

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲-۴	ماهیت برآوردهای حسابداری
۵	تاریخ اجرا
۶	هدف
۷	تعاریف
	الزامات
۸-۹	روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط
۱۰-۱۱	تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت
۱۲-۱۴	برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت
۱۵-۱۷	گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده
۱۸	ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها
۱۹-۲۰	موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری
۲۱	نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی مدیریت
۲۲	تاییدیه کتبی
۲۳	مستندسازی
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۱۱	ماهیت برآوردهای حسابداری
ت-۱۲ تا ت-۴۴	روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط
ت-۴۵ تا ت-۵۱	تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت
ت-۵۲ تا ت-۱۰۱	برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت
ت-۱۰۲ تا ت-۱۱۵	گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده
ت-۱۱۶ تا ت-۱۱۹	ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها
ت-۱۲۰ تا ت-۱۲۳	موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری
ت-۱۲۴ و ت-۱۲۵	نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی مدیریت
ت-۱۲۶ و ت-۱۲۷	تاییدیه کتبی
ت-۱۲۸	مستندسازی

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

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### کلیات

##### دامنه کاربرد

۱. این استاندارد، به مسئولیت حسابرسان در زمینه برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط در حسابرسی صورتهای مالی می‌پردازد. این استاندارد مشخصاً، نحوه بکارگیری استاندارد ۳۱۵ و استاندارد ۳۳۰ و سایر استانداردهای مربوط را در حسابرسی برآوردهای حسابداری به تفصیل شرح می‌دهد. همچنین، این استاندارد شامل الزامات و رهنمودهایی در خصوص تحریف در برآوردهای حسابداری و نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی مدیریت است.

##### ماهیت برآوردهای حسابداری

۲. برخی از اقلام صورتهای مالی به طور دقیق قابل اندازه‌گیری نیست و فقط می‌توان آنها را برآورد کرد. در این استاندارد، از چنین اقلامی در صورتهای مالی، با عنوان برآوردهای حسابداری یاد می‌شود. ماهیت و قابلیت اتکای اطلاعات در دسترس مدیریت برای انجام یک برآورد حسابداری، بسیار متنوع است و در نتیجه بر میزان ابهام در برآورد حسابداری اثر می‌گذارد. میزان ابهام در برآورد حسابداری به نوبه خود بر خطرهای تحریف بااهمیت برآوردهای حسابداری، از جمله آسیب‌پذیری آنها در مقابل جانبداری عمدی یا غیرعمدی مدیریت، اثرگذار است. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۱۱)

۳. هدف اندازه‌گیری برآوردهای حسابداری می‌تواند باتوجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط و قلم گزارش شده، متفاوت باشد. هدف اندازه‌گیری برخی برآوردهای حسابداری، پیش‌بینی نتایج یک یا چند معامله، رویداد یا شرایطی است که انجام برآورد حسابداری را ضروری کرده است. هدف اندازه‌گیری سایر برآوردهای حسابداری، شامل بسیاری از برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، متفاوت است و برحسب ارزش روز یک معامله یا قلم صورت مالی که مبتنی بر شرایط حاکم در تاریخ اندازه‌گیری (مانند قیمت بازار برآورد شده یک دارایی یا بدهی مشخص) است، بیان می‌شود. برای مثال، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است ارزش منصفانه بر مبنای یک معامله جاری فرضی بین دو طرف مطلع و مایل (که بعضاً فعالان بازار نامیده می‌شوند) در یک معامله حقیقی اندازه‌گیری شود، نه بر مبنای تسویه یک معامله در گذشته یا آینده.

۴. تفاوت بین نتیجه برآورد حسابداری و مبلغی که در ابتدا در صورتهای مالی شناسایی و افشا شده است، لزوماً بیانگر تحریف در صورتهای مالی نیست. این وضعیت بخصوص در مورد برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه که نتایج آن همواره تحت تأثیر رویدادها یا شرایط بعد از تاریخ برآورد قرار می‌گیرد، مشاهده می‌شود.

##### تاریخ اجرا

۵. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۳ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

##### هدف

۶. هدف حسابرسان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره این است که آیا باتوجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط:  
الف - برآوردهای حسابداری شناسایی یا افشا شده در صورتهای مالی، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، معقول هستند یا خیر، و  
ب - موارد افشای مربوط در صورتهای مالی کافی است یا خیر.

##### تعاریف

۷. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:  
الف - **ابهام در برآورد** - آسیب‌پذیری برآورد حسابداری و موارد افشای مرتبط به واسطه مشکل ذاتی دقت در اندازه‌گیری آن.  
ب - **برآورد حسابداری** - تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری به صورت دقیق امکان‌پذیر نیست. این اصطلاح برای مبلغ اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه (در صورت وجود ابهام در برآورد) و برای دیگر مبالغ مستلزم برآورد بکار می‌رود. در این استاندارد تنها برای برآوردهای حسابداری که مستلزم اندازه‌گیری به ارزش منصفانه هستند، از اصطلاح "برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه" استفاده شده است.

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

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

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- پ - برآورد نقطه‌ای مدیریت - مبلغ انتخاب شده توسط مدیریت برای شناسایی یا افشا در صورتهای مالی به عنوان برآورد حسابداری.
- ت - برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای حسابرس - به ترتیب به مبلغ، یا دامنه‌ای از مبالغ اطلاق می‌شود که برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت، از شواهد حسابرسی استخراج می‌شود.
- ث - جانب‌داری مدیریت - نبود بی طرفی توسط مدیریت در تهیه و ارائه اطلاعات.
- ج - نتیجه برآورد حسابداری - مبلغ پولی واقعی حاصل از قطعی شدن معاملات، رویدادها یا شرایط مبنای برآورد حسابداری.

### الزامات

#### روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط

۸. هنگام اجرای روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، به منظور کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی، که طبق استاندارد ۳۱۵ الزامی شده است، حسابرس، باید برای فراهم کردن مبنایی جهت تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری، از موارد زیر شناخت کسب کند: (رک: بند ت-۱۲)

الف - الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط درخصوص برآوردهای حسابداری، شامل موارد افشای مرتبط. (رک: بندهای ت-۱۳ تا ت-۱۵)

ب - راهکار مدیریت برای تشخیص آن دسته از معاملات، رویدادها و شرایطی که ممکن است نیازمند شناسایی یا افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی باشد. برای کسب این شناخت، حسابرس باید در مورد تغییر در شرایطی که می‌تواند منجر به برآورد جدید یا اصلاح برآوردهای قبلی گردد، از مدیریت پرس و جو کند (رک: بندهای ت-۱۶ تا ت-۲۱).

پ - چگونگی انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت و کسب شناخت از داده‌هایی که مبنای این برآوردها قرار گرفته است، از جمله موارد زیر: (رک: بندهای ت-۲۲ و ت-۲۳)

۱. روش انجام برآورد حسابداری، از جمله مدل مورد استفاده (در صورت وجود)، (رک: بندهای ت-۲۴ تا ت-۲۶)
  ۲. کنترلهای مربوط، (رک: بندهای ت-۲۷ و ت-۲۸)
  ۳. استفاده مدیریت از کارشناس، (رک: بندهای ت-۲۹ و ت-۳۰)
  ۴. مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری، (رک: بندهای ت-۳۱ تا ت-۳۶)
  ۵. تغییرات صورت گرفته در روشهای انجام برآوردهای حسابداری نسبت به دوره قبل و یا تغییراتی که باید در این روشها صورت می‌گرفت، و در صورت وجود، دلایل آن تغییرات، و (رک: بند ت-۳۷)
  ۶. چگونگی ارزیابی اثر ابهام در برآورد توسط مدیریت. (رک: بند ت-۳۸)
۹. حسابرس باید نتیجه برآوردهای حسابداری مندرج در صورتهای مالی دوره‌های قبل، یا، در صورت لزوم، برآورد مجدد آن برای مقاصد دوره جاری را بررسی کند. ماهیت و میزان بررسی حسابرس به ماهیت برآوردهای حسابداری و مربوط بودن یا نبودن اطلاعات حاصل از این بررسی برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت برآوردهای حسابداری مندرج در صورتهای مالی دوره جاری، بستگی دارد. با این وجود، هدف این بررسی زیر سوال بردن قضاوتهایی نیست که در دوره‌های قبل بر مبنای اطلاعات موجود در آن زمان انجام شده است. (رک: بندهای ت-۳۹ تا ت-۴۴)

#### تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت

۱۰. طبق استاندارد ۳۱۵، حسابرس به منظور تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، باید میزان ابهام مرتبط با برآورد حسابداری را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۴۵ و ت-۴۶)
۱۱. حسابرس بر پایه قضاوت خود باید مشخص کند کدام برآورد حسابداری به دلیل بالا بودن میزان ابهام می‌تواند باعث ایجاد خطرهای عمده شود. (رک: بندهای ت-۴۷ تا ت-۵۱)

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت

۱۲. حسابرس باید براساس خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، موارد زیر را تعیین کند: (رک: بند ت-۵۲)
- الف - بکارگیری مناسب الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآورد حسابداری توسط مدیریت، و (رک: بندهای ت-۵۳ تا ت-۵۶)
- ب - مناسب بودن و بکارگیری یکنواخت روشهای مورد استفاده برای انجام برآوردهای حسابداری، و مناسب بودن تغییرات در برآوردها یا روشهای مورد استفاده برای انجام آنها نسبت به دوره قبل، (رک: بندهای ت-۵۷ و ت-۵۸)
۱۳. حسابرس باید در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، الزامی طبق استاندارد ۳۳۰<sup>۱</sup>، یک یا چند مورد از موارد زیر را با توجه به ماهیت برآورد حسابداری انجام دهد: (رک: بندهای ت-۵۹ تا ت-۶۱)
- الف - تعیین اینکه آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، شواهد حسابرسی درخصوص برآورد حسابداری فراهم می کند یا خیر. (رک: بندهای ت-۶۲ تا ت-۶۷)
- ب - آزمون نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت و داده‌هایی که برای انجام برآورد استفاده شده است. برای این کار حسابرس باید موارد زیر را ارزیابی کند: (رک: بندهای ت-۶۸ تا ت-۷۰)
۱. مناسب بودن روش اندازه‌گیری استفاده شده با توجه به شرایط موجود، و (رک: بندهای ت-۷۱ تا ت-۷۶)
  ۲. معقول بودن مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت با توجه به اهداف اندازه‌گیری در چارچوب گزارشگری مالی مربوط. (رک: بندهای ت-۷۷ تا ت-۸۳)
- پ - آزمون اثربخشی کنترلهای حاکم بر نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت، همراه با آزمونهای محتوای مناسب. (رک: بندهای ت-۸۴ تا ت-۸۶)
- ت - انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت. برای دستیابی به این هدف: (رک: بندهای ت-۸۷ تا ت-۹۱)
۱. زمانی که حسابرس از مفروضات یا روشهایی متفاوت از مفروضات و روشهای مدیریت استفاده می کند، وی باید از مفروضات یا روشهای مدیریت به اندازه‌ای شناخت کسب کند که برای تشخیص منظور شدن متغیرهای مربوط در برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای حسابرس و ارزیابی هرگونه تفاوت عمده آن با برآورد نقطه‌ای مدیریت، کفایت داشته باشد. (رک: بند ت-۹۲)
  ۲. زمانی که حسابرس به این نتیجه می‌رسد که استفاده از یک دامنه برای برآورد مناسب است، وی باید این دامنه را براساس شواهد حسابرسی در دسترس به گونه‌ای محدود کند که همه ارقام این دامنه، معقول به نظر برسد. (رک: بندهای ت-۹۳ تا ت-۹۵)
۱۴. در تعیین موضوعات مشخص شده در بند ۱۲ یا در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت طبق بند ۱۳، حسابرس باید لزوم استفاده از مهارتها یا دانش تخصصی در رابطه با یک یا چند جنبه از برآوردهای حسابداری را برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مورد توجه قرار دهد. (رک: بندهای ت-۹۶ تا ت-۱۰۱)

#### گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده

##### ابهام در برآورد

۱۵. در مورد برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می شوند، حسابرس باید علاوه بر انجام آزمونهای محتوای مقرر شده در استاندارد ۳۳۰<sup>۲</sup>، موارد زیر را نیز ارزیابی کند: (رک: بند ت-۱۰۲)
- الف - نحوه بررسی دیگر مفروضات و نتایج توسط مدیریت و دلیل رد آنها یا نحوه برخورد مدیریت با ابهام در انجام برآورد حسابداری به روشهای دیگر. (رک: بندهای ت-۱۰۳ تا ت-۱۰۶)
- ب - معقول بودن مفروضات عمده استفاده شده توسط مدیریت. (رک: بندهای ت-۱۰۷ تا ت-۱۰۹)
- پ - قصد مدیریت برای انجام اقدامی خاص و توانایی انجام آن اقدام (در رابطه با معقول بودن مفروضات عمده مورد استفاده مدیریت یا بکارگیری مناسب چارچوب گزارشگری مالی مربوط). (رک: بند ت-۱۱۰)

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۱۶. اگر به نظر حسابرِس، مدیریت به آثار ابهام در برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شود، توجه کافی نکرده باشد، حسابرِس باید در صورت لزوم، دامنه‌ای از برآورد را برای ارزیابی معقول بودن برآورد حسابداری مشخص کند. (رک: بندهای ت-۱۱۱ و ت-۱۱۲)

#### معیارهای شناخت و اندازه‌گیری

۱۷. برای برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شوند، حسابرِس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب را در مورد اینکه آیا موارد زیر مطابق با الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط است یا خیر، کسب کند:

