

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

فهرست مندرجات

بند	کلیات
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	اطلاع رسانی و اصلاح تحریفها
۱۰-۱۱	ارزیابی اثر تحریفهای اصلاح نشده
۱۲-۱۳	اطلاع رسانی 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	اطلاع رسانی 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

کلیات

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 ۷۰۰^۱، 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 ۳۲۰^۲ 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.

تعاریف

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

- الف - **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، هیئت مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل هیئت امنا، هیئت عامل یا سایر ارکان مشابه باشد.
- ب - **تحریف** - هر گونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه بندی، ارائه، یا افشای یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی و مبلغ، نحوه طبقه بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات استانداردهای حسابداری. تحریفها ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. (رک: بند ۱-۱)
- در مواردی که حسابرس راجع به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده یا خیر، اظهارنظر می کند، تحریفها همچنین شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه طبقه بندی، ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت، ضروری است.
- پ - **تحریفهای اصلاح نشده**. تحریفهایی که حسابرس در جریان حسابرسی گردآوری کرده، ولی هنوز اصلاح نشده است.

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 ۲-ت و ۳-ت)

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 تجمع با تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی، می تواند بااهمیت قلمداد شود، (رک: بند ۴-ت)
- ب - مجموع تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی، نزدیک به سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ باشد. (رک: بند ۵-ت)
- 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 ۶-ت)

اطلاع رسانی 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 ۷-ت تا ۹-ت)
- 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 بااهمیت است یا خیر، آن دلایل را مورد توجه قرار دهد. (رک: بند ۱۰-ت)

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)"

۳. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع رسانی 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، با اهمیت 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.^۱ این اطلاع‌رسانی باید مشخص‌کننده تحریفهای اصلاح نشده‌ای باشد که به تنهایی با اهمیت 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.

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، بی‌اهمیت 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:^۲ (رک: بند ت-۲۵)
- الف - مبلغی که تحریفهای کمتر از آن مشخصاً ناچیز محسوب می‌شود (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).

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. هرگاه در باره اینکه یک یا چند قلم مشخصاً ناچیز می‌باشند یا خیر، تردید وجود داشته باشد، موضوع را نباید مشخصاً ناچیز دانست.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، بند ۷

۲. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندات حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۸ تا ۱۱ و ت-۶

۳. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"، بندهای ت-۱ تا ت-۶

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

- ت-۳. برای کمک به حسابرسان در ارزیابی اثر تحریفهای گردآوری شده در جریان حسابرسی و اطلاع رسانی تحریفها به مدیریت اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، تمایز قائل شدن بین تحریفهای قطعی، تحریفهای قضائیه و تحریفهای تعمیم یافته، می تواند مفید باشد.
- تحریفهای قطعی، تحریفهایی هستند که درباره آنها هیچ تردیدی وجود ندارد.
 - تحریفهای قضائیه، تفاوتی ناشی از قضاوتهای مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری است که حسابرسان آنها را نامعقول می دانند یا معلول انتخاب یا بکارگیری رویه های حسابداری است که حسابرسان آنها را نامناسب ارزیابی می کنند.
 - تحریفهای تعمیم یافته، عبارتند از بهترین برآوردهای حسابرسان از تحریفهای موجود در جامعه که متضمن تعمیم تحریفهای شناسایی شده در نمونه های منتخب حسابرسان به کل جامعه ای است که نمونه به آن تعلق دارد. رهنمودهای لازم برای تعیین تحریفهای تعمیم یافته و ارزیابی نتایج آن در استاندارد ۵۳۰^۱ 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 حسابرسان تشخیص می دهند تحریف ناشی از زیرپا گذاشتن کنترل های داخلی است یا ناشی از مفروضات یا روشهای ارزشیابی نامناسبی است که به طور گسترده ای 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 می تواند به دلیل وجود خطر نمونه گیری یا خطر غیرنمونه گیری باشد.^۲
- ت-۶. حسابرسان ممکن است از مدیریت اجرایی بخواهند که یک گروه معامله، مانده حساب یا مورد افشا را برای شناخت علت تحریف شناسایی شده توسط حسابرسان بررسی کنند، روشهایی را برای تعیین مبلغ تحریف واقعی در آن گروه معامله، مانده حساب یا مورد افشا اجرا کنند، و صورت های مالی را اصلاح کنند. چنین درخواستی از مدیریت ممکن است، برای مثال، براساس تعمیم تحریفهای شناسایی شده توسط حسابرسان در یک نمونه حسابرسی به کل جامعه ای که نمونه از آن انتخاب شده است، انجام شود.

