

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

فهرست

بند	
	مقدمه
۱	دامنه کاربرد
۲	تاریخ اجرا
۳	اهداف
۴	تعاریف
	الزامات
۵	گردآوری تحریفهای شناسایی شده
۶-۷	توجه به تحریفهای شناسایی شده همزمان با پیشرفت کار حسابرسی
۸-۹	اطلاع‌رسانی و اصلاح تحریفها
۱۰-۱۱	ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده
۱۲-۱۳	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری
۱۴	تاییدیه کتبی
۱۵	مستندسازی
	توضیحات کاربردی
ت-۱	تحریفها
ت-۲ تا ت-۳	گردآوری تحریفهای شناسایی شده
ت-۴ تا ت-۶	توجه به تحریفهای شناسایی شده همزمان با پیشرفت کار حسابرسی
ت-۷ تا ت-۱۰	اطلاع‌رسانی و اصلاح تحریفها
ت-۱۱ تا ت-۲۳	ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده
ت-۲۴	تاییدیه کتبی
ت-۲۵	مستندسازی

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

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

مقدمه

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در زمینه ارزیابی اثر تحریفهای شناسایی شده بر حسابرسی و اثر تحریفهای اصلاح نشده، در صورت وجود، بر صورتهای مالی مطرح شده است. در استاندارد ۷۰۰، مسئولیت حسابرس برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی توصیف گردیده است که براساس آن حسابرس باید مشخص کند که آیا از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اطمینان معقولی کسب شده است یا خیر. حسابرس ملزم است در نتیجه گیری خود، اثر تحریفهای اصلاح نشده، در صورت وجود، بر صورتهای مالی را طبق این استاندارد ارزیابی کند. مسئولیت حسابرس در قبال کاربرد صحیح مفهوم اهمیت در برنامه ریزی و انجام حسابرسی صورتهای مالی، در استاندارد ۳۲۰ توصیف شده است.

تاریخ اجرا

۲. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۸ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

اهداف

۳. هدف این استاندارد کمک به حسابرس برای ارزیابی موارد زیر است:

الف. اثر تحریفهای شناسایی شده بر حسابرسی، و

ب. اثر تحریفهای اصلاح نشده بر صورتهای مالی.

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

۲. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

تعاریف

۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

الف. تحریف. هر گونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه، یا افشای یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات استانداردهای حسابداری. تحریفها ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد.
(رک: بند ت-۱)

در مواردی که حسابرس راجع به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده یا خیر، اظهارنظر می‌کند، تحریفها همچنین شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است.

ب. تحریفهای اصلاح نشده. تحریفهایی که حسابرس در جریان حسابرسی گردآوری کرده، ولی هنوز اصلاح نشده است.

پ. ارکان راهبری - شخص (اشخاص) یا سازمان (سازمانهای) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی واحد تجاری است. این نظارت، شامل نظارت بر فرایند گزارشگری مالی است. در اغلب واحدهای تجاری منظور از این اصطلاح، هیئت‌مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل هیئت‌امنا، هیئت‌عامل یا سایر ارکان مشابه باشد.

الزامات

گردآوری تحریفهای شناسایی شده

۵. حسابرس باید تحریفهای شناسایی شده در جریان حسابرسی را، غیر از مواردی که مشخصاً ناچیز است، گردآوری کند. (رک: بندهای ت-۲ و ت-۳)

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

توجه به تحریفهای شناسایی شده همزمان با پیشرفت کار حسابرسی

۶. حسابرس در صورت وجود شرایط زیر باید مشخص کند که آیا طرح کلی و برنامه حسابرسی نیازمند تجدیدنظر است یا خیر:

الف. ماهیت تحریفهای شناسایی شده و شرایط وقوع آنها بیانگر امکان وجود تحریفهای دیگری باشد که در صورت تجمیع با تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی، می تواند با اهمیت قلمداد شود، (رک: بند ت-۴)

ب. مجموع تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی، نزدیک به سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ باشد. (رک: بند ت-۵)

۷. اگر مدیریت بنا به درخواست حسابرس، گروهی از معاملات، مانده حسابها، یا موارد افشا را بررسی و تحریفهای کشف شده را اصلاح کرده باشد، حسابرس باید برای مشخص نمودن وجود یا نبود تحریفهای اصلاح نشده، روشهای حسابرسی لازم را اجرا کند. (رک: بند ت-۶)

اطلاع‌رسانی و اصلاح تحریفها

۸. حسابرس باید همه تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی را به موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیریت اجرایی برساند، مگر اینکه طبق قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد.^۳ حسابرس باید از مدیریت اجرایی بخواهد که آن تحریفها را اصلاح کند. (رک: بندهای ت-۷ تا ت-۹)

۹. اگر مدیریت اجرایی از اصلاح برخی یا همه تحریفهای گزارش شده توسط حسابرس خودداری کند، حسابرس ملزم است دلایل مدیریت برای خودداری از اصلاح را مشخص کند و هنگام ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر، آن دلایل را مورد توجه قرار دهد. (رک: بند ت-۱۰)

۳. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند ۷

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده

۱۰. پیش از ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده، حسابرس باید سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ را دوباره ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا با توجه به نتایج مالی واقعی واحد تجاری، این سطح همچنان مناسب است یا خیر. (رک: بندهای ت-۱۱ و ت-۱۲)
۱۱. حسابرس باید مشخص کند که آیا تحریفهای اصلاح نشده، به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت است یا خیر. بدین منظور، حسابرس باید موارد زیر را ارزیابی کند:
- الف. ماهیت و میزان تحریفها، هم در رابطه با گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای مربوط و هم صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و شرایط خاص رخداد آنها، و (رک: بندهای ت-۱۳ تا ت-۱۷، و ت-۱۹ و ت-۲۰)
- ب. اثر تحریفهای اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل بر گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای مربوط و صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد. (رک: بند ت-۱۸)

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری

۱۲. حسابرس باید تحریفهای اصلاح نشده و آثار آنها (به تنهایی یا در مجموع) بر اظهارنظر حسابرس را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند مگر اینکه به موجب قانون یا مقررات از انجام این کار منع شده باشد. این اطلاع‌رسانی باید مشخص‌کننده تحریفهای اصلاح‌نشده‌ای باشد که به تنهایی بااهمیت هستند. حسابرس باید درخواست کند که تحریفهای اصلاح نشده، اصلاح شوند. (رک: بندهای ت-۲۱ تا ت-۲۳)
۱۳. حسابرس همچنین باید اثر تحریفهای اصلاح نشده دوره‌های قبل بر گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای مربوط و صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند.

۴. مراجعه شود به زیرنویس شماره ۳

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

تأییدیه کتبی

۱۴. حسابرس باید از مدیریت اجرایی، و در صورت لزوم، از ارکان راهبری واحد تجاری در مورد اینکه آیا به باور آنها آثار تحریفهای اصلاح نشده، به تنهایی و در مجموع، بر صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، بی اهمیت است یا خیر، تأییدیه کتبی دریافت کند. خلاصه‌ای از چنین اقلامی باید در تأییدیه مدیریت درج شده یا پیوست آن شود. (رک: بند ت-۲۴)

مستندسازی

۱۵. مستندسازی حسابرسی باید شامل موارد زیر باشد:^۵ (رک: بند ت-۲۵)

الف. مبلغی که تحریفهای کمتر از آن مشخصاً ناچیز محسوب می شود (بند ۵)،

ب. همه تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی و اینکه آیا آنها اصلاح شده‌اند یا خیر (بندهای ۵، ۸ و ۱۲)، و

پ. نتیجه‌گیری حسابرس در این مورد که آیا تحریفهای اصلاح نشده، به تنهایی یا در مجموع، با اهمیت هستند یا خیر، و مبنای نتیجه‌گیری مذکور (بند ۱۱).

۵. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندسازی (تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)"

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

توضیحات کاربردی

تحریفها (رک: بند ۴-الف)

ت-۱. تحریفها ممکن است نتیجه وقوع موارد زیر باشد:

الف. بی‌دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه صورتهای مالی،

ب. حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا،

پ. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن، یا تفسیر نادرست واقعیات، و

ت. قضاوتهای مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری که حسابرس آن را

نامعقول می‌داند یا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آن را

نامناسب ارزیابی می‌کند.

نمونه‌هایی از تحریفهای ناشی از تقلب در استاندارد ۲۴۰ ارائه شده است.

گردآوری تحریفهای شناسایی شده (رک: بند ۵)

ت-۲. حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریفهای کمتر از آن مشخصاً ناچیز

محسوب می‌شود و نیاز به گردآوری ندارد، چرا که وی انتظار دارد گردآوری چنین

مبالغی اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی نخواهد داشت. اصطلاح "مشخصاً ناچیز"،

مترادف اصطلاح "بی‌اهمیت" نیست. تحریفهای مشخصاً ناچیز، بسیار کمتر از سطح

اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ است، و خواه به تنهایی یا در مجموع در نظر

گرفته شوند و خواه براساس معیارهای اندازه، ماهیت یا شرایط مورد قضاوت قرار

گرفته باشند، بدون تردید ناچیز تلقی می‌شوند. هر گاه در باره اینکه یک یا چند قلم

مشخصاً ناچیز می‌باشند یا خیر، تردید وجود داشته باشد، موضوع را نباید مشخصاً

ناچیز دانست.

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

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ت-۳. برای کمک به حسابرس در ارزیابی اثر تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی و اطلاع‌رسانی تحریفها به مدیریت اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، تمایز قائل شدن بین تحریفهای قطعی، تحریفهای قضاوتی و تحریفهای تعمیم یافته، می‌تواند مفید باشد.

- تحریفهای قطعی، تحریفهایی هستند که درباره آنها هیچ تردیدی وجود ندارد.
- تحریفهای قضاوتی، تفاوت‌های ناشی از قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری است که حسابرس آنها را نامعقول می‌داند یا معلول انتخاب یا بکارگیری رویه‌های حسابداری است که حسابرس آنها را نامناسب ارزیابی می‌کند.
- تحریفهای تعمیم یافته، عبارتند از بهترین برآورد حسابرس از تحریفهای موجود در جامعه که متضمن تعمیم تحریفهای شناسایی شده در نمونه‌های منتخب حسابرس به کل جامعه‌ای است که نمونه به آن تعلق دارد. رهنمودهای لازم برای تعیین تحریفهای تعمیم یافته و ارزیابی نتایج آن در استاندارد ۵۳۰^۷ بیان شده است.

توجه به تحریفهای شناسایی شده همزمان با پیشرفت کار حسابرسی (رک: بندهای ۶ و ۷)

ت-۴. یک تحریف ممکن است رویدادی منحصر به فرد نباشد. شواهد ممکن است بیانگر وجود تحریفهای دیگری باشد. برای مثال در مواردی که حسابرس تشخیص می‌دهد تحریف ناشی از زیرپاگذاردن کنترل‌های داخلی است یا ناشی از مفروضات یا روشهای ارزشیابی نامناسبی است که به طور گسترده‌ای توسط واحد تجاری بکار رفته است، احتمال وجود تحریفهای دیگر نیز وجود دارد.

ت-۵. اگر مجموع تحریفهای گردآوری شده در اجرای روشهای حسابرسی، به سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ نزدیک شود، خطر اینکه مجموع تحریفهای کشف نشده احتمالی و مجموع تحریفهای گردآوری شده در اجرای روشهای حسابرسی، از مرز اهمیت فراتر رود، ممکن است بیشتر از حد پایین قابل قبول خطر باشد. وجود تحریفهای کشف نشده می‌تواند به دلیل وجود خطر نمونه‌گیری یا خطر غیرنمونه‌گیری باشد.

۷. استاندارد حسابرسی ۵۳۰، "نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون (تجدیدنظر شده ۱۳۸۳)"

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ت-۶. حسابرس ممکن است از مدیریت اجرایی بخواهد که یک گروه معامله، مانده حساب یا مورد افشا را برای شناخت علت تحریف شناسایی شده توسط حسابرس بررسی کند، روشهایی را برای تعیین مبلغ تحریف واقعی در آن گروه معامله، مانده حساب یا مورد افشا اجرا کند، و صورتهای مالی را اصلاح کند. چنین درخواستی از مدیریت ممکن است، برای مثال، براساس تعمیم تحریفهای شناسایی شده توسط حسابرس در یک نمونه حسابرسی به کل جامعه‌ای که نمونه از آن انتخاب شده است، انجام شود.

اطلاع‌رسانی و اصلاح تحریفها (رک: بندهای ۸ و ۹)

ت-۷. اطلاع‌رسانی به موقع تحریفها به سطح مناسبی از مدیریت اجرایی، حائز اهمیت است زیرا مدیریت را قادر می‌سازد تا واقعی بودن تحریف را ارزیابی کند و در صورت مخالف بودن با نظر حسابرس، وی را مطلع سازد، و اقدامات لازم را انجام دهد. معمولاً سطح مناسب مدیریت، شخصی است که مسئولیت و اختیار ارزیابی تحریفها و انجام اقدامات لازم را بر عهده دارد.

