

**در یک نگاه**

این هشدار حسابرسی و اطمینان بخشی (AAA) برای افزایش آگاهی درباره جنبه‌های چالش برانگیز حسابرسی برآوردهای حسابداری<sup>۱</sup> در حسابرسی صورتهای مالی است. این هشدار الزامها، کاربرد و دیگر مطالب توضیحی در راهنمای خدمات اطمینان بخشی انجمن حسابداران رسمی کانادا<sup>۲</sup> را به اطلاع حسابرسان می‌رساند و گامهای ممکن را برای کمک به حسابرسان در رعایت این الزامها فراهم می‌کند. استاندارد حسابرسی ۵۴۰ کانادا (CAS 540) با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل ارزش منصفانه برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط<sup>۳</sup> و دیگر استانداردهای حسابرسی کانادا در بردارنده الزامهای زیادی هستند که حسابرسان باید در زمان حسابرسی برآوردهای حسابداری از آنها پیروی کنند. همچنین حسابرسان می‌توانند به ابزار به‌کارگیری برای حسابرسان<sup>۴</sup> با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟<sup>۵</sup> و دیگر مطالب انتشار یافته مرتبط درباره این هشدار رجوع کنند.

**چگونه می‌توان از این هشدار استفاده کرد؟**

این هشدار متمرکز بر سه جنبه خاص از حسابرسی برآوردهای حسابداری با تأکید بر پاسخگویی به پرسشهای «چه چیزی»، «چرا» و «چگونه» است. پرسش «چه چیزی» بیانگر الزامهای مشخصی است که حسابرس ملزم به رعایتشان است. پرسش «چرا» بیانگر اهمیت الزامها است. پرسش «چگونه» فراهم‌کننده برخی ملاحظات عملی و گامهای ممکن به‌هنگام رعایت الزامهای مزبور است. این پرسش لزوماً شامل همه گامهایی نیست که شاید مورد نیاز باشند و ممکن است برخی گامها در انجام شرایط خاصی از حسابرسی، مربوط نباشند.

**شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت**

**چه چیزی**

درک فرایند مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری

الزام مربوط: بند ۸ (پ) از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا

**چرا**

الزام مربوط به درک فرایند مدیریت<sup>۶</sup> در انجام برآوردهای

حسابداری با هدف کمک به موارد زیر طراحی شده است:

# چالشهای رعایت الزامهای حسابرسی برآوردهای حسابداری



ترجمه: دکتر رحیم بنابی قدیم

• چگونگی استفاده مدیریت از فنون اندازه‌گیری برای محاسبه برآوردهای حسابداری.

• آیا برآوردهای حسابداری براساس داده‌های موجود در طول سال انجام شده و اگر چنین است، آیا مدیریت اثر رویدادها، معاملات و تغییرها در شرایط رخ داده بین این تاریخ و تاریخ پایان دوره را به حساب منظور کرده است و چگونه.

• فرایندهای گزارشگری مالی برای انجام برآوردهای حسابداری، شامل کنترل‌های داخلی به‌کاررفته در گزارشگری مالی.

• در نظر قرار دادن ماهیت دارایی و بدهی برآورده شده.

• رویه خاص واحد تجاری، صنعت یا محیطی که در آن روشهای متداولی برای انجام نوع خاصی از برآورد حسابداری وجود دارد.

• این‌که آیا ریسک بزرگتری از تحریف بااهمیت ممکن است وجود داشته باشد یا نه (یعنی هنگامی که مدل تدوین شده درون‌سازمانی استفاده می‌شود یا اگر تخطی از روش متداول استفاده شده در یک صنعت یا محیط خاص وجود داشته باشد).

• تجربه و شایستگی افرادی که برآوردهای حسابداری را انجام می‌دهند و کنترل‌های مرتبط با:

- چگونگی تعیین کامل بودن، مربوط بودن و صحت داده‌های مورد استفاده در انجام برآوردهای حسابداری از سوی مدیریت.

- بررسی و تأیید برآوردهای حسابداری، شامل فرضیه‌ها یا درون‌داد استفاده شده در تدوین آنها از سوی سطح مناسب مدیریتی و در جای مناسب، ارکان راهبری.

- تفکیک وظایف بین افرادی که مسئول معاملات اساسی واحد تجاری هستند و افرادی که مسئول انجام برآوردهای حسابداری هستند.

• استفاده از کارشناس از سوی مدیریت برای پشتیبانی از فرضیه‌هایش.

