

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)  
فهرست

| بند            | کلیات   |
|----------------|---|
| 4-1            | دامنه کاربرد  |
| 5              | تاریخ اجرا  |
| 6              | هدف   |
| 7              | تعاریف<br>الزامات   |
| 9-8            | روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط                      |
| 11-10          | تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت                      |
| 14-12          | برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت                |
| 17-15          | گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده             |
| 18             | ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها |
| 20-19          | موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری                   |
| 21             | نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی مدیریت                     |
| 22             | تاییدیه کتبی  |
| 23             | مستندسازی   |
|                | توضیحات کاربردی   |
| ت-1 تا ت-11    | ماهیت برآوردهای حسابداری                                  |
| ت-12 تا ت-44   | روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط                      |
| ت-45 تا ت-51   | تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت                      |
| ت-52 تا ت-101  | برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت                |
| ت-102 تا ت-115 | گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده             |
| ت-116 تا ت-119 | ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها |
| ت-120 تا ت-123 | موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری                   |
| ت-124 و ت-125  | نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی مدیریت                     |
| ت-126 و ت-127  | تاییدیه کتبی  |
| ت-128          | مستندسازی   |

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی 200 "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.



استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

کلیات

دامنه کاربرد

1. این استاندارد، به مسئولیت حسابرس در زمینه برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط در حسابرسی صورتهای مالی می‌پردازد. این استاندارد مشخصاً، نحوه بکارگیری استاندارد 1315 و استاندارد 2330 و سایر استانداردهای مربوط را در حسابرسی برآوردهای حسابداری به تفصیل شرح می‌دهد. همچنین، این استاندارد شامل الزامات و رهنمودهایی درخصوص تحریف در برآوردهای حسابداری و نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت است.

ماهیت برآوردهای حسابداری

2. 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-1 تا ت-11)

3. 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.

4. 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.

1. استاندارد حسابرسی 315، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده 1393)"

2. استاندارد حسابرسی 330، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده 1393)"

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

تاریخ اجرا

5 . این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین 1393 و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

6 . هدف حسابرس 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.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

تعاریف

7. در این استاندارد، 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.
  - پ. برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای حسابر- به ترتیب به مبلغ، یا دامنه‌ای از مبالغ اطلاق می‌شود که برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت، از شواهد حسابرسی استخراج می‌شود.
  - ت. برآورد نقطه‌ای مدیریت- مبلغ انتخاب شده توسط مدیریت برای شناسایی یا افشا در صورتهای مالی به عنوان برآورد حسابداری.
  - ث. جانبداری مدیریت- نبود بی‌طرفی 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.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

الزامات

روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط

8. هنگام اجرای روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، به منظور کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی، که طبق استاندارد 315<sup>3</sup> 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-12)

الف. الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط درخصوص برآوردهای حسابداری، شامل موارد افشای مرتبط. (رک: بندهای ت-13 تا ت-15)

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-16 تا ت-21).

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-22 و ت-23)

پ-1. روش انجام برآورد حسابداری، از جمله مدل مورد استفاده (در صورت وجود)، (رک: بندهای ت-24 تا ت-26)

پ-2. کنترلهای مربوط، (رک: بندهای ت-27 و ت-28)

پ-3. استفاده مدیریت از کارشناس، (رک: بندهای ت-29 و ت-30)

پ-4. مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری، (رک: بندهای ت-31 تا ت-36)

پ-5. 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-37)

پ-6. چگونگی ارزیابی اثر ابهام در برآورد توسط مدیریت. (رک: بند ت-38)

9. 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

3. استاندارد حسابرسی 315، بندهای 5، 6، 11 و 12

## استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

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-39 تا ت-44)

تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت

10. طبق استاندارد 4315، حسابرس به منظور تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، باید میزان ابهام مرتبط با برآورد حسابداری را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-45 و ت-46)

11. 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-47 تا ت-51)

برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت

12. حسابرس باید براساس خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، موارد زیر را تعیین کند: (رک: بند ت-52)

الف. بکارگیری مناسب الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآورد حسابداری توسط مدیریت، و (رک: بندهای ت-53 تا ت-56)

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-57 و ت-58)

13. حسابرس باید در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، الزامی طبق استاندارد 5330، یک یا چند مورد از موارد زیر را باتوجه به ماهیت برآورد حسابداری انجام دهد: (رک: بندهای ت-59 تا ت-61)

الف. تعیین اینکه آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، شواهد حسابرسی درخصوص برآورد حسابداری فراهم می‌کند یا خیر. (رک: بندهای ت-62 تا ت-67)

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-68 تا ت-70)

ب-1. مناسب بودن روش اندازه‌گیری استفاده شده باتوجه به شرایط موجود، و (رک: بندهای ت-71 تا ت-76)

