

رحیم امین زاده ساریخان بگلو
کارشناس ارشد مدیریت مالی
نعمت اله بهتری
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

تعیین سطح اهمیت در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی صورت های مالی

چکیده

حسابرس، اهمیت را هم در سطح صورت های مالی به عنوان یک مجموعه ی واحد و هم در ارتباط با مانده هر یک از حساب ها، گروه معاملات و رویدادها و موارد افشا مورد توجه قرار می دهد. روش های مختلفی که حسابرسان برای حرکت از اهمیت کلی صورت های مالی به اهمیت در سطح حساب استفاده می کنند عبارتند از: شیوه قضاوتی، شیوه نسبتی، ارزیابی ثبت های تعدیلی (اصلاحی) و شیوه ی فرمولی. حسابرس هنگام برنامه ریزی حسابرسی باید مشخص کند که چه مواردی می تواند صورت های مالی را به گونه ای با اهمیت تحریف کند. برآورد اهمیت مربوط به مانده حساب های خاص و گروه های معاملات و رویدادهای مشخص، در رسیدگی اقلام و در نمونه گیری آماری و روش های تحلیلی به حسابرس کمک می کند. پاسخ های مزبور حسابرس را قادر می سازد روش هایی از حسابرسی را انتخاب کند و به کار گیرد که در مجموع، بتواند خطر حسابرسی را تا سطح قابل پذیرش کاهش دهد.



شیوه‌های حسابرسی، برنامه‌ریزی حسابرسی، اجرای حسابرسی

مقدمه

هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند در مورد تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری از تمام جنبه‌های با اهمیت اظهار نظر کند. تعیین این که چه چیز با اهمیت است، قضاوتی حرفه‌ای است. حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی، میزان قابل پذیرشی از اهمیت را مشخص

می‌کند که بتواند اشتباهات و یا تحریف‌های با اهمیت را کشف کند.

ارایه‌ی صحیح و منصفانه صورت‌های مالی بر مفهوم اهمیت استوار می‌باشد. در این رابطه موضوعاتی وجود دارند که باید هنگام تصمیم‌گیری درباره اهمیت مورد توجه قرار گیرند. هیچ مجموعه قانونی مشخصی وجود ندارد که برای تعیین اهمیت در همه‌ی شرایط قابل

اعمال باشد، زیرا که اهمیت موضوعی نسبی است. آنچه که می‌تواند در موقعیتی مهم قرار گیرد، ممکن است در موقعیتی دیگر مهم نباشد. ارزیابی آنچه مهم می‌باشد، موضوع قضاوت حرفه‌ای و تجربه حسابرس است.

«اهمیت» یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است که به طور مشترک، اما با کاربردی جداگانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق تعریف، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شوند که ارایه نکردن یا ارایه نادرست آن، قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورت‌های مالی را درباره‌ی امور واحد اقتصادی تغییر دهد. به طور خلاصه درجه‌ی اهمیت اقلام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آن‌ها و نوع و اندازه‌ی واحد اقتصادی بستگی دارد.

به طور کلی عوامل مؤثر بر تعیین سطح اهمیت می‌تواند کیفی و یا کمی باشد. از یک تقسیم‌بندی دیگر، عوامل مؤثر بر اهمیت عبارتند از: الزامات و نیازهای قانونی، مقایسه درصدی، معاملات غیر عادی و غیره، اهمیت نسبی، ارقام سال قبل، اختلاف در محاسبات و غیره، ارایه نادرست دوره‌ی قبل، ارایه‌ی نادرست مهم مربوط به آینده، ارایه‌ی نادرست کم اهمیت، سیاست‌های حسابداری و مفروضات اساسی حسابداری، هزینه، تعدیلات (اصلاحات) حساب‌ها در دوره‌ی قبل، نتایج ارایه نادرست و استفاده از اطلاعات حساب برای سایر اهداف. برای

تعیین سطح اهمیت حسابرس می‌تواند از قضاوت مقدماتی و قضاوت نهایی نیز استفاده نماید. روش کمی قضاوت مقدماتی در مورد سطح اهمیت به چهار روش ساده، متغیر، میانگینی و فرمولی صورت می‌گیرد.

به طور خلاصه در این مقاله اهمیت، رابطه ریسک و اهمیت، عوامل مؤثر بر تعیین سطح

اهمیت و شیوه‌های مختلف تعیین سطح اهمیت بررسی می‌شود و اهداف آن عبارتند از:

- ۱- شناسایی و توصیف عوامل کمی (تعیین کننده) و کیفی (تعدیل کننده) مؤثر در تعیین سطح اهمیت حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل
- ۲- ارایه و تشریح انواع روش‌های جدید تعیین سطح اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی
- ۳- ارایه‌ی معیارها و راهنمایی‌های لازم درباره‌ی مفهوم اهمیت و بررسی رابطه‌ی آن‌ها با خطر حسابرسی

واژگان کلیدی

اهمیت در حسابرسی، سطح اهمیت، خطر حسابرسی،

هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند در مورد تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری از تمام جنبه‌های با اهمیت اظهار نظر کند. تعیین این که چه چیز با اهمیت است، قضاوتی حرفه‌ای است

منطقی از صورت‌های مالی را درباره‌ی امور واحد اقتصادی تغییر دهد.^۱

بیانیه شماره ۲ FASB^۲ اهمیت را چنین تعریف می‌کند: « حذف یا ارایه نادرست یک رقم (موضوع) در گزارش مالی در صورتی مهم است که در شرایط موجود، اهمیت موضوع به قدری باشد که احتمال رود قضاوت شخص منطقی را که بر گزارش تکیه می‌کند، تحت تأثیر قرار دهد یا تغییر دهد.»

ویژگی‌های اهمیت

۱- نسبی بودن: «اهمیت» مفهومی نسبی است، درجه‌ی اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد، نوع و اندازه‌ی واحد اقتصادی بستگی دارد. اهمیت در حسابداری بر تصمیم‌های مربوط به جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص، ارایه و افشای اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های واحد اقتصادی تأثیرگذار است.