• آیا برای انجام برآوردهای حسابداری تغییری در روشها از دوره قبل وجود داشته است یا باید وجود داشته باشد، و اگر بله، چرا.

• آیا مدیریت اثر ابهام برآورد را ارزیابی کرده است و اگر بله، چگونه.

### شناخت فرضیه‌های زیربنایی برآوردهای حسابداری

از جمله مواردی که حسابرس می‌تواند در درک فرضیه‌های زیربنایی برآوردهای حسابداری در نظر قرار دهد، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

• ماهیت فرضیه‌ها و این‌که کدام فرضیه‌ها در خور توجه هستند.

• مدیریت چگونه مربوط بودن و کامل بودن فرضیه‌ها را ارزیابی می‌کند.

• مدیریت چگونه به‌کارگیری یکنواخت فرضیه‌ها را در درون شرکت تعیین می‌کند.

• کمک به حسابرس در شناخت پیچیدگی و حجم قضاوت‌های انجام‌شده از سوی مدیریت.

• کمک به شکل‌گیری تصویری از ماهیت و نوع برآوردهای حسابداری که یک واحد تجاری ممکن است داشته باشد.

• فراهم‌کردن مبنایی برای شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت<sup>۶</sup> برای برآوردهای حسابداری.

حتی هنگامی که حسابرس قصد ندارد بر برآوردهای مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری اتکا کند و حتی هنگامی که حسابرس به دنبال تهیه یک برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای

ارزشیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت<sup>۸</sup> است، چنین شناختی الزامی است. براساس بند ۱۳ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا،

برای ایجاد برآورد نقطه‌ای حسابرس یا دامنه‌ای که برای متغیرهای مرتبط به‌کار گرفته می‌شود و برای ارزشیابی تفاوت‌های اساسی

با برآوردهای نقطه‌ای مدیریت، حسابرس باید از فرضیه‌ها یا روشهای استفاده‌شده از سوی مدیریت شناخت کافی به‌دست آورد.

درک فرایند مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری، اطلاعاتی درباره امکان سوگیری مدیریت و فرصتهایی را که برای

ارتکاب تقلب لازم هستند در اختیار حسابرس قرار می‌دهد (یعنی حسابرس می‌تواند ببیند که تفکیک وظایف مناسبی وجود داشته

یا نه، فرایند بررسی و تأیید وجود داشته یا نه، یا فرصتهایی برای ارتکاب تقلب وجود داشته یا خیر).

### چگونه

هنگام اجرای روشهای ارزشیابی ریسک، در اوایل فرایند حسابرسی، بهتر است حسابرس با مدیریت واحد تجاری درباره الزامهای بند ۸

استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا صحبت کند. برقراری ارتباط با مدیریت در مراحل ابتدایی درباره الزامهای حسابرس به درک فرایند

مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری، افزون بر جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی، ممکن است احتمال دسترس داشتن به موقع

حسابرس به کارکنان مرتبط واحد تجاری را افزایش دهد (یعنی کارکنانی که کار بررسی و تأیید برآوردهای حسابداری را انجام می‌دهند).

### ملاحظات هنگام کسب شناخت از فرایند مدیریت

مواردی که حسابرس ممکن است در فرایند کسب شناخت از چگونگی انجام برآوردهای حسابداری از سوی مدیریت در نظر

قرار دهد، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• انواع حسابها یا معاملاتی که برآوردهای حسابداری با آنها مرتبط است.

چرا و چگونه؟ رجوع کنند.

#### چه چیزی

ارزیابی این که آیا برآوردهای حسابداری، دارای ابهام برآورد بالایی هستند و آیا این برآوردها دارای ریسک بااهمیت هستند.

الزامهای مرتبط: بند ۱۰ و ۱۱ استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا

#### چرا

الزام ارزیابی میزان ابهام برآورد مرتبط با یک برآورد حسابداری و این که آیا دارای ریسک بااهمیت هستند یا خیر، با اهداف زیر طراحی شده است:

- کمک به حسابرس در ارزیابی ریسکی که براساس آن ممکن است صورتهای مالی به طور بااهمیتی تحریف شوند.
- ایجاد مبنایی برای طراحی و اجرای روشهای حسابرسی در راستای ارائه پاسخ مناسب به ریسک.
- کمک به حسابرس در ارزیابی حساسیت برآوردهای حسابداری به سوگیری<sup>۱۱</sup>.