4. استاندارد حسابرسی 315، بند 25

5. استاندارد حسابرسی 330، بند 4

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ب-2. معقول بودن مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت باتوجه به اهداف اندازه‌گیری در چارچوب گزارشگری مالی مربوط. (رک: بندهای ت-77 تا ت-83)

پ. آزمون اثربخشی کنترل‌های حاکم بر نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت، همراه با آزمونهای محتوای مناسب. (رک: بندهای ت-84 تا ت-86)

ت. انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت. برای دستیابی به این هدف: (رک: بندهای ت-87 تا ت-91)

ت-1. زمانی که حسابرس از مفروضات یا روشهایی متفاوت از مفروضات و روشهای مدیریت استفاده می‌کند، 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-92)

ت-2. 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 به‌گونه‌ای محدود کند که همه ارقام این دامنه، معقول به نظر برسد. (رک: بندهای ت-93 تا ت-95)

14. در تعیین موضوعات مشخص شده در بند 12 یا در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت طبق بند 13، 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-96 تا ت-101)

گسترش آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای عمده

ابهام در برآورد

15. در مورد برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شوند، حسابرس باید علاوه بر انجام آزمونهای محتوای مقرر شده در استاندارد 6330، موارد زیر را نیز ارزیابی کند: (رک: بند ت-102)

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-103 تا ت-106)

ب. معقول بودن مفروضات عمده استفاده شده توسط مدیریت. (رک: بندهای ت-107 تا ت-109)

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

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-110)

16. 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-111 و ت-112)

معیارهای شناخت و اندازه‌گیری

17. 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 در خصوص شناخت یا عدم شناخت برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، و (رک: بندهای ت-113 و ت-114)

ب. مبنای اندازه‌گیری انتخاب شده برای برآوردهای حسابداری، (رک: بند ت-115)

ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و مشخص کردن تحریفها

18. حسابرِس باید بر مبنای شواهد حسابرسی ارزیابی کند که آیا برآوردهای حسابداری مندرج در صورتهای مالی باتوجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، معقول بوده یا تحریف شده است. (رک: بندهای ت-116 تا ت-119)

موارد افشای مربوط به برآوردهای حسابداری

19. حسابرِس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره انطباق موارد افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی با الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، بدست آورد. (رک: بندهای ت-120 و ت-121)

20. برای برآوردهای حسابداری که منجر به خطرهای عمده می‌شود، حسابرِس باید کفایت افشای ابهام در برآورد در صورتهای مالی را باتوجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-122 و ت-123)

نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت

21. 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-124 و ت-125)

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

تاییدیه کتبی

22. حسابرس باید از مدیریت درباره معقول بودن مفروضات عمده استفاده شده در انجام  
برآوردهای حسابداری، تاییدیه کتبی دریافت کند. (رک: بندهای ت-126 و ت-127)

مستندسازی

23. مستندسازی حسابرسی باید شامل موارد زیر باشد:

- الف. مبنای نتیجه‌گیریهای حسابرس 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-128)

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

توضیحات کاربردی

ماهیت برآوردهای حسابداری (رک: بند 2)

ت-1. بدلیل 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-2. 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.

- 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-3. 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.

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

• 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-4. 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-5. 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 دسترسی 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 قابل‌ملاحظه 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-6. 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.

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-7. 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 غیرپولی تجهیزات در حوزه‌های متفاوت فعالیت تجاری.

ت-8. 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، حسابرسان مسئولیتی در قبال پیش‌بینی آن شرایط، معاملات یا رویدادهای آتی نخواهد داشت.

### جانبداری مدیریت

ت-9. چارچوبهای گزارشگری مالی اغلب بر بی‌طرفی یعنی عاری بودن از جانبداری، تأکید دارند. برآوردهای حسابداری، دقیق نیستند و می‌توانند تحت تأثیر قضاوت مدیریت قرار گیرند. چنین قضاوت‌هایی ممکن است با جانبداری عمدی یا غیرعمدی مدیریت (برای مثال، انگیزه دستیابی به نتایج مورد نظر) همراه باشد. آسیب‌پذیری برآورد حسابداری از جانبداری مدیریت با افزایش ذهنی بودن آن برآورد، افزایش می‌یابد. 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، نشانه‌های جانبداری احتمالی مدیریت که در حسابرسی دوره‌های قبلی مشخص شده است، بر برنامه‌ریزی و تشخیص خطر و ارزیابی فعالیت‌های حسابرسان در دوره جاری اثر می‌گذارد.

ت-10. کشف جانبداری مدیریت در سطح یک حساب می‌تواند 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، توسط

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

مدیریت در کار نباشد. زمانی که مدیریت قصد گمراه کردن استفاده‌کنندگان را داشته باشد، جانبداری مدیریت ماهیت تقلب دارد.

### ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-11. واحدهای بخش عمومی ممکن است داراییهای تخصصی را نگهداری کنند که در مورد آنها منابع اطلاعاتی قابل اتکا برای اندازه‌گیری به ارزش منصفانه یا سایر مبانی ارزشهای جاری یا ترکیبی از هر دو، به آسانی در دسترس نباشد. اغلب این داراییها، جریانهایی نقدی ایجاد نمی‌کنند و بازار فعالی برای آنها وجود ندارد. بنابراین، اندازه‌گیری به ارزش منصفانه معمولاً مستلزم برآورد است و ممکن است پیچیده باشد و در برخی موارد نادر، می‌تواند کاملاً غیرممکن باشد.

روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط (رک: بند 8)

ت-12. روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، طبق بند 8 این استاندارد، به حسابرس در پیش‌بینی ماهیت و نوع برآوردهای حسابداری که ممکن است در واحد تجاری وجود داشته باشد، کمک می‌کند. موضوع اصلی مورد توجه حسابرس، کفایت شناخت کسب شده برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری، و برنامه ریزی ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم است.

کسب شناخت از الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط (رک: بند 8-الف)

ت-13. حسابرس با کسب شناخت از الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، مشخص می‌کند که آیا این چارچوب، برای مثال:

- شرایط خاص شناخت<sup>8</sup> برآوردهای حسابداری یا روشهای اندازه‌گیری آن را توصیف کرده است یا خیر.
- شرایط خاصی را برای مجاز یا الزامی بودن اندازه‌گیری به ارزش منصفانه (مانند قصد مدیریت برای انجام یک سری عملیات معین راجع به دارایی 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 می‌سازد.

8. در اغلب چارچوبهای گزارشگری مالی، اقلامی در ترازنامه و صورت سود و زیان گنجانده می‌شوند که حائز معیارهای شناخت باشند. افشای رویه‌های حسابداری یا یادداشتهای توضیحی، عدم شناخت چنین اقلامی، شامل برآوردهای حسابداری، را جبران نمی‌کند

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-14. چارچوبهای گزارشگری مالی ممکن است رهنمودی را برای مدیریت جهت تعیین برآوردهای نقطه‌ای (در مواردی که راهکارهای متفاوتی برای آن وجود دارد) فراهم سازد. برخی از چارچوبهای گزارشگری مالی برای مثال، لازم می‌دانند که برآورد نقطه‌ای انتخاب شده باید قضاوت مدیریت را درباره محتمل‌ترین نتایج منعکس کند<sup>9</sup>. سایر چارچوبهای گزارشگری مالی ممکن است برای مثال، استفاده از ارزش فعلی را الزامی کنند. در برخی موارد مدیریت ممکن است بتواند برآورد نقطه‌ای را مستقیماً انجام دهد ولی در موارد دیگر ممکن است مدیریت تنها بعد از در نظر گرفتن مفروضات یا نتایج متفاوت بتواند برآورد نقطه‌ای را انجام دهد.

ت-15. 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 8-ب)

ت-16. 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-17. 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، حسابرسان ممکن است ابتدا از طریق پرس و جو از مدیریت، درباره نحوه تشخیص مواردی که نیاز به برآوردهای حسابداری توسط مدیریت دارد، شناخت کسب کنند. در موارد دیگری که فرآیند مدیریت ساختار یافته‌تر است، برای مثال، زمانی که واحد تجاری رسماً دارای یک بخش مدیریت خطر است، حسابرسان ممکن است روشهای ارزیابی خطر را به سمت روشهایی هدایت کند که مدیریت از آن روشها برای بررسی ادواری شرایطی که انجام برآوردهای

9. چارچوبهای گزارشگری مالی متفاوت ممکن است از اصطلاحات متفاوتی برای توصیف برآوردهای نقطه‌ای به این صورت استفاده کنند

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

حسابداری یا تجدیدنظر در آنها را ضروری می سازد، استفاده می کند. در اغلب اوقات کامل بودن برآوردهای حسابداری، به ویژه برآوردهای حسابداری مرتبط با بدهیها، از اهمیت ویژه ای برای حسابرسان برخوردار است.

ت-18. شناخت حسابرسان 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، حسابرسان را در تشخیص شرایط، یا تغییرات در شرایطی که ممکن است انجام برآورد حسابداری را ضروری سازد، کمک می کند.

ت-19. پرس و جو از مدیریت درباره تغییر شرایط برای مثال می تواند 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.
- رویه های 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 ایجاب کند، واقع شده است یا خیر.

ت-20. در جریان حسابرسی، حسابرسان ممکن است معاملات، رویدادها و شرایطی را تشخیص دهد که انجام برآوردهای حسابداری را ضروری می سازد اما مدیریت آنها را تشخیص نداده است. در استاندارد 315، رهنمودهایی درباره نحوه برخورد با نقاط ضعف با اهمیت مشخص شده در فرآیند ارزیابی خطر واحد تجاری، ارائه شده است<sup>10</sup>.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-21. 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

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

به انجام برآوردهای حسابداری را تشخیص می‌دهد و بنابراین حسابرس می‌تواند بر این اساس پرس‌وجوها را متمرکز کند.

