

۴۴. حسابرس ملزم است شواهد حسابرسی کافی و مناسبی برای اظهارنظر خود کسب کند.^{۱۰} تیم حسابرسی گروه باید ارزیابی کند که آیا روشهای حسابرسی اجرا شده در مورد فرایند تلفیق و کار انجام شده توسط تیم حسابرسی گروه و حسابسان بخش در مورد اطلاعات مالی بخشها، شواهد کافی و مناسبی را برای اظهارنظر حسابرسی، فراهم کرده است یا خیر. (رک: بند ت-۶۲)

۴۵. مدیرمسئول حسابرسی گروه باید تأثیر هر گونه تحریف اصلاح نشده (شناسایی شده توسط تیم حسابرسی گروه یا گزارش شده توسط حسابسان بخش) و هر گونه محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بر اظهارنظر حسابرسی گروه ارزیابی کند. (رک: بند ت-۶۳)

۱۰. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۷

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری گروه

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی گروه

۴۶. تیم حسابرسی گروه باید موارد زیر را به موقع به آگاهی سطح مناسبی از مدیران اجرایی گروه از نظر مسئولیت برساند^{۱۱}:

الف. ضعفهای بااهمیت در طراحی یا اثربخشی کارکرد کنترل‌های عمومی گروه،

ب. ضعفهای بااهمیت در کنترل‌های داخلی بخشها که توسط تیم حسابرسی گروه شناسایی شده است و از نظر این تیم برای گروه بااهمیت محسوب می‌شود، و

پ. ضعفهای بااهمیتی که حسابرسان بخش در کنترل‌های داخلی بخشها شناسایی کرده‌اند و به تیم حسابرسی گروه اطلاع داده‌اند و از نظر تیم حسابرسی گروه، این ضعفها برای گروه بااهمیت محسوب می‌شود.

۴۷. چنانچه تقلبی توسط تیم حسابرسی گروه شناسایی شده باشد یا توسط حسابرس بخش به اطلاع تیم حسابرسی گروه رسیده باشد (به قسمت ح بند ۴۱ مراجعه شود)، یا اطلاعات کسب شده نشان دهنده امکان وقوع تقلب باشد، تیم حسابرسی گروه باید این مورد را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی گروه اطلاع دهد. هدف این اطلاع‌رسانی آگاه کردن افرادی است که مسئولیت اصلی پیشگیری یا کشف تقلب را در حیطه وظایفشان به عهده دارند. (رک: بند ت-۶۴)

۴۸. حسابرس بخش ممکن است به موجب قانون، مقررات یا دلایل دیگر، ملزم به اظهارنظر حسابرسی در مورد صورتهای مالی بخش باشد. در چنین مواردی، تیم حسابرسی گروه باید از مدیران اجرایی گروه بخواهد تا مدیران اجرایی بخش را از هر موردی که تیم حسابرسی گروه از آن مطلع است و می‌تواند برای صورتهای مالی بخش بااهمیت تلقی

۱۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

شود، اما ممکن است مدیران اجرایی بخش از آن آگاه نباشد، مطلع کند. چنانچه مدیران اجرایی گروه چنین موردی را به مدیران اجرایی بخش اطلاع ندهند، تیم حسابرسی گروه باید در مورد این موضوع با ارکان راهبری گروه تبادل نظر کند. اگر موضوع همچنان حل نشده باقی بماند، تیم حسابرسی گروه باید طبق ملاحظات رازداری حرفه‌ای و قانونی، ضرورت توصیه به حسابرس بخش برای موکول کردن اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بخش به حل موضوع یاد شده را بررسی کند. (رک : بند ت-۶۵)

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری گروه

۴۹. تیم حسابرسی گروه باید موضوعات زیر را، علاوه بر الزامات سایر استانداردهای حسابرسی، به ارکان راهبری گروه اطلاع دهد^{۱۲}: (رک : بند ت-۶۶)

- الف. خلاصه‌ای از نوع کاری که قرار است در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام شود.
- ب. خلاصه‌ای از ماهیت مشارکت پیش‌بینی شده تیم حسابرسی گروه در کار حسابرسان بخش در مورد اطلاعات مالی بخشهای عمده.
- پ. نگرانیهای تیم حسابرسی گروه در مورد کیفیت کار حسابرس بخش در نتیجه ارزیابی کار وی.
- ت. هر گونه محدودیت حاکم بر حسابرسی گروه، برای نمونه مواردی که ممکن است دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات محدود شده باشد.
- ث. ثقل یا موارد مشکوک به تقلبی که مدیران اجرایی گروه، مدیران اجرایی بخش، کارکنان دارای نقش مهم در کنترل‌های عمومی گروه یا سایر افرادی که ثقل آنها منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه می‌گردد، در آن دخالت دارند.

۱۲. استاندارد حسابرسی ۲۶۰

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

مستندسازی

۵۰. به منظور اجرای الزامات مستندسازی استاندارد ۲۳۰^{۱۳} و سایر استانداردهای حسابرسی،

تیم حسابرسی گروه باید موارد زیر را نیز مستند کند:

الف. تحلیل بخشها به منظور تعیین بخشهای عمده، و نوع کار انجام شده در مورد اطلاعات مالی آن بخشها.

ب. ماهیت، زمانبندی و میزان مشارکت تیم حسابرسی گروه در کار انجام شده توسط حسابرسان بخشهای عمده، و در صورت لزوم، بررسی مستندات حسابرسی حسابرسان بخش و نتایج آن توسط تیم حسابرسی گروه.

پ. مکاتبات بین تیم حسابرسی گروه و حسابرسان بخش در مورد درخواستهای تیم حسابرسی گروه.

۱۳. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندسازی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

توضیحات کاربردی

بخشهایی که حسابرسی آنها بنا به دلایل قانونی، مقرراتی و یا سایر دلایل الزامی است (رک: بند ۳)

ت-۱. تصمیم‌گیری تیم حسابرسی گروه برای استفاده از نتایج حسابرسی الزامی شده طبق قانون، مقررات و یا بنا به دلایل دیگر جهت کسب شواهد حسابرسی گروه، ممکن است تحت تأثیر عوامل زیر قرار گیرد:

- تفاوت‌های موجود بین استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده در تهیه صورتهای مالی بخش و صورتهای مالی گروه.
- تفاوت‌های موجود بین استانداردهای حسابرسی و سایر استانداردهای بکار گرفته شده توسط حسابرس بخش و استانداردهای بکار گرفته شده در حسابرسی صورتهای مالی گروه.
- اینکه آیا حسابرسی صورتهای مالی بخش در محدوده زمانی مقرر شده برای گزارشگری گروه تکمیل خواهد شد یا خیر.

تعاریف

بخش (رک: بند ۹-الف)

ت-۲. ساختار گروه بر نحوه تشخیص بخشها تأثیر دارد. برای مثال ممکن است سیستم گزارشگری مالی گروه به گونه‌ای باشد که اطلاعات مالی توسط واحد تجاری اصلی و یک یا چند واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص، یا واحد تجاری وابسته؛ توسط دفتر مرکزی و یک یا چند شعبه یا قسمت؛ یا ترکیبی از هر دو، تهیه می‌شود. با این حال برخی گروهها ممکن است سیستم گزارشگری مالی خود را براساس کارکرد، فرایند، محصول یا خدمت (یا گروه محصولات یا خدمات)، یا مناطق جغرافیایی سازماندهی کنند. در چنین مواردی، واحد تجاری یا فعالیت تجاری که مدیران اجرایی بخش یا

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

گروه برای آن، اطلاعات مالی به منظور ارائه در صورتهای مالی گروه تهیه می‌کنند، ممکن است یک کارکرد، فرایند، محصول یا خدمت (یا گروه محصولات یا خدمات)، یا منطقه جغرافیایی باشد.

ت-۳. سطوح مختلفی از بخشها ممکن است در سیستم گزارشگری مالی گروه وجود داشته باشد. در چنین حالتی ممکن است تجمیع بخشهای کوچکتر از یک سطح معین بهتر از تشخیص آنها به عنوان بخش جداگانه باشد.

ت-۴. بخشهای تجمیع شده در یک سطح خاص ممکن است برای مقاصد حسابرسی گروه یک بخش را تشکیل دهند، اما چنین بخشی ممکن است صورتهای مالی گروه خود را نیز تهیه کند، که حاوی اطلاعات مالی بخشهای زیرمجموعه آن گروه باشد. از این رو، این استاندارد ممکن است توسط تیمها و مدیران مسئول حسابرسی مختلف برای گروههای زیرمجموعه یک گروه بزرگتر، بکار رود.

بخش عمده (رک: بند ۹-ز)

ت-۵. هر چه اندازه مالی یک بخش بزرگتر باشد، معمولاً خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه نیز افزایش می‌یابد. تیم حسابرسی گروه ممکن است برای تسهیل شناسایی بخشهایی که به طور جداگانه اهمیت مالی دارند، درصدی از یک مبنای خاص را بکار گیرد. تعیین مبنا و درصد مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. مبانی مناسب بسته به ماهیت و شرایط گروه ممکن است شامل داراییها، بدهیها، جریانهای نقدی، سود یا فروش گروه باشد. برای مثال، تیم حسابرسی گروه ممکن است بخشهایی که بیشتر از ۱۵ درصد مبنای خاص را تشکیل دهند، به عنوان بخشهای عمده محسوب کند. با این وجود، درصدهای بیشتر یا کمتر ممکن است با توجه به شرایط موجود مناسب باشند.

ت-۶. تیم حسابرسی گروه ممکن است بخشی را نیز مشخص کند که احتمالاً به دلیل داشتن شرایط یا ماهیت خاص، دربردارنده خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

گروه باشد (یعنی خطرهایی که مستلزم ملاحظات حسابرسی خاص باشد^{۱۴}). برای نمونه، یک بخش می تواند مسئول مبادلات ارزی باشد و از اینرو، گروه را در معرض خطرهای عمده تحریف بااهمیتی قرار دهد، حتی اگر آن بخش از جنبه های دیگر به تنهایی دارای اهمیت مالی برای گروه نباشد.