۲- قضاوتی بودن: اهمیت مفهومی قضاوتی است که مبنای درجه‌بندی آن، قضاوت انسانی است. این قضاوت زمانی به درستی صورت می‌گیرد که توسط افرادی ذیصلاح و مطلع که به کلیه اطلاعات دسترسی دارند، اعمال شود.

۳- آستانه‌ای بودن: اهمیت در حسابداری کیفیتی آستانه‌ای است که قبل از سایر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و در پرتو ویژگی‌هایی چون «مربوط بودن» و «قابل اعتماد بودن» مورد توجه قرار می‌گیرد. به عبارتی، اطلاعات مالی زمانی در تصمیم‌گیری سودمند است که با اهمیت باشد. این مفهوم بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و نتیجه‌گیری و به‌کارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد.

۴- استفاده‌کننده‌مدار بودن: اهمیت مفهومی استفاده‌کننده مدار است، چون موضوعی با اهمیت است که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد.^۳



قضاوت صحیح درباره‌ی اهمیت، عنصری مهم در حفظ اعتماد سرمایه‌گذار در سیستم گزارشگری عمومی به شمار می‌رود که هم اکنون در بازار سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد. دامنه‌ی آن از "عدم دقت مجاز" در سیستم گزارشگری عمومی، به طور نسبی تعیین‌کننده ارزش این سیستم جهت ارایه اطلاعات است. به عبارتی اگر "عدم دقت مجاز" خیلی زیاد باشد، ارزش سیستم گزارشگری عمومی پایین می‌آید. قضاوت‌های حسابرسان درباره‌ی اهمیت، هم مقدار کار انجام شده توسط حسابرس و هم اصل افشاء در صورت‌های مالی را زیر تأثیر قرار می‌دهد.

حسابرس در ارزیابی مطلوبیت ارایه‌ی صورت‌های مالی باید با اهمیت بودن یا نبودن مجموع اشتباهات و یا تحریف‌های اصلاح نشده‌ای را تعیین کند که در جریان حسابرسی کشف شده است.

تعریف اهمیت

اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که ارایه نکردن یا ارایه نادرست آن، قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده

مفهوم اهمیت

مدیریت شرکت، مسؤول اطمینان بخشی در این مورد است که آیا صورت‌های مالی، همه‌ی اطلاعات مهم را آشکار می‌سازند یا نه. مسأله‌ی مهم برای حسابرس تصمیم‌گیری در این مورد است که آیا ارایه نادرست یک آیتم، تأثیری مهم بر صورت‌های مالی دارد یا نه.

مفهوم اهمیت در حسابرسی، کلیه مراحل فرآیند حسابرسی را در بر می‌گیرد. هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی «بااهمیت» در صورت‌های مالی می‌باشد و هم‌چنین هدف دیگر حسابرسی اظهار نظر نسبت به «مطلوبیت ارایه‌ی» صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری، از لحاظ جنبه‌های «بااهمیت» و سرانجام اعتباربخشی به آن است. اما اظهار نظر حسابرسی به دلیل محدودیت‌های ذاتی کار حسابرسی از جمله: نمونه‌گیری، درجه‌ی متفاوت متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی، ویژگی‌های سیستم حسابداری، کنترل داخلی و نیز محدودیت‌های ذاتی اندازه‌گیری در حسابداری، نسبی است، یعنی اظهار نظر حسابرسی در دامنه‌ای صورت می‌گیرد که در ارتباط با سه متغیر زیر باشد:

۱- دقت قابل پذیرش ۲- پذیرش میزانی از اهمیت با کسب اطمینان معقول ۳- پذیرش میزانی از احتمال خطر. بنابراین مفاهیم «اهمیت» و «احتمال خطر»، زیربنای اظهار نظر حسابرسی نسبت به «مطلوبیت ارایه» صورت‌های مالی است. طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید «اهمیت» و رابطه‌ی آن با «احتمال خطر حسابرسی»^۴ را ارزیابی کند. حسابرسان در کلیه مراحل حسابرسی با قضاوت‌ها و تصمیم‌های مربوط به اهمیت سر و کار دارند. در مرحله‌ی برنامه‌ریزی، حسابرس برای تعیین حجم، نوع، ماهیت و زمان‌بندی آزمون‌های حسابرسی باید میزان قابل قبولی از «اهمیت» را مشخص کند که بتواند اشتباه‌ها یا تحریف‌های بااهمیت موجود را کشف کند. هم‌چنین در

مرحله‌ی اظهار نظر، حسابرس باید نسبت به «با اهمیت» بودن یا نبودن آثار مجموع اشتباه‌ها و تحریف‌ها، جهت تعیین نوع اظهار نظر حسابرسی، قضاوت کند.

عوامل قابل توجه در تعیین سطح اهمیت

طبق پژوهش‌های پیشین، حسابرسان در قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت، دو گروه از عوامل را مد نظر قرار می‌دهند:

۱- عوامل تعیین‌کننده (عوامل کمی): برخی از این عوامل مانند مبالغ سود خالص، مجموع دارایی‌ها، مجموع درآمدها می‌باشند که کمی و قابل اندازه‌گیری هستند.

۲- عوامل تعدیل‌کننده (عوامل کیفی): برخی عوامل دیگر مانند عمدی یا غیرعمدی بودن، عادی یا غیرعادی بودن ماهیت مبلغ مورد قضاوت و... کیفی هستند و به ماهیت و شرایط اقلام مورد قضاوت و ویژگی‌های محیطی واحد مورد رسیدگی ارتباط دارند. نمونه‌هایی از اشتباهات و یا تحریف‌های کیفی عبارت است از توصیف نارسا یا نادرست یکی از رویه‌های حسابداری (در صورتی که احتمال ورود



اهمیت و ریسک

ریسک حسابرسی در بخش ۴۰۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) چنین تعریف می‌شود: «ریسکی است که حسابرس صورت‌های مالی با اهمیت را به طور نامناسب و نادرست ارایه می‌کند» این تعریف به خطای نوع دوم (β) (در مقابل خطای نوع اول α) اشاره دارد، یعنی احتمال اظهارنظر درست در صورتی که صورت‌های مالی مهم نادرست ارایه شده باشند. باید اشاره شود که ریسک حسابرسی بر حسب "ارایه نادرست با اهمیت" تعریف می‌شود. حسابرسان ریسک حسابرسی را تا سطح قابل پذیرشی با کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی کافی و شایسته کاهش می‌دهند. حسابرسان ریسک حسابرسی را از هر دو جنبه‌ی نظری و عملی تا سطح قابل قبولی با کسب و ارزیابی موضوعات مستند کافی مد نظر قرار

می‌دهند. این امر بدین معنا است که بحث درباره‌ی ریسک حسابرسی به طور معنی‌دار، بدون بحث درباره‌ی سطح متناظر اهمیت امکان‌پذیر نیست.