الف - تصمیم مدیریت درخصوص شناخت یا عدم شناخت برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، و (رک: بندهای ت-۱۱۳ و ت-۱۱۴)  
ب - مبنای اندازه‌گیری انتخاب شده برای برآوردهای حسابداری، (رک: بند ت-۱۱۵)

#### ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها

۱۸. حسابرِس باید بر مبنای شواهد حسابرسی ارزیابی کند که آیا برآوردهای حسابداری مندرج در صورتهای مالی با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، معقول بوده یا تحریف شده است. (رک: بندهای ت-۱۱۶ تا ت-۱۱۹)

#### موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری

۱۹. حسابرِس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره انطباق موارد افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی با الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، به دست آورد. (رک: بندهای ت-۱۲۰ و ت-۱۲۱)

۲۰. برای برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شود، حسابرِس باید کفایت افشای ابهام در برآورد در صورتهای مالی را با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۱۲۲ و ت-۱۲۳)

#### نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت

۲۱. حسابرِس باید برای تشخیص وجود نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت، قضاوتها و تصمیمات وی را درباره برآوردهای حسابداری بررسی کند. برای نتیجه‌گیری نسبت به معقول بودن برآوردهای حسابداری، وجود نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت به خودی خود نشان‌دهنده تحریف نیست. (رک: بندهای ت-۱۲۴ و ت-۱۲۵)

#### تاییدیه کتبی

۲۲. حسابرِس باید از مدیریت درباره معقول بودن مفروضات عمده استفاده شده در انجام برآوردهای حسابداری، تاییدیه کتبی دریافت کند. (رک: بندهای ت-۱۲۶ و ت-۱۲۷)

#### مستندسازی

۲۳. مستندسازی حسابرسی باید شامل موارد زیر باشد<sup>۱</sup>:

الف - مبنای نتیجه‌گیریهای حسابرِس درباره معقول بودن آن دسته از برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط که حاوی خطرهای عمده است، و

ب - نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت، در صورت وجود. (رک: بند ت-۱۲۸)

\*\*\*

#### توضیحات کاربردی

ماهیت برآوردهای حسابداری (رک: بند ۲)

ت-۱. به دلیل ابهام ذاتی در فعالیتهای تجاری، برخی از اقلام صورتهای مالی تنها می‌توانند برآورد شوند. به علاوه، ویژگیهای خاص یک دارایی، بدهی یا اجزای تشکیل‌دهنده حقوق صاحبان سرمایه، یا مبنا یا روش اندازه‌گیری مقرر شده در چارچوب گزارشگری مالی ممکن است برآورد یک قلم در صورتهای مالی را ضروری سازد.

ت-۲. برخی برآوردهای حسابداری، به نسبت ابهام کمتری دارند و ممکن است سبب پیدایش خطرهای تحریف بااهمیت کمتری شوند، برای مثال:

- برآوردهای حسابداری در واحدهای تجاری که فعالیتهای تجاری پیچیده ندارند.
- برآوردهای حسابداری که به دلیل ارتباط با معاملات روزمره، بارها تکرار و به روز می‌شوند.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- برآوردهای حسابداری مبتنی بر اطلاعاتی که به راحتی در دسترس هستند، از قبیل اطلاعات مربوط به نرخ سود بانکی یا قیمت‌های معاملاتی اوراق بهادار. در قسمت برآورد حسابداری ارزش منصفانه، از چنین اطلاعاتی با عنوان "مشهود" یاد شده است.
- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه در مواردی که روش اندازه‌گیری مطرح شده در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ساده و کاربرد آن در اندازه‌گیری دارایی یا بدهی به ارزش منصفانه به سادگی امکان‌پذیر است.
- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه در مواردی که مدل مورد استفاده برای اندازه‌گیری برآورد حسابداری، شناخته شده یا مورد پذیرش عمومی است به شرط اینکه داده‌ها و مفروضات مدل، مشهود باشند.
- ت-۳. با این وجود، درخصوص برخی برآوردهای حسابداری ممکن است ابهام به نسبت بالاتری وجود داشته باشد، به‌ویژه در مواردی که این برآوردها مبتنی بر مفروضات عمده باشد، برای مثال:
  - برآوردهای حسابداری مرتبط با نتایج دعاوی حقوقی.
  - برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه برای ابزارهای مالی مشتقه‌ای که به‌طور عمومی معامله نمی‌شوند.
  - برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه که برای انجام آن از مدل تدوین شده خاص واحد تجاری استفاده شده است یا اینکه برای انجام آن از مفروضات و داده‌های نامشهود در بازار استفاده شده است.
- ت-۴. میزان ابهام در برآورد حسابداری براساس ماهیت برآورد، مدل یا روش پذیرفته شده مورد استفاده برای انجام برآورد، و ذهنی بودن مفروضات مورد استفاده برای انجام برآورد، متفاوت است. در برخی موارد، ممکن است ابهام در برآورد چنان بالا باشد که معیار شناخت مقرر در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، حاصل نشده و برآورد قابل انجام نباشد.
- ت-۵. همه اقلام صورتهای مالی که مستلزم اندازه‌گیری به ارزش منصفانه هستند، همیشه همراه با ابهام در برآورد نیستند. برای مثال، اندازه‌گیری به ارزش منصفانه ممکن است درخصوص برخی از اقلام صورتهای مالی که برای آنها بازار آزاد و فعالی وجود دارد و در نتیجه اطلاعات قابل اتکا و در دسترس راجع به قیمت‌های مبادلات واقعی فراهم می‌آورد، مورد نداشته باشد. در این گونه موارد قیمت‌های اعلام شده معمولاً بهترین شواهد حسابرسی را در رابطه با ارزش منصفانه فراهم می‌سازد. با این وجود، حتی زمانی که روش و داده‌های ارزشیابی کاملاً مشخص باشند، ممکن است ابهام در برآورد کماکان وجود داشته باشد. برای مثال، اگر میزان سرمایه‌گذاری در یک اوراق بهادار نسبت به بازار قابل ملاحظه باشد یا برای خرید و فروش آن در بازار محدودیت وجود داشته باشد، ارزش‌گذاری آن اوراق بهادار که در فهرست قیمت‌های بازار فعال و آزاد قرار دارد، ممکن است مستلزم تعدیل باشد. بعلاوه، شرایط اقتصادی کلی موجود در یک زمان خاص برای مثال، عدم نقدشوندگی در یک بازار خاص، ممکن است بر ابهام در برآورد تأثیر بگذارد.
- ت-۶. مثال‌های دیگری از انجام برآوردهای حسابداری، علاوه بر برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، عبارتند از:
  - ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.
  - کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا.
  - ذخیره تضمین محصولات.
  - روش استهلاک یا عمر مفید داراییها.
  - ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در مواردی که درخصوص مبلغ بازیافتی آن ابهام وجود دارد.
  - آثار مالی قراردادهای بلندمدت.
  - هزینه‌های دادرسی و حل و فصل دعاوی حقوقی.
- ت-۷. مثال‌های دیگری از شرایطی که برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه ممکن است ضرورت یابد، عبارتند از:
  - ابزارهای مالی پیچیده که در یک بازار فعال و آزاد معامله نمی‌شوند.
  - داراییها یا تجهیزات نگهداری شده برای فروش.
  - برخی داراییها و بدهیهای تحصیل شده در یک ترکیب تجاری، شامل سرقفلی و داراییهای نامشهود.
  - معاوضه داراییها و بدهیها بین اشخاص مستقل بدون مبادله وجه نقد، برای مثال، معاوضه غیر پولی تجهیزات در حوزه‌های متفاوت فعالیت تجاری.
- ت-۸. برآورد مستلزم انجام قضاوت‌های مبتنی بر اطلاعات در دسترس، هنگام تهیه صورتهای مالی است. درخصوص بسیاری از برآوردهای حسابداری، قضاوت مستلزم بکارگیری مفروضات درباره موضوعاتی است که در زمان انجام برآورد، با ابهام روبرو هستند. اگر شرایط، معاملات یا رویدادهای آتی شناخته شده‌ای در زمان انجام برآورد وجود داشته باشد که بتواند بر اقدامات یا مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت تأثیرگذار باشد، حسابرس مسئولیتی در قبال پیش‌بینی آن شرایط، معاملات یا رویدادهای آتی نخواهد داشت.

دات کام  
حسابداری

www.Hesabdary.Com  
@HesabdaryCom

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### جانبداری مدیریت

ت-۹. چارچوبهای گزارشگری مالی اغلب بر بی طرفی یعنی عاری بودن از جانبداری، تأکید دارند. برآوردهای حسابداری، دقیق نیستند و می توانند تحت تأثیر قضاوت مدیریت قرار گیرند. چنین قضاوتهایی ممکن است با جانبداری عمدی یا غیر عمدی مدیریت (برای مثال، انگیزه دستیابی به نتایج مورد نظر) همراه باشد. آسیب پذیری برآورد حسابداری از جانبداری مدیریت با افزایش ذهنی بودن آن برآورد، افزایش می یابد. جانبداری ناخودآگاه مدیریت و جانبداری عمدی بالقوه مدیریت در تصمیمات ذهنی که اغلب برای انجام برآوردهای حسابداری الزامی است، امری ذاتی است. در حسابرسیهای بعدی، نشانه های جانبداری احتمالی مدیریت که در حسابرسی دوره های قبلی مشخص شده است، بر برنامه ریزی و تشخیص خطر و ارزیابی فعالیتهای حسابر در دوره جاری اثر می گذارد.

ت-۱۰. کشف جانبداری مدیریت در سطح یک حساب می تواند مشکل باشد. جانبداری مدیریت ممکن است تنها زمانی مشخص شود که گروهی از برآوردهای حسابداری یا تمام برآوردهای حسابداری مورد توجه قرار گیرد، یا در چندین دوره حسابداری مورد بررسی قرار گیرد. اگرچه در اتخاذ تصمیمات ذهنی، برخی از اشکال جانبداری مدیریت امری ذاتی است، با این حال، در چنین قضاوتهایی ممکن است هیچ قصدی برای گمراه کردن استفاده کنندگان صورتهای مالی، توسط مدیریت در کار نباشد. زمانی که مدیریت قصد گمراه کردن استفاده کنندگان را داشته باشد، جانبداری مدیریت ماهیت تقلب دارد.

#### ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-۱۱. واحدهای بخش عمومی ممکن است دارییهای تخصصی را نگهداری کنند که در مورد آنها منابع اطلاعاتی قابل اتکا برای اندازه گیری به ارزش منصفانه یا سایر مبانی ارزشهای جاری یا ترکیبی از هر دو، به آسانی در دسترس نباشد. اغلب این دارییها، جریانهای نقدی ایجاد نمی کنند و بازار فعالی برای آنها وجود ندارد. بنابراین، اندازه گیری به ارزش منصفانه معمولاً مستلزم برآورد است و ممکن است پیچیده باشد و در برخی موارد نادر، می تواند کاملاً غیرممکن باشد.

#### روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط (رک: بند ۸)

ت-۱۲. روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، طبق بند ۸ این استاندارد، به حسابرس در پیش بینی ماهیت و نوع برآوردهای حسابداری که ممکن است در واحد تجاری وجود داشته باشد، کمک می کند. موضوع اصلی مورد توجه حسابرس، کفایت شناخت کسب شده برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری، و برنامه ریزی ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم است.

#### کسب شناخت از الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط (رک: بند ۸الف)

ت-۱۳. حسابرس با کسب شناخت از الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، مشخص می کند که آیا این چارچوب، برای مثال:

- شرایط خاص شناخت<sup>۱</sup> برآوردهای حسابداری یا روشهای اندازه گیری آن را توصیف کرده است یا خیر.
- شرایط خاصی را برای مجاز یا الزامی بودن اندازه گیری به ارزش منصفانه (مانند قصد مدیریت برای انجام یک سری عملیات معین راجع به داریی یا بدهی) مشخص کرده است یا خیر.
- موارد افشای مجاز یا الزامی را مشخص کرده است یا خیر.

کسب این شناخت همچنین، مبنایی را برای مذاکره با مدیریت درباره چگونگی اجرای الزامات مربوط به برآورد حسابداری و اجرای مناسب آنها فراهم می سازد.

ت-۱۴. چارچوبهای گزارشگری مالی ممکن است رهنمودی را برای مدیریت جهت تعیین برآوردهای نقطه ای (در مواردی که راهکارهای متفاوتی برای آن وجود دارد) فراهم سازد. برخی از چارچوبهای گزارشگری مالی برای مثال، لازم می دانند که برآورد نقطه ای انتخاب شده باید قضاوت مدیریت را درباره محتمل ترین نتایج منعکس کند<sup>۲</sup>. سایر چارچوبهای گزارشگری مالی ممکن است برای مثال، استفاده از ارزش فعلی را الزامی کنند. در برخی موارد مدیریت ممکن است بتواند برآورد نقطه ای را مستقیماً انجام دهد ولی در موارد دیگر ممکن است مدیریت تنها بعد از در نظر گرفتن مفروضات یا نتایج متفاوت بتواند برآورد نقطه ای را انجام دهد.

۱. در اغلب چارچوبهای گزارشگری مالی، اقلامی در ترازنامه و صورت سود و زیان گنجانده می شوند که حائز معیارهای شناخت باشند. افشای رویه های حسابداری یا یادداشتهای توضیحی، عدم شناخت چنین اقلامی، شامل برآوردهای حسابداری، را جبران نمی کند

۲. چارچوبهای گزارشگری مالی متفاوت ممکن است از اصطلاحات متفاوتی برای توصیف برآوردهای نقطه ای به این صورت استفاده کنند

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۱۵. چارچوبهای گزارشگری مالی ممکن است افشای اطلاعات درباره مفروضات عمده‌ای که برآوردهای حسابداری به آن حساسیت زیادی دارند را الزامی کند. بعلاوه، در مواردی که میزان ابهام در برآورد بالاست، برخی از چارچوبهای گزارشگری مالی، شناخت برآورد حسابداری در صورتهای مالی را مجاز نمی‌دانند اما ممکن است موارد افشای خاصی در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی الزامی شود.