حسابرس بخش (رک: بند ۹- ب)

ت-۷. یک عضو تیم حسابرسی گروه ممکن است بنا به درخواست تیم حسابرسی گروه، حسابرسی اطلاعات مالی بخش را برای مقاصد حسابرسی گروه انجام دهد. در چنین مواردی، این عضو نیز به عنوان حسابرس بخش محسوب می شود.

مسئولیت (رک: بند ۱۱)

ت-۸. اگرچه حسابسان بخش ممکن است حسابرسی اطلاعات مالی بخش را برای مقاصد حسابرسی گروه انجام دهند و همچنین مسئول یافته های کلی، نتیجه گیریها یا اظهارنظرهای خود باشند، اما مسئولیت اظهارنظر حسابرسی گروه به عهده حسابرس گروه است.

ت-۹. در مواردی که اظهارنظر حسابرسی گروه به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی یک یا چند بخش تعدیل می شود، بند توضیحی مربوط در گزارش حسابرسی گروه، دلایل محدودیت را بدون اشاره به حسابرس بخش توصیف می کند، مگر اینکه چنین اشاره ای برای توضیح کافی شرایط ضروری باشد^{۱۵}.

۱۴. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بندهای ۲۷ تا ۲۹

۱۵. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۲۰

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پذیرش و ادامه کار

کسب شناخت در مرحله پذیرش یا ادامه کار (رک: بند ۱۲)

ت-۱۰. در مورد کار حسابرسی جدید، شناخت تیم حسابرسی گروه از گروه، بخشهای آن و محیط آنها ممکن است از طرق زیر حاصل شود:

- اطلاعات ارائه شده توسط مدیران اجرایی گروه،
- ارتباط با مدیران اجرایی گروه، و
- در صورت لزوم، ارتباط با تیم حسابرسی قبلی گروه، مدیران اجرایی بخش، یا حسابسان بخش.

ت-۱۱. شناخت تیم حسابرسی گروه ممکن است شامل موضوعاتی نظیر موارد زیر باشد:

- ساختار گروه، شامل ساختار سازمانی و قانونی (یعنی نحوه سازماندهی سیستم گزارشگری مالی گروه).
- فعالیتهای تجاری بخشهایی که برای گروه عمده محسوب می شود، شامل صنعت و محیط سیاسی و اقتصادی و مقرراتی آنها.
- استفاده از واحدهای خدماتی، شامل مراکز خدماتی مشترک.
- کلیات کنترلهای عمومی گروه.
- پیچیدگی فرایند تلفیق.
- اینکه آیا بخشهایی وجود دارد که حسابرسی آنها توسط حسابسانی غیر از حسابرس گروه انجام می شود یا خیر؛ و دلیل مدیران اجرایی گروه برای انتخاب بیش از یک حسابرس.
- اینکه آیا تیم حسابرسی گروه:

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- به ارکان راهبری گروه، مدیران اجرایی گروه، ارکان راهبری بخش، مدیران اجرایی بخش، اطلاعات بخش و حسابرسان بخش (شامل مستندات حسابرسی مربوط که مورد درخواست تیم حسابرسی گروه است) دسترسی نامحدود دارد یا خیر، و
 - قادر به انجام کار مورد نظر در خصوص اطلاعات مالی بخشها خواهد بود یا خیر.
- ت-۱۲. در مورد ادامه کار، توانایی تیم حسابرسی گروه در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ممکن است به دلیل وجود تغییرات بااهمیتی مانند موارد زیر، تحت تأثیر قرار گیرد:
- تغییر ساختار گروه (برای نمونه تحصیل، واگذاری، تجدید سازمان، یا تغییرات در سیستم گزارشگری مالی گروه).
 - تغییر فعالیتهای تجاری بخشهای عمده.
 - تغییر ترکیب ارکان راهبری گروه، مدیران اجرایی گروه، یا مدیران اجرایی کلیدی بخشهای عمده.
 - تردید تیم حسابرسی گروه نسبت به درستکاری و صلاحیت مدیران اجرایی بخش یا گروه.
 - تغییر کنترلهای عمومی گروه.

انتظار کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند ۱۳)

- ت-۱۳. یک گروه ممکن است صرفاً دربرگیرنده بخشهایی باشد که عمده محسوب نمی شوند. در چنین شرایطی، به شرط اینکه تیم حسابرسی گروه بتواند اقدامات مندرج در صفحه بعد را انجام دهد، مدیر مسئول حسابرسی گروه می تواند به گونه ای معقول انتظار داشته

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

باشد که شواهد حسابرسی کافی و مناسبی که پشتوانه اظهارنظر حسابرسی گروه قرار گیرد، کسب شود:

الف. حسابرسی اطلاعات مالی برخی از بخشها، و

ب. مشارکت در کار انجام شده توسط حسابسان بخش در مورد اطلاعات مالی سایر بخشها تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ضروری باشد.

دسترسی به اطلاعات (رک: بند ۱۳)

ت-۱۴. دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات ممکن است به واسطه شرایطی که مدیران اجرایی گروه قادر به رفع آن نیستند (برای مثال قوانین مرتبط با محرمانه بودن و خصوصی بودن اطلاعات، یا ممانعت حسابرس بخش از دسترسی تیم حسابرسی گروه به مستندات حسابرسی مربوط و مورد نیاز آنها) محدود شود. همچنین ممکن است این محدودیت توسط مدیران اجرایی گروه ایجاد شود.

ت-۱۵. در مواردی که دسترسی به اطلاعات به واسطه شرایط محدود شده باشد، تیم حسابرسی گروه ممکن است هنوز قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، اما با افزایش اهمیت بخش، احتمال وجود این وضعیت کمتر می شود. برای مثال، تیم حسابرسی گروه ممکن است به مدیران اجرایی، ارکان راهبری واحد تجاری، یا حسابرس بخشی که حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می شود، (شامل مستندات حسابرسی مربوط که مورد درخواست تیم حسابرسی گروه است)، دسترسی نداشته باشد. اگر بخش مورد نظر یک بخش عمده نباشد، و تیم حسابرسی گروه به مجموعه کاملی از صورتهای مالی بخش، از جمله گزارش حسابرسی مربوط و همچنین اطلاعات نگهداری شده توسط مدیران اجرایی گروه در مورد آن بخش دسترسی داشته باشد، تیم حسابرسی گروه ممکن است به این نتیجه برسد که

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی در ارتباط با آن بخش فراهم می‌کند. اما اگر بخش مورد نظر یک بخش عمده باشد، تیم حسابرسی گروه قادر به رعایت الزامات این استاندارد در مورد حسابرسی گروه نخواهد بود. برای مثال، تیم حسابرسی گروه برای مشارکت در کار حسابرس بخش، قادر به رعایت الزامات بندهای ۳۰ و ۳۱ نخواهد بود. در این صورت، تیم حسابرسی گروه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در ارتباط با آن بخش نخواهد بود. تأثیر محدودیت تیم حسابرسی گروه در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در استاندارد ۷۰۵ تشریح شده است.

ت-۱۶. اگر مدیران اجرایی گروه، دسترسی تیم حسابرسی گروه یا حسابرس بخش را به اطلاعات یک بخش عمده محدود کنند، تیم حسابرسی گروه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نخواهد بود.

ت-۱۷. اگر این محدودیت مربوط به بخشی باشد که عمده محسوب نمی‌شود، تیم حسابرسی گروه ممکن است قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، اما دلیل ایجاد این محدودیت ممکن است اظهار نظر حسابرسی گروه را تحت تأثیر قرار دهد. برای مثال، ممکن است قابلیت اعتماد پاسخهای مدیران اجرایی گروه به پرس و جوهای تیم حسابرسی گروه و تأییدیه‌های ارائه شده توسط مدیران اجرایی گروه به تیم حسابرسی گروه را تحت تأثیر قرار دهد.

ت-۱۸. قانون یا مقررات ممکن است حسابرس گروه را از عدم پذیرش یا کناره‌گیری از کار منع کند. برای مثال، در بخش عمومی، عدم پذیرش یا کناره‌گیری از کار ممکن است به دلیل وجود الزام قانونی یا به منظور تأمین منافع عمومی، در اختیار حسابرس نباشد. در چنین مواردی، این استاندارد همچنان برای حسابرسی گروه کاربرد دارد، و تأثیر محدودیت تیم حسابرسی گروه در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، طبق استاندارد ۷۰۵ مورد توجه قرار می‌گیرد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ت-۱۹. در پیوست ۱ نمونه‌ای از گزارش حسابرس ارائه شده است که به دلیل محدودیت تیم حسابرسی گروه در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای یک بخش عمده، با اظهارنظر مشروط صادر شده است. حسابداری این بخش عمده براساس روش ارزش ویژه انجام شده است و بنا به قضاوت تیم حسابرسی گروه، اثر آن نسبت به صورتهای مالی گروه بااهمیت است اما فراگیر (اساسی) نیست.

شرایط کار حسابرسی (رک: بند ۱۴)

ت-۲۰. در قرارداد حسابرسی موضوعاتی از قبیل موارد زیر درج می‌شود:

- ارتباط بین تیم حسابرسی گروه و حسابسان بخش تا حدی که قوانین یا مقررات اجازه می‌دهد، نباید محدود شود.
- گزارشهای حسابسان بخش به مدیران اجرایی و ارکان راهبری بخش، از جمله گزارش ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی و مکاتبات مهم بین آنها، باید به اطلاع تیم حسابرسی گروه برسد.
- مکاتبات مهم بین مراجع نظارتی و بخشها در رابطه با گزارشگری مالی باید به اطلاع تیم حسابرسی گروه برسد.
- مجاز بودن موارد زیر بر اساس تشخیص تیم حسابرسی گروه:
 - دسترسی به اطلاعات بخش، مدیران اجرایی و ارکان راهبری بخشها و حسابسان بخش (از جمله مستندات حسابرسی مربوط که مورد درخواست تیم حسابرسی گروه است)، و
 - حسابرسی بخشها یا درخواست از حسابرس بخش برای حسابرسی اطلاعات مالی آن بخشها.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ت-۲۱. اعمال محدودیت در موارد زیر پس از پذیرش حسابرسی گروه باید توسط مدیر مسئول حسابرسی گروه به عنوان محدودیت در دسترسی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب تلقی شود که ممکن است اظهارنظر حسابرسی گروه را تحت تأثیر قرار دهد:

- دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات بخش، مدیران اجرایی بخش، ارکان راهبری بخش، یا حسابسان بخش (شامل مستندات حسابرسی مربوط که مورد درخواست تیم حسابرسی گروه است)، یا
 - کاری که قرار است در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام شود.
- در شرایط استثنایی حتی ممکن است این محدودیتها، در صورت مغایر نبودن با قوانین یا مقررات، موجب کناره‌گیری از کار شود.