اطلاع رسانی و اصلاح تحریفها (رک: بندهای ۸ و ۹)

- ت-۷. اطلاع رسانی به موقع تحریفها به سطح مناسبی از مدیریت اجرایی، حائز اهمیت است زیرا مدیریت را قادر می سازد تا واقعی بودن تحریف را ارزیابی کند و در صورت مخالف بودن با نظر حسابرسان، 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 حسابرسان را از اطلاع دادن برخی تحریفها به مدیریت اجرایی، یا سایر کارکنان واحد تجاری منع کنند. 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 حسابرسان و مسئولیت وی در قبال اطلاع رسانی، پیچیده باشد. در چنین مواردی، حسابرسان می توانند با مشاور حقوقی مشورت کنند.
- ت-۹. اصلاح همه تحریفها توسط مدیریت، از جمله تحریفهای گزارش شده توسط حسابرسان، مدیریت را قادر می سازد تا سوابق و دفاتر حسابداری دقیقی را نگهداری و خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی دوره های بعد را به دلیل اثر تحریفهای بی اهمیت اصلاح نشده مربوط به دوره های قبل، کاهش دهد.
- ت-۱۰. طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرسان ملزم است ارزیابی کنند که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری مربوط تهیه و ارائه شده است یا خیر. این ارزیابی شامل توجه به تمامی جنبه های کیفی رویه های حسابداری واحد تجاری، از جمله نشانه های جانبی احتمالی در قضاوت های مدیریت است^۳، که ممکن است تحت تأثیر آگاهی حسابرسان 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 حسابرسان 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 حسابرسان، ممکن است تجدیدنظر در سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰ با توجه به نتایج مالی واقعی، ضروری باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۳۰، "نمونه گیری در حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۱۴ و ۱۵