اگر حسابرس نتواند درباره این که آیا برآورد حسابداری دارای ریسک بااهمیت است یا خیر، به درستی نتیجه گیری کند، برای نمونه الزامهای مربوط به ارزیابی در بندهای ۱۵ تا ۱۷ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا را اجرا نکند، نمی تواند به ریسک ارزیابی شده از تحریف بااهمیت پاسخ مناسبی بدهد. قصور در اجرای این الزامهای روشهای محتوایی اضافی ممکن است سبب شود که حسابرس شواهد حسابرسی مناسب و کافی را جمع آوری نکند.

#### چگونه

#### تعیین میزان ابهام برآورد

برای ارائه رهنمودهای تفصیلی مرتبط با عواملی که ممکن است میزان ابهام برآورد را زیر تأثیر قرار دهند و ارائه فهرستی از مواردی که حسابرس می تواند در ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت در هنگام ارزیابی میزان ابهام برآورد در نظر قرار دهد، حسابرسان می توانند به گام ۳ از ابزار پیاده سازی برای حسابرسان به نام حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟، مراجعه کنند.

با توجه به ماهیت برآورد حسابداری، این که تا چه اندازه روش یا مدل پذیرفته شده عمومی برای انجام برآورد حسابداری وجود دارد و ذهنی بودن فرضیه های استفاده شده برای انجام برآورد حسابداری، میزان ابهام برآورد متفاوت است. برای برخی برآوردهای حسابداری ممکن است میزان ابهام به نسبت بالایی وجود داشته باشد،

- آیا فرضیه ها مربوط به مسائل زیر کنترل مدیریت است (برای مثال، فرضیه هایی درباره برنامه های تعمیر و نگهداری که ممکن است برآورد عمر مفید یک دارایی را زیر تأثیر قرار دهد) و چگونه این فرضیه ها با طرحهای تجاری واحد تجاری و محیط بیرونی یا موضوعهایی که خارج از کنترل آن هستند (برای مثال، فرضیه ها درباره نرخ بهره، نرخ مرگومیر، امور قضایی در توان، یا گامهای انتظام بخشی یا تغییر پذیری و زمان بندی جریانهای نقدی آینده) مطابقت دارند.
- ماهیت و دامنه مستندسازی و در صورت وجود، تقویت فرضیه ها.

#### ارزیابی مدیریت از ابهام برآورد

ملاحظات در کسب شناخت نسبت به این که آیا مدیریت اثر ابهام برآورد را ارزیابی کرده و اگر بله، چگونه این ارزیابی را انجام داده، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- توجه به فرضیه ها یا نتایج جایگزین، برای مثال، با اجرای تحلیل حساسیت<sup>۱۲</sup> جهت تعیین اثر تغییرها در فرضیه های یک برآورد.
- وقتی تحلیل، بیانگر چندین طرح با پیامدهای گوناگون است، چگونه در تعیین برآورد حسابداری نتیجه گیری شده است.
- آیا نتیجه برآوردهای حسابداری انجام شده در دوره قبل پیش می شود و به آن پاسخ متناسب ارائه می شود (بند ۹ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا).
- وقتی برآورد مجددی از برآورد انجام شده در دوره قبل صورت می گیرد، توانایی نشان دادن این که روش جدید مناسب تر است یا خود پاسخی برای چنین تغییرهایی است.
- میزان ذهنی بودن<sup>۱۳</sup>، برای نمونه آیا یک فرض یا درونداد، مشاهده پذیر است (این ممکن است بر ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت برای یک برآورد خاص تأثیر بگذارد).
- در واحدهای تجاری کوچک، فرایند انجام برآوردهای حسابداری در مقایسه با واحدهای تجاری بزرگ، ساختار ضعیف تری دارد. واحدهای تجاری کوچک با مشارکت فعال مدیریت هم ممکن است توصیف جامعی از رویه های حسابداری، مدارک و سوابق ریز حسابداری یا خط مشیهای مکتوب نداشته باشند. حتی اگر واحد تجاری فرایند رسمی تثبیت شده ای هم نداشته باشد، به این معنی نیست که مدیریت نمی تواند مبنایی را فراهم کند که براساس آن، حسابرس بتواند برآورد حسابداری را آزمون کند.
- برای اطلاعات بیشتر، پژوهشگران می توانند به گام ۱ از ابزار به کارگیری برای حسابرسان، با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی،

به این ریسکها، روشهای محتوایی اضافی مشخص شده در استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا را اجرا کنند.