طرح کلی و برنامه حسابرسی (رک: بند ۱۶)

ت-۲۲. بررسی طرح کلی و برنامه حسابرسی گروه توسط مدیر مسئول حسابرسی گروه، بخش مهمی از ایفای مسئولیت وی برای هدایت حسابرسی گروه است.

کسب شناخت از گروه، بخشهای آن و محیط آنها

موضوعاتی که تیم حسابرسی گروه در مورد آنها شناخت کسب می‌کند. (رک: بند ۱۷)

ت-۲۳. استاندارد ۳۱۵^{۱۶}، شامل رهنمودهایی در مورد موضوعاتی است که حسابرس هنگام کسب شناخت از صنعت، مقررات و سایر عوامل خارجی مؤثر بر واحد تجاری، از جمله استانداردهای حسابداری مربوط؛ ماهیت واحد تجاری؛ اهداف و راهبردها و خطرهای تجاری مربوط؛ و اندازه‌گیری و بررسی عملکرد مالی واحد تجاری باید به آنها توجه کند. در پیوست ۲ این استاندارد، رهنمودهایی در مورد موضوعات خاص مرتبط با گروه، از جمله فرایند تلفیق ارائه شده است.

۱۶. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بندهای ت-۲۴ تا ت-۴۸

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

دستورالعملهای صادر شده توسط مدیران اجرایی گروه برای بخشها (رک : بند ۱۷)

ت-۲۴. به منظور دستیابی به یکنواختی و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، مدیران اجرایی گروه معمولاً دستورالعملهایی را برای بخشها صادر می کنند. این دستورالعملها، الزاماتی را در مورد اطلاعات مالی بخشهایی که در صورتهای مالی گروه گنجانده می شود مشخص می کند و اغلب شامل رویه های گزارشگری مالی و نمونه گزارشهاست. نمونه گزارشها معمولاً متشکل از الگوهای استاندارد برای فراهم کردن اطلاعات مالی به منظور ارائه در صورتهای مالی گروه است. با این حال، نمونه گزارشها عموماً در قالب مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه و ارائه شده طبق استانداردهای حسابداری نیست.

ت-۲۵. دستورالعملها معمولاً موارد زیر را دربرمی گیرد:

- رویه های حسابداری لازم الاجرا،
- الزامات قانونی و سایر الزامات افشای مربوط به صورتهای مالی گروه، از جمله:
 - تشخیص و گزارشگری قسمتها،
 - روابط و معاملات با اشخاص وابسته،
 - معاملات درون گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته ناشی از آن،
 - مانده حسابهای درون گروهی، و
- جدول زمانی گزارشگری.

ت-۲۶. شناخت تیم حسابرسی گروه از دستورالعملها ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- شفافیت و اجرایی بودن دستورالعملها برای تکمیل نمونه گزارشها.
- اینکه آیا دستورالعملها:
 - ویژگیهای استانداردهای حسابداری مربوط را بطور کافی توصیف می کند یا خیر،

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- موارد افشایی را که برای رعایت استانداردهای حسابداری لازم است، از قبیل افشای معاملات و روابط با اشخاص وابسته، و اطلاعات قسمتها، مشخص می کند یا خیر،
- نحوه تشخیص تعدیلات تلفیق از قبیل معاملات درون گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته و ماندههای حسابهای درون گروهی را توصیف می کند یا خیر، و
- نحوه تصویب اطلاعات مالی توسط مدیران اجرایی بخش را مشخص می کند یا خیر.

تقلب (رک : بند ۱۷)

ت-۲۷. حسابرس ملزم است خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی را شناسایی و ارزیابی و روشهای مناسبی را در برخورد با خطرهای برآوردی، طراحی و اجرا کند^{۱۷}. اطلاعات مورد استفاده برای شناسایی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی گروه، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- ارزیابی مدیران اجرایی گروه از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی گروه.
- روشهای مدیران اجرایی گروه جهت شناسایی و برخورد با خطرهای ناشی از تقلب در گروه، شامل هر گونه خطر تقلب شناسایی شده توسط مدیران اجرایی، یا مانده حسابها، گروههای معاملات، یا موارد افشایی که در معرض خطر تقلب قرار دارد.
- اینکه آیا بخشهای خاصی وجود دارد که در معرض خطر تقلب قرار داشته باشد.

۱۷. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- نحوه نظارت ارکان راهبری گروه بر روشهای مدیران اجرایی گروه جهت شناسایی و برخورد با خطرهای ناشی از تقلب در گروه، و کنترلهایی که مدیران اجرایی گروه برای کاهش این خطرها طراحی کرده‌اند.
- پاسخهای مدیران اجرایی گروه، ارکان راهبری گروه، حسابرس داخلی (و در صورت لزوم، مدیران اجرایی بخش، حسابسان بخش و سایرین) به پرس و جوهای تیم حسابرسی گروه در مورد اینکه آیا آنها از هر گونه تقلب قطعی و موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر بخش یا گروه مطلع هستند یا خیر.

تبادل نظر اعضای تیم حسابرسی گروه و حسابسان بخش راجع به خطرهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی گروه، از جمله خطر تقلب (رک : بند ۱۷)

ت-۲۸. اعضای اصلی تیم حسابرسی باید راجع به آسیب پذیری واحد تجاری در قبال تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب در صورتهای مالی، بویژه با تأکید بر خطر تقلب، تبادل نظر کنند. در حسابرسی گروه، این تبادل نظرها ممکن است با حسابسان بخش نیز انجام شود^{۱۸}. تصمیم‌گیری مدیر مسئول حسابرسی گروه در باره اشخاصی که باید با آنها تبادل نظر شود، چگونگی و زمان انجام این تبادل نظرها، و حدود آن، تحت تأثیر عواملی چون تجارب قبلی در مورد گروه است.

ت-۲۹. تبادل نظر، فرصتهایی را برای دستیابی به موارد زیر فراهم می‌کند:

- استفاده مشترک از شناخت کسب شده از بخشها و محیط آنها، شامل کنترلهای عمومی گروه.
- مبادله اطلاعات در مورد خطرهای تجاری بخشها یا گروه.

۱۸. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بندهای ۱۹ و ۲۰؛ استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۱۰

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- تبادل نظر در مورد اینکه چگونه و در چه مواردی صورتهای مالی گروه ممکن است بر اثر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه آسیب پذیر باشد، چگونه مدیران اجرایی گروه و مدیران اجرایی بخش می توانند مرتکب گزارشگری مالی متقلبانه شوند و آن را مخفی کنند، و چگونه ممکن است داراییهای بخشها مورد سوء استفاده واقع شود.
- تشخیص رویه های بکار گرفته شده توسط مدیران اجرایی بخش یا گروه که ممکن است جانبدارانه بوده یا با هدف مدیریت سود به گونه ای طراحی شده باشد که منجر به گزارشگری مالی متقلبانه گردد، برای مثال رویه های شناخت درآمد که مطابق با استانداردهای حسابداری نباشد.
- ارزیابی عوامل داخلی و خارجی شناخته شده مؤثر بر گروه که ممکن است با ایجاد انگیزه یا اعمال فشار، فرصت ارتکاب تقلب را برای مدیران اجرایی گروه، مدیران اجرایی بخش یا سایرین فراهم کند، یا بیانگر عوامل فرهنگی یا محیطی باشد که امکان توجیه تقلب را برای مدیران اجرایی گروه، مدیران اجرایی بخش، یا سایرین فراهم سازد.
- ارزیابی خطر زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی بخش یا گروه.
- ارزیابی استفاده از رویه های حسابداری یکسان در تهیه اطلاعات مالی بخشها جهت صورتهای مالی گروه و نحوه تشخیص و تعدیل تفاوت های مربوط به رویه های حسابداری.
- تبادل نظر در مورد تقلبهای شناسایی شده در بخشها، یا اطلاعاتی که بیانگر ارتکاب تقلب در بخش است.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- استفاده مشترک از اطلاعاتی که ممکن است بیانگر عدم رعایت قوانین یا مقررات باشد، برای نمونه پرداخت رشوه و رویه‌های نامناسب قیمت‌گذاری انتقالات داخلی.

عوامل خطر (رک: بند ۱۸)

- ت-۳۰. پیوست ۳ شامل مثالهایی از شرایط یا رویدادهایی است که، به تنهایی یا در مجموع، ممکن است بیانگر خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه، از جمله خطر تقلب، باشد.

ارزیابی خطر (رک: بند ۱۸)

- ت-۳۱. ارزیابی تیم حسابرسی گروه، از خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه، در سطح گروه، براساس اطلاعاتی نظیر موارد زیر است:

- اطلاعات کسب شده از طریق شناخت گروه، بخشهای آن، و محیط آنها، و فرایند تلفیق، از جمله شواهد حسابرسی کسب شده در ارزیابی طراحی و کارکرد کنترل‌های عمومی گروه و کنترل‌های مربوط به تلفیق.
- اطلاعات کسب شده از حسابرسان بخش.

کسب شناخت از حسابرسان بخش (رک: بند ۱۹)

- ت-۳۲. تیم حسابرسی گروه، تنها در صورتی ملزم به کسب شناخت از حسابرس بخش است که در نظر داشته باشد از وی بخواهد حسابرسی اطلاعات مالی بخش را در راستای حسابرسی گروه انجام دهد. برای مثال، کسب شناخت از حسابرسان بخشهایی که، تیم حسابرسی گروه در مورد آن بخشها، تنها روشهای تحلیلی را در سطح گروه اجرا می‌کند، ضروری نیست.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

روشهای مورد استفاده تیم حسابرسی گروه برای کسب شناخت از حسابرس بخش و منابع شواهد حسابرسی (رک: بند ۱۹)

ت-۳۳. ماهیت، زمانبندی و حدود روشهای مورد استفاده تیم حسابرسی گروه برای کسب شناخت از حسابرس بخش تحت تأثیر عواملی چون تجربه همکاری قبلی با حسابرس بخش یا شناخت از وی، و میزان اشتراک سیاستها و روشهای مورد استفاده تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش است، برای مثال:

• اینکه آیا تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش در موارد زیر از سیاستها و روشهای مشترک استفاده می کنند یا خیر:

○ اجرای کار حسابرسی،

○ کنترل کیفیت، یا

○ نظارت.