همان‌طوری که در بخش ۳۲۰ (ISA) بیان می‌شود: «میان اهمیت و سطح ریسک حسابرسی رابطه‌ای معکوس وجود دارد». این امر مستقیماً از تعریف ریسک حسابرسی نتیجه می‌شود که بیان‌کننده امکان افزایش (کاهش) ریسک حسابرسی در صورت کاهش (افزایش) اهمیت است. یعنی هر چه مبلغ اهمیت بالا می‌رود، خطر حسابرسی کاهش می‌یابد و برعکس. حسابرس برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی باید این رابطه‌ی معکوس را در نظر بگیرد؛ برای مثال، چنانچه حسابرس پس از برنامه‌ریزی برای اجرای روش‌های خاص حسابرسی به این نتیجه برسد که مبلغ

استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با آن توصیف، گمراه شوند) و عدم افشا و نقض مقررات قانونی (در صورتی که پیامدهای محدود کننده ناشی از آن، عملیات واحد مورد رسیدگی را به گونه‌ای عمده تحت تأثیر قرار دهد).

هدف حسابرسی و اهمیت

استفاده‌کننده نباید فرض کند که اظهار نظر حسابرس،

تضمینی برای قابلیت سوددهی آتی مؤسسه یا کارآیی و اثربخشی امور آن است. حسابرس باید اهمیت را هم در سطح کلی اطلاعات مالی و هم در رابطه با مانده‌ی حساب‌های انفرادی و طبقه‌بندی‌های معاملات مد نظر قرار دهد. برای حسابرسی ضروری است شواهد حسابرسی مناسب و کافی که امکان دارد اهمیت ارقام را تحت تأثیر قرار دهد، قبل از ارایه اظهار نظر کسب کند.

قضاوت صحیح درباره‌ی اهمیت، عنصری مهم در حفظ اعتماد سرمایه‌گذار در سیستم گزارشگری عمومی به شمار می‌رود که هم اکنون در بازار سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد. دامنه‌ای از "عدم دقت مجاز" در سیستم گزارشگری عمومی، به طور نسبی تعیین‌کننده ارزش این سیستم جهت ارایه اطلاعات است

گسترش شیوه‌های حسابرسی

وقتی حسابرس مانده‌ی یک حساب یا طبقه معاملاتی را با رویه‌ای تحلیلی آزمون می‌کند، تشخیص "ارایه‌ی نادرست"، امکان‌پذیر نخواهد بود، اما می‌تواند نشانه‌ای از "ارایه‌ی نادرست" را به دست آورد. اگر رویه تحلیلی به امکان وجود ارایه نادرست اشاره کند، اما مبلغ تقریبی آن مشخص نباشد، حسابرس باید رویه‌هایی را به کار گیرد تا جمع خطاهای موجود در حساب‌ها و گروه حساب‌ها را تخمین بزند. وقتی نمونه‌گیری حسابرسی جهت آزمون مانده یک حساب یا گروه معاملاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد، مبلغ خطای شناسایی شده در نمونه باید مطرح شود. این خطای مطرح شده، همراه با نتایج سایر آزمون‌های حقیقی، به ارزیابی حسابرس از جمع خطاها در سطح مانده و یا گروه حساب کمک می‌کند.

وقتی حسابرسی بدون شواهد کامل انجام شود، اطمینان یافتن درباره‌ی ارایه نادرست، مشکل می‌شود، زیرا کشف ارایه‌ی نادرست، معمولاً مشکل است. بنابراین اگر رویه‌های حسابداری را تغییر ندهیم و به روش پیشین، شواهد حسابرسی را کسب کنیم مخاطره‌ی اطمینان نادرست (یعنی احتمال بروز خطای نوع دوم)، افزایش می‌یابد. به منظور داشتن ریسک حسابرسی یکسان برای سطح اهمیت یکصد هزار ریالی با توجه به سطح اهمیت

یک میلیون ریالی، حسابرس باید شواهد اضافی در مورد ارایه نادرست محتمل، در فاصله مبلغ یکصد هزار ریال تا یک میلیون ریال راکسب کند. برای نمونه اگر حسابرس از نمونه‌گیری بر حسب واحد پولی استفاده می‌کند و اهمیت از یک میلیون ریال به یکصد هزار ریال کاهش یابد، اندازه‌ی نمونه مورد نیاز متناظر با آن برای حفظ سطح

ریسک، باید از ۱۶ به ۱۶۰ افزایش یابد که بدین وسیله شواهد حسابرسی بیش‌تری را فراهم می‌کند.

تصمیم حسابرسان درباره‌ی اهمیت، تصمیمی "چند عاملی" است که شامل هر دو بعد کمی و کیفی می‌شود. میزان اهمیت محاسبه شده با استفاده از شیوه‌های کمی، ممکن است بر پایه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان افزایش یا کاهش یابد. این افزایش یا کاهش می‌تواند متأثر از عوامل کیفی احتمالی (به شرح زیر) باشد:

- ریسک دستکاری درآمد (مثل دستکاری درآمد توسط مدیریت برای «هموارسازی» درآمد)
- تأثیر احتمالی ارایه‌ی نادرست بر روندها (مانند روند سوددهی)
- وجود قراردادهای تعهدآور برای شرکت
- بزرگ‌نمایی تأثیر ارایه‌ی نادرست بر قیمت سهم برای شرکتی

اهمیت قابل قبول، پایین‌تر از برآورد قبلی وی است، خطر حسابرسی افزایش می‌یابد. حسابرس برای جبران این افزایش در خطر حسابرسی یکی از اقدامات زیر را انجام می‌دهد:

الف - کاهش سطح برآوردی خطر کنترل (در صورت امکان)، تأمین پشتوانه لازم برای سطح جدید پایین‌تر (از طریق انجام آزمون‌های گسترده‌تر یا اضافی کنترل‌های داخلی).