*کسب شناخت از نحوه تشخیص نیاز به برآورد توسط مدیریت (رک: بند ۸)*

ت-۱۶. در تهیه صورتهای مالی، مدیریت باید تعیین کند که آیا در مورد یک معامله، رویداد یا شرایط خاص، نیاز به انجام برآورد حسابداری وجود دارد یا خیر، و آیا همه برآوردهای حسابداری ضروری، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، در صورتهای مالی شناسایی، اندازه‌گیری و افشا شده است یا خیر.

ت-۱۷. تشخیص معاملات، رویدادها و شرایطی که انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت را ضروری می‌سازد عموماً مبتنی بر موارد زیر است:

• دانش مدیریت درباره فعالیت واحد تجاری و صنعت مربوط.

• دانش مدیریت درباره پیاده‌سازی راهبردهای تجاری در دوره جاری.

• تجارب مدیریت در تهیه صورتهای مالی واحد تجاری در دوره‌های گذشته.

در چنین مواردی، حسابرِس ممکن است ابتدا از طریق پرس و جو از مدیریت، درباره نحوه تشخیص مواردی که نیاز به برآوردهای حسابداری توسط مدیریت دارد، شناخت کسب کند. در موارد دیگری که فرآیند مدیریت ساختار یافته‌تر است، برای مثال، زمانی که واحد تجاری رسماً دارای یک بخش مدیریت خطر است، حسابرِس ممکن است روشهای ارزیابی خطر را به سمت روشهایی هدایت کند که مدیریت از آن روشها برای بررسی ادواری شرایطی که انجام برآوردهای حسابداری یا تجدیدنظر در آنها را ضروری می‌سازد، استفاده می‌کند. در اغلب اوقات کامل بودن برآوردهای حسابداری، به ویژه برآوردهای حسابداری مرتبط با بدهیها، از اهمیت ویژه‌ای برای حسابرِس برخوردار است.

ت-۱۸. شناخت حسابرِس از واحد تجاری و محیط آن که در جریان اجرای روشهای ارزیابی خطر حاصل شده است، همراه با سایر شواهد حسابرسی کسب شده در فرآیند حسابرسی، حسابرِس را در تشخیص شرایط، یا تغییرات در شرایطی که ممکن است انجام برآورد حسابداری را ضروری سازد، کمک می‌کند.

ت-۱۹. پرس و جو از مدیریت درباره تغییر شرایط برای مثال می‌تواند شامل پرس و جو در این مورد باشد که آیا:

• واحد تجاری نوع جدیدی از معاملات را انجام داده است که مستلزم انجام برآوردهای حسابداری باشد یا خیر.

• شرایط معاملاتی که برآوردهای حسابداری را ضروری ساخته است تغییر کرده است یا خیر.

• رویه‌های حسابداری مرتبط با برآوردهای حسابداری در نتیجه تغییر در الزامات چارچوب گزارشگری مالی یا به دلایل دیگر، تغییر کرده است یا خیر.

• تغییر مقررات یا سایر تغییرات خارج از کنترل مدیریت که ممکن است مستلزم تجدیدنظر در برآوردهای حسابداری یا انجام برآوردهای حسابداری جدید باشد، واقع شده است یا خیر.

• شرایط یا رویدادهای جدیدی که بتواند تجدیدنظر در برآوردهای حسابداری یا انجام برآوردهای حسابداری جدید را ایجاد کند، واقع شده است یا خیر.

ت-۲۰. در جریان حسابرسی، حسابرِس ممکن است معاملات، رویدادها و شرایطی را تشخیص دهد که انجام برآوردهای حسابداری را ضروری می‌سازد اما مدیریت آنها را تشخیص نداده است. در استاندارد ۳۱۵، رهنمودهایی درباره نحوه برخورد با نقاط ضعف بااهمیت مشخص شده در فرآیند ارزیابی خطر واحد تجاری، ارائه شده است.<sup>۱</sup>

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۲۱. کسب شناخت یاد شده، برای واحدهای تجاری کوچک اغلب پیچیدگی کمتری دارد، زیرا فعالیتهای تجاری آنها اغلب محدود است و معاملات آنها پیچیدگی کمتری دارد. به علاوه در این گونه موارد، اغلب یک نفر (برای مثال، مدیر-مالک) نیاز به انجام برآوردهای حسابداری را تشخیص می‌دهد و بنابراین حسابرِس می‌تواند بر این اساس پرس و جوها را متمرکز کند.



## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

کسب شناخت از نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت (رک: بند ۸پ)

ت-۲۲. مدیریت مسئول برقراری فرآیندهای گزارشگری مالی برای انجام برآوردهای حسابداری، از جمله کنترل‌های داخلی کافی، است. برخی از این فرآیندها شامل موارد زیر است:

- انتخاب رویه‌های حسابداری مناسب و تجویز فرآیندهای برآورد، شامل روشها، یا حسب ضرورت، مدل‌های ارزشیابی یا برآورد مناسب، تعیین یا تشخیص داده‌ها و مفروضات مربوطی که برآوردهای حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند.
  - بررسی دوره‌ای شرایطی که انجام برآوردهای حسابداری را ضروری می‌سازد و تجدیدنظر در انجام برآوردهای حسابداری در صورت لزوم.
- ت-۲۳. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است هنگام کسب شناخت از چگونگی انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت، مورد توجه قرار دهد، عبارتند از:
- نوع حسابها یا معاملات مرتبط با برآوردهای حسابداری (برای مثال، اینکه آیا برآوردهای حسابداری از ثبت معاملات عادی و مستمر ناشی می‌شوند یا از معاملات غیرعادی و غیرمستمر).
  - اینکه آیا مدیریت از تکنیکهای اندازه‌گیری شناخته شده برای انجام برآوردهای حسابداری استفاده کرده است یا خیر.
  - اینکه آیا برآوردهای حسابداری بر مبنای داده‌های در دسترس طی دوره انجام شده است و اگر چنین است، چگونگی احتساب اثر رویدادها، معاملات و تغییر در شرایط واقع شده تا پایان دوره توسط مدیریت.

روش اندازه‌گیری، شامل بکارگیری مدلها (رک: بند ۸ - پ - ۱)

ت-۲۴. در برخی موارد، چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است روش اندازه‌گیری یک برآورد حسابداری (مانند تعیین یک مدل مشخص برای اندازه‌گیری یک برآورد به ارزش منصفانه) را تعیین کند. با این حال، در بسیاری از موارد، چارچوب گزارشگری مالی مربوط، روش اندازه‌گیری را تعیین نمی‌کند یا ممکن است روشهای متفاوتی را برای اندازه‌گیری مشخص کند.

ت-۲۵. زمانی که چارچوب گزارشگری مالی مربوط، روش خاصی را برای استفاده در شرایط مورد نظر تعیین نکرده باشد، حسابرس ممکن است در کسب شناخت از روش یا مدل مورد استفاده برای انجام برآوردهای حسابداری، موضوعاتی چون نمونه‌های زیر را مورد توجه قرار دهد:

- چگونه مدیریت هنگام انتخاب یک روش خاص، ماهیت داراییها یا بدهیهای که برآورد می‌شود را در نظر می‌گیرد.
- اینکه آیا واحد تجاری در رشته کاری، صنعت یا محیط خاصی فعالیت می‌کند که در آن از روشهای متداول برای انجام نوع بخصوصی از برآوردهای حسابداری استفاده شود.

ت-۲۶. در برخی موارد ممکن است خطر تحریف بااهمیت بیشتر باشد. برای مثال در مواردی که مدیریت برای انجام برآورد حسابداری، از مدل‌های تدوین شده درون‌سازمانی استفاده می‌کند یا از روش رایج در یک صنعت یا محیط خاص استفاده نمی‌کند.

کنترل‌های مربوط (رک: بند ۸ - پ - ۲)

ت-۲۷. موضوعاتی که حسابرس ممکن است در کسب شناخت از کنترل‌های مربوط مورد توجه قرار دهد، برای مثال شامل تجربه و صلاحیت اشخاصی که برآوردهای حسابداری را انجام می‌دهند، و کنترل‌های مرتبط با موارد زیر است:

- مدیریت چگونه کامل بودن، مربوط بودن و صحت داده‌های مورد استفاده برای برآوردهای حسابداری را تعیین می‌کند.
- بررسی و تصویب برآوردهای حسابداری شامل مفروضات و داده‌های مورد استفاده در انجام برآوردها توسط سطوح مناسب مدیران اجرایی و در صورت لزوم، ارکان راهبری واحد تجاری.
- تفکیک وظایف بین اشخاص مسئول انجام معاملات در واحد تجاری و اشخاص مسئول انجام برآوردهای حسابداری، شامل اینکه آیا در تعیین مسئولیتها، به ماهیت واحد تجاری و محصولات یا خدمات آن به نحو مناسب توجه شده است یا خیر.

ت-۲۸. بسته به شرایط موجود، ممکن است کنترل‌های دیگری با انجام برآوردهای حسابداری مرتبط باشد. برای مثال، اگر واحد تجاری از مدل‌های خاصی برای انجام برآوردهای حسابداری استفاده کند، مدیریت ممکن است سیاستها و روشهای خاصی را در مورد این مدلها تدوین کند.

کنترل‌های مرتبط ممکن است شامل استقرار کنترل‌هایی برای موارد زیر باشد:

- طراحی و تدوین، یا انتخاب یک مدل خاص برای یک هدف خاص.
- نحوه استفاده از مدل.
- ارزیابی مناسب بودن مدل به صورت ادواری.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

استفاده مدیریت از کارشناسان (رک: بند ۸-پ ۳)

ت-۲۹. مدیریت ممکن است تجربه و صلاحیت لازم را جهت انجام برآوردهای نقطه‌ای لازم داشته باشد، یا اینکه واحد تجاری افراد دارای تجربه و صلاحیت لازم را برای این امر بکارگیرد. با این حال، در برخی موارد، مدیریت ممکن است جهت انجام یا کمک به انجام برآوردها نیاز به استفاده از یک کارشناس داشته باشد. نمونه‌هایی از مواردی که ممکن است دلیل ایجاد چنین نیازی باشد به شرح زیر است:

- ماهیت تخصصی موضوعات مستلزم انجام برآورد، برای مثال اندازه‌گیری ذخایر معدنی یا هیدروکربنی در صنایع استخراجی.
- ماهیت فنی مدل‌های لازم طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برای مثال در برخی موارد اندازه‌گیری به ارزش منصفانه.
- ماهیت غیرعادی و غیرمستمر موقعیتها، معاملات یا رویدادهایی که نیاز به برآورد حسابداری دارند.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۳۰. در واحدهای تجاری کوچک، در شرایطی که نیاز به برآورد حسابداری وجود داشته باشد، اغلب مدیر-مالک توانایی انجام برآورد نقطه‌ای را دارد. با این وجود در برخی موارد، نیاز به استفاده از خدمات یک کارشناس، وجود خواهد داشت. مذاکره با مدیر-مالک در ابتدای فرآیند حسابرسی درباره ماهیت و کامل بودن برآوردهای حسابداری و کفایت فرآیند برآورد، ممکن است به مدیر-مالک در تعیین نیاز به استفاده از کارشناس، کمک کند.

مفروضات (رک: بند ۸-پ ۴)

ت-۳۱. مفروضات جزء لاینفک برآوردهای حسابداری هستند. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است در کسب شناخت از مفروضات زیربنای برآوردهای حسابداری، مورد توجه قرار دهد، عبارتند از:

- ماهیت مفروضات، شامل مفروضاتی که احتمالاً عمده هستند.
- نحوه ارزیابی مربوط بودن و کامل بودن مفروضات توسط مدیریت (بدین معنی که همه متغیرهای مربوط مورد توجه قرار گرفته باشد).
- نحوه تعیین سازگاری درونی مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت، در صورت لزوم.
- اینکه آیا مفروضات به موضوعات تحت کنترل مدیریت مربوط است یا خیر (برای مثال، مفروضات درباره برنامه‌های تعمیر و نگهداری داراییها که ممکن است برآورد عمر مفید دارایی را تحت تأثیر قرار دهد)، و چگونگی انطباق این موضوعات با برنامه‌های تجاری و محیط پیرامون واحد تجاری یا با موضوعات خارج از کنترل مدیریت (برای مثال، مفروضات مربوط به نرخهای بهره، نرخ مرگ و میر، اقدامات قانونی یا قضایی بالقوه، یا تغییرپذیری و زمانبندی جریانهای نقدی آتی).
- میزان و ماهیت مستندسازی در پشتیبانی از مفروضات (در صورت وجود).

مفروضات ممکن است توسط یک کارشناس برای کمک به مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری تعیین یا مشخص شود. چنین مفروضاتی، در صورتی که توسط مدیریت استفاده شود، مفروضات مدیریت نامیده می‌شود.

ت-۳۲. در برخی موارد، مفروضات ممکن است اشاره به داده‌ها داشته باشند. برای مثال، زمانی که مدیریت از یک مدل برای انجام برآوردهای حسابداری استفاده می‌کند، هر چند که در این حالت ممکن است اصطلاح داده‌ها به نوعی از داده‌ها نیز اشاره داشته باشد که در مورد آنها مفروضات خاصی استفاده شده است.