• وجود یکنواختی یا تشابه در موارد زیر:

○ قوانین و مقررات یا نظام حقوقی،

○ نظارت حرفه‌ای و سیستم انضباطی و اطمینان بخشی کیفی برون سازمانی،

○ آموزش و کارآموزی،

○ سازمانها و استانداردهای حرفه‌ای، و

○ زبان و فرهنگ.

ت-۳۴. عوامل یاد شده با هم مرتبط هستند و ناقص یکدیگر نیستند. برای مثال میزان روشهای تیم حسابرسی گروه برای کسب شناخت از حسابرس یک بخش (حسابرس الف) که از سیاستها و روشهای نظارتی و کنترل کیفیت یکنواخت و رویکرد حسابرسی متداول استفاده می کند یا در همان حوزه جغرافیایی مدیر مسئول حسابرسی گروه فعالیت

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

می‌کند، ممکن است کمتر از میزان روشهای تیم حسابرسی گروه برای کسب شناخت از حسابرس بخش دیگر (حسابرس ب) باشد که از روشها و سیاستهای نظارتی و کنترل کیفیت یکنواخت و رویکرد حسابرسی متداولی استفاده نمی‌کند یا اینکه در کشور دیگری فعالیت می‌کند. ماهیت روشهای حسابرسی قابل اجرا در ارتباط با حسابسان "الف" و "ب" نیز ممکن است متفاوت باشد.

ت-۳۵. تیم حسابرسی گروه ممکن است از روشهای متعددی برای کسب شناخت از حسابرس بخش استفاده کند. تیم حسابرسی گروه در اولین سال همکاری با حسابرس بخش ممکن است برای مثال اقدامات زیر را انجام دهد:

- ارزیابی نتایج سیستم نظارت بر کنترل کیفیت در مواردی که تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش عضو یک مؤسسه یا یک شبکه باشند که از سیاستها و روشهای نظارتی مشترک پیروی می‌کنند،
- ملاقات با حسابرس بخش برای گفتگو در مورد موضوعات ذکر شده در قسمتهای "الف" تا "پ" بند ۱۹،
- درخواست از حسابرس بخش برای تأیید موضوعات ذکر شده در قسمتهای "الف" تا "پ" بند ۱۹ به صورت مکتوب. در پیوست ۴ نمونه تأییدیه کتبی حسابرس بخش ارائه شده است،
- درخواست از حسابرس بخش برای تکمیل پرسشنامه‌های مربوط به موضوعات مطرح شده در قسمتهای "الف" تا "پ" بند ۱۹،
- مذاکره در مورد حسابرس بخش با همکاران شاغل در مؤسسه حسابرسی گروه، یا با یک شخص ثالث قابل اعتماد که از حسابرس بخش شناخت دارد، یا

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

• دریافت تأییدیه از مرجع یا مراجع حرفه‌ای که حسابرس بخش در آن عضویت دارد، سازمانهای ذیصلاحی که به حسابرس بخش گواهینامه داده‌اند، یا سایر اشخاص ثالث.

در سالهای بعد، شناخت از حسابرس بخش ممکن است براساس تجربه قبلی تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش باشد. تیم حسابرسی گروه ممکن است از حسابرس بخش، تأییدیه‌ای در ارتباط با تغییر موضوعات مطرح شده در قسمتهای "الف" تا "پ" بند ۱۹ نسبت به سال قبل، اخذ کند.

ت-۳۶. در مواردی که مراجع نظارتی مستقل برای نظارت بر حرفه حسابرسی و کیفیت کار حسابرسی ایجاد شده است، آگاهی از مقررات مربوط ممکن است تیم حسابرسی گروه را در ارزیابی استقلال و صلاحیت حسابرس بخش کمک کند. اطلاعات راجع به این مقررات ممکن است از طریق حسابرس بخش یا از مراجع نظارتی مستقل کسب شود.

الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه (رک: بند ۱۹-الف)

ت-۳۷. در مواردی که حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش برای مقاصد حسابرسی گروه انجام می‌شود، حسابرس بخش تابع الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه است. چنین الزاماتی ممکن است با الزامات اخلاقی ناظر بر حسابرس بخش در مواردی که حسابرسی مذکور جنبه قانونی و الزامی دارد، متفاوت یا افزون بر آن باشد. از اینرو تیم حسابرسی گروه در مورد میزان آگاهی حسابرس بخش از الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه که برای ایفای مسئولیتهای وی در قبال حسابرسی گروه لازم است و همچنین بکارگیری آن در عمل، شناخت کسب می‌کند.

صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش (رک: بند ۱۹-ب)

ت-۳۸. شناخت تیم حسابرسی گروه از صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش ممکن است شامل این موضوع باشد که آیا حسابرس بخش:

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- از استانداردهای حسابرسی و سایر استانداردهای مربوط برای حسابرسی گروه که جهت ایفای مسئولیتهای حسابرس بخش در قبال حسابرسی گروه لازم است، شناخت دارد یا خیر،
- دارای مهارتهای خاص لازم (مثل شناخت کافی از صنعت) برای انجام حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش خاص می باشد یا خیر،
- در موارد مقتضی، از استانداردهای حسابداری مربوط برای ایفای مسئولیتهای حسابرس بخش در قبال حسابرسی گروه (دستورالعملهای صادره توسط مدیران اجرایی گروه برای بخشها که اغلب ویژگیهای استانداردهای حسابداری مربوط را توصیف می کند) شناخت دارد یا خیر.

کاربرد شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش (رک : بند ۲۰)

ت-۳۹. تیم حسابرسی گروه، نمی تواند با مشارکت در کار حسابرس بخش یا برآورد مجدد خطر یا اجرای روشهای حسابرسی بیشتر در مورد اطلاعات مالی بخش، مشکل مستقل نبودن حسابرس بخش را برطرف کند.

ت-۴۰. با این وجود، تیم حسابرسی گروه ممکن است با مشارکت در کار حسابرس بخش یا برآورد مجدد خطر یا اجرای روشهای حسابرسی بیشتر در مورد اطلاعات مالی بخش، بتواند مشکلات کم اهمیت تر در مورد صلاحیت حرفه ای حسابرس بخش (برای مثال نداشتن شناخت کافی از صنعت)، یا نبود نظارت فعالانه بر فعالیت حسابرس بخش را برطرف کند.

ت-۴۱. در مواردی که قانون یا مقررات دسترسی به قسمتهای خاصی از مستندات حسابرسی حسابرس بخش را ممنوع می کند، تیم حسابرسی گروه ممکن است از حسابرس بخش بخواهد تا با تهیه یادداشتی که اطلاعات مربوط را پوشش می دهد، این موضوع را حل و فصل کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

اهمیت (رک: بندهای ۲۱ تا ۲۳)

ت-۴۲. حسابرس ملزم به رعایت موارد زیر است^{۱۹}:

الف. تعیین سطح اهمیت برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، در زمان تدوین طرح کلی حسابرسی.

ب. در زمان تدوین طرح کلی حسابرسی، این موضوع ارزیابی شود که آیا باتوجه به شرایط خاص واحد تجاری، گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاصی وجود دارد که به گونه‌ای معقول انتظار رود وجود تحریف در آنها با مبالغ پایینتر از سطح اهمیت برای صورتهای مالی بعنوان یک مجموعه واحد، تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان بر مبنای صورتهای مالی یاد شده را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر. در چنین شرایطی، حسابرس باید سطح اهمیت مناسب را برای این گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص تعیین کند.

پ. تعیین یک یا چند مبلغ پایینتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، به منظور ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت و طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی.

در مورد حسابرسی گروه، سطوح اهمیت هم برای صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، و هم برای اطلاعات مالی بخشها تعیین می‌شود. سطح اهمیت صورتهای مالی گروه بعنوان یک مجموعه واحد در تدوین طرح کلی حسابرسی گروه استفاده می‌شود.

ت-۴۳. به منظور کاهش خطر فزونی مجموع تحریفهای کشف شده و کشف نشده در صورتهای مالی گروه بر سطح اهمیت صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد، سطح اهمیت بخش کمتر از سطح اهمیت گروه تعیین می‌شود. برای بخشهای

۱۹. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)"، بندهای ۹ و ۱۰

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

مختلف ممکن است سطوح اهمیت متفاوتی تعیین شود. سطح اهمیت بخش لزوماً به صورت درصدی از سطح اهمیت گروه تعیین نمی‌شود و در نتیجه، مجموع سطوح اهمیت بخشها ممکن است بیشتر از سطح اهمیت گروه باشد. سطح اهمیت بخش در تدوین طرح کلی حسابرسی برای یک بخش مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ت-۴۴. سطوح اهمیت بخش در مورد بخشهایی تعیین می‌شود که اطلاعات مالی آنها به عنوان قسمتی از حسابرسی گروه طبق بندهای ۲۶، ۲۷-الف و ۲۹، حسابرسی یا بررسی شود. حسابرس بخش از سطح اهمیت آن برای ارزیابی اینکه آیا تحریفهای کشف شده اصلاح نشده، بطور جداگانه یا در مجموع، بااهمیت هستند یا خیر، استفاده می‌کند.

ت-۴۵. علاوه بر سطوح اهمیت بخش، یک آستانه نیز برای تحریفها تعیین می‌شود. تحریفهای شناسایی شده در اطلاعات مالی بخش که بیشتر از آستانه تحریفها است، به اطلاع تیم حسابرسی گروه می‌رسد.