ب - کاهش خطر عدم کشف از طریق تعدیل نوع، ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون‌های محتوای مورد نظر.

برآورد حسابرس از اهمیت و خطر حسابرسی در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند متفاوت از برآورد وی در مرحله‌ی ارزیابی نتایج حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی باشد. این تفاوت می‌تواند از تغییر ایجاد

شده در شرایط یا افزایش شناخت حسابرس به دلیل انجام دادن رسیدگی‌ها ناشی شود؛ برای نمونه، چنان‌چه حسابرسی پیش از پایان دوره‌ی مالی برنامه‌ریزی شده باشد، حسابرس باید نتایج عملیات و وضعیت مالی را پیش‌بینی و براساس آن، اهمیت و خطر حسابرسی را برآورد کند. اگر نتایج عملیات و وضعیت مالی واقعی به‌گونه‌ای عمده، متفاوت از پیش‌بینی حسابرس باشد، برآورد وی از اهمیت و خطر حسابرسی نیز تغییر می‌کند. حسابرس ممکن است در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی، میزان اهمیت را عمده‌بیش‌تر از میزانی در نظر بگیرد که برای ارزیابی نتایج رسیدگی‌هایش به کار خواهد رفت. حسابرس به‌طور معمول این کار را به‌منظور کاهش احتمال خطر وجود اشتباهات یا تحریف‌های کشف نشده و تأمین حاشیه اطمینانی برای ارزیابی اثر اشتباهات و یا تحریف‌های کشف شده در جریان حسابرسی انجام می‌دهد.

برآورد حسابرس از اهمیت و خطر حسابرسی در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند متفاوت از برآورد وی در مرحله‌ی ارزیابی نتایج حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی باشد. این تفاوت می‌تواند از تغییر ایجاد شده در شرایط یا افزایش شناخت حسابرس به دلیل انجام دادن رسیدگی‌ها ناشی شود

نیست. بنابراین در مرحله برنامه‌ریزی حسابداری، اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب، بسیار مهم خواهد بود. سطوح اهمیت برای طبقه‌های مختلف حسابداری ممکن است متفاوت باشد. در حسابداری صورت‌های مالی یک واحد دولتی یا واحدی که کمک دولتی دریافت می‌کند، حسابرسان ممکن است سطح اهمیت پایین‌تری را نسبت به حسابداری بخش خصوصی (غیردولتی) اعمال کنند. علت این امر مسؤلیت عمومی حسابداری شونده، الزامات قانونی گوناگون و قابلیت مشاهده و حساسیت برنامه‌های دولت، فعالیت‌ها و وظایف واحد دولتی است.

شیوه‌های مختلف تعیین اهمیت حسابداری

همان‌طوری که در شکل زیر نشان داده شده حسابرسان درباره‌ی اهمیت دو نوع از قضاوت را اعمال می‌کنند^۷

۱- قضاوت درباره اهمیت مقدماتی: در این نوع قضاوت، هدف، راهنمایی کردن حسابرس در تعیین ماهیت، زمان‌بندی و وسعت رویه‌های حسابداری است. این نوع قضاوت، میزان اهمیت صورت‌های مالی را مد نظر قرار می‌دهد. اما این امر ممکن است به علت ریسک و نیازهای فرآیند حسابداری، بیش‌تر یا کم‌تر باشد.

۲- قضاوت درباره‌ی اهمیت نهایی: هدف این است تا به حسابرس در ارزیابی تأثیر ارایه نادرست در گزارشش کمک کند.

که ضریب (P/E) بالایی دارد

- نزدیکی درآمد ارایه شده به وضعیت زیان خالص
- صحت و قابلیت اعتماد سیستم حسابداری
- تأثیر احتمالی ارایه نادرست صورت‌های مالی، بر اطلاعات بخش‌های مختلف سازمان
- عوامل محدودکننده‌ی خارجی مثل دعاوی قضایی توسط سایر نهادها یا واحدهای دولتی
- ریسک وجود ارایه‌ی نادرست کشف نشده
- کشف تقلب یا شاخص‌های تقلب در دوره‌ی پیشین

فهرست فوق به وضوح شامل عواملی است که می‌تواند بر ریسک ذاتی حسابداری و ارزیابی ریسک کنترل، اثر بگذارد. بنابراین فرض می‌شود که هیچ کنترل داخلی مرتبطی (یعنی ریسک ذاتی) وجود ندارد و از ریسک ارایه‌ی نادرست، جلوگیری نمی‌شود یا با ابزارهای کنترل (ریسک کنترل) کشف نمی‌شود. این عوامل اساسی تأثیر منفی بر روی تصمیم‌های استفاده‌کنندگان و ریسک ارایه‌ی نادرست می‌گذارد. پس حسابرس باید در چنین مواردی تأثیر عوامل اساسی بر اهمیت و ریسک را در برنامه‌ریزی حسابداری، مد نظر قرار دهد.

نکته‌ی اساسی این است که اگر سطحی نادرست از اهمیت را اعمال کنیم، علی‌رغم این‌که کار خیلی زیادی انجام داده‌ایم ولی در عمل حسابداری مان دارای اثربخشی لازم





این دو قضاوت ممکن است در سطح یکسانی از اهمیت به دست آید، اگر چه غالباً این چنین نخواهد بود. به علت اطلاعات اضافی به دست آمده در طول حسابرسی غالباً قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی در طول دوره‌ی حسابرسی تغییر می‌کند. برای مثال اگر سود خالص سال مالی به طور چشمگیری کم‌تر از مقدار پیش‌بینی شده در تاریخ «میان دوره‌ای» باشد (که در آن تاریخ حسابرسی برنامه‌ریزی شده بود)، حسابرس ممکن است قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی را کاهش دهد.