ت-۳۳. مدیریت ممکن است برای پشتیبانی از مفروضات مورد استفاده در برآوردهای حسابداری، از انواع مختلف اطلاعات کسب شده از منابع درون‌سازمانی و برون‌سازمانی استفاده کند، که مربوط بودن و قابلیت اتکای این اطلاعات متفاوت خواهد بود. در برخی موارد، یک فرض ممکن است بر اطلاعات کسب شده از منابع برون‌سازمانی (برای مثال، نرخ سود بانکی یا سایر اطلاعات آماری) یا منابع درون‌سازمانی (برای مثال، اطلاعات تاریخی یا تجربه‌های قبلی واحد تجاری) متکی باشد. در برخی موارد دیگر، یک فرض ممکن است ذهنی تر باشد، برای مثال، در مواردی که واحد تجاری برای تعیین مفروضات فاقد تجربه یا منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است.

ت-۳۴. مفروضات مورد استفاده در رابطه با برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، منعکس‌کننده یا مطابق با مفروضاتی هستند که طرفین مطلع و مایل (که در برخی موارد از آنها تحت عنوان "فعالان بازار" یا از این قبیل عنوان، یاد می‌شود) در زمان معامله یک دارایی یا تسویه یک بدهی، برای تعیین ارزش منصفانه از آن استفاده می‌کنند. مفروضات خاص نیز با توجه به ویژگیهای دارایی یا بدهی مورد ارزیابی، روش ارزش‌گذاری مورد استفاده (برای مثال، رویکرد بازار یا رویکرد درآمدزایی) و الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، متفاوت خواهد بود.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۳۵. درخصوص برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، مفروضات یا داده‌ها برحسب منابع و مبانی آنها به شرح زیر متفاوت است:

الف - مفروضات یا داده‌هایی که منعکس کننده مفروضات یا داده‌های مورد استفاده فعالان بازار در قیمت گذاری دارایی یا بدهی بر مبنای داده‌های کسب شده از منابع مستقل از واحد تجاری است (بعضی مواقع به عنوان "داده‌های مشهود" یا مواردی از این قبیل نامیده می‌شود).

ب - مفروضات یا داده‌هایی که منعکس کننده قضاوت‌های مدیریت واحد تجاری درباره مفروضات یا داده‌های مورد استفاده توسط فعالان بازار در قیمت گذاری دارایی یا بدهی بر مبنای بهترین اطلاعات در دسترس در آن شرایط است (بعضی مواقع "داده‌های نامشهود" یا مواردی از این قبیل نامیده می‌شود).

با این حال در عمل، تفاوت بین این دو نوع مفروضات (الف و ب) همیشه مشخص و واضح نیست. علاوه بر این، ممکن است نیاز باشد که مدیریت تعدادی از مفروضات مختلف مورد استفاده توسط فعالان مختلف بازار، را انتخاب کند.

ت-۳۶. میزان ذهنی بودن مفروضات بر میزان ابهام در برآورد و در نتیجه بر ارزیابی حسابرسان از خطرهای تحریف بااهمیت آن برآورد حسابداری، اثر می‌گذارد.

#### تغییر در روشهای انجام برآوردهای حسابداری (رک: بند ۸-پ ۵)

ت-۳۷. در ارزیابی چگونگی انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت، حسابرسان باید از وجود تغییر در روش انجام برآوردهای حسابداری نسبت به دوره قبل و یا لزوم این تغییر، شناخت کسب کند. یک روش خاص برآورد ممکن است در اثر تغییرات در محیط یا شرایط مؤثر بر واحد تجاری یا الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، نیاز به تغییر داشته باشد. اگر مدیریت، روش انجام برآورد حسابداری را تغییر دهد، این موضوع اهمیت دارد که مدیریت بتواند مناسب تر بودن روش جدید را توجیه کند، و یا اینکه توضیح دهد این تغییر در روش انجام برآورد پاسخی به تغییرات محیط یا شرایط یا الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط بوده است. برای مثال، اگر مدیریت مبنای مورد استفاده در انجام یک برآورد حسابداری را از رویکرد قیمت بازار به استفاده از یک مدل تغییر دهد، حسابرسان با این چالش مواجه می‌شود که آیا مفروضات مدیریت درباره بازار با توجه به شرایط اقتصادی، معقول است یا خیر.

#### ابهام در برآورد (رک: بند ۸ - پ ۶)

ت-۳۸. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرسان ممکن است در کسب شناخت از چگونگی ارزیابی مدیریت از اثر ابهام در برآورد، مورد توجه قرار دهد عبارتند از:

- چگونگی توجه مدیریت به مفروضات یا نتایج مختلف (برای مثال، اجرای تحلیل حساسیت برای تعیین اثر تغییر در مفروضات مبنای برآورد حسابداری).
- نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت در زمانی که تجزیه و تحلیل، بیانگر سناریوهای متعددی از نتایج است.
- بازمینی مدیریت از نتایج برآوردهای حسابداری انجام شده در دوره گذشته و برخورد مناسب وی با نتایج بازمینی.

#### بررسی برآوردهای حسابداری دوره‌های قبل (رک: بند ۹)

ت-۳۹. در اغلب موارد، نتیجه برآوردهای حسابداری متفاوت از برآورد حسابداری شناسایی شده در صورت‌های مالی دوره قبل خواهد بود. حسابرسان ممکن است با اجرای روشهای ارزیابی خطر برای مشخص کردن دلایل چنین تفاوت‌هایی، اطلاعاتی درخصوص موارد زیر کسب کنند:

- اثربخشی فرآیند برآورد در دوره قبل، که حسابرسان طبق آن می‌توانند در مورد اثربخشی فرآیند برآورد در دوره جاری قضاوت کنند.
- شواهد حسابرسانی مربوط به تجدید نظر در انجام برآوردهای حسابداری دوره قبل در دوره جاری.
- شواهد حسابرسانی مربوط به موضوعاتی نظیر ابهام در برآورد که ممکن است نیازمند افشا در صورت‌های مالی باشد.

ت-۴۰. بررسی برآوردهای حسابداری دوره گذشته در دوره جاری می‌تواند به حسابرسان در تشخیص شرایطی که آسیب‌پذیری برآوردهای حسابداری را افزایش می‌دهد یا وجود جانبداری احتمالی مدیریت را نشان می‌دهد، کمک کند. تردید حرفه‌ای حسابرسان، در تشخیص چنین شرایطی و تعیین ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسانی لازم به وی کمک می‌کند.

ت-۴۱. طبق استاندارد ۲۴۰<sup>۱</sup> نیز بررسی قضاوتها و مفروضات مدیریت درخصوص برآوردهای حسابداری عمده مربوط به دوره‌های قبل، الزامی است. این بررسی به عنوان بخشی از وظایف حسابرسان انجام می‌شود که بر مبنای آن طراحی و اجرای روشهای حسابرسانی لازم به منظور بررسی برآوردهای حسابداری، با هدف تشخیص جانبداریهایی که می‌تواند نشانه خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد، در برخورد با

۱. استاندارد حسابرسانی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب، در حسابرسانی صورت‌های مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۴)"، بند ۳۲ - ب - ۲

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

خطر زیر پاگذاری کنترلها توسط مدیریت الزامی است. در عمل، بررسی برآوردهای حسابداری دوره قبل توسط حسابرس، به عنوان یک روش ارزیابی خطر طبق این استاندارد، ممکن است همراه با بررسی الزامی شده طبق استاندارد ۲۴۰، انجام شود.

ت-۴۲. حسابرس ممکن است برای برآوردهایی که در حسابرسی دوره قبل ابهام بالاتری داشته‌اند یا نسبت به دوره قبل به طور عمده‌ای تغییر کرده‌اند، بررسیهای مفصل‌تری را لازم بدانند. از طرف دیگر، برای مثال، حسابرس ممکن است برای برآوردهای حسابداری ناشی از ثبت معاملات معمول و مستمر، به این نتیجه برسد که اجرای روشهای تحلیلی به عنوان روشهای ارزیابی خطر برای هدف بررسی، کفایت می‌کند.

ت-۴۳. برای برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و سایر برآوردهای حسابداری که مبتنی بر شرایط موجود در تاریخ اندازه‌گیری است، ممکن است بین مبلغ ارزش منصفانه شناسایی شده در صورتهای مالی دوره قبل و نتایج یا مبلغ برآورد مجدد انجام شده برای دوره جاری، اختلاف وجود داشته باشد. دلیل این اختلاف، وجود برداشتهای خاصی در مورد ارزش منصفانه در یک مقطع زمانی مشخص است که ممکن است به دلیل تغییرات محیط واحد تجاری، به سرعت و به‌طور عمده‌ای تغییر کند. بنابراین، حسابرس ممکن است بر بررسی کسب اطلاعات مرتبط با تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، تمرکز کند. برای مثال، در برخی موارد، ممکن است کسب شناخت از تغییرات در مفروضات فعالان بازار که تحت تأثیر نتایج برآورد حسابداری ارزش منصفانه دوره قبل قرار گرفته، اطلاعات مربوطی برای اهداف حسابرسی فراهم نکند. در این صورت، توجه حسابرس به نتایج برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه دوره قبل ممکن است بیشتر به سوی شناخت اثربخشی فرآیند قبلی برآورد (ردیابی سوابق برآوردهای مدیریت) جلب شود، که با استفاده از آن حسابرس می‌تواند درباره اثربخشی فرآیند جاری برآورد قضاوت کند.

ت-۴۴. وجود تفاوت بین نتایج برآورد حسابداری با مبلغ شناسایی شده در صورتهای مالی دوره قبل، لزوماً بیانگر وجود تحریف در صورتهای مالی دوره قبل نیست. با این حال ممکن است چنین تفاوتی بیانگر وجود تحریف باشد، برای مثال، در مواردی که چنین تفاوتی مربوط به اطلاعات در دسترس مدیریت هنگام نهایی کردن صورتهای مالی دوره قبل بوده است یا مربوط به اطلاعاتی باشد که به‌طور معقول انتظار می‌رود در زمان تهیه و ارائه صورتهای مالی دوره قبل کسب شده و مورد توجه قرار گرفته باشد.

#### تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت

ابهام در برآورد (رک: بند ۱۰)

ت-۴۵. میزان ابهام در برآوردهای حسابداری ممکن است تحت تأثیر عواملی نظیر موارد زیر قرار گیرد:

- میزان اتکای برآوردهای حسابداری به قضاوت.
  - حساسیت برآوردهای حسابداری به تغییر در مفروضات.
  - وجود تکنیکهای اندازه‌گیری شناخته شده‌ای که ممکن است ابهام در برآورد را کاهش دهد (اگرچه ذهنی بودن مفروضات مورد استفاده به عنوان داده‌ها ممکن است موجب ابهام در برآورد شود).
  - طول دوره پیش‌بینی و مربوط بودن داده‌های حاصل از رویدادهای قبلی برای پیش‌بینی رویدادهای آتی.
  - دسترسی به داده‌های قابل اتکا از منابع برون‌سازمانی.
  - میزان اتکای برآورد حسابداری به داده‌های مشهود یا نامشهود.
  - میزان ابهام در برآوردهای حسابداری می‌تواند میزان آسیب‌پذیری آنها را در برابر جانبداری تحت تأثیر قرار دهد.
- ت-۴۶. موضوعاتی که حسابرس در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مورد توجه قرار دهد ممکن است شامل موارد زیر نیز باشد:
- مبلغ واقعی یا مورد انتظار برآورد حسابداری.
  - مبلغ ثبت شده برآورد حسابداری (برآورد نقطه‌ای انجام شده توسط مدیریت) در مقایسه با مبلغ مورد انتظار حسابرس.
  - استفاده مدیریت از کارشناس برای انجام برآوردهای حسابداری.
  - نتایج بررسی برآوردهای حسابداری دوره قبل.

ابهام بالا در برآورد و خطرهای عمده (رک: بند ۱۱)

ت-۴۷. مثالی از برآوردهای حسابداری که ممکن است ابهام بالایی داشته باشند به شرح زیر است:

- برآوردهای حسابداری که بیشتر متکی به قضاوت هستند، برای مثال، قضاوت در مورد دعوی حقوقی در جریان یا میزان و زمان‌بندی جریانهای نقدی آتی مربوط به رویدادهای نامشخص در سالهای آتی.



## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- برآوردهای حسابداری که با استفاده از تکنیکهای اندازه گیری شناخته شده، محاسبه نشده‌اند.
  - برآوردهای حسابداری که نتایج بررسی حسابرسان در مورد برآوردهای حسابداری مشابه انجام شده در صورت‌های مالی دوره قبل، بیانگر وجود اختلاف اساسی بین برآوردهای حسابداری اولیه و نتیجه واقعی است.
  - برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه‌ای که برای آنها مدل تدوین شده خاص واحد تجاری مورد استفاده قرار گرفته است یا در مورد آنها داده‌های مشهود وجود ندارد.
- ت-۴۸. یک برآورد حسابداری ظاهراً بی‌اهمیت ممکن است به علت وجود ابهام مرتبط با آن، منجر به تحریف بااهمیت شود، به این معنی که مبلغ شناسایی یا افشا شده در صورت‌های مالی برای یک برآورد حسابداری ممکن است شاخصی از ابهام در آن برآورد نباشد.
- ت-۴۹. در برخی شرایط، ابهام در برآورد به حدی بالاست که نمی‌توان یک برآورد معقول انجام داد. بنابراین، چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است مانع شناسایی یک قلم در صورت‌های مالی یا مانع اندازه گیری آن به ارزش منصفانه شود. در چنین مواردی، خطرهای عمده نه تنها به شناسایی برآوردهای حسابداری یا اندازه گیری آن به ارزش منصفانه، مربوط می‌شود بلکه به کفایت افشا نیز بستگی دارد. درخصوص چنین برآوردهای حسابداری، چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است افشای برآوردهای حسابداری و ابهام بالای آنها را الزامی کند. (رک: بندهای ت-۱۲۰ تا ت-۱۲۳)
- ت-۵۰. در مواردی که حسابرسان به این نتیجه می‌رسند که برآورد حسابداری منجر به خطر عمده می‌شود حسابرسان ملزم به کسب شناخت از کنترل‌های واحد تجاری، از جمله فعالیتهای کنترلی مرتبط است.<sup>۱</sup>
- ت-۵۱. در برخی موارد، ابهام در برآوردهای حسابداری ممکن است تردید عمده‌ای درباره توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت ایجاد کند. در استاندارد ۵۷۰<sup>۲</sup>، الزامات و رهنمودهایی درباره چنین شرایطی ارائه شده است.

#### برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت (رک: بند ۱۲)

- ت-۵۲. طبق استاندارد ۳۳۰، حسابرسان ملزم است ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسانی را در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری در سطح صورت‌های مالی و سطح ادعاها، طراحی و اجرا کنند.<sup>۳</sup> در بندهای ت-۵۳ تا ت-۱۱۵ بر برخوردهای خاص در سطح ادعا تمرکز شده است.

#### بکارگیری الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط (رک: بند ۱۲-الف)

- ت-۵۳. در بسیاری از چارچوبهای گزارشگری مالی مربوط، شرایط خاصی برای شناسایی برآوردهای حسابداری، روشهای انجام برآورد، و الزامات افشا تعیین شده است. چنین الزاماتی ممکن است پیچیده و نیازمند اعمال قضاوت باشد. براساس شناخت حاصل از اجرای روشهای ارزیابی خطر، الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، که ممکن است به دلیل بکارگیری نادرست یا تفاسیر متفاوت، آسیب‌پذیر باشد، مورد توجه حسابرسان قرار می‌گیرد.
- ت-۵۴. تعیین اینکه آیا مدیریت به گونه‌ای مناسب، الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط را بکار برده است یا خیر، تا حدی به شناخت حسابرسان از واحد تجاری و محیط آن بستگی دارد. برای مثال، اندازه گیری ارزش منصفانه برخی اقسام مانند برآورد ارزش منصفانه داراییهای نامشهود تحصیل شده در یک ترکیب تجاری، ممکن است مستلزم ملاحظات خاصی باشد که تحت تأثیر ماهیت واحد تجاری و عملیات آن قرار می‌گیرد.
- ت-۵۵. در برخی شرایط، اجرای روشهای حسابرسانی بیشتر، مانند واریسی شرایط فیزیکی فعلی یک دارایی توسط حسابرسان ممکن است برای تعیین بکارگیری مناسب الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ضروری باشد.
- ت-۵۶. بکارگیری الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط مستلزم توجه مدیریت به تغییرات در محیط یا شرایطی است که واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال، وجود بازار فعال برای یک گروه خاص از داراییها یا بدهیها ممکن است نشان دهد که از این پس استفاده از جریانهای نقدی تنزیل شده برای برآورد ارزش منصفانه این قبیل داراییها یا بدهیها مناسب نیست.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۲۹

۲. استاندارد حسابرسی ۵۷۰، "تداوم فعالیت (تجدید نظر شده ۱۳۸۳)"

۳. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بندهای ۵ و ۶

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

یکنواختی در روشها و مبانی تغییرات (رک: بند ۱۲-ب)

ت-۵۷. توجه حسابرس به تغییر در برآورد حسابداری، یا روشهای انجام برآورد حسابداری نسبت به دوره قبل، مهم است زیرا تغییری که مبتنی بر تغییر در شرایط یا اطلاعات جدید نباشد، منجر به عدم یکنواختی صورتهای مالی در دورههای مالی مختلف می شود و ممکن است منجر به تحریف صورتهای مالی شود یا بیانگر جانبداری احتمالی مدیریت باشد.

ت-۵۸. مدیریت اغلب می تواند براساس تغییر در شرایط، دلیل موجهی برای تغییر در برآورد حسابداری یا روش انجام برآورد حسابداری نسبت به دوره قبل ارائه کند. موجه بودن دلیل تغییر و کفایت دلایل توجیهی برای پشتیبانی از نظر مدیریت درباره وجود تغییر در شرایط که منجر به تغییر در برآورد حسابداری یا روش انجام آن شده است، نیازمند قضاوت است.

برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت (رک: بند ۱۳)

ت-۵۹. اینکه حسابرس در برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت از کدام روش (های) منعکس در بند ۱۳ استفاده کند ممکن است از موضوعاتی چون موارد زیر تأثیر پذیرد:

- ماهیت برآورد حسابداری، شامل اینکه آیا برآوردها ناشی از معاملات معمول یا غیرمعمول هستند.
- اینکه آیا انتظار می رود روش (های) حسابرسی به گونه ای اثربخش، شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای حسابرس فراهم کند یا خیر.
- خطر ارزیابی شده تحریف بااهمیت شامل اینکه آیا خطر ارزیابی شده، یک خطر عمده است یا خیر.

ت-۶۰. برای مثال، زمانی که حسابرس معقول بودن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را ارزیابی می کند، یک روش مؤثر ممکن است بررسی دریافت های نقدی بعد از تاریخ ترازنامه همراه با سایر روشها باشد. در مواردی که ابهام بالایی در برآورد حسابداری وجود دارد، برای مثال، در مواردی که برآورد حسابداری مبتنی بر مدل تدوین شده خاص واحد تجاری است که داده های آن نامشهود است، ممکن است برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بکارگیری ترکیبی از روشهای مندرج در بند ۱۳ برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده ضروری باشد.

ت-۶۱. رهنمودهای بیشتر درباره شرایطی که هر یک از برخوردها ممکن است مناسب آن شرایط باشد، در بندهای ت-۶۲ تا ت-۹۵ ارائه شده است.

رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس (رک: بند ۱۳-الف)

ت-۶۲. تعیین اینکه آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، فراهم کننده شواهد حسابرسی درخصوص برآورد حسابداری است یا خیر، زمانی ممکن است برخورد مناسبی تلقی شود که انتظار رود چنین رویدادهایی:

- واقع شوند، و

- شواهد حسابرسی برای تأیید یا رد برآورد حسابداری فراهم کنند.

ت-۶۳. گاهی اوقات رویدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرس واقع می شوند، ممکن است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره برآورد حسابداری فراهم کنند. برای مثال، فروش کامل موجودی یک محصول از رده خارج بلافاصله بعد از پایان دوره ممکن است شواهد حسابرسی در رابطه با برآورد ارزش خالص فروش آن فراهم کند. در چنین مواردی ممکن است نیازی به اجرای روشهای حسابرسی بیشتر درخصوص برآورد حسابداری نباشد، به شرط اینکه شواهد کافی و مناسب درباره این رویدادها کسب شده باشد.

ت-۶۴. درخصوص برخی برآوردهای حسابداری، رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، شواهد حسابرسی درخصوص آن برآوردهای حسابداری فراهم نمی کنند. برای مثال، شرایط یا رویدادهای مرتبط با برخی برآوردهای حسابداری که تنها طی یک دوره طولانی ایجاد می شوند. همچنین، با توجه به هدف اندازه گیری برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، اطلاعات بعد از پایان دوره ممکن است منعکس کننده رویدادها یا شرایط موجود در تاریخ ترازنامه نباشد و بنابراین ممکن است برای اندازه گیری برآورد حسابداری ارزش منصفانه کاربرد نداشته باشد. در بند ۱۳، برخوردهای دیگری که حسابرس می تواند با خطرهای تحریف بااهمیت داشته باشد، ارائه شده است.

ت-۶۵. در برخی موارد، رویدادهای متناقض با برآورد حسابداری ممکن است بیانگر اثربخش نبودن فرآیندهای مورد استفاده مدیریت برای برآوردهای حسابداری یا جانبداری مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری باشد.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۶۶. اگرچه حسابررس ممکن است این روش را درخصوص برآوردهای حسابداری خاصی اجرا نکند ولی باید الزامات استاندارد ۵۶۰ را رعایت کند. حسابررس ملزم است با طراحی و اجرای روشهای حسابررسی، شواهد حسابررسی کافی و مناسبی را در این خصوص کسب کند که همه رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ گزارش حسابررس که به تعدیل یا افشا در صورتهای مالی نیاز دارد مشخص شده<sup>۲</sup> و به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است<sup>۳</sup>. از آنجا که اندازه‌گیری بسیاری از برآوردهای حسابداری، به جز برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، معمولاً به نتایج شرایط، معاملات یا رویدادهای آتی بستگی دارد، بکارگیری الزامات استاندارد ۵۶۰ در این زمینه بسیار سودمند است.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۶۷. در شرایطی که فاصله زمانی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابررس طولانی‌تر می‌شود، بررسی رویدادهای این دوره توسط حسابررس ممکن است برای برآوردهای حسابداری بجز برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، برخوردی مؤثر محسوب شود. این موضوع ممکن است خصوصاً در مورد برخی از واحدهای تجاری کوچک که توسط مالک آنها اداره می‌شوند، مصداق داشته باشد، به ویژه زمانی که مدیریت روشهای کنترل مدون برای برآوردهای حسابداری نداشته باشد.

#### آزمون نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت (رک: بند ۱۳ - ب)

ت-۶۸. زمانی که برآورد حسابداری، یک برآورد حسابداری ارزش منصفانه است که براساس مدلی با استفاده از داده‌های مشهود و نامشهود انجام شده است، آزمون اینکه مدیریت چگونه برآورد حسابداری را انجام داده و از چه داده‌هایی برای انجام آن استفاده کرده است، می‌تواند برخوردی مناسب باشد. این کار ممکن است در شرایطی چون موارد زیر نیز مناسب باشد:

- برآورد حسابداری، محصول پردازش معمول داده‌ها توسط سیستم حسابداری واحد تجاری باشد.
  - بررسی برآوردهای حسابداری مشابه در صورتهای مالی دوره(های) قبل توسط حسابررس نشان می‌دهد که فرآیند مورد استفاده مدیریت در دوره جاری به احتمال زیاد، مؤثر خواهد بود.
  - برآورد حسابداری بر مبنای جامعه بزرگی از اقلام با ماهیت مشابه انجام شده باشد که هر یک به تنهایی بااهمیت نیستند.
- ت-۶۹. آزمون نحوه انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت ممکن است شامل موضوعاتی چون موارد زیر باشد:
- آزمون میزان دقت، کامل بودن و مربوط بودن داده‌های مورد استفاده در برآوردهای حسابداری و انجام درست برآوردهای حسابداری با استفاده از این داده‌ها و مفروضات مدیریت.
  - ارزیابی منبع، مربوط بودن و قابلیت اتکای داده‌ها و اطلاعات برون‌سازمانی، شامل داده‌ها و اطلاعات دریافتی از کارشناسان برون‌سازمانی که توسط مدیریت برای کمک به انجام برآوردهای حسابداری استفاده شده است.
  - محاسبه مجدد برآورد حسابداری، و بررسی اطلاعات مربوط به برآورد حسابداری به لحاظ سازگاری درونی.
  - ارزیابی فرآیند های مورد استفاده مدیریت برای بررسی و تصویب برآوردها.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۷۰. فرآیند انجام برآوردهای حسابداری در واحدهای تجاری کوچک به احتمال زیاد نسبت به واحدهای تجاری بزرگ، ساده‌تر است. واحدهای تجاری کوچک با مدیریت فعال، ممکن است سیستم حسابداری مدون، ثبتهای حسابداری پیچیده، یا رویه‌های مکتوب نداشته باشند. حتی اگر واحد تجاری، فرآیندی مدون برای برآوردهای حسابداری نداشته باشد، بدین معنی نیست که مدیریت توانایی فراهم کردن مبنایی برای برآوردهای حسابداری ندارد تا حسابررس بتواند بر آن اساس، این برآوردها را آزمون کند.

#### ارزیابی روش اندازه‌گیری (رک: بند ۱۳ - ب - ۱)

ت-۷۱. چنانچه در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، روش اندازه‌گیری تجویز نشده باشد، ارزیابی مناسب بودن روش مورد استفاده (شامل هرگونه مدل استفاده شده) در آن شرایط، مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است.

۱. استاندارد حسابررسی ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۶)"

۲. استاندارد حسابررسی ۵۶۰، بند ۶

۳. استاندارد حسابررسی ۵۶۰، بند ۸

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۷۲. برای این منظور، نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است مورد توجه قرار دهد عبارتند از:

- معقول بودن استدلال مدیریت برای انتخاب روش.
  - ارزیابی کافی و اعمال مناسب معیارهای ارائه شده در چارچوب گزارشگری مالی در صورت وجود توسط مدیریت به منظور پشتیبانی از روش انتخاب شده.
  - مناسب بودن روش مورد استفاده با توجه به شرایط و ماهیت دارایی یا بدهی مورد برآورد و الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآوردهای حسابداری.
  - مناسب بودن روش مورد استفاده با توجه به ماهیت فعالیت، صنعت و محیط فعالیت واحد تجاری.
- ت-۷۳. در برخی موارد، مدیریت ممکن است به این نتیجه برسد که بکارگیری روشهای مختلف منجر به برآوردهای کاملاً متفاوت می‌شود. در چنین مواردی، کسب شناخت از چگونگی بررسی دلایل این تفاوتها در واحد تجاری ممکن است به حسابرس در ارزیابی مناسب بودن روش انتخابی، کمک کند.

#### ارزیابی استفاده از مدلها

ت-۷۴. در برخی موارد، به ویژه هنگام انجام برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، مدیریت ممکن است از یک مدل استفاده کند. مناسب بودن مدل مورد استفاده به عواملی چون ماهیت واحد تجاری و محیط آن (شامل صنعت) و دارایی یا بدهی مورد نظر، بستگی دارد.

ت-۷۵. میزان کاربرد ارزیابیهای مندرج در بند ت-۷۶ به شرایطی نظیر این بستگی دارد که آیا مدل مورد نظر به صورت تجاری برای استفاده در یک بخش یا صنعت خاص در دسترس است، یا اینکه مختص واحد تجاری است. در برخی موارد واحد تجاری ممکن است برای ایجاد و آزمون یک مدل از کارشناس استفاده کند.