ت-۴۶. در مورد حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش، حسابرس بخش (یا تیم حسابرسی گروه) به منظور برآورد خطرهای تحریف بااهمیت اطلاعات مالی بخش و طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی، یک یا چند مبلغ پایینتر از سطح اهمیت بخش تعیین می‌کند. انجام این امر برای کاهش خطر فزونی مجموع تحریفهای کشف شده و کشف نشده در اطلاعات مالی بخش بر سطح اهمیت بخش، ضروری است. در عمل، تیم حسابرسی گروه ممکن است سطح اهمیت بخش را تا سطوح مذکور تقلیل دهد. در چنین مواردی، حسابرس بخش به منظور ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت اطلاعات مالی بخش و طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی و همچنین برای ارزیابی اینکه آیا تحریفهای کشف شده، به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت هستند یا خیر، از سطح اهمیت بخش استفاده می‌کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

برخورد با خطرهای برآوردی

تعیین نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام می‌شود (رک: بندهای ۲۶ و ۲۷)

ت-۴۷. تعیین نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی یک بخش توسط تیم حسابرسی گروه انجام می‌شود و مشارکت در کار حسابرس بخش، تحت تأثیر موارد زیر قرار می‌گیرد:

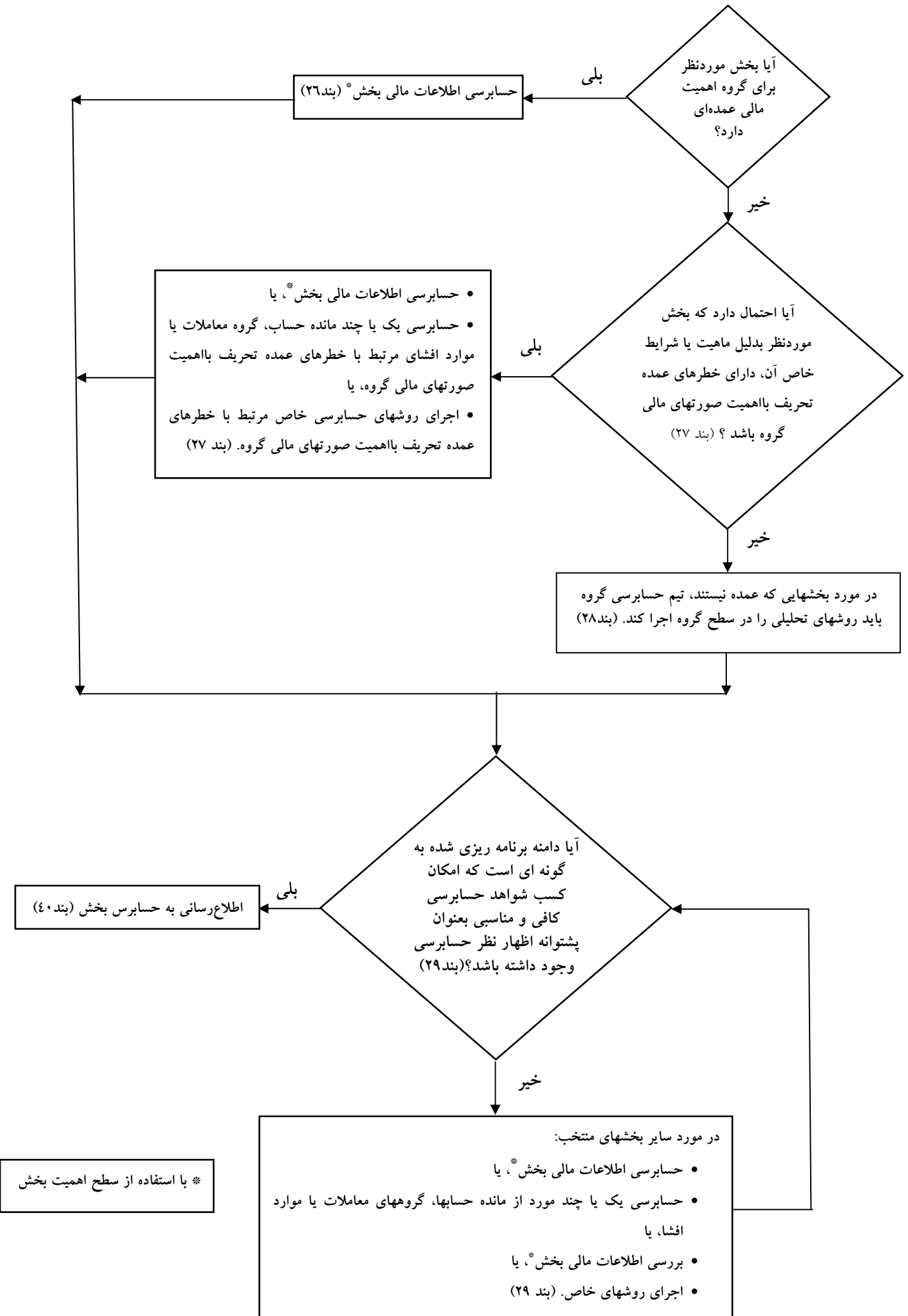
الف. اهمیت بخش [اینکه آیا بخش یک بخش عمده است یا خیر]،

ب. خطرهای عمده شناسایی شده ناشی از تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه،

پ. ارزیابی تیم حسابرسی گروه از طراحی و اجرای کنترل‌های عمومی گروه، و

ت. شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش.

نمودار صفحه بعد نشان‌دهنده این است که چگونه اهمیت بخش بر نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی یک بخش توسط تیم حسابرسی گروه انجام می‌شود اثر می‌گذارد.



استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

بخشهای عمده (رک : بندهای ۲۷-ب و ۲۷-پ)

ت-۴۸. تیم حسابرسی گروه ممکن است به خاطر اینکه احتمال می‌رود یک بخش به دلیل ماهیت یا شرایط خاص آن دربردارنده خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه باشد، آن بخش را به عنوان یک بخش عمده شناسایی کند. در چنین مواردی، تیم حسابرسی گروه ممکن است بتواند مانده حسابها، گروههای معاملات یا موارد افشایی را مشخص کند که تحت تأثیر خطرهای عمده احتمالی قرار می‌گیرد. در صورت وجود چنین وضعیتی، تیم حسابرسی گروه ممکن است تصمیم بگیرد که خود، یا حسابرس بخش به نمایندگی وی، تنها این مانده حسابها، گروههای معاملات یا موارد افشا را حسابرسی کند. برای مثال، در وضعیت توصیف شده در بند ت-۶، حسابرسی اطلاعات مالی بخش ممکن است به مانده حسابها، گروههای معاملات و موارد افشای مؤثر از مبادلات ارزی آن بخش محدود شود. در مواردی که تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش درخواست می‌کند تا حسابرسی یک یا چند مانده حساب، گروههای معاملات یا موارد افشای خاص را انجام دهد، در اطلاع‌رسانی تیم حسابرسی گروه (به بند ۴۰ مراجعه شود) این واقعیت در نظر گرفته می‌شود که ممکن است اقلام صورتهای مالی به همدیگر مرتبط باشد.

ت-۴۹. تیم حسابرسی گروه ممکن است روشهای حسابرسی را در برخورد با خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه طراحی کند. برای مثال، در مورد خطر عمده نابابی موجودی کالا، تیم حسابرسی گروه ممکن است خود، یا حسابرس بخش به نمایندگی وی، روشهای حسابرسی خاصی را در مورد ارزشیابی موجودی کالای بخشی انجام دهد که دارای حجم زیادی از موجودی کالای احتمالاً ناباب است، اما از جهات دیگر عمده محسوب نمی‌شود.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

بخشهای غیرعمده (رک: بندهای ۲۸ و ۲۹)

ت-۵۰. اطلاعات مالی بخشها ممکن است برحسب شرایط کار به منظور انجام روشهای تحلیلی، در سطوح مختلفی تجمیع شود. نتایج روشهای تحلیلی می تواند نتیجه گیریهای تیم حسابرسی گروه در مورد نبود خطرهای عمده تحریف بااهمیت در اطلاعات مالی تجمیع شده بخشهای غیرعمده را تأیید کند.

ت-۵۱. تصمیم گیری تیم حسابرسی گروه در باره اینکه چه تعداد از بخشها و کدامیک از آنها طبق بند ۲۹ انتخاب می شود و نوع کاری که در مورد اطلاعات مالی بخشهای منتخب انجام می شود، ممکن است تحت تأثیر عواملی نظیر موارد زیر قرار گیرد:

- میزان شواهد حسابرسی که انتظار می رود در مورد اطلاعات مالی بخشهای عمده کسب شود.
- اینکه آیا آن بخش اخیراً تحصیل یا ایجاد شده است یا خیر.
- اینکه آیا تغییرات عمده در آن بخش بوجود آمده است یا خیر.
- اینکه آیا حسابرسی داخلی در آن بخش انجام شده است یا خیر و چه تأثیری بر حسابرسی گروه دارد.
- اینکه آیا بخشها از فرایندها و سیستمهای اطلاعاتی یکسانی استفاده می کنند یا خیر.
- اثربخشی کارکرد کنترلهای عمومی گروه.
- نوسانات غیرعادی مشخص شده از طریق روشهای تحلیلی اجرا شده در سطح گروه.
- اهمیت مالی خاص یک بخش، یا خطر ایجاد شده از طرف آن، در مقایسه با سایر بخشهای گروه (بخشهای غیرعمده).

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

• اینکه آیا حسابرسی یک بخش خاص طبق قانون، مقررات، یا بنا به دلایل دیگری الزامی شده است یا خیر.

در نظر گرفتن عنصر غیرقابل پیش‌بینی بودن در انتخاب بخشهای غیرعمده ممکن است احتمال شناسایی تحریف با اهمیت اطلاعات مالی بخشها را افزایش دهد. مبانی انتخاب بخشها پس از گذشت یک یا چند دوره تغییر می‌کند.

ت-۵۲. بررسی اطلاعات مالی یک بخش می‌تواند طبق استانداردهای ۲۰۲۴۰۰ و ۲۰۲۴۱۰، با انجام تعدیلات لازم متناسب با شرایط مورد نظر انجام شود. تیم حسابرسی گروه ممکن است روشهای لازم را نیز برای تکمیل کار انجام دهد.