ت-۸. قوانین یا مقررات ممکن است حسابرس را از اطلاع دادن برخی تحریفها به مدیریت اجرایی، یا سایر کارکنان واحد تجاری منع کند. برای مثال، قوانین یا مقررات ممکن است مشخصاً، اطلاع دادن یک عمل غیرقانونی قطعی یا مشکوک، یا هر اقدام دیگری که ممکن است به تحقیقات مقامات ذیصلاح در این مورد آسیب بزند، ممنوع کند. در برخی شرایط، ممکن است حل و فصل تضاد احتمالی بین مسئولیت رازداری حسابرس و مسئولیت وی در قبال اطلاع‌رسانی، پیچیده باشد. در چنین مواردی، حسابرس می‌تواند با مشاور حقوقی مشورت کند.

ت-۹. اصلاح همه تحریفها توسط مدیریت، از جمله تحریفهای گزارش شده توسط حسابرس، مدیریت را قادر می‌سازد تا سوابق و دفاتر حسابداری دقیقی را نگهداری و خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی دوره‌های بعد را به دلیل اثر تحریفهای بی‌اهمیت اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل، کاهش دهد.

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ت-۱۰. طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرس ملزم است ارزیابی کند که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری مربوط تهیه و ارائه شده است یا خیر. این ارزیابی شامل توجه به تمامی جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، از جمله نشانه‌های جانبداری احتمالی در قضاوتهای مدیریت است^۸، که ممکن است تحت تأثیر آگاهی حسابرس از دلایل مدیریت برای عدم اعمال اصلاحات قرار گیرد.

ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده (رک: بندهای ۱۰ و ۱۱)

ت-۱۱. تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس طبق استاندارد ۳۲۰، اغلب مبتنی بر برآورد نتایج مالی واحد تجاری است، زیرا نتایج مالی واقعی ممکن است هنوز مشخص نشده باشد. بنابراین، قبل از ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده توسط حسابرس، ممکن است تجدیدنظر در سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ با توجه به نتایج مالی واقعی، ضروری باشد.

ت-۱۲. طبق استاندارد ۳۲۰ اگر حسابرس در جریان حسابرسی به اطلاعاتی دست یابد که منجر به تعیین مبلغ یا مبالغی متفاوت از مبلغ یا مبالغ اولیه تعیین شده برای سطح اهمیت گردد، آنگاه اهمیت در سطح صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد (و در صورت امکان، در سطح یا سطوح گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشا) تجدید نظر می‌شود^۹. بنابراین، قبل از ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده توسط حسابرس، احتمال هر گونه تجدیدنظر عمده وجود دارد. با این وجود، اگر ارزیابی مجدد سطح اهمیت تعیین شده توسط حسابرس طبق استاندارد ۳۲۰ (موضوع بند ۱۲ این استاندارد) منجر به تعیین مبلغ یا مبالغ پایین‌تری برای سطح اهمیت شود، آنگاه سطح (سطوح) اهمیت و مناسب بودن ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی لازم به منظور کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرس، مجدداً مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۸. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۲

۹. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، بند ۱۱

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ت-۱۳. هر یک از تحریفها باید مورد بررسی قرار گیرد تا اثر آن بر گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای مربوط، از جمله اینکه آیا تحریفها از سطح اهمیت تعیین شده برای آنها (در صورت وجود) فزونی یافته‌اند یا خیر، ارزیابی شود.

ت-۱۴. اگر یک تحریف به تنهایی بااهمیت تلقی شود، بعید است که بتوان آن را با سایر تحریفها تهاتر نمود. برای مثال، اگر درآمد به میزان بااهمیتی بیش‌نمایی شده باشد، صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد به طور بااهمیتی گمراه‌کننده خواهد بود، حتی اگر اثر تحریف درآمدها به طور کامل با بیش‌نمایی یکسان هزینه‌ها خنثی شده باشد. تهاتر تحریفهای موجود در یک مانده حساب یا گروه معامله خاص ممکن است مناسب باشد، اما قبل از نتیجه‌گیری در مورد اینکه آیا تهاتر (حتی برای تحریفهای بی‌اهمیت) مناسب است یا خیر، خطر وجود سایر تحریفهای کشف نشده مورد توجه قرار می‌گیرد.

ت-۱۵. قضاوت درباره اهمیت یک تحریف طبقه‌بندی، مستلزم ارزیابی ملاحظات کیفی، مانند اثر آن بر بدهی یا تعهدات قراردادی، هر یک از سرفصلها یا جمعهای فرعی، یا نسبتهای کلیدی صورتهای مالی است. در شرایط خاص ممکن است حسابرسان به این نتیجه برسند که یک تحریف طبقه‌بندی، در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، تحریف بااهمیتی قلمداد نمی‌شود، هرچند ممکن است آن تحریف از سطح یا سطوح اهمیت مورد استفاده در ارزیابی تحریفهای دیگر، بیشتر باشد. برای مثال، زمانی که مبلغ تحریف طبقه‌بندی به نسبت اندازه سرفصلهای مربوط در ترازنامه، کوچک باشد و بر صورت سود و زیان یا هر یک از نسبتهای کلیدی اثر نداشته باشد، تحریف طبقه‌بندی در بین سرفصلهای ترازنامه ممکن است در سطح صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، بااهمیت تلقی نشود.

ت-۱۶. شرایط مربوط به برخی تحریفها ممکن است باعث شود که حسابرسان آنها را به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفهای گردآوری شده در طی حسابرسی، بااهمیت تلقی کند، حتی اگر کمتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

واحد باشد. شرایطی که ممکن است ارزیابی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد عبارتند از اینکه تحریفها تا چه اندازه:

- رعایت الزامات قانونی را تحت تأثیر قرار می‌دهد،
- رعایت الزامات قراردادهای وام یا دیگر الزامات قراردادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد،
- به انتخاب یا کاربرد نادرست یک رویه حسابداری مربوط می‌شود که اثر بی‌اهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری دارد ولی احتمالاً اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره‌های آتی دارد،
- تغییر در سود یا روندهای دیگر را، به ویژه بادر نظر گرفتن شرایط عمومی اقتصادی و صنعتی، پنهان می‌کند،
- نسبتهای مورد استفاده برای ارزیابی وضعیت مالی، نتایج عملیات یا جریانهای نقدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد،
- اطلاعات قسمتها را، که در صورتهای مالی ارائه می‌شود، تحت تأثیر قرار می‌دهد (برای مثال، مهم بودن یک موضوع برای یک قسمت یا بخش دیگری از فعالیتهای تجاری واحد تجاری که نقش عمده‌ای در عملیات یا سودآوری آن واحد دارد)،
- بر افزایش دریافتهای مدیریت، مثلاً از طریق اطمینان یافتن از تحقق الزامات پرداخت پاداش یا سایر موارد تشویقی، اثر دارد،
- با توجه به شناخت حسابرس از اطلاع‌رسانیهای قبلی به استفاده‌کنندگان (برای مثال، در رابطه با پیش‌بینی سود)، مهم است،
- به معاملات با اشخاص خاصی مربوط می‌شود (برای مثال، آیا اشخاص برون‌سازمانی طرف معامله، به مدیریت واحد تجاری وابستگی دارند یا خیر)،

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

- نتیجه از قلم افتادن اطلاعاتی است که افشای آن مشخصاً توسط استانداردهای حسابداری الزامی نشده، ولی بنا به قضاوت حسابرِس، افشای آن اطلاعات برای شناخت بهتر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری توسط استفاده‌کنندگان مهم است، یا
 - سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد (برای مثال، اطلاعات مندرج در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی) و به طور منطقی می‌توان انتظار داشت که این اطلاعات، تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. استاندارد ۷۲۰^{۱۰} به موضوع ارزیابی سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده می‌پردازد که حسابرِس مسئولیتی برای ارائه گزارش در مورد آن ندارد.
- این شرایط تنها نمونه‌هایی هستند که احتمالاً همه آنها در همه حسابرسیها اتفاق نمی‌افتد و همچنین لزوماً همه شرایط را دربرنمی‌گیرد. وجود هر یک از شرایط مذکور لزوماً منجر به بااهمیت تلقی شدن آن تحریف نخواهد شد.
- ت-۱۷. در استاندارد ۲۴۰^{۱۱} بیان می‌شود که چگونه پیامدهای یک تحریف ناشی از تقلب (یا احتمالاً ناشی از تقلب) باید در رابطه با سایر جنبه‌های حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد، حتی اگر اندازه تحریف نسبت به صورتهای مالی، بااهمیت نباشد.
- ت-۱۸. اثر انباشته تحریفهای بی‌اهمیت اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری داشته باشد. روشهای قابل قبول مختلفی برای ارزیابی چنین تحریفهای اصلاح نشده‌ای در صورتهای مالی دوره جاری توسط حسابرِس وجود دارد. استفاده از یک روش ارزیابی یکسان باعث یکنواختی در دوره‌های مختلف می‌شود.

۱۰. استاندارد حسابرسی ۷۲۰، "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده"

۱۱. استاندارد حسابرسی ۲۴۰

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-۱۹. در حسابرسی واحدهای بخش عمومی، ارزیابی میزان اهمیت یک تحریف ممکن است تحت تأثیر قوانین و مقررات و نیز مسئولیتهای اضافی حسابرس برای گزارش سایر موضوعات مانند تقلب، قرار گیرد.

ت-۲۰. افزون بر این، ملاحظاتی چون منافع عمومی، پاسخگویی، درستکاری و به خصوص اطمینان از نظارت قانونی مؤثر ممکن است ارزیابی میزان اهمیت یک تحریف از لحاظ ماهیت را تحت تأثیر قرار دهد. این موضوع بطور خاص در ارتباط با رعایت قوانین، مقررات یا سایر الزامات حاکم مصداق بیشتری دارد.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری (رک: بند ۱۲)

ت-۲۱. اگر تحریفهای اصلاح نشده به اطلاع شخص یا اشخاص دارای مسئولیتهای مدیریت اجرایی رسیده باشد، و آن شخص یا اشخاص جزء ارکان راهبری، نیز باشند، دیگر نیازی نیست که دوباره این تحریفها به اطلاع آن شخص یا اشخاص برسد. با این حال حسابرس باید متقاعد شود که اطلاع‌رسانی به شخص یا اشخاص دارای مسئولیتهای مدیریت اجرایی، به حد کافی منجر به آگاهی همه افراد مورد نظر شده است. در غیراین صورت حسابرس موظف است به عنوان اشخاص ثالث آنها را از موضوع آگاه کند.^{۱۲}

ت-۲۲. در مواردی که تعداد زیادی تحریفهای اصلاح نشده وجود داشته باشد که به تنهایی بی‌اهمیت ارزیابی شده‌اند، حسابرس ممکن است تعداد و مجموع اثر ریالی آنها را به جای جزئیات هر یک از آنها اطلاع‌رسانی کند.

ت-۲۳. حسابرس ممکن است با توجه به اندازه و ماهیت تحریف مشخص شده در شرایط حاکم و پیامدهای احتمالی تحریفها در رابطه با صورتهای مالی دوره‌های بعد، راجع به دلایل و پیامدهای قصور در اصلاح تحریفها با ارکان راهبری واحد تجاری گفتگو کند.

۱۲. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، بند ۱۳

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

تأییدیه کتبی (رک: بند ۱۴)

ت-۲۴. به دلیل اینکه مدیریت اجرایی، و در صورت لزوم، ارکان راهبری واحد تجاری، مسئولیت تعدیل صورتهای مالی را برای اصلاح تحریفهای بااهمیت بر عهده دارند، حسابرس باید از آنها بخواهد تأییدیه‌ای کتبی در مورد تحریفهای اصلاح نشده ارائه کنند. در برخی شرایط مدیریت اجرایی، و در صورت لزوم، ارکان راهبری واحد تجاری ممکن است اعتقاد نداشته باشند که تحریفهای اصلاح نشده، واقعاً تحریف هستند. به همین دلیل آنها ممکن است بخواهند در تأییدیه خود کلماتی چون "ما موافق نیستیم که اقلام ... و ...، تحریف هستند زیرا [توصیف دلایل]" را درج کنند. با این وجود گرفتن این تأییدیه، رافع مسئولیت حسابرس برای نتیجه‌گیری در مورد اثر تحریفهای اصلاح نشده نیست.

مستندسازی (رک: بند ۱۵)

ت-۲۵. مستندسازی تحریفهای اصلاح نشده توسط حسابرس ممکن است با توجه به موارد زیر انجام شود:

- الف. ارزیابی مجموع آثار تحریفهای اصلاح نشده،
- ب. ارزیابی اینکه آیا مجموع آثار تحریفهای اصلاح نشده از سطح یا سطوح اهمیت تعیین شده برای گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشا (در صورت وجود)، فزونی یافته است یا خیر، و
- پ. ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده بر نسبتها یا روندهای کلیدی، و رعایت الزامات قانونی، مقرراتی و قراردادی (برای مثال، الزامات قراردادهای وام).