ت-۷۶. بسته به شرایط، نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است در آزمون مدل مورد ارزیابی قرار دهد، عبارتند از اینکه آیا:

- اعتبار مدل قبل از بکارگیری آن تأیید شده است و به صورت ادواری برای اطمینان از مناسب بودن آن برای استفاده مورد نظر بررسی شده است یا خیر. فرآیند ارزیابی اعتبار مدل توسط واحد تجاری ممکن است شامل موارد زیر باشد:
  - درستی مبانی نظری و منطق ریاضی مدل، شامل مناسب بودن پارامترهای مدل.
  - سازگاری و کامل بودن داده‌های مدل با توجه به اطلاعات واقعیات بازار.
  - خروجی مدل در مقایسه با معاملات واقعی.
- رویه‌ها و روشهای کنترلی مناسب برای تغییر وجود دارد یا خیر.
- مدل به‌طور ادواری ارزیابی و از نظر اعتبار آزمون می‌شود یا خیر (به خصوص زمانی که داده‌ها ذهنی هستند).
- تعدیلات لازم در خروجی مدل، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، انجام می‌شود یا خیر و اینکه آیا چنین تعدیلاتی، منعکس‌کننده مفروضات مورد استفاده فعالان بازار در شرایط مشابه هستند یا خیر.
- مدل به اندازه کافی مستند شده است یا خیر. این مستندسازی شامل کاربردها و محدودیتهای مدل، پارامترهای کلیدی، داده‌ها، و نتایج هرگونه تجزیه و تحلیل انجام شده در مورد اعتبار مدل است.

مفروضات مورد استفاده مدیریت (رک: بند ۱۳ - ب ۲)

ت-۷۷. ارزیابی حسابرس از مفروضات مورد استفاده مدیریت تنها براساس اطلاعاتی صورت می‌گیرد که در هنگام حسابرسی در دسترس حسابرس است. روشهای حسابرسی مرتبط با مفروضات مدیریت در راستای حسابرسی صورتهای مالی انجام می‌شود و هدف آن، اظهار نظر نسبت به خود مفروضات نیست.

ت-۷۸. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است در ارزیابی معقول بودن مفروضات مورد استفاده توسط مدیرت مورد توجه قرار دهد، عبارتند از اینکه:

- آیا هر یک از مفروضات معقول به نظر می‌رسند یا خیر.
- آیا مفروضات وابستگی متقابل و سازگاری درونی دارند یا خیر.



## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- آیا زمانی که مفروضات در مجموع یا همراه با سایر مفروضات (اعم از مفروضات مربوط به برآورد حسابداری مورد نظر یا مفروضات مربوط به سایر برآوردها) ارزیابی می‌شوند، معقول به نظر می‌رسند یا خیر.
- آیا مفروضات برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، به گونه‌ای مناسب منعکس کننده مفروضات مشهود در بازار هستند یا خیر.
- ت-۷۹. مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری ممکن است انتظارات مدیریت در مورد نتایج دستیابی به اهداف و راهبردهای خاص را منعکس کند. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است برای ارزیابی معقول بودن چنین مفروضاتی، روشهای حسابرسی را با توجه به اینکه آیا، برای مثال، مفروضات با موارد زیر سازگار هستند یا خیر، اجرا کند:
  - محیط اقتصادی عمومی و شرایط خاص اقتصادی واحد تجاری.
  - برنامه‌های واحد تجاری.
  - مفروضات استفاده شده در دوره‌های قبل (اگر مربوط باشد).
  - تجربه قبلی واحد تجاری یا شرایط تجربه شده قبلی توسط واحد تجاری، تا آنجا که این اطلاعات تاریخی بتواند نمایانگر رویدادها یا موقعیتهای آتی باشد.
  - سایر مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت برای تهیه صورتهای مالی.
- ت-۸۰. معقول بودن مفروضات مورد استفاده ممکن است به قصد و توانایی مدیریت برای انجام اقدامات خاص بستگی داشته باشد. مدیریت اغلب برنامه‌ها و مقاصد مربوط به داراییها و بدهیهای خاص را مستند می‌کند و چارچوب گزارشگری مالی نیز ممکن است این کار را الزامی کرده باشد. اگر چه میزان شواهد حسابرسی که باید در رابطه با قصد و توانایی مدیریت کسب شود، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد، ولی روشهای حسابرسی که ممکن است انجام شود عبارتند از:
  - بررسی سوابق مدیریت در انجام مقاصد اعلام شده.
  - بررسی برنامه‌های کتبی و سایر مستندات، شامل بودجه‌های رسمی تأیید شده، مجوزها یا صورت جلسات (در صورت وجود).
  - پرس و جو از مدیریت درباره دلایل انجام مجموعه‌ای از اقدامات خاص.
  - بررسی رویدادهای بین تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ گزارش حسابرس.
  - ارزیابی توانایی واحد تجاری برای انجام مجموعه‌ای از اقدامات خاص با توجه به شرایط اقتصادی واحد تجاری، از جمله ایفای تعهدات موجود.با این حال، ممکن است برخی چارچوبهای گزارشگری مالی اجازه ندهند که در انجام برآوردهای حسابداری، مقاصد و برنامه‌های مدیریت مدنظر قرار گیرد. این موضوع اغلب در مورد برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه مصداق دارد زیرا هدف اندازه‌گیری این برآوردها مستلزم این است که مفروضات مورد استفاده، منعکس کننده مفروضات استفاده شده توسط فعالان بازار باشد.
- ت-۸۱. نمونه‌هایی از موضوعاتی که ممکن است در ارزیابی معقول بودن مفروضات مورد استفاده مدیریت در برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، علاوه بر مطالب قبلی، مورد توجه حسابرس قرار گیرد عبارتند از:
  - آیا مدیریت، در موارد مقتضی، از داده‌های مختص بازار در تعیین مفروضات خود استفاده کرده است، و در صورت استفاده، چگونه این کار را انجام داده است.
  - سازگاری مفروضات با شرایط مشهود در بازار و ویژگیهای دارایی یا بدهی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه.
  - اینکه آیا منابع مبنای مفروضات مورد استفاده فعالان بازار، مربوط و قابل اتکا هستند یا خیر، و اینکه در مواردی که مفروضات فعالان بازار متفاوت است، مدیریت چگونه مفروضات را انتخاب می‌کند.
  - آیا در موارد مقتضی، مدیریت به مفروضات و اطلاعات مربوط به معاملات، داراییها یا بدهیهای مشابه توجه کرده است و در صورت توجه، چگونه این کار را انجام داده است.
- ت-۸۲. علاوه بر این، برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه ممکن است شامل داده‌های مشهود و نامشهود باشد. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس در برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه مبتنی بر داده‌های نامشهود ممکن است مورد توجه قرار دهد عبارتند از اینکه چگونه مدیریت شواهد پشتوانه موارد زیر را فراهم می‌کند:
  - تعیین ویژگیهای فعالان بازار در ارتباط با برآورد حسابداری.
  - تغییر یا اصلاح مفروضات مدیریت به منظور انعکاس نظر خود در مورد مفروضات فعالان بازار.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- استفاده از بهترین اطلاعات در دسترس در شرایط موجود.
  - در موارد مقتضی، نحوه در نظر گرفتن معاملات، داراییها یا بدهیهای مشابه در مفروضات مورد استفاده مدیریت.
  - چنانچه داده‌های نامشهود وجود داشته باشد، به احتمال زیاد ارزیابی مفروضات توسط حسابرس، با برخوردهای دیگر حسابرس در مواجهه با خطرهای ارزیابی شده مندرج در بند ۱۳، برای کسب شواهد کافی و مناسب، ترکیب می‌شود. در چنین مواردی، ممکن است انجام سایر روشهای حسابرسی مانند آزمون مستندات پشتوانه بررسی و تصویب برآورد حسابداری توسط سطح مناسبی از مدیران اجرایی، و در موارد مقتضی، توسط ارکان راهبری واحد تجاری، ضرورت یابد.
- ت-۸۳. حسابرس در ارزیابی معقول بودن مفروضات پشتوانه یک برآورد حسابداری، ممکن است یک یا چند فرض عمده را مشخص کند. چنین وضعیتی ممکن است بیانگر وجود ابهام بالا در برآورد حسابداری مورد نظر باشد و بنابراین می‌تواند منشأ یک خطر عمده باشد. برخوردهای لازم با خطرهای عمده در بندهای ت-۱۰۲ تا ت-۱۱۵ تشریح شده است.

#### آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها (رک: بند ۱۳-پ)

- ت-۸۴. در مواردی که فرآیند مدیریت برای برآورد حسابداری به خوبی طراحی، اجرا و حفظ شده باشد، آزمون اثربخشی کارکرد کنترلهای این فرآیند ممکن است آزمون مناسبی محسوب شود، برای مثال زمانی که:
- کنترلهایی برای بررسی و تصویب برآوردهای حسابداری توسط سطوح مناسبی از مدیران اجرایی و، در موارد مقتضی، توسط ارکان راهبری واحد تجاری، وجود دارد.
  - برآورد حسابداری از پردازش روزمره داده‌ها در سیستم حسابداری واحد تجاری حاصل شده است.
- ت-۸۵. آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها در موارد زیر ضروری است:
- الف - ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعا، حاکی از اثربخشی کارکرد کنترلهای حاکم بر فرآیند برآورد باشد؛ یا
- ب - آزمونهای محتوا به تنهایی نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب در سطح ادعا فراهم کند!

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

- ت-۸۶. در واحدهای تجاری کوچک ممکن است کنترلهایی برای فرآیند انجام یک برآورد حسابداری وجود داشته باشد ولی رسمیت اجرای آنها متفاوت باشد. علاوه بر این، در واحدهای تجاری کوچک ممکن است به دلیل مدیریت فعال و درگیر در فرآیند گزارشگری مالی، بکارگیری برخی کنترلها، ضرورت نداشته باشد. در واحدهای تجاری بسیار کوچک، ممکن است کنترلهای قابل تشخیص توسط حسابرس معدود باشد. به همین دلیل، احتمالاً حسابرس در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، از آزمونهای محتوا همراه با یک یا چند مورد از روشهای مندرج در بند ۱۳، استفاده خواهد کرد.

#### انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای (رک: بند ۱۳-ت)

- ت-۸۷. انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت ممکن است در شرایطی نظیر موارد زیر مناسب باشد:
- برآورد حسابداری حاصل پردازش روزمره داده‌ها در سیستم حسابداری نباشد.
  - بررسی برآوردهای حسابداری مشابه انجام شده در تهیه صورتهای مالی دوره قبل نشان دهد که فرآیند استفاده شده توسط مدیریت در دوره جاری به احتمال زیاد اثربخش نخواهد بود.
  - رویدادها یا معاملات واقع شده بین پایان دوره و تاریخ گزارش حسابرس با برآوردهای نقطه‌ای مدیریت در تناقض باشد.
  - حسابرس به منابع اطلاعاتی دیگری دسترسی داشته باشد که بتواند از آنها برای محاسبه برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای استفاده کند.
- ت-۸۸. حتی در مواردی که کنترلهای واحد تجاری به خوبی طراحی و به طور مناسب اجرا می‌شود، انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای ممکن است برخوردی اثربخش یا کارا با خطرهای ارزیابی شده باشد. در وضعیتهای دیگر، حسابرس ممکن است این نحوه برخورد را به عنوان بخشی از فرآیند تشخیص ضرورت انجام روشهای حسابرسی بیشتر، و در صورت انجام آن روشها، ماهیت و میزان آنها، مورد توجه قرار دهد.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۸۹. رویکرد حسابرسی در انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای ممکن است به این مسئله بستگی داشته باشد که در شرایط موجود کدام رویکرد اثربخشی بیشتری دارد. برای مثال، حسابرسی ممکن است در ابتدا، یک برآورد نقطه‌ای مقدماتی انجام دهد و سپس حساسیت آن را نسبت به تغییر در مفروضات جهت تعیین دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت، تعیین کند. به عنوان یک روش جایگزین، حسابرسی ممکن است با ایجاد دامنه‌ای برای اهداف تعیین یک برآورد نقطه‌ای (در صورت امکان) کار خود را آغاز کند.

ت-۹۰. توانایی حسابرسی برای انجام برآورد نقطه‌ای، در مقابل برآورد دامنه‌ای، به چندین عامل، از جمله مدل مورد استفاده، ماهیت و میزان داده‌های در دسترس و ابهام در برآورد بستگی دارد. علاوه بر این، تصمیم‌گیری در مورد انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای ممکن است تحت تأثیر چارچوب گزارشگری مالی مربوط قرار گیرد. چارچوب گزارشگری مالی ممکن است استفاده از برآورد نقطه‌ای پس از بررسی نتایج و مفروضات مختلف، یا یک روش اندازه‌گیری خاص نظیر ارزش فعلی را تجویز کرده باشد.

ت-۹۱. حسابرسی ممکن است برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای را به روشهای مختلف انجام دهد، برای مثال:

- استفاده از یک مدل، مانند مدل رایج در یک بخش یا صنعت خاص، یا مدل مخصص واحد تجاری یا مدل طراحی شده توسط حسابرسی.
- بسط ارزیابیهای مدیریت از مفروضات و نتایج مختلف، برای نمونه، از طریق معرفی مجموعه متفاوتی از مفروضات.
- استخدام یا بکارگیری کارشناس مجرب برای طراحی یا اجرای مدل، یا فراهم کردن مفروضات مربوط.
- توجه به سایر رویدادها، معاملات یا شرایط مشابه، یا در موارد مربوط، بازار داراییها یا بدهیهای مشابه.