ت-۵۳. همانطور که در بند ت-۱۳ اشاره شد، یک گروه ممکن است تنها شامل بخشهای غیرعمده باشد. در چنین شرایطی، تیم حسابرسی گروه می‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه اظهار نظر حسابرسی گروه را از طریق تعیین نوع کاری که قرار است طبق بند ۲۹، در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام شود، کسب کند. تیم حسابرسی گروه، یا حسابرس بخش، نمی‌تواند تنها با اتکا به آزمون کنترل‌های عمومی گروه و اجرای روشهای تحلیلی در مورد اطلاعات مالی بخشها که خود یا حسابرس بخش انجام می‌دهد، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرسی گروه کسب کند.

مشارکت در کار حسابرسان بخش (رک: بندهای ۳۰ و ۳۱)

ت-۵۴. عواملی که ممکن است بر مشارکت تیم حسابرسی گروه در کار حسابرس بخش اثر گذارد شامل موارد زیر است:

الف. عمده بودن بخش،

۲۰. استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۰۰، "بررسی اجمالی صورتهای مالی"

۲۱. استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۱۰، "بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری"

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ب. خطرهای عمده شناسایی شده ناشی از تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه، و

پ. شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش.

در مورد یک بخش عمده یا خطرهای عمده شناسایی شده، تیم حسابرسی گروه روشهای توصیف شده در بندهای ۳۰ و ۳۱ را اجرا می‌کند. در مورد بخش غیرعمده، ماهیت، زمانبندی و میزان مشارکت تیم حسابرسی گروه در کار حسابرس بخش براساس شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش تغییر خواهد کرد. این واقعیت که یک بخش غیرعمده است، در درجه دوم اهمیت قرار دارد. برای مثال، هر چند که یک بخش غیرعمده محسوب می‌شود، اما با این وجود تیم حسابرسی گروه ممکن است به دلیل وجود نگرانی در مورد صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش (برای مثال شناخت ناکافی از صنعت)، یا نبود نظارت فعالانه بر کار حسابسان، در ارزیابی خطر توسط حسابرس بخش مشارکت کند.

ت-۵۵. شیوه‌های مختلف مشارکت در کار حسابرس بخش، غیر از موارد ذکر شده در بندهای ۳۰، ۳۱ و ۴۲، ممکن است براساس شناخت تیم حسابرسی گروه از حسابرس بخش، شامل یک یا چند مورد زیر باشد:

الف. برگزاری نشست با مدیران اجرایی بخش یا حسابسان بخش به منظور کسب شناخت از بخش و محیط آن.

ب. بررسی طرح کلی و برنامه حسابرسی حسابسان بخش.

پ. اجرای روشهای برآورد خطر به منظور شناسایی و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت در سطح بخش. این روشها ممکن است توسط حسابسان بخش، یا تیم حسابرسی گروه اجرا شود.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- ت . طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم. این روشها ممکن است بوسیله حسابرسان بخش، یا تیم حسابرسی گروه طراحی و اجرا شود.
- ث . شرکت در جلسه نهایی و سایر جلسات مهم بین حسابرسان و مدیران اجرایی بخش.
- ج . بررسی سایر مستندات مرتبط تهیه شده توسط حسابرسان بخش.

فرآیند تلفیق

اصلاح طبقه‌بندیها و تعدیلات تلفیقی (رک : بند ۳۴)

ت-۵۶. فرآیند تلفیق ممکن است مستلزم انجام تعدیلاتی در مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی گروه باشد بطوریکه این مبالغ برونداد سیستمهای پردازش معاملات عادی نیستند، و ممکن است تابع کنترلهای داخلی مشابه حاکم بر سایر اطلاعات مالی نباشند. ارزیابی تیم حسابرسی گروه از مناسب بودن، کامل بودن و صحت تعدیلات ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- ارزیابی اینکه آیا تعدیلات عمده، رویدادها و معاملات زیربنای آن را بطور مناسب انعکاس می‌دهد یا خیر،
- تعیین اینکه آیا تعدیلات عمده، به درستی محاسبه، پردازش و تصویب شده است یا خیر،
- تعیین اینکه آیا تعدیلات عمده، متکی به مستندات کافی و مناسب است یا خیر، و
- بررسی صورت تطبیق و حذف معاملات درون‌گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته، و مانده حسابهای درون‌گروهی.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ارتباط متقابل تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش (رک: بندهای ۴۰ و ۴۱)

ت-۵۷. چنانچه ارتباط دوجانبه مؤثری بین تیم حسابرسی گروه و حسابرسان بخش وجود نداشته باشد، این خطر وجود دارد که تیم حسابرسی گروه امکان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه اظهارنظر حسابرسی را نداشته باشد. اطلاع‌رسانی به موقع و شفاف خواسته‌های تیم حسابرسی گروه، پایه و اساس ارتباط دوجانبه مؤثر بین تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش را شکل می‌دهد.

ت-۵۸. خواسته‌های تیم حسابرسی گروه اغلب به صورت دستورالعمل ارسال می‌گردد. در پیوست ۵ راجع به موضوعاتی که در این دستورالعمل گنجانده می‌شود، رهنمودهایی ارائه شده است. اطلاع‌رسانی حسابرس بخش به تیم حسابرسی گروه اغلب به شکل گزارشی از کار انجام شده است. با این حال برقراری ارتباط بین تیم حسابرسی گروه و حسابرس بخش ممکن است ضرورتاً به شکل مکتوب نباشد. برای مثال، تیم حسابرسی گروه ممکن است برای مذاکره در مورد خطرهای عمده شناسایی شده یا بررسی قسمتهای مربوط مستندات حسابرسی حسابرس بخش با وی جلسه داشته باشد. با این وجود، الزامات مستندسازی این استاندارد و سایر استانداردها در این مورد کاربرد دارد.

ت-۵۹. حسابرس بخش برای کمک به تیم حسابرسی گروه، به عنوان مثال، امکان دسترسی آنها را به مستندات حسابرسی مربوط را در صورت نبود منع قانونی یا مقرراتی، فراهم خواهد کرد.

ت-۶۰. چنانچه یک عضو تیم حسابرسی گروه همزمان حسابرس بخش نیز باشد، هدف تیم حسابرسی گروه برای برقراری ارتباط شفاف با حسابرس بخش، اغلب می‌تواند بدون انجام مکاتبات حاصل شود. برای مثال:

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- دسترسی حسابرس بخش به طرح کلی و برنامه حسابرسی ممکن است برای اطلاع‌رسانی خواسته‌های تیم حسابرسی گروه که در بند ۴۰ مطرح شده است، کافی باشد، و
- بررسی مستندات حسابرسی حسابرس بخش توسط تیم حسابرسی گروه ممکن است برای اطلاع‌رسانی نکات مرتبط با نتیجه‌گیری تیم حسابرسی گروه به شرح بند ۴۱، کافی باشد.

ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده

بررسی مستندات حسابرسی حسابرس بخش (رک: بند ۴۲-ب)

ت-۶۱. اینکه چه قسمتهایی از مستندات حسابرسی حسابرس بخش به حسابرسی گروه مربوط خواهد بود، ممکن است برحسب شرایط تغییر کند. غالباً تمرکز بر آن دسته از مستندات حسابرسی است که به خطرهای عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه مربوط باشد. حدود بررسی مستندات حسابرسی حسابرس بخش معمولاً تابع بررسیهای انجام شده توسط خود حسابرس بخش است.

کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی (رک: بندهای ۴۴ و ۴۵)

ت-۶۲. چنانچه تیم حسابرسی گروه به این نتیجه برسد که شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی گروه کسب نشده است، تیم حسابرسی گروه ممکن است از حسابرس بخش بخواهد تا روشهای لازم را انجام دهد. در صورتی که چنین کاری عملی نباشد، تیم حسابرسی گروه ممکن است روشهای مورد نظر خود را در مورد اطلاعات مالی بخش اجرا کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ت-۶۳. ارزیابی مدیر مسئول حسابرسی گروه از اثر جمعی تحریفها (اعم از شناسایی شده توسط تیم حسابرسی گروه و اطلاع‌رسانی شده توسط حسابرسان بخش)، وی را قادر می‌سازد تا تعیین کند که آیا صورتهای مالی گروه به عنوان یک مجموعه واحد بطور بااهمیتی تحریف شده است یا خیر.

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی گروه و ارکان راهبری گروه

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی گروه (رک: بندهای ۴۶ تا ۴۸)

ت-۶۴. استاندارد ۲۴۰، دربردارنده الزامات و رهنمودهای مربوط به اطلاع‌رسانی موارد تقلب به مدیران اجرایی و، در مواردی که مدیران اجرایی ممکن است در تقلب دست داشته باشد، به ارکان راهبری می‌باشد^{۲۲}.

ت-۶۵. مدیران اجرایی گروه ممکن است مجبور به نگهداری محرمانه بعضی از اطلاعات حساس و بااهمیت باشد. نمونه‌هایی از مواردی که ممکن است برای صورتهای مالی بخش بااهمیت تلقی شود، اما مدیران اجرایی آن بخش احتمالاً از موارد یاد شده مطلع نباشد، به شرح زیر است:

- دعاوی حقوقی احتمالی.
- طرحهای کنارگذاری داراییهای عملیاتی مهم.
- رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.
- موافقتنامه‌های مهم.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری گروه (رک: بند ۴۹)

ت-۶۶. موضوعاتی که تیم حسابرسی گروه به اطلاع ارکان راهبری گروه می‌رساند، ممکن است شامل مواردی باشد که توسط حسابرسان بخش به اطلاع تیم حسابرسی

۲۲. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بندهای ۵۴-۵۲

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

گروه رسیده است و از نظر تیم حسابرسی گروه نسبت به مسئولیتهای ارکان راهبری گروه با اهمیت محسوب می شود. برقراری ارتباط با ارکان راهبری گروه طی دوره حسابرسی گروه در مقاطع زمانی مختلفی روی می دهد. برای نمونه، موضوعات مطرح شده در قسمتهای "الف" و "ب" بند ۴۹ ممکن است پس از اینکه تیم حسابرسی گروه کاری که قرار است در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام شود را تعیین کرده باشد، اطلاع رسانی شود. از طرفی دیگر، موضوع مطرح شده در قسمت "پ" بند ۴۹ ممکن است در پایان کار حسابرسی اطلاع رسانی شود، و موضوعات مطرح شده در قسمتهای "ت" و "ث" بند ۴۹ ممکن است به هنگام وقوع اطلاع رسانی شود.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست ۱

(رک : بند ت-۱۹)

مثالی از اظهارنظر مشروط در مواردی که تیم حسابرسی گروه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی گروه نیست.