### تعیین این که آیا برآورد حسابداری با ابهام بالا سبب ایجاد

#### ریسک بااهمیت می شود یا خیر؟

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که برآورد حسابداری دارای ابهام بالایی است، در گام بعد بنا به قضاوت خودش باید تعیین کند که آن برآورد حسابداری به ریسک بااهمیتی منجر می شود یا نه. این یکی از موارد قضاوت حرفه‌ای است. برای قضاوت در خصوص بااهمیت بودن یا نبودن این ریسکها، براساس بند ۲۸ استاندارد شماره ۳۱۵ حسابرسی کانادا با عنوان شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن، حسابرس باید دستکم موارد زیر را در نظر قرار دهد:

الف- آیا آن ریسک، یک ریسک تقلب<sup>۱۲</sup> است.  
ب- آیا ریسک، مربوط به توسعه‌های اقتصادی، حسابداری یا دیگر توسعه‌های مهم اخیر است و بنابراین نیازمند توجه خاصی است.  
ج- پیچیدگی معاملات.

د- آیا ریسک شامل معاملات مهم با اشخاص وابسته<sup>۱۳</sup> است.

ه- میزان ذهنی بودن اندازه‌گیری اطلاعات مالی مربوط به ریسک، به خصوص اندازه‌گیریهایی که شامل دامنه گسترده‌ای از ابهام اندازه‌گیری هستند.

و- آیا آن ریسک شامل معاملات مهمی است که خارج از روند عادی تجارت برای واحد تجاری است یا موارد دیگری که به نظر غیرعادی می‌رسند.

برای اطلاعات بیشتر، به گامهای ۲ تا ۶ از ابزار به‌کارگیری برای حسابرسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟ مراجعه شود.

### شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت

#### چه چیزی

شناسایی سوگیری احتمالی مدیریت هنگام بررسی قضاوتها

و تصمیمهای مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری

الزامهای مرتبط: بند ۲۱ استاندارد شماره ۵۴۰ حسابرسی کانادا

#### چرا

در طول حسابرسی، حسابرس می‌تواند از قضاوتها و تصمیمهای مدیریت که منجر به آشکارشدن شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت می‌شود، آگاهی پیدا کند. چنین شاخصهایی ممکن

به خصوص وقتی مبتنی بر فرضیه‌های بااهمیتی مانند موارد زیر باشند:

- برآوردهای حسابداری مرتبط با نتایج دعاوی حقوقی.
- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه برای ابزار مالی مشتقه که به‌طور عمومی معامله نمی‌شوند.

- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه برای مواردی که از مدل‌های تخصصی‌تر استفاده شده یا برای مواردی که دارای فرضیه‌ها یا دروندادی هستند که در بازار امکان مشاهده‌شان وجود ندارد.

همه اقلام صورتهای مالی که مستلزم اندازه‌گیری براساس ارزش منصفانه هستند، دارای ابهام برآورد نیستند. با این حال، ابهام برآورد ممکن است حتی وقتی روش و داده‌های ارزشگذاری مناسب تعریف شده‌اند، وجود داشته باشد.

برای تعیین این که برآوردهای حسابداری دارای ابهام برآورد بالایی هستند یا نه، حسابرس می‌تواند نمونه‌های زیر را در نظر قرار دهد:

- برآوردهای حسابداری که وابستگی زیادی به قضاوت دارند (یعنی نتیجه مربوط به یک طرح دعاوی حقوقی در حال بررسی یا مقدار و زمان بندی جریانهای نقدی آینده، به رویدادهای مبهم در چند سال آینده وابسته است).

- برآوردهای حسابداری که با استفاده از فنون اندازه‌گیری شناخته‌شده محاسبه نمی‌شوند.

- آن دسته از برآوردهای حسابداری که نتایج بررسی حسابرسان از برآوردهای حسابداری مشابه انجام شده در صورتهای مالی دوره قبل بیانگر تفاوت قابل ملاحظه بین برآورد حسابداری اولیه و نتایج واقعی باشد.

- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه که برای آنها از مدل اختصاصی تدوین شده در خود واحد تجاری استفاده می‌شود یا برای آنها درونداد مشاهده‌پذیری وجود ندارد (به بند الف ۱ از استاندارد شماره ۵۴۰ حسابرسی کانادا مراجعه کنید).

در بخشی از ارزیابی ریسک در استاندارد شماره ۳۱۵ حسابرسی کانادا آمده که حسابرس در قالب قضاوت حسابرسی، باید مشخص کند که آیا ریسکهای شناسایی شده بااهمیت هستند یا نه. ریسکهای بااهمیت نیازمند ملاحظات حسابرسی خاصی شامل روشهای اضافی حسابرسی هستند.