شناخت مفروضات یا روش مدیریت (رک: بند ۱۳-ت-۱)

ت-۹۲. در مواردی که حسابرسی برای انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای، از مفروضات یا روشی متفاوت از آنچه که مدیریت بکار برده است، استفاده می‌کند، وی باید طبق الزامات مندرج در بند ۱۳-ت-۱، نسبت به مفروضات یا روش مورد استفاده توسط مدیریت در برآورد حسابداری، شناخت کافی کسب کند. این شناخت، اطلاعاتی را برای حسابرسی فراهم می‌کند که می‌تواند در انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای مناسب باشد. بعلاوه، این امر به حسابرسی در شناخت و ارزیابی هر گونه تفاوت عمده بین برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای وی با برآورد نقطه‌ای مدیریت، کمک می‌کند. برای مثال، ممکن است این تفاوت وقتی بروز کند که حسابرسی از مفروضاتی متفاوت، ولی از نظر اعتبار مشابه، با مفروضات مدیریت، استفاده کند. این موضوع می‌تواند نشان‌دهنده حساسیت زیاد برآورد حسابداری نسبت به مفروضات خاص باشد و بنابراین ممکن است برآورد حسابداری به دلیل وجود ابهام بالا، خطر عمده‌ای دربرداشته باشد. از سوی دیگر، تفاوت ممکن است از اشتباه مدیریت ناشی شود. حسابرسی ممکن است با توجه به شرایط، برای نتیجه‌گیری درباره مبنای مفروضات استفاده شده و اعتبار آنها و تفاوت در روش برآورد حسابداری (در صورت وجود) مذاکره با مدیریت را مفید تشخیص دهد.

محدود کردن دامنه برآورد (رک: بند ۱۳-ت-۲)

ت-۹۳. در مواردی که به نظر حسابرسی استفاده از برآورد دامنه‌ای (دامنه حسابرسی) برای ارزیابی معقول بودن برآورد نقطه‌ای مدیریت مناسب است، طبق بند ۱۳-ت-۲ این استاندارد، این دامنه باید دربرگیرنده همه "نتایج معقول" باشد نه همه نتایج ممکن. اگر قرار باشد دامنه برآورد، مفید واقع شود، نمی‌تواند شامل همه نتایج ممکن باشد زیرا در این حالت دامنه برآورد آنقدر گسترده می‌شود که برای مقاصد حسابرسی مؤثر نخواهد بود. دامنه برآورد حسابرسی زمانی مفید و مؤثر است که به حد کافی محدود شود تا حسابرسی بتواند درباره معقول بودن برآورد حسابداری نتیجه‌گیری کند.

ت-۹۴. معمولاً دامنه محدود شده، که کوچکتر یا مساوی سطح اهمیت در اجرا (که پایین‌تر از سطح اهمیت برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد است) باشد، برای ارزیابی معقول بودن برآورد نقطه‌ای مدیریت، کافی است. اگرچه در برخی صنایع، ممکن است محدود کردن دامنه برآورد به چنین مقداری امکان‌پذیر نباشد ولی ضرورتاً مانعی برای شناخت برآورد حسابداری نیست. عدم امکان محدود کردن دامنه برآورد ممکن است بیانگر ابهام در برآورد حسابداری باشد که منجر به خطر عمده شود. برخوردهای بیشتر با خطرهای عمده در بندهای ت-۱۰۲ تا ت-۱۱۵ تشریح شده است.

ت-۹۵. محدود کردن دامنه برآورد به میزانی که همه نتایج موجود در دامنه، معقول به نظر برسد، ممکن است به صورت زیر انجام شود:

الف - حذف نتایج دور از انتظار از دامنه برآورد که به قضاوت حسابرسی رخ دادن آنها غیرمحتمل است، و

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ب - محدودتر کردن دامنه برآورد با توجه به شواهد حسابرسی موجود، تا میزانی که حسابرس به این نتیجه برسد که همه نتایج در دامنه برآورد، معقول به نظر می‌رسد. در برخی موارد نادر، حسابرس ممکن است بتواند دامنه برآورد را تا میزانی محدود کند که شواهد حسابرسی، گویای یک برآورد نقطه‌ای باشد.

لزوم استفاده از مهارتها یا دانش تخصصی (رک: بند ۱۴)

ت-۹۶. در برنامه ریزی حسابرسی، حسابرس باید ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان منابع لازم برای انجام کار حسابرسی را تعیین کند.<sup>۱</sup> این امر ممکن است، در صورت لزوم، مستلزم استفاده از اشخاص دارای مهارت یا دانش تخصصی باشد. علاوه بر این، طبق استاندارد ۲۲۰، شریک حسابرسی باید متقاعد شود که تیم حسابرسی و کارشناسان خیره برون سازمانی، در مجموع، توانایی، صلاحیت و زمان لازم را برای انجام کار حسابرسی دارند.<sup>۲</sup> در حسابرسی برآوردهای حسابداری، حسابرس ممکن است با توجه به تجربه و شرایط کار حسابرسی، نیازمند استفاده از مهارتها و دانش تخصصی برای انجام یک یا چند جنبه از برآوردهای حسابداری باشد.

ت-۹۷. نمونه‌هایی از موضوعاتی که ممکن است حسابرس در خصوص آنها، نیازمند استفاده از مهارتها یا دانش تخصصی باشد عبارتند از:

- ماهیت دارایی، بدهی یا اجزای حقوق صاحبان سرمایه در یک فعالیت تجاری یا صنعت خاص (برای مثال، ذخایر معدنی، داراییهای کشاورزی، ابزارهای مالی پیچیده).

- بالا بودن میزان ابهام در برآورد.

- وجود محاسبات پیچیده یا مدل‌های تخصصی، برای مثال، زمانی که ارزشهای منصفانه در نبود بازار فعال، برآورد می‌شود.

- پیچیدگی الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآوردهای حسابداری، از جمله اینکه آیا حوزه‌های مشخصی وجود دارند که در مورد آنها تفاسیر متفاوتی صورت گیرد یا نحوه عمل آنها دارای تناقض یا نارسایی باشد.

- روشهایی که حسابرس قصد دارد از آنها در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، استفاده کند.

ت-۹۸. در خصوص اکثر برآوردهای حسابداری، حتی زمانی که ابهام در برآورد وجود دارد، نیاز به استفاده از مهارتها یا دانش تخصصی، بعید است. برای مثال، نیاز حسابرس به استفاده از مهارتها یا دانش تخصصی جهت ارزیابی ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول بعید است.

ت-۹۹. با این وجود، حسابرس ممکن است در خصوص موضوعات غیر مرتبط با حسابداری یا حسابرسی دارای مهارت و دانش تخصصی لازم نباشد و بنابراین نیازمند استفاده از خدمات یک کارشناس باشد. در استاندارد ۶۲۰، الزامات و رهنمودهای لازم درباره تعیین ضرورت استخدام یا بکارگیری کارشناس و مسئولیتهای حسابرس هنگام استفاده از کار کارشناس، ارائه شده است.

ت-۱۰۰. علاوه بر این، در برخی موارد، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که بکارگیری مهارتها یا دانش تخصصی در زمینه‌های خاصی از حسابداری و حسابرسی، ضروری است. افرادی با چنین مهارتها یا دانشی ممکن است توسط مؤسسه حسابرسی استخدام شوند یا از طریق انعقاد قرارداد با سایر سازمانها تأمین شوند. زمانی که چنین افرادی، اجرای روشهای حسابرسی را در یک کار حسابرسی به عهده می‌گیرند، این افراد به عنوان عضوی از تیم حسابرسی محسوب می‌شوند و در نتیجه، مشمول الزامات استاندارد حسابرسی ۲۲۰ هستند.

ت-۱۰۱. براساس شناخت و تجربه حاصل از کار با کارشناس یا سایر افراد دارای مهارتها یا دانش تخصصی لازم، حسابرس ممکن است مذاکره با آنان را در خصوص موضوعاتی چون الزامات چارچوب گزارشگری مالی مناسب تشخیص دهد تا به این ترتیب بررسی کند که آیا کار آنان برای مقاصد حسابرسی مربوط تلقی می‌شود یا خیر.

گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده (رک: بند ۱۵)

ت-۱۰۲. در حسابرسی برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شود، انجام آزمونهای محتوای بیشتر، بر ارزیابی موارد زیر متمرکز می‌شود:

الف - نحوه ارزیابی مدیریت از اثر ابهام در برآورد حسابداری، و همچنین اثری که ابهام در برآورد ممکن است بر مناسب بودن شناسایی برآورد حسابداری در صورتهای مالی داشته باشد، و

ب - کفایت موارد افشای مرتبط.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"، بند ۸.

۲. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)"، بندهای ۱۹ و ۲۰.

۳. استاندارد حسابرسی ۶۲۰، "استفاده از نتایج کار کارشناس"

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### ابهام در برآورد

ارزیابی مدیریت از ابهام در برآورد (رک: بند ۱۵-الف)

ت-۱۰۳. مدیریت ممکن است برحسب شرایط، از روشهای مختلفی برای ارزیابی مفروضات یا نتایج جایگزین برآوردهای حسابداری استفاده کند. یکی از روشهایی که مدیریت ممکن است از آن استفاده کند، تحلیل حساسیت است. تحلیل حساسیت می‌تواند شامل تعیین چگونگی تغییر در مبلغ یک برآورد حسابداری در صورت بکارگیری مفروضات مختلف باشد. حتی در مورد برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه نیز به دلیل اینکه فعالان مختلف در بازار از مفروضات متفاوت استفاده می‌کنند، نتایج مختلفی ممکن است وجود داشته باشد. تحلیل حساسیت می‌تواند منجر به ایجاد چندین سناریو در مورد نتایج (که بعضی اوقات از آنها به عنوان دامنه‌ای از نتایج یاد می‌شود)، شامل سناریوهای خوش‌بینانه و بدبینانه شود.

ت-۱۰۴. تحلیل حساسیت ممکن است نشان دهد که یک برآورد حسابداری نسبت به تغییرات در مفروضات خاصی، حساسیت ندارد یا اینکه نسبت به یک یا چند فرض حساسیت دارد که در این صورت توجه حسابرس به آنها معطوف می‌شود.

ت-۱۰۵. مفهوم مطالب بالا این نیست که استفاده از یک روش خاص در خصوص ابهام در برآورد (مثل تحلیل حساسیت)، مناسب‌تر از روشهای دیگر است، یا اینکه ارزیابی مدیریت از مفروضات یا نتایج مختلف باید از طریق انجام فرآیند تفصیلی مبتنی بر مستندسازی وسیع صورت گیرد. نکته مهم این است که آیا مدیریت نحوه تأثیر ابهام در برآورد را بر برآورد حسابداری ارزیابی کرده است یا خیر. بنابراین، در مواردی که مدیریت، مفروضات یا نتایج مختلف را مورد بررسی قرار نداده است، ممکن است ضرورت یابد حسابرس با مدیریت مذاکره کند و شواهد لازم را درباره چگونگی مشخص کردن آثار ابهام بر برآورد حسابداری از مدیریت درخواست کند.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۱۰۶. در واحدهای تجاری کوچک ممکن است از ابزارهای ساده‌ای برای ارزیابی ابهام در برآورد استفاده شود. حسابرس علاوه بر بررسی مستندات موجود، ممکن است از طریق پرس و جو از مدیریت، شواهد حسابرسی دیگری را در خصوص ارزیابی مدیریت از مفروضات یا نتایج مختلف کسب کند. علاوه بر این، مدیریت ممکن است برای ارزیابی نتایج مختلف یا مشخص کردن ابهام در برآورد حسابداری، از تخصص لازم برخوردار نباشد. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است فرآیند یا روشهای مختلف انجام این امور و مستندسازی آن را برای مدیریت تشریح کند. با این وجود، این کار مسئولیت مدیریت برای تهیه و ارائه صورتهای مالی را تغییر نخواهد داد.

مفروضات عمده (رک: بند ۱۵-ب)

ت-۱۰۷. فرض استفاده شده در انجام برآورد حسابداری در صورتی می‌تواند عمده تلقی شود که تغییر آن فرض در دامنه‌ای معقول، اثر بااهمیتی بر اندازه‌گیری برآورد حسابداری داشته باشد.

ت-۱۰۸. پشت‌وانه مفروضات عمده مبتنی بر دانش مدیریت ممکن است از طریق فرآیندهای مستمر تحلیل راهبردی و مدیریت خطر به دست آید. حتی بدون وجود فرآیندهای مدون (نظیر وضعیت موجود در برخی واحدهای تجاری کوچک) حسابرس ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای ارزیابی مفروضات بتواند از پرس و جو و مذاکره با مدیریت، همراه با اجرای سایر روشهای حسابرسی استفاده کند.

ت-۱۰۹. ملاحظات حسابرس در ارزیابی مفروضات استفاده شده توسط مدیریت، در بندهای ت-۷۷ تا ت-۸۳ توصیف شده است.

قصد و توانایی مدیریت (رک: بند ۱۵-پ)

ت-۱۱۰. ملاحظات حسابرس در رابطه با مفروضات استفاده شده توسط مدیریت و قصد و توانایی مدیریت، در بندهای ت-۱۳ و ت-۸۰ توصیف شده است.