در این مثال، تیم حسابرسی گروه به دلیل محدودیت در دسترسی به سوابق حسابداری، مدیران اجرایی بخش یا حسابرس بخش، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب مرتبط با یک بخش عمده را (که حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می شود) گردآوری کند. این بخش به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال در ترازنامه گروه گزارش شده، و جمع داراییهای گروه ۶۰ میلیارد ریال است.

تیم حسابرسی گروه، صورتهای مالی حسابرسی شده بخش برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و گزارش حسابرسی آن را مطالعه و اطلاعات مالی مرتبطی را که توسط مدیران اجرایی گروه در رابطه با آن بخش نگهداری می شود، بررسی کرده است.

از نظر مدیر مسئول حسابرسی گروه، تأثیر محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بر صورتهای مالی گروه بااهمیت است اما فراگیر (اساسی) نیست.

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورتهای مالی تلفیقی

صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه شامل ترازنامه تلفیقی گروه و شرکت نمونه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد تلفیقی گروه و شرکت نمونه برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

مبانی اظهارنظر مشروط

سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف" (واحد وابسته خارجی که در طی سال تحصیل شده است) در ترازنامه تلفیقی به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال منعکس شده، و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" به مبلغ یک میلیارد ریال در صورت سود و زیان تلفیقی منتهی به تاریخ مزبور گزارش شده است. این مؤسسه به دلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات مالی، مدیریت و حسابرس شرکت "الف"، در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱، قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف"، و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" نبوده است. در نتیجه، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت بر صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی شرکت نمونه میسر نگردیده است.

اظهارنظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی موضوع مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و شرکت نمونه را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش و گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود].

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

چنانچه به نظر مدیر مسئول حسابرسی گروه اثر محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورتهای مالی گروه بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، مدیرمسئول حسابرسی گروه طبق استاندارد ۷۰۵، عدم اظهارنظر ارائه خواهد کرد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست ۲

(رک : بند ت-۲۳)

نمونه موضوعاتی که تیم حسابرسی گروه در مورد آنها شناخت کسب می کند. نمونه‌های ارائه شده طیف وسیعی از موضوعات را پوشش می دهد، اما تمام موضوعات لزوماً برای حسابرسی هر گروه مرتبط نیست و ضمناً این فهرست جامع نمی باشد.

کنترلهای عمومی گروه

۱. کنترلهای عمومی گروه ممکن است شامل ترکیبی از موارد زیر باشد:

- جلسات منظم بین مدیران اجرایی بخش و گروه به منظور گفتگو در مورد پیشرفتهای کسب و کار و بررسی عملکرد.
- نظارت بر عملیات بخشها و عملکرد مالی آنها، از جمله روال معمول گزارشگری، که مدیران اجرایی گروه را قادر می سازد عملکرد بخشها را با بودجه آنها مقایسه و اقدام لازم را انجام دهد.
- فرایند برآورد خطر توسط مدیران اجرایی گروه، یعنی فرایند شناخت، تحلیل و مدیریت خطرهای تجاری، از جمله خطر تقلب که ممکن است منجر به تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه گردد.
- نظارت، کنترل، تطبیق، و حذف معاملات درون گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته، و مانده حسابهای درون گروهی.
- فرایند نظارت بر به موقع بودن اطلاعات مالی دریافتی از بخشها و ارزیابی صحت و کامل بودن آن.
- سیستم فناوری اطلاعات مرکزی که کنترلهای عمومی آن در تمام گروه یا بخشی از آن یکسان است.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- فعالیتهای کنترلی سیستم فناوری اطلاعات که برای تمام یا برخی از بخشها مشترک است.
- نظارت بر کنترلها، شامل فعالیتهای حسابرسی داخلی و برنامههای خودارزیابی.
- روشهای یکنواخت از جمله دستورالعمل روشهای گزارشگری مالی گروه.
- برنامههای عمومی گروه مثل برنامههای پیشگیری از تقلب و آئیننامههای اخلاقی.
- ضوابط تفویض اختیار و تعیین مسئولیت مدیران اجرایی بخش.

۲. حسابرسی داخلی ممکن است بخشی از کنترلهای عمومی گروه محسوب شود (برای مثال در مواردی که کار حسابرسی داخلی متمرکز است). در استاندارد ۳۶۱۰، نحوه ارزیابی تیم حسابرسی گروه از صلاحیت و بیطرفی حسابرسان داخلی در مواردی که قرار است از کار آنها استفاده شود، مطرح شده است.

فرایند تلفیق

۳. شناخت تیم حسابرسی گروه از فرایند تلفیق ممکن است شامل موارد زیر باشد:

موضوعات مرتبط با استانداردهای حسابداری:

- میزان شناخت مدیران اجرایی بخش از استانداردهای حسابداری.
- فرایند تشخیص و حسابداری بخشها طبق استانداردهای حسابداری.
- فرایند تشخیص قسمتهای قابل گزارش برای گزارشگری قسمتها طبق استانداردهای حسابداری.
- فرایند تشخیص اشخاص وابسته و معاملات با اشخاص وابسته طبق استانداردهای حسابداری.

۲۳. استاندارد حسابرسی ۶۱۰، "ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی"، بندهای ۱۳ و ۱۶

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- رویه‌های حسابداری استفاده شده در تهیه و ارائه صورتهای مالی گروه، تغییرات آنها نسبت به سال مالی قبل، و تغییرات حاصل از استانداردهای حسابداری جدید یا تجدیدنظر شده.
- روشهای معمول انجام تعدیلات در مورد بخشهایی که پایان سال مالی آنها با پایان سال مالی گروه متفاوت است.
موضوعات مرتبط با فرایند تلفیق:
- فرایند مورد استفاده مدیران اجرایی گروه برای کسب شناخت از رویه‌های حسابداری بخشها، و در صورت لزوم، اطمینان از بکارگیری رویه‌های حسابداری یکنواخت در تهیه اطلاعات مالی بخشها به منظور تهیه صورتهای مالی گروه، و تعیین تفاوت در رویه‌های حسابداری، و در صورت لزوم تعدیل آنها طبق استانداردهای حسابداری.
- فرایند مورد استفاده مدیران اجرایی گروه برای کسب اطمینان از کامل بودن، صحت و به موقع بودن گزارشگری مالی بخشها برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی.
- فرایند تسعیر اطلاعات مالی بخشهای خارجی به ریال.
- نحوه سازماندهی فناوری اطلاعات برای تلفیق شامل مراحل دستی و خودکار فرایند، و کنترلهای دستی و خودکار در مراحل مختلف فرایند تلفیق.
- فرایند مدیران اجرایی گروه برای کسب اطلاعات مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

موضوعات مرتبط با تعدیلات تلفیقی:

- فرایند ثبت تعدیلات تلفیقی، شامل تهیه، تصویب و پردازش ثبتهای حسابداری مربوط، و تجربه پرسنل مسئول تلفیق.
- تعدیلات تلفیقی الزامی طبق استانداردهای حسابداری.
- ماهیت تجاری رویدادها و معاملاتی که باعث ایجاد تعدیلات تلفیقی می گردند.
- تکرار، ماهیت و اندازه معاملات بین بخشها.
- روشهای نظارت، کنترل، تطبیق و حذف معاملات درون گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته، و مانده حسابهای درون گروهی.
- مراحل طی شده جهت تعیین ارزش منصفانه خالص داراییهای تحصیل شده، روشهای استهلاک سرقفلی، و آزمون کاهش ارزش سرقفلی، طبق استانداردهای حسابداری.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست ۳

(ر ک : بند ت-۳۰)

نمونه شرایط یا رویدادهایی که ممکن است حاکی از خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه باشد.

نمونه‌های ارائه شده طیف وسیعی از شرایط یا رویدادها را پوشش می‌دهد، اما تمام شرایط یا رویدادها در هر کار حسابرسی گروه وجود ندارد و این فهرست لزوماً جامع نیست.

- ساختار پیچیده گروه، به ویژه در مواردی که تحصیل، واگذاری یا تجدید سازمان به دفعات اتفاق می‌افتد.
- ضعف ساختارهای راهبری شرکت، از جمله فرایندهای تصمیم‌گیری غیرشفاف.
- نبود کنترل‌های عمومی گروه یا اثربخش نبودن آن، از جمله اطلاعات ناکافی مدیران اجرایی گروه برای نظارت بر عملیات و نتایج عملیات بخشها.
- وجود بخشها در کشورهایی که در معرض عواملی چون مداخلات دولت در زمینه سیاستهای پولی و بازرگانی، اعمال محدودیت بر انتقال سود یا ارز، و نوسانات شدید نرخ ارز هستند.
- فعالیتهای تجاری بخشهایی که پرخطر هستند، مانند قراردادهای بلندمدت یا مبادله ابزارهای پیچیده یا جدید.
- موارد ابهام نسبت به اینکه اطلاعات مالی کدام بخشها باید طبق استانداردهای حسابداری، در صورتهای مالی گروه گنجانده شود، برای مثال اینکه آیا واحدهای تجاری با مقاصد خاص وجود دارند و باید در صورتهای مالی گروه گنجانده شوند یا خیر.
- روابط و معاملات غیرمعمول با اشخاص وابسته.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- وجود سابقه قبلی در مورد مانده حسابهای درون گروهی که تطبیق داده نشده‌اند یا با هم مغایرت داشته‌اند.
- وجود معاملات پیچیده‌ای که در بیش از یک بخش منظور شده است.
- بکارگیری رویه‌های حسابداری متفاوت از رویه‌های حسابداری استفاده شده در صورتهای مالی گروه توسط بخشها.
- متفاوت بودن سالهای مالی بخشها که ممکن است جهت دستکاری زمانبندی معاملات مورد استفاده واقع شود.
- وجود تعدیلات تلفیقی ناقص یا غیرمجاز در گذشته.
- رویکرد مالیاتی جسورانه داخل گروه، یا معاملات نقدی کلان با واحدهای تجاری که در مناطق دارای مزایای مالیاتی فعالیت می‌کنند.
- تغییرات مکرر حسابرسان صورتهای مالی بخشها.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست ۴

(ر ک : بند ت-۳۵)

نمونه تأییدیه حسابرس بخش

هدف این پیوست ارائه نمونه تأییدیه حسابرس بخش به شکل استاندارد نیست. تأییدیه ممکن است از یک حسابرس بخش به حسابرس دیگر و از دوره‌ای به دوره بعد تغییر کند. تأییدیه اغلب قبل از شروع حسابرسی اطلاعات مالی بخش کسب می‌شود.