این قضاوت‌ها ممکن است متفاوت باشند، زیرا حسابرس ممکن است عمداً قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی را در سطح پایین‌تری قرار دهد. این کار ممکن است به این منظور انجام شود که احتمال کشف "ارایه‌ی نادرست" را افزایش دهد و بدین وسیله ریسک کلی حسابرسی را کاهش دهد.

استانداردهای حسابرسی به صراحت، حسابرس را به کمی کردن اهمیت ملزم نمی‌کند. اگر چه حسابرسان ممکن است تعدادی از عوامل غیرکمی را هنگام تعیین قضاوت درباره‌ی اهمیت مد نظر قرار دهند، اما نوعاً ترجیح می‌دهند تا قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی را کمی کنند.

شیوه‌های کمی حسابرسان برای اعمال قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی می‌تواند به یکی از چهار روش زیر انجام شود:

۱- قواعد ساده

۲- قواعد متغیر

۳- روش‌های ترکیبی یا میانگینی (میانابایی)

۴- روش‌های فرمولی

۱- قواعد ساده

«قواعدی سرانگشتی» هستند که یک متغیر مالی منفرد را

برای محاسبه اهمیت به کار می‌برند. مؤسسه‌ی حسابرسی به عنوان یک خط مشی، سه یا چهار مورد از چنین قواعدی را ارایه می‌کند و به حسابرس اجازه می‌دهد در فرآیند حسابرسی، مناسب‌ترین قاعده را انتخاب کند. حسابرس با تکیه بر ارزیابی خود از عوامل کیفی، مناسب‌ترین قاعده را برای محاسبه

اهمیت انتخاب می‌کند. نمونه‌هایی از رایج‌ترین قواعد ساده ممکن به شرح زیر است:

- ۵ درصد سود قبل از کسر مالیات
- ۵ درصد کل دارایی‌ها
- ۱ درصد سرمایه
- ۱/۲ درصد کل درآمدها

۲- قواعد متغیر

مشابه قواعد ساده هستند اما طوری تغییر می‌یابند که برای شرکت‌های با اندازه‌های مختلف، دامنه‌ای از سطوح متفاوت اهمیت را فراهم می‌کنند. در این روش نیز مانند قاعده‌ی ساده، حسابرس از ارزیابی عوامل کیفی استفاده می‌کند تا در تصمیم‌گیری، سطح اهمیت متناسب با دامنه‌ی حسابرسی را انتخاب کند. نمونه‌هایی از قواعد متغیر احتمالی عبارتند از:

- ۲ تا ۵ درصد سود ناخالص اگر کمتر از ۲۰.۰۰۰ ریال باشد.
- ۱ تا ۲ درصد سود ناخالص اگر بین ۲۰ هزار تا ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

- ۱ تا ۱/۲ درصد سود ناخالص اگر بین ۱.۰۰۰.۰۰۰ تا ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

- ۱/۲ درصد سود ناخالص اگر بیش از ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

۳- روش‌های میانگینی یا ترکیبی:

در این روش نوعاً چهار یا پنج قاعده‌ی ساده به کار گرفته می‌شود و سپس بر طبق بعضی نسبت‌ها به هر قاعده، وزنی تعلق می‌گیرد (میانگین موزون) یا از آن‌ها میانگین ساده

گرفته می شود. فرآیند میانگینی یا ترکیبی، روشی غیرمستقیم برای در نظر گرفتن عوامل کیفی ارایه می دهد.

۴- روش های فرمولی

در این روش از فرمول ریاضی استفاده می شود. این فرمول از تحلیل آماری سطح اهمیت برای نمونه های بسیاری از شرکت ها تعیین شده است. بنابراین سطح اهمیت انفرادی در این نمونه نوعاً از طریق قواعد ساده سرانگشتی تعیین می شود. روش های فرمولی صرفاً شکلی دیگر از روش میانگینی یا ترکیبی هستند. اگرچه فرمول های بسیار زیادی در این زمینه وجود دارد ولی شناخته شده ترین فرمول در این زمینه، فرمولی است که توسط KPMG^۸ مورد استفاده قرار می گیرد که

عبارت است از:

$$\frac{2}{3} (X) = 1/84 = \text{اهمیت}$$

در این فرمول ضریب ۱/۸۴ و توان اعداد ثابتی هستند که از طریق بررسی و نمونه گیری آماری حجم وسیعی از شرکت ها به طور تجربی محاسبه شده است و متغیر X معرف عدد بزرگ تر حاصل از مقایسه ی دارایی ها با درآمدها است. به عبارت دیگر هر کدام از این ارقام (دارایی ها یا بدهی ها) بزرگ تر باشد به عنوان متغیر X در نظر گرفته می شود.

مثال فرضی:

به منظور ارایه توضیح در مورد روش های مذکور، خلاصه ای از صورت های مالی شرکت (الف) را در نظر بگیرید:

ترازنامه		صورت سود و زیان	
دارایی ها	۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال	جمع درآمدها	۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال
بدهی ها	۲/۰۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۵/۰۰۰/۰۰۰
		سود ناخالص	۴/۰۰۰/۰۰۰
		هزینه های فروش و سایر هزینه ها	(۳/۲۰۰/۰۰۰)
حقوق صاحبان سرمایه	۱/۰۰۰/۰۰	سود خالص قبل از کسر مالیات	۸/۰۰/۰۰۰
		مالیات	(۳۰۰/۰۰۰)
جمع بدهی ها و سرمایه	۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال	سود خالص پس از کسر مالیات	۵۰۰/۰۰۰ ریال

روش قاعده ی ساده شامل انتخاب یکی از چهار روش محاسبه ی میزان اهمیت است:

میزان اهمیت	محاسبه	قاعده ساده
۴۰/۰۰۰ ریال	۸۰۰/۰۰۰ ریال × ۵٪	۵٪ سود قبل از کسر مالیات
۱۵/۰۰۰ ریال	۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال × ۱/۲٪	۱/۲٪ کل دارایی ها
۱۰/۰۰۰ ریال	۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال × ۱٪	۱٪ سرمایه
۴۵/۰۰۰ ریال	۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال × ۱/۲٪	۱/۲٪ کل درآمدها

روش قاعده‌ی متغیر شامل محاسبات حسابرس بر اساس دامنه‌ی مربوطه است:

دامنه اهمیت	محاسبه	قاعده متغیر
۲۰.۰۰۰ ریال	ریال ۴.۰۰۰.۰۰۰ × ۱/۲٪	۱/۲٪
تا		تا
۴۰.۰۰۰ ریال	ریال ۴.۰۰۰.۰۰۰ × ۱٪	۱٪ سود ناخالص

روش‌های میانگینی یا ترکیبی از قواعد ساده که قبلاً آرایه شده استفاده می‌کند:

میزان اهمیت	محاسبه	روش میانگینی
	ریال ۴۰,۰۰۰	(۵٪ سود قبل از کسر مالیات)
	ریال ۱۵,۰۰۰+	+ ۱/۲٪ کل دارایی‌ها
	ریال ۱۰,۰۰۰+	+ ۱٪ سرمایه
	ریال ۴۵,۰۰۰+	(+ ۱/۲٪ کل درآمدها)
۲۷,۵۰۰ ریال	تقسیم بر ۴	تقسیم بر ۴

روش فرمولی از فرمول KPMG استفاده می‌کند:

میزان اهمیت	بپتپ محاسبه	فرمول
۷۹.۶۱۲ ریال	$\frac{2}{3} \times (9.000.000) \times \frac{1}{84}$	$\frac{2}{3} \times (\text{دارایی‌ها یا بدهی‌ها هر کدام بزرگ‌تر باشد}) \times \frac{1}{84}$

بنابراین قضاوت درباره‌ی اهمیت به این امر ارتباط دارد که کار حسابرسی چقدر ضروری خواهد بود. این امر به این معناست که در مؤسسات حسابرسی مشابه، ممکن است برای مواردی که ذاتاً مشابه هستند، قضاوت‌های حرفه‌ای متفاوتی اعمال شود. تعداد زیادی از شرکت‌ها روش میانگینی یا ترکیبی را به عنوان روشی برای حذف این تفاوت‌ها پذیرفته‌اند. همان طوری که در نمونه قبل مشاهده می‌شود، میزان اهمیت به روش قاعده‌ی ساده برابر ۲۷.۵۰۰ ریال می‌باشد که در مرکز بازده مربوط به اعداد محاسبه شده به وسیله‌ی روش‌های مذکور قرار دارد (حد

همان طوری که در محاسبات فوق مشخص شده است، میزان اهمیت محاسبه شده با روش قاعده ساده یا متغیر از ۱۰.۰۰۰ ریال تا ۴۵.۰۰۰ ریال بر مبنای قضاوت حسابرس، متغیر است. پژوهش‌های تجربی درباره‌ی اهمیت نشان داده است که حسابرسان مختلف، ممکن است قضاوت‌های متفاوتی از اهمیت را به کار گیرند. این کار از طریق در نظر گرفتن مجموعه‌ای یکسان از واقعیت‌ها و موقعیت‌ها با استفاده از روش قاعده‌ی ساده یا روش قاعده‌ی متغیر انجام می‌گیرد.

پایین این بازه ۱۰.۰۰۰ ریال و حد بالای آن ۴۵.۰۰۰ ریال می‌باشد).

روش‌های کمی گوناگون می‌توانند به عنوان «کمک‌کننده در تصمیم‌گیری» به کار روند که به حسابرسان کمک می‌کنند تا قضاوتشان را درباره اهمیت شکل دهند. همان طوری که قبلاً بیان شد حسابرسان ابعاد متعدد کیفی را نیز مد نظر قرار می‌دهند. در پایان کار حسابرسی، هنگام تصمیم‌گیری درباره‌ی اهمیت، حسابرس ممکن است قضاوت‌های متفاوتی را برای موضوع‌های مختلف یا برای طبقه‌بندی موضوع‌های متقابل (که بردرآمد

تأثیر گذارند) به کار گیرد. برای مثال حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد تا سطح اهمیت نسبتاً پایینی را برای ثبت یا افشای یک رویداد که بازتاب منفی زیادی برای ارباب رجوع یا مؤسسه حسابرسی دارد به کار گیرد؛ مانند بهای فراخوانی محصول. حسابرس ممکن است سطح نسبتاً بالایی از اهمیت را برای

تصمیم‌گیری درباره‌ی ثبت یا افشای یک رویداد به کار گیرد که احتمال رخ دادن اندکی دارد، مانند بایگانی یک دعوای کیفی.

اهمیت در سطح حساب

حسابرس باید اهمیت را «در سطح کلی صورت‌های مالی و در رابطه با مانده تک تک حساب‌ها و طبقه‌های معاملات» مد نظر قرار دهد. این بدین معناست که حسابرس به علت عواملی (مانند تفاوت در مانده تک تک حساب‌های صورت‌های مالی و الزامات قانونی)، ممکن است سطوح متفاوت اهمیت را برای حساب‌های متفاوت و طبقه‌های معاملات قائل شود. اگرچه استانداردها، حسابرسان را فقط ملزم می‌کنند تا اهمیت را در سطوح مختلف مد نظر قرار دهند اما با این حال تعداد

زیادی از حسابرسان ترجیح می‌دهند تا تخمین‌های عددی مربوط به اهمیت مقدماتی را به مقادیر مشخص اهمیت در سطح حساب یا سطح طبقه‌ی معاملات تبدیل کنند. وقتی اهمیت مقدماتی به طبقه‌های معاملات (چرخه‌های معامله) اختصاص می‌یابد، حسابرسی این طبقات معاملات نیز حساب‌های تحت تأثیرشان را پوشش می‌دهند. این تخصیص با تجزیه میزان کلی اهمیت به وسیله‌ی مبالغ کم اهمیت، انجام می‌گیرد، یعنی میزان اهمیت در سطح حساب‌ها با هم جمع شده و اهمیت در سطح صورت‌های مالی را شکل می‌دهند.

میزان حساب یا طبقه‌ی معاملات لزوماً نباید نسبت به اندازه‌ی حساب یا طبقه‌ی معاملات باشد، برای مثال فرض کنید که سطح کلی اهمیت صورت مالی ۱۰۰.۰۰۰ ریال است و حسابرس سطح اهمیت برای حساب موجودی کالا ۱۰ درصد کل دارایی‌ها در نظر می‌گیرد، حسابرس ممکن است سطح اهمیت

استانداردهای حسابرسی به صراحت، حسابرس را به کمی کردن اهمیت ملزم نمی‌کند. اگر چه حسابرسان ممکن است تعدادی از عوامل غیرکمی را هنگام تعیین قضاوت درباره‌ی اهمیت مد نظر قرار دهند، اما نوعاً ترجیح می‌دهند تا قضاوت درباره‌ی اهمیت مقدماتی را کمی کنند

را ۵۰.۰۰۰ ریال برای موجودی کالا تخصیص دهد (۵۰ درصد اهمیت) اگر چه موجودی‌های کالا تنها ۱۰ درصد کل دارایی‌ها را تشکیل می‌دهند. حسابرس ممکن است سطح اهمیت ۵۰.۰۰۰ ریالی را به هر حساب عمده در ترازنامه تخصیص دهد، اگر چه امکان دارد هنگامی که با هم جمع می‌شوند، سطح اهمیت انفرادی حساب خیلی بیش از میزان اهمیت برای کل صورت‌های مالی باشد. حسابرسان تمایل دارند تا میزان اهمیت در سطح حساب را (که مجموع آن‌ها بیش از اهمیت کلی صورت مالی می‌باشد)، مد نظر قرار دهند. دلیل اصلی این کار، امکان بروز خطاهای متقابل (تهاتری) است. برای نمونه فرض کنید که ارزش حساب موجودی ۲۰۰.۰۰۰ ریال بیش‌تر گزارش شده، اما ارزش دریافتی‌ها ۲۲۵.۰۰۰ ریال کم‌تر گزارش شده است، خطای خالص در کل صورت‌های

می‌دهند. این فرمول تأثیر تخصیص درصد بیش‌تری از اهمیت کلی به حساب‌های نسبتاً بزرگ را نشان می‌دهد. برای نمونه با استفاده از فرمول زیر، یک حساب که ۴۰ درصد کل همه حساب‌ها را تشکیل می‌دهد، دارای ۶۳ درصد اهمیت اختصاص یافته به کل حساب‌ها است. یک حساب که تنها ۱۰ درصد کل حساب‌ها را تشکیل می‌دهد، تنها واجد ۳۲ درصد اهمیت تخصیص داده شده به مجموع حساب‌ها خواهد بود.

خطای موردانتظار اصلاح نشده - کل اهمیت = سطح اهمیت برای حساب
 $\frac{1}{2}$ (مانده تمام حساب‌ها / مانده حساب) ×

این سه روش می‌تواند به عنوان «کمک‌کننده در تصمیم‌گیری‌ها» در نظر گرفته شود که در قضاوتش به حسابرس کمک می‌کند. حسابرس هم‌چنین عوامل کمی و کیفی گوناگونی را هنگام تخصیص اهمیت در سطح حساب، در نظر می‌گیرد. بعضی از این عوامل عبارتند از:
 الف- هزینه: بعضی حساب‌ها برای انجام حسابرسی، پر



مالی تنها ۲۵.۰۰۰ ریال است که کمتر از مبلغ اهمیت خواهد بود.

حسابرسان از روش‌های گوناگون زیر برای حرکت از اهمیت کلی صورت مالی به اهمیت در سطح حساب استفاده می‌کنند:

۱- شیوه‌ی قضاوتی

حسابرس اهمیت حساب را بر مبنای قضاوتی محض بنا می‌کند.

۲- شیوه نسبتی

حسابرس اهمیت حساب را نسبت به ارزیابی ریسک، در دامنه‌ای بسته فرض می‌کند. برای نمونه این دامنه ممکن است از $\frac{1}{3}$ تا $\frac{1}{6}$ اهمیت کل صورت مالی متغیر باشد. اگر قضاوت شود که ریسک، زیاد است، حسابرس $\frac{1}{6}$ کل اهمیت را به کار می‌برد. این امر در مورد حسابی به کار می‌رود که دقیق‌تر حسابرسی می‌شود تا سطح ریسکی را که بالا ارزیابی شده است، کاهش دهد. در این مورد، عوامل ریسک در نظر گرفته شده باید به ملاحظات اهمیت مربوط باشد و نه به طور کلی به عوامل ریسک.

۳- ارزیابی ثبت‌های تعدیلی (اصلاحی)

حسابرس سطح اهمیت حساب را نسبتی از اهمیت کلی صورت مالی فرض می‌کند، بسته به این‌که چه تعداد از ثبت‌های تعدیلی در حسابرسی سال آخر به کار رفته است. برای نمونه اگر در سال آخر حسابرسی ۵ ثبت تعدیلی وجود داشته باشد، حسابرس ممکن است سطح اهمیت برای حساب مورد نظر را $\frac{1}{5}$ اهمیت کلی مد نظر قرار دهد. ایده‌ی مورد نظر در این بحث این است که هر چه ثبت‌های تعدیلی بیش‌تری مورد انتظار باشد، سیستم ضعیف‌تر است و حساب‌ها نیاز به حسابرسی دقیق‌تری دارند.

۴- شیوه‌ی فرمولی

بعضی حسابرسان از فرمول ریاضی استفاده می‌کنند. حسابرسان نسبت اهمیت کلی را به حساب‌های انفرادی برپایه اندازه نسبی‌شان و امکان خطاهای متقابل، تخصیص

خیلی دقیق حسابرسی شود.