در زمینه برآوردهای حسابداری، حسابرسان باید مشخص کنند که آیا برآوردهای حسابداری با میزان ابهام بالا منجر به ایجاد ریسکهای بااهمیت می‌شود یا خیر و برای پاسخ مناسب

## چه منابع اضافی برای کمک به حسابرس وجود دارند؟

### انتشارات

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی انجمن حسابداران رسمی کانادا را مشاهده کنید که در آن منابع بیشتری را پیدا خواهید کرد:

۱- ابزار به‌کارگیری برای حسابرسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا:

چه چیزی، چرا و چگونه؟

۲- بولتن حسابرسی و اطمینان‌بخشی: تقویت تردید حرفه‌ای

۳- حسابرسی صورتهای مالی که در بردارنده مقادیری است که با استفاده از محاسبات بیم‌سنجی تعیین شده است (رهنمود)

۴- توجیه صاحبکار برای حسابرسان - اهمیت ارتباطات دو طرفه مؤثر بین حسابرس و صاحبکار (یعنی ارکان راهبری)

۵. داشتن ارتباط موفق با سودبران

### پانوشتها:

- 1- Auditing Accounting Estimates
- 2- CPA Canada Handbook- Assurance
- 3- CAS 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
- 4- Tool for Auditors
- 5- Auditing Accounting Estimates Under CASs: What, Why and How?
- 6- Management's Process
- 7- Risks of Material Misstatement
- 8- Management's Point Estimate
- 9- Sensitivity Analysis
- 10- Extent of Subjectivity
- 11- Accounting Estimate's Susceptibility to Bias
- 12- Risk of Fraud
- 13- Significant Transactions with Related Parties

### منبع:

Chartered Professional Accountants of Canada (CPA), **Audit & Assurance Alert - CAS 540 - Challenges in Complying with the Requirements when Auditing Accounting Estimate**, August 2014.

است نتیجه‌گیری حسابرس مبنی بر مناسب بودن ارزیابی ریسک حسابرس و پاسخهای مرتبط با آن را زیر تأثیر قرار دهد و ممکن است حسابرس مجبور باشد پیامدهای آن را برای ادامه حسابرسی در نظر قرار دهد. همچنین همان‌طور که در استاندارد شماره ۷۰۰ حسابرسی کانادا زیر عنوان شکل‌گیری اظهارنظر و گزارش نسبت به صورتهای مالی بحث شده است، شاخصهای سوگیری مدیریت ممکن است ارزیابی حسابرس را از این‌که صورتهای مالی در کل عاری از تحریف بااهمیت هستند یا خیر، زیر تأثیر قرار دهد.

### چگونه

حسابرس با بررسی قضاوتها و تصمیمهای مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری، همه برآوردهای حسابداری را در نظر قرار می‌دهد. شناسایی سوگیری مدیریت در سطح یک حساب ممکن است دشوار باشد. شاید سوگیری مدیریت را تنها هنگامی بتوان تشخیص داد که مجموعه‌ای از برآوردهای حسابداری یا همه برآوردهای حسابداری بررسی شوند. حسابرسان در به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در حسابرسی برآوردهای حسابداری، از نگرشی شامل این موارد استفاده می‌کنند: ذهن پرسشگر، هوشیار بودن به شرایطی که ممکن است حاکی از تحریف احتمالی به دلیل اشتباه و تقلب باشد، از جمله بررسی شواهد حسابرسی مغایر با شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده، و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی. نمونه‌هایی از شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت در زمینه برآوردهای حسابداری به شرح زیر است:

- تغییرها در برآورد حسابداری یا روش انجام آن در مواردی که مدیریت ارزیابی ذهنی انجام داده باشد مبنی بر این‌که تغییری در شرایط بوده است.
- استفاده از فرضیه‌های خود واحد تجاری برای برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه هنگامی که با فرضیه‌های مشاهده‌پذیر در بازار تناقض دارند.
- انتخاب یا ایجاد فرضیه‌های مهم که سبب ایجاد یک برآورد نقطه‌ای مطلوب برای هدفهای مدیریت باشد.
- انتخاب یک برآورد نقطه‌ای که ممکن است بیانگر الگوی از خوش‌بینی یا بدبینی باشد.

برای اطلاعات بیشتر به گامهای ۶ یا ۸ از ابزار به‌کارگیری برای حسابرسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟ مراجعه شود.