

استاندارد حسابرسی ۵۴۰

حسابرسی برآوردهای حسابداری

فهرست

| بند | |
|---------|--|
| ۱ - ۴ | کلیات |
| ۵ - ۷ | نوع و ماهیت برآوردهای حسابداری |
| ۸ - ۱۰ | روشهای حسابرسی |
| ۱۱ - ۲۱ | بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت |
| ۲۲ | استفاده از برآوردهای مستقل |
| ۲۳ | بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه |
| ۲۴ - ۲۷ | ارزیابی نتایج روشهای حسابرسی |
| ۲۸ | تاریخ اجرا |

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۵۴۰

حسابرسی برآوردهای حسابداری

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره حسابرسی برآوردهای حسابداری موجود در صورتهای مالی است.
۲. حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری کند.
۳. برآورد حسابداری یعنی تخمین مبلغ برخی از اقلام برای انعکاس در صورتهای مالی در مواردی که اندازه‌گیری دقیق آن امکانپذیر نیست؛ برای مثال:
 - ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا و حسابهای دریافتنی به منظور کاهش ارزش آنها به ارزش قابل بازیافت برآوردی.
 - تخصیص بهای تمام‌شده داراییهای استهلاک‌پذیر در طول عمر مفید برآوردی آنها.
 - درآمدهای تحقق یافته دریافت نشده.
 - ذخیره مالیات بردرآمد.
 - ذخیره زیان ناشی از دعاوی حقوقی.
 - زیان ناشی از قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در دست اجرا.
 - ذخیره برای هزینه خدمات پس از فروش.
۴. مسئولیت برآوردهای حسابداری منعکس در صورتهای مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. این برآوردها اغلب در شرایطی انجام می‌شود که نسبت به نتایج رویدادهای واقع شده یا رویدادهای احتمالی ابهامی وجود دارد و در نتیجه، مستلزم استفاده از قضاوت است. بدینسان، در مواردی که برآوردهای حسابداری وجود دارد، خطر وجود اشتباه و یا تحریف با اهمیت نیز افزایش می‌یابد.

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری

نوع و ماهیت برآوردهای حسابداری

۵. انجام هر برآورد حسابداری بسته به ماهیت موضوع، می‌تواند ساده یا پیچیده باشد؛ برای مثال، برآورد ذخیره برای هزینه اجاره ممکن است یک محاسبه ساده باشد، حال آن‌که، برآورد ذخیره موجودیهای کم گردش یا مازاد برنیاز، می‌تواند تجزیه و تحلیل گسترده اطلاعات جاری و پیش‌بینی فروشهای آتی را ایجاب کند. برآوردهای پیچیده، ممکن است به سطح بالایی از دانش تخصصی و قضاوت نیاز داشته باشد.

۶. برآوردهای حسابداری ممکن است به عنوان بخشی از جریان عادی و مستمر سیستم حسابداری یا تنها یک بار و در پایان دوره مالی صورت پذیرد. در بسیاری از موارد، برآورد حسابداری با استفاده از فرمولی انجام می‌شود که براساس تجربه بدست آمده است؛ برای مثال، استفاده از نرخ استاندارد برای محاسبه استهلاک هریک از اقلام داراییهای استهلاک‌پذیر یا محاسبه ذخیره برای خدمات پس از فروش بر مبنای درصدی از مبلغ فروش. در چنین مواردی، مدیریت واحد مورد رسیدگی باید فرمول مزبور را به طور مرتب مورد بررسی قرار دهد؛ برای مثال، برآورد دوباره باقیمانده عمر مفید داراییهای استهلاک‌پذیر یا مقایسه نتایج واقعی با برآوردها و در نتیجه، تعدیل فرمول مزبور در صورت ضرورت.

۷. وجود ابهام درباره یکی از اقلام صورتهای مالی یا نبود اطلاعات درست و مناسب می‌تواند انجام برآوردهای حسابداری را غیرممکن کند که در این صورت، حسابرس باید ضرورت تعدیل گزارش خود را به منظور رعایت استاندارد حسابرسی ارائه شده در استاندارد ۷۰۰، ارزیابی کند.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارش حسابرس مستقل در باره صورتهای مالی"

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری

روشهای حسابرسی

۸. حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری کند تا از منطقی بودن آنها در شرایط موجود و در صورت لزوم، افشای مناسب آنها اطمینان حاصل کند. شواهد پشتیبان برآوردهای حسابداری اغلب دشوارتر از شواهد پشتیبان سایر اقلام مندرج در صورتهای مالی بدست می‌آید و از قطعیت کمتری نیز برخوردار است.

۹. کسب شناخت از روشها و شیوه‌های مورد استفاده مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری، شامل سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، همواره برای برنامه‌ریزی نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی، اهمیت دارد.

۱۰. حسابرس باید یکی از رویکردهای زیر یا ترکیبی از آنها را در حسابرسی برآوردهای حسابداری بکار گیرد:

الف - بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت واحد مورد رسیدگی برای انجام برآوردهای حسابداری.

ب - محاسبه و استفاده از برآوردهای مستقل برای مقایسه با برآوردهای مدیریت.

پ - بررسی آن گروه از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که به برآوردهای حسابداری مربوط می‌شود.

بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت

۱۱. مراحل معمول برای بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت به شرح زیر است:

الف - ارزیابی اطلاعات و مفروضات مبنای برآوردها.

ب - آزمون محاسبات بکار رفته برای برآوردها.

پ - در صورت امکان، مقایسه برآوردهای انجام شده برای دوره‌های گذشته با نتایج واقعی همان دوره‌ها.

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری

ت - ارزیابی روشهای مدیریت برای تصویب برآوردها.

ارزیابی اطلاعات و مفروضات

۱۲. حسابرس باید دقیق، کامل و مربوط بودن اطلاعات مبنای برآوردهای حسابداری را ارزیابی کند. اطلاعات حسابداری استفاده شده باید با اطلاعات پردازش شده توسط سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی، همسو باشد؛ برای مثال، برای اثبات ذخیره برای هزینه خدمات پس از فروش، حسابرس باید شواهدی را دال بر مطابقت آمار محصولاتی که در پایان دوره مالی هنوز در دوره تضمین قرار دارد با اطلاعات فروش منعکس در سیستم حسابداری، گردآوری کند.

۱۳. حسابرس ممکن است در جستجوی شواهدی از منابع خارج از واحد مورد رسیدگی نیز باشد؛ برای مثال، هنگام رسیدگی به ذخیره موجودیهای ناباب که بر مبنای فروشهای مورد انتظار آتی محاسبه شده است، حسابرس می تواند علاوه بر رسیدگی به اطلاعات داخلی، چون میزان فروش دوره های گذشته، سفارشات در دست اجرا و روندهای بازار، بدنبال کسب شواهدی از طریق اطلاعات مربوط به صنعت، چون پیش بینی فروش یا تجزیه و تحلیل های بازار، باشد. به همین ترتیب، برای رسیدگی به برآوردهای مدیریت از آثار مالی دعاوی حقوقی و ادعاها، حسابرس باید مستقیماً با مشاورین حقوقی واحد مورد رسیدگی مکاتبه کند.

۱۴. حسابرس این موضوع را ارزیابی می کند که آیا اطلاعات گردآوری شده به گونه ای مناسب تحلیل و تعمیم داده شده است که مبنایی معقول برای تعیین برآوردهای حسابداری فراهم آورد یا خیر. نمونه هایی از تجزیه و تحلیل و تعمیم مزبور عبارت است از: تجزیه سنی بدهکاران و پیش بینی گردش آتی اقلام موجودی مواد و کالا با استفاده از میزان مصرف آنها در گذشته.

استاندارد حسابرسی ۵۴۰

حسابرسی برآوردهای حسابداری

۱۵. حسابرس باید اطمینان حاصل کند که واحد مورد رسیدگی برای مفروضات اساسی مورد استفاده در برآوردهای حسابداری خود مبنایی مناسب دارد. مفروضات مزبور گاه بر آمارهای دولتی یا صنعت، مانند نرخهای تورم در آینده، نرخهای سود تضمین شده، نرخهای اشتغال و روند پیش‌بینی شده رشد بازار، متکی می‌باشد. در سایر موارد، این مفروضات، خاص واحد مورد رسیدگی و متکی بر اطلاعاتی است که در داخل واحد مورد رسیدگی ایجاد می‌شود.

۱۶. حسابرس باید در ارزیابی مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری، موارد زیر را نیز ارزیابی کند:

- منطقی بودن مفروضات با توجه به نتایج واقعی بدست آمده در دوره‌های گذشته.
- یکنواختی آنها با مفروضات مورد استفاده در سایر برآوردهای حسابداری.
- همسویی مفروضات مزبور با برنامه مربوط مدیریت واحد مورد رسیدگی.

حسابرس باید توجه ویژه‌ای به آن دسته از مفروضات داشته باشد که به شدت تحت تاثیر تغییرات قرار می‌گیرد، ذهنی است یا به سهولت قابل تحریف می‌باشد.

۱۷. در مورد برآوردهای پیچیده‌ای که فرایند آنها مستلزم استفاده از روشهای تخصصی است، حسابرس ممکن است استفاده از خدمات کارشناسان را ضروری تشخیص دهد؛ برای مثال، استفاده از مهندسين در برآورد مقدار توده‌های سنگهای کانی.

۱۸. حسابرس باید مناسب و بهنگام بودن فرمولهای مورد استفاده مدیریت را در انجام برآوردهای حسابداری، بررسی کند. این بررسی باید بازتابی باشد از شناخت حسابرس از نتایج مالی واحد مورد رسیدگی در دوره‌های گذشته، رویه‌های مورد استفاده سایر واحدهای آن صنعت و برنامه‌های آتی مدیریت واحد مورد رسیدگی که پیشتر برای حسابرس تشریح شده است.

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری

آزمون محاسبات

۱۹. حسابرس باید روشهای محاسباتی مورد استفاده مدیریت را آزمون کند. نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای حسابرس به مواردی چون پیچیدگی محاسباتی برآوردهای حسابداری، ارزیابی حسابرس از روشها و شیوههای مورد استفاده واحد مورد رسیدگی در انجام برآوردها و اهمیت برآوردها نسبت به مندرجات صورتهای مالی، بستگی دارد.

مقایسه برآوردهای قبلی با نتایج واقعی

۲۰. حسابرس در صورت امکان باید برآوردهای حسابداری مربوط به دورههای گذشته را با نتایج واقعی همان دورهها مقایسه کند. این مقایسه حسابرس را در موارد زیر یاری می‌کند:
الف - کسب شواهد لازم درباره قابلیت اعتماد کلی روشهای واحد مورد رسیدگی برای انجام برآوردها.

ب - ارزیابی ضرورت تعدیل فرمولهای مورد استفاده در انجام برآوردها.

پ - ارزیابی نحوه تعیین مقادیر مغایرت بین برآوردهای قبلی با نتایج واقعی و در صورت ضرورت، انجام اصلاحات لازم یا افشای آن.

ارزیابی روشهای مدیریت برای تصویب برآوردها

۲۱. برآوردهای با اهمیت حسابداری معمولاً توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی بررسی و تصویب می‌شود. حسابرس باید از انجام این بررسی و تصویب برآوردها توسط رده مناسبی از مدیریت و مستند شدن آن در مدارک پشتوانه برآوردهای حسابداری، اطمینان حاصل کند.

استفاده از برآوردهای مستقل

۲۲. حسابرس ممکن است برآورد مستقلی را شخصاً انجام دهد یا از کارشناسان مربوط استفاده نماید و آن را با برآورد مدیریت واحد مورد رسیدگی مقایسه کند. حسابرس در مواردی

استاندارد حسابرسی ۵۴۰

حسابرسی برآوردهای حسابداری

که از برآوردهای مستقل استفاده می‌کند، معمولاً باید اطلاعات و مفروضات آن را ارزیابی و روشهای محاسباتی مربوط را آزمون کند. مقایسه برآوردهای حسابداری دوره‌های گذشته با نتایج واقعی همان دوره‌ها نیز ممکن است مناسب باشد.

بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

۲۳. معاملات و رویدادهایی که پس از تاریخ ترازنامه اما پیش از تکمیل اجرای عملیات حسابرسی رخ می‌دهد، ممکن است شواهدی را درباره برآوردهای مدیریت واحد مورد رسیدگی، فراهم کند. بررسی حسابرس درباره چنین معاملات و رویدادهایی ممکن است ضرورت بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت را برای انجام برآوردهای حسابداری یا استفاده از برآوردهای مستقل را برای تشخیص منطقی بودن برآوردهای حسابداری، کاهش دهد یا منتفی کند.

ارزیابی نتایج روشهای حسابرسی

۲۴. حسابرس باید براساس شناخت خود از فعالیت واحد مورد رسیدگی و در صورت همسویی برآوردهای حسابداری با سایر شواهد بدست آمده در جریان حسابرسی، منطقی بودن برآوردهای حسابداری را دوباره ارزیابی کند.

۲۵. حسابرس باید هرگونه معامله یا رویداد با اهمیت پس از تاریخ ترازنامه را که بر اطلاعات و مفروضات مورد استفاده در تعیین برآوردهای حسابداری مؤثر است، مورد توجه قرار دهد.

۲۶. از آنجا که هر برآورد حسابداری اصولاً با ابهاماتی همراه است، ارزیابی هرگونه اختلاف بین برآوردهای مربوط به یک موضوع، بسیار دشوارتر از سایر زمینه‌های حسابرسی است. هرگاه مبلغی که حسابرس براساس شواهد موجود حسابرسی برآورد می‌کند با مبلغ برآوردی منعکس در صورتهای مالی اختلاف داشته باشد، حسابرس باید ضرورت اصلاح صورتهای مالی را بابت چنین اختلافی ارزیابی کند. چنانچه اختلاف مزبور معقول باشد، مانند قرار گرفتن مبلغ منعکس در صورتهای مالی در دامنه‌ای از نتایج قابل قبول (برای

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری

حسابرس)، اصلاح صورتهای مالی ممکن است ضرورت نداشته باشد. اما اگر حسابرس بر این باور باشد که اختلاف مزبور معقول نیست باید از مدیریت واحد مورد رسیدگی بخواهد که در برآورد خود تجدیدنظر کند. چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی از تجدیدنظر در آن برآورد خودداری کند، حسابرس باید اختلاف مزبور را یک تحریف تلقی نماید و برای تعیین اهمیت آثار آن بر صورتهای مالی، مجموع اختلاف مزبور و سایر تحریفها را در نظر بگیرد.

۲۷. حسابرس باید یکایک اختلافات معقول را به منظور تشخیص اختلافاتی ارزیابی کند که همسو است و مجموع آنها می تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد. در این گونه موارد، حسابرس باید برآوردهای حسابداری را به عنوان یک مجموعه در نظر بگیرد.

تاریخ اجرا

۲۸. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۷۸ و پس از آن می باشد، لازم الاجراست.