#### انجام برآورد دامنه‌ای (رک: بند ۱۶)

ت-۱۱۱. مدیریت هنگام تهیه صورتهای مالی ممکن است متقاعد شود آثار ابهام در برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شود را به اندازه کافی در نظر گرفته است. با این حال، در برخی شرایط، ممکن است حسابرس تلاشهای مدیریت را کافی نداند. چنین حالتی ممکن است زمانی اتفاق افتد که برای مثال به قضاوت حسابرس:

- کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از طریق ارزیابی حسابرس از چگونگی در نظر گرفتن آثار ابهام توسط مدیریت، امکان‌پذیر نباشد.
- بررسی بیشتر درباره میزان ابهام مرتبط با یک برآورد حسابداری ضرورت داشته باشد، برای مثال، در مواردی که حسابرس از وجود تنوع گسترده در نتایج حاصل از برآوردهای حسابداری مشابه در شرایط مشابه، مطلع است.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- کسب سایر شواهد حسابرسی، برای مثال، از طریق بررسی رویدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرسی واقع شده است، بعید به نظر رسد.
  - نشانه‌های جانبداری مدیریت در برآوردهای حسابداری وجود داشته باشد.
- ت-۱۱۲. ملاحظات حسابرسی در تعیین برآورد دامن‌ای در بندهای ت-۸۷ تا ت-۹۵ تشریح شده است.

#### معیارهای شناخت و اندازه‌گیری

شناسایی برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی (رک: بند ۱۷-الف)

ت-۱۱۳. در مواردی که یک برآورد حسابداری در صورتهای مالی شناسایی می‌شود، تمرکز حسابرسی بر این موضوع است که آیا اندازه‌گیری برآورد حسابداری به اندازه کافی قابل اتکاست که بتواند معیارهای شناخت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط را احراز کند یا خیر.

ت-۱۱۴. حسابرسی درخصوص برآوردهای حسابداری شناسایی نشده، رعایت معیارهای شناخت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط را ارزیابی می‌کند. حتی در مواردی که برآورد حسابداری، شناسایی نشده است و حسابرسی نیز این نحوه برخورد را مناسب تشخیص دهد ممکن است افشای شرایط مربوط در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی ضروری باشد. همچنین حسابرسی ممکن است برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به وجود ابهامی عمده، افزودن یک بند تأکید بر مطلب خاص به گزارش حسابرسی را ضروری تشخیص دهد. در استاندارد ۷۰۶ الزامات و رهنمودهایی درباره بند تأکید بر مطلب خاص، ارائه شده است.

مبنای اندازه‌گیری برآوردهای حسابداری (رک: بند ۱۷-ب)

ت-۱۱۵. در برخی چارچوبهای گزارشگری مالی، برای الزامی یا مجاز کردن اندازه‌گیری و افشای برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، فرض شده است اندازه‌گیری آن به گونه‌ای قابل اتکا، امکان‌پذیر است. در برخی موارد، این فرض ممکن است رد شود، مثلاً زمانی که روش یا مبنای مناسبی برای اندازه‌گیری وجود ندارد. در چنین مواردی، حسابرسی ارزیابی می‌کند که آیا مبنای مدیریت برای رد کردن فرض مربوط به استفاده از ارزش منصفانه طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، مناسب است یا خیر.

#### ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها (رک: بند ۱۸)

ت-۱۱۶. حسابرسی ممکن است با توجه به شواهد حسابرسی به این نتیجه برسد که برآورد نقطه‌ای مبتنی بر شواهد حسابرسی، متفاوت از برآورد نقطه‌ای مدیریت است. در چنین مواردی، تفاوت بین برآورد نقطه‌ای حسابرسی (مبتنی بر شواهد حسابرسی) و برآورد نقطه‌ای مدیریت، مشخص‌کننده یک تحریف است. در مواردی که حسابرسی به این نتیجه می‌رسد که استفاده از برآورد دامن‌ای، فراهم‌کننده شواهد حسابرسی کافی و مناسب است، یک برآورد نقطه‌ای مدیریت که خارج از این دامن قرار می‌گیرد، به پشتوانه شواهد حسابرسی تأیید نخواهد شد. در چنین مواردی، مبلغ تحریف به هیچ وجه کمتر از تفاوت بین برآورد نقطه‌ای مدیریت و نزدیکترین نقطه به دامن برآورد حسابرسی، نخواهد بود.

ت-۱۱۷. در مواردی که مدیریت بر اساس ارزیابی ذهنی خود مبنی بر وجود تغییر در شرایط، برآورد حسابداری یا روش انجام برآورد را نسبت به قبل تغییر داده است، حسابرسی ممکن است بر مبنای شواهد حسابرسی به این نتیجه برسد که برآورد حسابداری در نتیجه تغییر اختیاری آن توسط مدیریت، تحریف شده است یا ممکن است نشانه‌ای از جانبداری احتمالی مدیریت باشد (رک: بندهای ت-۱۲۴ و ت-۱۲۵).

ت-۱۱۸. در استاندارد ۴۵۰، درخصوص تمایز انواع تحریفها در راستای مقاصد ارزیابی حسابرسی از اثر تحریفهای اصلاح نشده بر صورتهای مالی، رهنمودهایی ارائه شده است. در ارتباط با برآوردهای حسابداری، یک تحریف (ناشی از اشتباه یا تقلب) ممکن است در نتیجه موارد زیر باشد:

- تحریفهایی که در مورد آنها هیچ‌گونه شک و تردیدی وجود ندارد (تحریفهای قطعی).
  - تفاوتی حاصل از قضاوتهای مدیریت درباره برآوردهای حسابداری که حسابرسی آنها را معقول نمی‌داند، یا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرسی آنها را نامناسب می‌داند (تحریفهای قضاوتی).
  - بهترین برآورد حسابرسی از تحریفهای موجود در جامعه، شامل تعمیم تحریفهای مشخص شده در نمونه‌های حسابرسی به کل جامعه‌ای که نمونه‌ها از آن انتخاب شده است (تحریفهای تعمیم یافته).
- در مورد برخی از برآوردهای حسابداری، یک تحریف ممکن است نتیجه وجود ترکیبی از این شرایط باشد که تشخیص جداگانه آنها را مشکل یا غیرممکن می‌سازد.

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل بر آوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ت-۱۱۹. ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی (صرف نظر از اینکه طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط الزامی شده باشد یا به صورت داوطلبانه افشا شده باشد)، اساساً مستلزم در نظر گرفتن همان نوع ملاحظاتی است که هنگام حسابرسی برآوردهای حسابداری شناسایی شده در صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شوند.

#### موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری

**موارد افشا طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط** (رک: بند ۱۹)

ت-۱۲۰. ارائه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط دربرگیرنده افشای کافی موضوعات بااهمیت است. چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است الزامات افشای مربوط به برآوردهای حسابداری را مجاز بداند، یا آنها را توصیه کند، و برخی از واحدهای تجاری ممکن است درخصوص برآوردهای حسابداری، به صورت داوطلبانه اطلاعات بیشتری در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا کنند. این موارد افشا، برای نمونه، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- مفروضات استفاده شده.
- روش برآورد استفاده شده، شامل هر گونه مدل بکارگرفته شده.
- مبنای انتخاب روش برآورد.
- اثر هر گونه تغییر در روش برآورد نسبت به دوره قبل.
- علل وجود ابهام در برآورد و پیامدهای آن.

افشای چنین مواردی برای درک استفاده کنندگان از برآوردهای حسابداری شناسایی یا افشا شده در صورتهای مالی، مربوط تلقی می‌شوند، و حسابررس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب در این خصوص کسب کند که آیا این موارد افشا با الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط منطبق است یا خیر.

ت-۱۲۱. در برخی موارد، چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است الزامات افشای خاصی را درباره موارد دارای ابهام الزامی کند. برای مثال، در برخی از چارچوبهای گزارشگری مالی، افشای موارد زیر توصیه شده است:

- افشای آن دسته از مفروضات کلیدی و سایر علل وجود ابهام در برآورد که دارای این خطر عمده‌اند که موجب تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها شوند. این الزامات ممکن است با استفاده از اصطلاحاتی چون "علل اصلی وجود ابهام در برآورد" یا "برآوردهای حسابداری مهم" تشریح شود.
- افشای دامنه نتایج ممکن و مفروضات استفاده شده در تعیین این دامنه.
- افشای اطلاعات درخصوص اهمیت برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه در وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری.
- افشای اطلاعات کیفی از قبیل زمینه‌های پرخطر و چگونگی ایجاد آن، اهداف، سیاستها و رویه‌های واحد تجاری برای مدیریت خطر و روشهای استفاده شده برای اندازه‌گیری خطر و هر گونه تغییر در این مفاهیم کیفی نسبت به دوره قبل.
- افشای اطلاعات کمی براساس اطلاعات درون‌سازمانی فراهم شده برای مدیران اصلی درخصوص اینکه واحد تجاری تا چه میزان در معرض خطر (شامل خطر اعتباری، خطر نقدشوندگی و خطر بازار) قرار دارد.

**افشای موارد ابهام در برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شوند** (رک: بند ۲۰)

ت-۱۲۲. در رابطه با آن دسته از برآوردهای حسابداری که منجر به خطر عمده می‌شوند، حتی اگر افشای اطلاعات طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط انجام شده باشد، حسابررس ممکن است به این نتیجه برسد که افشای ابهام در برآورد با توجه به شرایط و واقعیتهای موجود، کافی نیست. هر چه دامنه نتایج ممکن برای برآورد حسابداری نسبت به سطح اهمیت بیشتر باشد، ارزیابی حسابررس از کفایت افشای ابهام در برآوردها اهمیت بیشتری خواهد یافت. (رک: بند ت-۹۵).

ت-۱۲۳. در برخی موارد حسابررس ممکن است تشویق مدیریت به توصیف شرایط مرتبط با ابهام در برآورد در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی را مناسب تشخیص دهد. استاندارد ۷۰۵، رهنمودهایی درخصوص چگونگی تعدیل گزارش حسابررس در شرایطی است که حسابررس معتقد است اطلاعاتی که توسط مدیریت درباره ابهام در برآورد، در صورتهای مالی افشا شده است، کافی نیست یا گمراه کننده است.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابررس مستقل"

## استاندارد حسابرسی ۵۴۰

### حسابرسی بر آوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

#### نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت (رک: بند ۲۱)

ت-۱۲۴. حسابرس در جریان حسابرسی ممکن است از قضاوتها و تصمیمات مدیریتی آگاه شود که بیانگر نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت است. چنین نشانه‌هایی ممکن است نتیجه‌گیری حسابرس را درباره مناسب بودن ارزیابی خطر و برآوردهای مربوط تحت تأثیر قرار دهد، و نیاز باشد که حسابرس در ادامه کار حسابرسی، آثار آن را مورد توجه قرار دهد. به علاوه، این نشانه‌ها ممکن است ارزیابی حسابرس، در مورد عدم وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد را تحت تأثیر قرار دهد (این موضوع در استاندارد ۷۰۰ مورد بحث قرار گرفته است).

ت-۱۲۵. نمونه‌هایی از نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت در رابطه با برآوردهای حسابداری عبارتند از:

- تغییر در برآوردهای حسابداری یا روش انجام برآوردها، در مواردی که ارزیابی مدیریت از تغییر در شرایط، به صورت ذهنی انجام شده است.
- استفاده از مفروضات واحد تجاری برای برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، در شرایطی که این مفروضات با مفروضات قابل مشاهده در بازار سازگار نیست.
- انتخاب یا ایجاد مفروضات عمده‌ای که منجر به برآورد نقطه‌ای مطلوب برای اهداف مدیریت می‌شود.
- انتخاب یک برآورد نقطه‌ای که ممکن است حاکی از وجود نوعی خوش بینی یا بدبینی باشد.

#### تاییدیه کتبی (رک: بند ۲۲)

ت-۱۲۶. در استاندارد ۵۸۰، استفاده از تاییدیه کتبی مدیریت مورد بحث قرار گرفته است. با توجه به ماهیت، اهمیت و میزان ابهام در برآورد، تاییدیه کتبی مدیریت درباره برآوردهای حسابداری شناسایی و افشا شده در صورتهای مالی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- مناسب بودن فرآیندهای اندازه‌گیری، شامل مفروضات و مدل‌های مربوط استفاده شده توسط مدیریت برای تعیین برآوردهای حسابداری در چارچوب گزارشگری مالی مربوط و یکنواختی در اجرای این فرآیندها.
- اینکه آیا مفروضات به طور مناسب، قصد و توانایی مدیریت را برای انجام مجموعه‌ای از اقدامات خاص به نیابت از طرف واحد تجاری منعکس می‌کنند یا خیر، البته با این فرض که این مفروضات به برآوردهای حسابداری و موارد افشا، مربوط باشند.
- اینکه آیا موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری طبق چارچوب گزارشگری مالی، کامل و مناسب هستند یا خیر.
- اینکه هیچ‌گونه رویداد بعد از تاریخ ترازنامه‌ای وجود نداشته باشد که مستلزم تعدیل برآوردهای حسابداری و موارد افشا در صورتهای مالی باشد.
- ت-۱۲۷. برای آن دسته از برآوردهای حسابداری که در صورتهای مالی شناسایی و افشا نشده است، تاییدیه کتبی مدیریت ممکن است شامل موارد زیر نیز باشد:
  - مناسب بودن مبنای استفاده شده توسط مدیریت برای تعیین اینکه معیار شناسایی یا افشای ذکر شده در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، احراز نشده است. (رک: بند ت-۱۱۴)
  - مناسب بودن مبنای مورد استفاده توسط مدیریت برای رد فرض مربوط به استفاده از ارزش منصفانه مندرج در چارچوب گزارشگری مالی واحد تجاری، برای آن دسته از برآوردهای حسابداری که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری یا افشا نشده است. (رک: بند ت-۱۱۵)

#### مستندسازی (رک: بند ۲۳)

ت-۱۲۸. مستندسازی نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به حسابرس برای نتیجه‌گیری در خصوص اینکه آیا ارزیابی خطر حسابرسی و برخورد با آن، مناسب بوده است یا خیر، و در ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد عاری از تحریف بااهمیت است یا خیر، کمک می‌کند. نمونه‌هایی از نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت در بند ت-۱۲۵ ارائه شده است.



۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"

۲. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تاییدیه کتبی مدیران (تجدید نظر شده ۱۳۹۶)"