کسب شناخت از نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت (رک: بند 8-پ)

ت-22. 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-23. 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 8-پ-1)

ت-24. 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.

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-25. 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 بدهیهایی 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-26. در برخی موارد ممکن است خطر تحریف با اهمیت 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 8-پ-2)

ت-27. 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-28. 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.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

- نحوه استفاده از مدل.
- ارزیابی مناسب بودن مدل به صورت ادواری.

استفاده مدیریت از کارشناسان (رک: بند 8-پ-3)

ت-29. 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-30. 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 8-پ-4)

ت-31. 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).

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

• 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-32. 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، هرچند 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-33. 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 ذهنی‌تر باشد، برای مثال، در مواردی که واحد تجاری برای تعیین مفروضات فاقد تجربه یا منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است.

ت-34. 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 عناوین، یاد می‌شود) در زمان معامله یک دارایی یا تسویه یک بدهی، برای تعیین ارزش منصفانه از آن استفاده می‌کنند. مفروضات خاص نیز باتوجه 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 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-35. 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 قیمت‌گذاری 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 قیمت‌گذاری 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-36. 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 8-پ-5)

ت-37. 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 مناسب‌تر 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 8-پ-6)

ت-38. 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:

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

- 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.
- بازبینی مدیریت از نتایج برآوردهای حسابداری انجام شده در دوره گذشته و برخورد مناسب وی با نتایج بازبینی.

بررسی برآوردهای حسابداری دوره‌های قبل (رک: بند 9)

ت-39. در اغلب موارد، نتیجه برآوردهای حسابداری متفاوت از برآورد حسابداری شناسایی شده در صورتهای مالی دوره قبل خواهد بود. حسابرس ممکن است با اجرای روشهای ارزیابی خطر برای مشخص کردن دلایل چنین تفاوتهایی، اطلاعاتی درخصوص موارد زیر کسب کند:

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

ت-40. بررسی برآوردهای حسابداری دوره گذشته در دوره جاری می‌تواند به حسابرس در تشخیص شرایطی که آسیب‌پذیری برآوردهای حسابداری را افزایش می‌دهد یا وجود جانب‌داری احتمالی مدیریت را نشان می‌دهد، کمک کند. تردید حرفه‌ای حسابرس، در تشخیص چنین شرایطی و تعیین ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم به وی کمک می‌کند.

ت-41. طبق استاندارد 11240<sup>11</sup> نیز بررسی قضاوتها و مفروضات مدیریت درخصوص برآوردهای حسابداری عمده مربوط به دوره‌های قبل، الزامی است. این بررسی به عنوان بخشی از وظایف حسابرس انجام می‌شود که بر مبنای آن طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم به‌منظور بررسی برآوردهای حسابداری، با هدف تشخیص جانب‌داریهایی که می‌تواند نشانه خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد، در برخورد با خطر زیر پاگذاری کنترلها توسط مدیریت الزامی است. در عمل، بررسی برآوردهای حسابداری دوره قبل توسط حسابرس، به عنوان یک

11. استاندارد حسابرسی 240، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده 1384)"

#### استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

روش ارزیابی خطر طبق این استاندارد، ممکن است همراه با بررسی الزامی شده طبق استاندارد 240، انجام شود.

ت-42. حسابرسان 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، حسابرسان ممکن است برای برآوردهای حسابداری ناشی از ثبت معاملات معمول و مستمر، به این نتیجه برسند که اجرای روشهای تحلیلی به عنوان روشهای ارزیابی خطر برای هدف بررسی، کفایت می‌کند.

ت-43. 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، حسابرسان ممکن است بر بررسی کسب اطلاعات مرتبط با تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، تمرکز کنند. 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 حسابرسان 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 حسابرسان می‌تواند درباره اثربخشی فرآیند جاری برآورد قضاوت کند.

ت-44. 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 10)

ت-45. میزان ابهام در برآوردهای حسابداری ممکن است تحت تأثیر عواملی نظیر موارد زیر قرار گیرد:

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

- 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-46. 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 11)

ت-47. مثالهایی 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 دعاوی حقوقی در جریان یا میزان و زمان‌بندی جریانهای نقدی آتی مربوط به رویدادهای نامشخص در سالهای آتی.
- برآوردهای حسابداری که با استفاده از تکنیکهای اندازه‌گیری شناخته شده، محاسبه نشده‌اند.
- برآوردهای حسابداری که نتایج بررسی حسابرس در مورد برآوردهای حسابداری مشابه انجام شده در صورت‌های مالی دوره قبل، بیانگر وجود اختلاف اساسی بین برآوردهای حسابداری اولیه و نتیجه واقعی است.

## استاندارد حسابرسی 540

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده 1392)

• 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-48. 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-49. 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 اندازه‌گیری آن به ارزش منصفانه شود. در چنین مواردی، خطرهای عمده نه تنها به شناسایی برآوردهای حسابداری یا اندازه‌گیری 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-120 تا ت-123).

ت-50. در مواردی که حسابرس به این نتیجه می‌رسد که برآورد حسابداری منجر به خطر عمده می‌شود، حسابرس ملزم به کسب شناخت از کنترلهای واحد تجاری، از جمله فعالیتهای کنترلی مرتبط است<sup>12</sup>.

ت-51. در برخی موارد، ابهام در برآوردهای حسابداری ممکن است تردید عمده‌ای درباره توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت ایجاد کند. در استاندارد 13570، الزامات و رهنمودهایی درباره چنین شرایطی ارائه شده است.

برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت (رک: بند 12)

ت-52. طبق استاندارد 330، حسابرس ملزم است ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی را در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری در سطح صورتهای مالی و سطح ادعاها، طراحی و اجرا کند<sup>14</sup>. در بندهای ت-53 تا ت-115 بر برخوردهای خاص در سطح ادعا تمرکز شده است.

12. استاندارد حسابرسی 315، بند 29

13. استاندارد حسابرسی 570، "تداوم فعالیت (تجدیدنظر شده 1383)"

14. استاندارد حسابرسی 330، بندهای 5 و 6

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

بکارگیری الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط (رک: بند 12-الف)

ت-53. 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 باشند. 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 حسابرس قرار می‌گیرد.

ت-54. تعیین اینکه آیا مدیریت به‌گونه‌ای مناسب، الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط را بکار برده است یا خیر، تا حدی به شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن بستگی دارد. برای مثال، اندازه‌گیری ارزش منصفانه برخی اقلام 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-55. در برخی شرایط، اجرای روشهای حسابرسی بیشتر، مانند واریسی شرایط فیزیکی فعلی یک دارایی توسط حسابرس ممکن است برای تعیین بکارگیری مناسب الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ضروری باشد.

ت-56. 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 جریاتهای نقدی تنزیل شده برای برآورد ارزش منصفانه این قبیل داراییها یا بدهیها مناسب نیست.

یکنواختی در روشها و مبانی تغییرات (رک: بند 12-ب)

ت-57. 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 می‌شود و ممکن است منجر به تحریف صورتهای مالی شود یا بیانگر جانبداری احتمالی مدیریت باشد.

ت-58. مدیریت اغلب می‌تواند 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.

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت (رک: بند 13)

ت-59. اینکه حسابرسان در برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت از کدام روش(های) منعکس در بند 13 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 می‌رود روش(های) حسابرسی به‌گونه‌ای اثربخش، شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای حسابرسان فراهم کند یا خیر.
- خطر ارزیابی شده تحریف با اهمیت شامل اینکه آیا خطر ارزیابی شده، یک خطر عمده است یا خیر.

ت-60. برای مثال، زمانی که حسابرسان معقول بودن ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را ارزیابی می‌کند، یک روش مؤثر ممکن است بررسی دریافت‌های 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 داده‌های آن نامشهود است، ممکن است برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بکارگیری ترکیبی از روشهای مندرج در بند 13 برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده ضروری باشد.

ت-61. رهنمودهای بیشتر درباره شرایطی که هر یک از برخوردها ممکن است مناسب آن شرایط باشد، در بندهای ت-62 تا ت-95 ارائه شده است.

رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرسان (رک: بند 13-الف)

ت-62. تعیین اینکه آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرسان، 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-63. گاهی اوقات رویدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرسان واقع می‌شوند، 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 حسابرسانی

## استاندارد حسابرسی 540

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده 1392)

بیشتر درخصوص برآورد حسابداری نباشد، به شرط اینکه شواهد کافی و مناسب درباره این رویدادها کسب شده باشد.

ت-64. درخصوص برخی برآوردهای حسابداری، رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، شواهد حسابرسی درخصوص آن برآوردهای حسابداری فراهم نمی‌کنند. برای مثال، شرایط یا رویدادهای مرتبط با برخی برآوردهای حسابداری که تنها طی یک دوره طولانی ایجاد می‌شوند. همچنین، باتوجه به هدف اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری برآورد حسابداری ارزش منصفانه کاربرد نداشته باشد. در بند 13، برخوردهای دیگری که حسابرس می‌تواند با خطرهای تحریف بااهمیت داشته باشد، ارائه شده است.

ت-65. در برخی موارد، رویدادهای متناقض با برآورد حسابداری ممکن است بیانگر اثربخش نبودن فرآیند های مورد استفاده مدیریت برای برآوردهای حسابداری یا جابجایی مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری باشد.