۲. استاندارد حسابرسی ۵۳۰، بندهای ۵-ت و ۵-ث

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۲

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

- 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 می شود.^۱ 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 پایین تری 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 اظهار نظر حسابرس، مجدداً مورد ارزیابی قرار می گیرد.
- 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 یافته اند یا خیر، ارزیابی شود.
- ت-۱۴. اگر یک تحریف به تنهایی با اهمیت تلقی شود، بعید است که بتوان آن را با سایر تحریفها تهاتر نمود. برای مثال، اگر درآمد به میزان بااهمیتی بیش نمایی شده باشد، صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد به طور بااهمیتی گمراه کننده خواهد بود، حتی اگر اثر تحریف درآمدها به طور کامل با بیش نمایی یکسان هزینه ها خنثی شده باشد. تهاتر تحریفهای موجود در یک مانده حساب یا گروه معامله خاص ممکن است مناسب باشد، اما قبل از نتیجه گیری در مورد اینکه آیا تهاتر (حتی برای تحریفهای بی اهمیت) مناسب است یا خیر، خطر وجود سایر تحریفهای کشف نشده مورد توجه قرار می گیرد.
- ت-۱۵. قضاوت درباره اهمیت یک تحریف طبقه بندی، 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 حسابرس به این نتیجه برسد که یک تحریف طبقه بندی، در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، تحریف بااهمیتی قلمداد نمی شود، هر چند ممکن است آن تحریف از سطح یا سطوح اهمیت مورد استفاده در ارزیابی تحریفهای دیگر، بیشتر باشد. برای مثال، زمانی که مبلغ تحریف طبقه بندی 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 طبقه بندی 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 حسابرس 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 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 می دهد،
 - رعایت الزامات قراردادهای وام یا دیگر الزامات قراردادی را تحت تأثیر قرار می دهد،
 - به انتخاب یا کاربرد نادرست یک رویه حسابداری مربوط می شود که اثر بی اهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری دارد ولی احتمالاً اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره های آتی دارد،
 - تغییر در سود یا روندهای دیگر را، به ویژه بادر نظر گرفتن شرایط عمومی اقتصادی و صنعتی، پنهان می کند،
 - نسبتهای مورد استفاده برای ارزیابی وضعیت مالی، نتایج عملیات یا جریانهای نقدی را تحت تأثیر قرار می دهد،
 - اطلاعات قسمتها را، که در صورتهای مالی ارائه می شود، تحت تأثیر قرار می دهد (برای مثال، مهم بودن یک موضوع برای یک قسمت یا بخش دیگری از فعالیتهای تجاری واحد تجاری که نقش عمده ای در عملیات یا سودآوری آن واحد دارد)،
 - بر افزایش دریافتیهای مدیریت، مثلاً از طریق اطمینان یافتن از تحقق الزامات پرداخت پاداش یا سایر موارد تشویقی، اثر دارد،
 - با توجه به شناخت حسابرس از اطلاع رسانیهای قبلی به استفاده کنندگان (برای مثال، در رابطه با پیش بینی سود)، مهم است،
 - به معاملات با اشخاص خاصی مربوط می شود (برای مثال، آیا اشخاص برون سازمانی طرف معامله، به مدیریت واحد تجاری وابستگی دارند یا خیر)،
 - نتیجه از قلم افتادن اطلاعاتی است که افشای آن مشخصاً توسط استانداردهای حسابداری الزامی نشده، ولی بنا به قضاوت حسابرس، افشای آن اطلاعات برای شناخت بهتر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری توسط استفاده کنندگان مهم است، یا
 - سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده را تحت تأثیر قرار می دهد (برای مثال، اطلاعات مندرج در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی) و به طور منطقی می توان انتظار داشت که این اطلاعات، تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان از صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. استاندارد ۲۷۰ به موضوع ارزیابی سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده می پردازد که حسابرس مسئولیتی برای ارائه گزارش در مورد آن ندارد.
- این شرایط تنها نمونه هایی هستند که احتمالاً همه آنها در همه حسابرسیها اتفاق نمی افتد و همچنین لزوماً همه شرایط را دربر نمی گیرد. وجود هر یک از شرایط مذکور لزوماً منجر به بااهمیت تلقی شدن آن تحریف نخواهد شد.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، بند ۱۱

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

استاندارد حسابرسی ۴۵۰

ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی

- ت-۱۷. در استاندارد ۲۴۰^۱ 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 حسابرسان وجود دارد. استفاده از یک روش ارزیابی یکسان باعث یکنواختی در دوره‌های مختلف می‌شود.

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 حسابرسان 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 حسابرسان 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 غیر این صورت حسابرسان موظف است به عنوان اشخاص ثالث آنها را از موضوع آگاه کند.^۲
- ت-۲۲. در مواردی که تعداد زیادی تحریفهای اصلاح نشده وجود داشته باشد که به تنهایی بی‌اهمیت ارزیابی شده‌اند، حسابرسان ممکن است تعداد و مجموع اثر ریالی آنها را به جای جزئیات هر یک از آنها اطلاع‌رسانی کند.
- ت-۲۳. حسابرسان 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.

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، حسابرسان 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 حسابرسان برای نتیجه‌گیری در مورد اثر تحریفهای اصلاح نشده نیست.

مستندسازی (رک: بند ۱۵)

- ت-۲۵. مستندسازی تحریفهای اصلاح نشده توسط حسابرسان 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).

۱. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۳۵

۲. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، بند ۱۶ - پ - ۲