[سربرگ حسابرس بخش]

[تاریخ]

[به مدیر مسئول حسابرسی گروه]

این تأییدیه در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی گروه [نام واحد تجاری اصلی] برای سال مالی منتهی به [تاریخ] توسط آن مؤسسه، با هدف اظهارنظر در مورد اینکه آیا صورتهای مالی گروه، از تمام جنبه‌های بااهمیت، وضعیت مالی گروه در [تاریخ] و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد یا خیر، تهیه شده است.

این مؤسسه دریافت دستورالعمل مورخ شما را در تاریخ [.....]، مبنی بر درخواست از ما برای حسابرسی اطلاعات مالی [نام بخش] برای سال مالی منتهی به [تاریخ] می‌پذیرد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

موارد زیر مورد تأیید این موسسه است:

۱. دستورالعمل آن موسسه رعایت می‌شود. / بنا به دلایل زیر [ذکر دلایل] قادر به رعایت ... نیستیم.

۲. دستورالعملها شفاف و قابل فهم هستند. / خواهشمند است دستورالعمل را از جهات زیر [نکات مورد نظر] شفاف نمایید.

۳. با شما همکاری خواهیم کرد و امکان دسترسی شما به مستندات حسابرسی مربوط را فراهم خواهیم ساخت.

این موسسه از موارد زیر آگاه است:

۱) اطلاعات مالی [نام بخش] در صورتهای مالی گروه [نام واحد تجاری اصلی] گنجانده خواهد شد.

۲) ممکن است مشارکت در حسابرسی اطلاعات مالی [نام بخش] برای سال مالی منتهی به [تاریخ] را ضروری تشخیص دهید.

۳) کار ما را ارزیابی خواهید کرد و، در صورت مناسب بودن، برای حسابرسی صورتهای مالی گروه [نام واحد تجاری اصلی] از آن استفاده می‌کنید.

در ارتباط با حسابرسی اطلاعات مالی [نام بخش]، [توصیف بخش برای مثال واحد تجاری فرعی تحت تملک کامل، واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص، واحد تجاری وابسته]، [نام واحد تجاری اصلی] انجام خواهیم داد، موارد زیر تأیید می‌شود:

۱) این موسسه از مفاد آیین رفتار حرفه‌ای که برای ایفای مسئولیتهای خود در حسابرسی صورتهای مالی گروه ضروری است شناخت دارد، و طبق آن رفتار خواهد کرد. به ویژه، و با توجه به [نام واحد تجاری اصلی] و سایر بخشهای

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

گروه، این موسسه باتوجه به مفاد آیین رفتار حرفه‌ای مستقل است و از الزامات تعیین شده در آیین رفتار حرفه‌ای منتشر شده [نام واحد تدوین‌کننده مقررات] پیروی خواهد کرد.

۲) این موسسه از استانداردهای حسابرسی که برای ایفای مسئولیت خود در حسابرسی صورتهای مالی گروه ضروری است، شناخت دارد و کار خود در مورد اطلاعات مالی [نام بخش] برای سال مالی منتهی به [تاریخ] را طبق آن استانداردها انجام خواهد داد.

۳) این موسسه از مهارتهای لازم (از قبیل شناخت صنعت خاص) برای حسابرسی اطلاعات مالی بخش مورد نظر برخوردار است.

۴) این موسسه از استانداردهای حسابداری که برای ایفای مسئولیت خود در حسابرسی صورتهای مالی گروه ضروری است، شناخت دارد.

این موسسه شما را از هر گونه تغییری که در خلال حسابرسی اطلاعات مالی [نام بخش]، در موارد بالا ایجاد خواهد شد، مطلع خواهد کرد.

[امضای حسابرس]

[تاریخ]

[نشانی حسابرس - می‌تواند در سربرگ مؤسسه نیز درج شود]

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست ۵

(رک : بند ت-۵۸)

نکاتی که الزاماً یا حسب مورد در دستورالعمل تیم حسابرسی گروه گنجانده می شود.

نکاتی که طبق این استاندارد باید به اطلاع حسابرس بخش رسانده شود، با قلم ایتالیک مشخص شده است.

نکات مرتبط با برنامه ریزی کار حسابرس بخش:

- درخواست از حسابرس بخش برای تأیید این که حسابرس بخش، با آگاهی از موارد استفاده تیم حسابرسی گروه از کار وی، با تیم حسابرسی گروه همکاری خواهد کرد.
- جدول زمانی تکمیل کار حسابرسی.
- تاریخ بازدیدهای برنامه ریزی شده توسط مدیران اجرایی گروه و تیم حسابرسی گروه، و تاریخ جلسات برنامه ریزی شده با حسابرس بخش و مدیران اجرایی بخش.
- فهرستی از رابطهای اصلی
- کاری که باید توسط حسابرس بخش انجام شود، موارد استفاده از آن، و توافقاتی که به عمل آمده برای هماهنگی تلاشها در مراحل اولیه و در طول حسابرسی، از جمله مشارکت برنامه ریزی شده تیم حسابرسی گروه در کار حسابرس بخش.
- الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی گروه و، به ویژه، الزامات استقلال.
- در مورد حسابرسی یا بررسی اطلاعات مالی بخش، سطح اهمیت بخش، و آستانه ای که نمی توان از تحریفهای با مبالغ بالاتر از آن چشم پوشی کرد.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- فهرست اشخاص وابسته‌ای که مدیران اجرایی گروه تهیه کرده است، و سایر اشخاص وابسته که تیم حسابرسی گروه از وجود آنها مطلع است، و درخواستی مبنی بر این که حسابرس بخش اشخاص وابسته‌ای را که قبلاً توسط مدیران اجرایی گروه یا تیم حسابرسی گروه شناسایی نشده‌اند، به موقع به اطلاع تیم حسابرسی گروه برساند.
 - کاری که باید در مورد معاملات درون‌گروهی و سودها و زیانهای تحقق نیافته و مانده حسابهای درون‌گروهی انجام شود.
 - راهنماییهای لازم در مورد سایر مسئولیتهای گزارشگری قانونی، برای مثال گزارشگری در مورد ادعای مدیران اجرایی راجع به اثربخشی کنترلهای داخلی.
 - در مواردی که احتمال دارد بین تکمیل حسابرسی اطلاعات مالی بخشها و نتیجه‌گیری تیم حسابرسی گروه در مورد صورتهای مالی گروه، فاصله زمانی وجود داشته باشد، راهنماییهای لازم برای بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.
- نکات مرتبط با انجام کار حسابرس بخش:
- یافته‌های حاصل از آزمونهای تیم حسابرسی گروه از فعالیتهای کنترلی یک سیستم پردازش که برای تمام یا برخی از بخشها مشترک است، و آزمونهایی که قرار است توسط حسابرس بخش در مورد کنترلها انجام شود.
 - خطرهای عمده تحریف بااهمیت شناسایی شده صورتهای مالی گروه (ناشی از تقلب یا اشتباه) که به کار حسابرس بخش مربوط می‌شود، و درخواستی مبنی بر اینکه حسابرس بخش هرگونه خطر عمده تحریف بااهمیت صورتهای مالی گروه (ناشی از تقلب یا اشتباه) که در بخش شناسایی شده است و همچنین واکنش حسابرس بخش به این خطرها را به موقع گزارش کند.

استاندارد حسابرسی ۶۰۰

ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- یافته‌های حسابرس داخلی، بر مبنای کار انجام شده در مورد کنترل‌های داخلی بخشها یا کنترل‌های مربوط به آنها.
- اطلاع‌رسانی به موقع شواهد حسابرسی کسب شده از طریق کار انجام شده در مورد اطلاعات مالی بخشها که با شواهد حسابرسی که تیم حسابرسی گروه بر مبنای آن خطر موجود در سطح گروه را برآورد کرده است، متناقض است.
- درخواست ارائه تأییدیه مکتوب مبنی بر رعایت استانداردهای حسابداری توسط مدیران اجرایی بخش، یا یادداشتی مبنی بر اینکه تفاوت‌های موجود بین رویه‌های حسابداری مورد استفاده در اطلاعات مالی بخش و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در صورتهای مالی گروه، افشا شده است.
- موضوعاتی که باید توسط حسابرس بخش مستندسازی شود.

سایر اطلاعات:

- درخواستی مبنی بر اینکه موارد زیر به تیم حسابرسی گروه به موقع گزارش شود:
 - نکات حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی عمده، از جمله برآوردهای حسابداری و قضاوت‌های مربوط.
 - موضوعات مربوط به وضعیت تداوم فعالیت بخش.
 - موضوعات مربوط به دعاوی حقوقی و ادعاها.
 - ضعفهای بااهمیت در کنترل‌های داخلی که در خلال انجام کار در مورد اطلاعات مالی بخش مورد توجه حسابرس بخش واقع شده است، و اطلاعاتی که حاکی از وجود تقلب است.
- درخواستی مبنی بر اینکه تیم حسابرسی گروه از هر گونه رویداد غیرمعمول یا بااهمیت، در اسرع وقت مطلع خواهد شد.
- موضوعات فهرست شده در بند ۴۱ در زمان تکمیل کار در مورد اطلاعات مالی بخش، به اطلاع تیم حسابرسی گروه رسانده شود.