ت-66. اگرچه حسابرس ممکن است این روش را درخصوص برآوردهای حسابداری خاصی اجرا نکند ولی باید الزامات استاندارد 15560 را رعایت کند. حسابرس ملزم است با طراحی و اجرای روشهای حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را در این خصوص کسب کند که همه رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ گزارش حسابرس که به تعدیل یا افشا در صورتهای مالی نیاز دارد مشخص شده و به‌گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. 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 560 در این زمینه بسیار سودمند است.

### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-67. در شرایطی که فاصله زمانی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس طولانی‌تر می‌شود، بررسی رویدادهای این دوره توسط حسابرس 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.

15. استاندارد حسابرسی 560، "رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه"

## استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

آزمون نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت (رک: بند 13-ب)

ت-68. 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 حسابرس 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 با اهمیت نیستند.

ت-69. 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.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

• ارزیابی فرآیند های مورد استفاده مدیریت برای بررسی و تصویب برآوردها.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-70. فرآیند انجام برآوردهای حسابداری در واحدهای تجاری کوچک به احتمال زیاد نسبت به واحدهای تجاری بزرگ، ساده تر است. واحدهای تجاری کوچک با مدیریت فعال، ممکن است سیستم حسابداری مدون، ثبتهای حسابداری پیچیده، یا رویه های 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 حسابرس بتواند بر آن اساس، این برآوردها را آزمون کند.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

ارزیابی روش اندازه‌گیری (رک: بند 13-ب-1)

ت-71. 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.

ت-72. 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-73. 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

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-74. 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-75. میزان کاربرد ارزیابیهای مندرج در بند ت-76 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-76. بسته به شرایط، نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرسان 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 13-ب-2)

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-77. 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-78. نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است در ارزیابی معقول بودن مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت 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.
- 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، به‌گونه‌ای مناسب منعکس‌کننده مفروضات مشهود در بازار هستند یا خیر.

ت-79. 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-80. 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

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

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).
- پرس‌وجو 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 باتوجه 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، منعکس‌کننده مفروضات استفاده شده توسط فعالان بازار باشد.

ت-81. 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-82. 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

## استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

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.
- 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 حسابرِس، با برخوردهای دیگر حسابرِس در مواجهه با خطرهای ارزیابی شده مندرج در بند 13، برای کسب شواهد کافی و مناسب، ترکیب می‌شود. در چنین مواردی، ممکن است انجام سایر روشهای حسابرِس 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-83. حسابرِس 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-

102 ت

ت-115 تشریح شده است.

آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها (رک: بند 13-پ)

ت-84. 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:

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

- 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.

استاندارد حسابرسی 540  
حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد  
افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

ت-85. 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<sup>16</sup>.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-86. 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 بدلیل 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 13، استفاده خواهد کرد.

انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای (رک: بند 13 - ت)

ت-87. 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.

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-88. 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، حسابرسان ممکن است این نحوه برخورد را به عنوان بخشی از فرآیند تشخیص ضرورت انجام روش‌های حسابرسان بیشتر، و در صورت انجام آن روش‌ها، ماهیت و میزان آنها، مورد توجه قرار دهد.

ت-89. رویکرد حسابرسان 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، حسابرسان 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، حسابرسان ممکن است با ایجاد دامنه‌ای برای اهداف تعیین یک برآورد نقطه‌ای (در صورت امکان) کار خود را آغاز کند.

ت-90. توانایی حسابرسان 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-91. حسابرسان 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 مختص واحد تجاری یا مدل طراحی شده توسط حسابرسان.
- 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 13-ت-1)

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-92. در مواردی که حسابرِس 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 13-ت-1، نسبت به مفروضات یا روش مورد استفاده توسط مدیریت در برآورد حسابداری، شناخت کافی کسب کند. این شناخت، اطلاعاتی را برای حسابرِس فراهم می‌کند که می‌تواند در انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای مناسب باشد. بعلاوه، این امر به حسابرِس در شناخت و ارزیابی هرگونه تفاوت عمده بین برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای وی با برآورد نقطه‌ای مدیریت، کمک می‌کند. برای مثال، ممکن است این تفاوت وقتی بروز کند که حسابرِس 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. حسابرِس ممکن است باتوجه 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 13-ت-2)

ت-93. در مواردی که به نظر حسابرِس استفاده از برآورد دامنه‌ای (دامنه حسابرِس) برای ارزیابی معقول بودن برآورد نقطه‌ای مدیریت مناسب است، طبق بند 13-ت-2 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 حسابرِسی مؤثر نخواهد بود. دامنه برآورد حسابرِس زمانی مفید و مؤثر است که به حد کافی محدود شود تا حسابرِس بتواند درباره معقول بودن برآورد حسابداری نتیجه‌گیری کند.

ت-94. 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<sup>17</sup>. 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-102 تا ت-115 تشریح شده است.

17. استاندارد حسابرِسی 320، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرِسی (تجدید نظر شده 1392)"

#### استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-95. 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 حسابرس رخ دادن آنها غیرمحمتمل است، و

ب. محدودتر کردن دامنه برآورد باتوجه 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 14)

ت-96. در برنامه ریزی حسابرسی، حسابرس باید ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان منابع لازم برای انجام کار حسابرسی را تعیین کند<sup>18</sup>. این امر ممکن است، در صورت لزوم، مستلزم استفاده از اشخاص دارای مهارت یا دانش تخصصی باشد. علاوه بر این، طبق استاندارد 220، شریک حسابرسی باید متقاعد شود که تیم حسابرسی و کارشناسان خبره برون‌سازمانی، در مجموع، توانایی، صلاحیت و زمان لازم را برای انجام کار حسابرسی دارند<sup>19</sup>. در حسابرسی برآوردهای حسابداری، حسابرس ممکن است باتوجه به تجربه و شرایط کار حسابرسی، نیازمند استفاده از مهارتها و دانش تخصصی برای انجام یک یا چند جنبه از برآوردهای حسابداری باشد.

ت-97. نمونه‌هایی از موضوعاتی که ممکن است حسابرس درخصوص 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.

18. استاندارد حسابرسی 300، "برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده 1392)"، بند 8-ت  
19. استاندارد حسابرسی 220، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده 1386)"، بندهای 19 و 20

## استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

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

ت-98. درخصوص 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-99. با این وجود، حسابرس ممکن است درخصوص موضوعات غیرمرتبط با حسابداری یا حسابرسی دارای مهارت و دانش تخصصی لازم نباشد و بنابراین نیازمند استفاده از خدمات یک کارشناس باشد. در استاندارد 20<sup>620</sup>، الزامات و رهنمودهای لازم درباره تعیین ضرورت استخدام یا بکارگیری کارشناس و مسئولیتهای حسابرس هنگام استفاده از کار کارشناس، ارائه شده است.

ت-100. 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 220 هستند.

ت-101. 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 درخصوص 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 15)

ت-102. 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.

20. استاندارد حسابرسی 620، "استفاده از نتایج کار کارشناس"

## استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

ابهام در برآورد

ارزیابی مدیریت از ابهام در برآورد (رک: بند 15-الف)

ت-103. 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-104. 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-105. مفهوم مطالب بالا این نیست که استفاده از یک روش خاص درخصوص 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 باشد 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-106. 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 پرس‌وجو از مدیریت، شواهد حسابرسی دیگری را درخصوص 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.

### استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

با این وجود، این کار مسئولیت مدیریت برای تهیه و ارائه صورتهای مالی را تغییر نخواهد داد.

#### مفروضات عمده (رک: بند 15-ب)

ت-107. 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-108. پشتوانه مفروضات عمده مبتنی بر دانش مدیریت ممکن است از طریق فرآیندهای مستمر تحلیل راهبردی و مدیریت خطر بدست 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-109. ملاحظات حسابرس در ارزیابی مفروضات استفاده شده توسط مدیریت، در بندهای ت-77 تا ت-83 توصیف شده است.

#### قصد و توانایی مدیریت (رک: بند 15-پ)

ت-110. ملاحظات حسابرس در رابطه با مفروضات استفاده شده توسط مدیریت و قصد و توانایی مدیریت، در بندهای ت-13 و ت-80 توصیف شده است.

#### انجام برآورد دامنه‌ای (رک: بند 16)

ت-111. 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.

#### استاندارد حسابرسی 540

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط  
(تجدید نظر شده 1392)

- 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.
- کسب سایر شواهد حسابرسی، برای مثال، از طریق بررسی رویدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرس واقع شده است، بعید به نظر رسد.
- نشانه‌های جانبداری مدیریت در برآوردهای حسابداری وجود داشته باشد.

ت-112. ملاحظات حسابرس در تعیین برآورد دامنه‌ای در بندهای ت-87 تا ت-95 تشریح شده است.

#### معیارهای شناخت و اندازه‌گیری

شناسایی برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی (رک: بند 17-الف)

ت-113. در مواردی که یک برآورد حسابداری در صورتهای مالی شناسایی می‌شود، تمرکز حسابرس 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-114. حسابرس 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 حسابرس نیز این نحوه برخورد را مناسب تشخیص دهد ممکن است افشای شرایط مربوط در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی ضروری باشد. همچنین حسابرس ممکن است برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به وجود ابهامی عمده، افزودن یک بند تأکید بر مطلب خاص به گزارش حسابرس را ضروری تشخیص دهد. در استاندارد 21706 الزامات و رهنمودهایی درباره بند تأکید بر مطلب خاص، ارائه شده است.

مبنای اندازه‌گیری برآوردهای حسابداری (رک: بند 17-ب)

21. استاندارد حسابرسی 706، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل"

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-115. در برخی چارچوبهای گزارشگری مالی، برای الزامی یا مجاز کردن اندازه‌گیری و افشای برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، فرض شده است اندازه‌گیری آن به‌گونه‌ای 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، حسابرسان ارزیابی می‌کنند 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 18)

ت-116. حسابرسان ممکن است باتوجه به شواهد حسابرسی به این نتیجه برسند که برآورد نقطه‌ای مبتنی بر شواهد حسابرسی، متفاوت از برآورد نقطه‌ای مدیریت است. در چنین مواردی، تفاوت بین برآورد نقطه‌ای حسابرسان (مبتنی بر شواهد حسابرسی) و برآورد نقطه‌ای مدیریت، مشخص‌کننده یک تحریف است. در مواردی که حسابرسان به این نتیجه می‌رسند که استفاده از برآورد دامنه‌ای، فراهم‌کننده شواهد حسابرسی کافی و مناسب است، یک برآورد نقطه‌ای مدیریت که خارج از این دامنه قرار می‌گیرد، به‌پشتوانه شواهد حسابرسی تأیید نخواهد شد. در چنین مواردی، مبلغ تحریف به هیچ وجه کمتر از تفاوت بین برآورد نقطه‌ای مدیریت و نزدیکترین نقطه به دامنه برآوردی حسابرسان، نخواهد بود.

ت-117. 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، حسابرسان ممکن است بر مبنای شواهد حسابرسی به این نتیجه برسند 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-124 و ت-125).

ت-118. در استاندارد 22450<sup>22</sup>، درخصوص تمایز انواع تحریفها در راستای مقاصد ارزیابی حسابرسان 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).
- تفاوت‌های حاصل از قضاوت‌های مدیریت درباره برآوردهای حسابداری که حسابرسان آنها را معقول نمی‌دانند، یا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرسان آنها را نامناسب می‌دانند (تحریفهای قضاوتی).

22. استاندارد حسابرسی 450، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

• 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.

ت-119. ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی (صرف‌نظر 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 19)

ت-120. 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 هرگونه تغییر در روش برآورد نسبت به دوره قبل.
- علل وجود ابهام در برآورد و پیامدهای آن.

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

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

ت-121. 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 هرگونه 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 20)

ت-122. 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، حسابرسان ممکن است به این نتیجه برسند که افشای ابهام در برآورد باتوجه به شرایط و واقعیت‌های موجود، کافی نیست. هر چه دامنه نتایج ممکن برای برآورد حسابداری نسبت به سطح اهمیت بیشتر باشد، ارزیابی حسابرسان از کفایت افشای ابهام در برآوردها اهمیت بیشتری خواهد یافت. (رک: بند ت-95).

ت-123. در برخی موارد حسابرسان ممکن است تشویق مدیریت به توصیف شرایط مرتبط با ابهام در برآورد در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی را مناسب تشخیص دهد. استاندارد 705<sup>23</sup>، رهنمودهایی درخصوص چگونگی تعدیل گزارش حسابرسان در شرایطی است که حسابرسان معتقد است اطلاعاتی که توسط مدیریت درباره ابهام در برآورد، در صورتهای مالی افشا شده است، کافی نیست یا گمراه کننده است.

23. استاندارد حسابرسی 705، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسان مستقل"

## استاندارد حسابرسی 540

### حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده 1392)

نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت (رک: بند 21)

ت-124. حسابرسان در جریان حسابرسی ممکن است از قضاوتها و تصمیمات مدیریتی آگاه شوند که بیانگر نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت است. چنین نشانه‌هایی ممکن است نتیجه‌گیری حسابرسان را درباره مناسب بودن ارزیابی خطر و برخورد‌های مربوط تحت تأثیر قرار دهد، و نیاز باشد که حسابرسان در ادامه کار حسابرسی، آثار آن را مورد توجه قرار دهد. به علاوه، این نشانه‌ها ممکن است ارزیابی حسابرسان، در مورد عدم وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد را تحت تأثیر قرار دهد (این موضوع در استاندارد 24700 مورد بحث قرار گرفته است).

ت-125. 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 خوش‌بینی یا بدبینی باشد.

تاییدیه کتبی (رک: بند 22)

ت-126. در استاندارد 25580، استفاده از تاییدیه کتبی مدیریت مورد بحث قرار گرفته است. باتوجه 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 مندرج در صفحه بعد 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.

24. استاندارد حسابرسی 700، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده 1389)"

25. استاندارد حسابرسی 580، "تاییدیه مدیران"

## استاندارد حسابرسی 540

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

(تجدید نظر شده 1392)

• 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-127. 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-114)

• 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-115)

مستندسازی (رک: بند 23)

ت-128. مستندسازی نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به حسابرس برای نتیجه‌گیری درخصوص 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-125 ارائه شده است.