تعیین اهمیت

حسابرس باید رویه‌های حسابرسی مناسب و معیارهای شناسایی ارایه‌ی نادرست را تعیین کرده و ارزیابی کند، تا بتواند درباره صورت‌های مالی به طور صحیح اظهار نظر نماید. در برخی مواقع حسابرس برای تصمیم‌گیری با وضعیتی مشکل مواجه می‌شود و این پرسش مطرح می‌شود که آیا ارایه‌ی نادرست دارای اثر مهمی است یا نه. در صورتی که این اثر تنها یا در مجموع بر صورت‌های مالی دوره‌ی جاری یا دوره‌ی آتی با اهمیت باشد، باید مد نظر قرار گیرد.

نکات زیر ممکن است مد نظر حسابرس قرار گیرد تا خطاهای مهم را شناسایی کند و اثر مهم‌اش را بر صورت‌های مالی ارزیابی کند:

۱- الزامات و نیازهای قانونی

حسابرس باید الزامات قانونی را قبل از اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، مد نظر قرار دهد. حسابرس در برخورد با موارد احتمالی زیر باید آن‌ها را کاملاً در گزارش خود افشا کند:

۱- عدم رعایت الزامات قانونی در تهیه و ارایه‌ی صورت‌های مالی (اگر قابل اجرا باشند)

۲- عدم پذیرش الزامات قانونی

۳- تخلف تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از الزامات قانونی

۴- عدم توانایی حسابرس در اجرای حسابرسی مطابق با الزامات و نیازهای قانونی

۲- مقایسه درصدی

این روش ممکن است ابزاری مفید در تعیین اهمیت یک آیت‌م باشد.

۳- معاملات غیر عادی و غیره

ماهیت معامله و اندازه‌ی مبالغ مورد استفاده در معامله باید در قضاوت راجع به اهمیت یک آیت‌م، مد نظر قرار گیرد. معامله یا مبلغ غیرعادی، ماهیت غیرمکرر یا استثنایی ممکن است تأثیر مهمی بر صورت‌های مالی داشته باشد.

هزینه می‌باشند و حسابرس ممکن است اهمیت کلی بیش‌تری را به آن حساب‌ها اختصاص دهد و برای حساب‌های کم هزینه‌تر، اهمیت کم‌تری قائل شود.

ب- تعدیلات (اصلاحات) حساب‌ها در دوره‌ی قبل: حسابی که هیچ تعدیلی بعد از آزمون محتوا در حسابرسی قبلی ندارد، ممکن است سطح اهمیت پایین‌تری به آن اختصاص یابد.

ج- نتایج ارایه‌ی نادرست: اگر نتایج ارایه نادرست، خیلی مهم باشد برای بعضی حساب‌ها ممکن است مقدار خیلی کمی اهمیت در نظر گرفته شود، برای نمونه اگر عدم موفقیت در پرداخت‌ها از بابت حق امتیاز منجر به زیان در یک فناوری



عمده شود، حسابرس ممکن است سطح پایینی از اهمیت را برای آن حساب به کار گیرد.

د- استفاده از اطلاعات حساب برای سایر اهداف: اگر صحت اطلاعات برای سایر اهداف مهم باشد، یک حساب ممکن است ۱۰۰ درصد حسابرسی شود و هیچ اهمیتی به آن تعلق نگیرد، برای نمونه اگر حقوق و مزایای کارکنان باید برای نهادهای قانونی یا مالیاتی گزارش شود، ممکن است به طور

۴ - اهمیت نسبی

برای قضاوت درباره‌ی اهمیت یک‌آیتم، اهمیت نسبی آن ممکن است مد نظر قرار گیرد. این امر به معنای مد نظر قرار دادن یک‌آیتم مشخص بر مبنای سایر موضوع‌های مرتبط و متقابل است. برای نمونه: یک‌آیتم مشخص دارایی جاری یا بدهی جاری ممکن است بر مبنای کل دارایی‌های جاری یا کل بدهی‌های جاری مد نظر قرار گیرد.

۵ - ارقام سال قبل

اهمیت یک‌آیتم می‌تواند هنگام مقایسه‌ی آن با عدد نظیر خود در سال قبل، مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، وقتی مبلغ یک‌آیتم سال جاری در مقایسه با سال قبل خیلی کم یا زیاد باشد، باید این امر مد نظر حسابرس قرار گیرد.

۶ - اختلاف در محاسبات و غیره

ثابت شده است که هیچ تخمین حسابداری نمی‌تواند صددرصد صحیح باشد، ولی اگر اختلافی بین محاسبات و تخمین‌های اعمال شده توسط مدیریت و حسابرس وجود داشته باشد، چنین اختلافی باید مد نظر قرار گیرد تا درباره‌ی تأثیر مهم آن بر صورت‌های مالی تصمیم‌گیری

شود. وقتی چنین اختلافاتی منطقی باشند، ممکن است تحت عنوان «اختلافات کوچک» شناسایی شوند و ممکن است از آن‌ها چشم‌پوشی شود. اگر چنین اختلافاتی منطقی نباشند، ممکن است به عنوان «اختلافات عمده» شناسایی شوند و باید توسط حسابرس برای قضاوت درباره‌ی تأثیرش بر صورت‌های مالی ارزیابی شود. باید اطمینان پیدا کرد که آیا اختلاف چشم‌پوشی شده که به عنوان اختلاف کوچک شناسایی شده، وقتی با سایر اختلاف‌های کوچک جمع می‌شود، تأثیری مهم بر اطلاعات مالی دارد یا نه.

۷ - ارایه‌ی نادرست دوره‌ی قبل

در دوره قبل، ارایه‌ی نادرست ممکن است مهم تلقی نشود

و از آن چشم‌پوشی شود. چنین ارایه‌ی نادرستی امکان دارد اطلاعات مالی دوره‌ی جاری را تحت تأثیر قرار دهد. در چنین مواردی حسابرس باید اثر مهم چنین خطاهایی را به صورت به طور انفرادی یا وقتی که با خطاهای دوره‌ی جاری جمع می‌شوند، مد نظر قرار دهد.

۸ - ارایه‌ی نادرست مهم مربوط به آینده

گاهی اوقات حسابرس ممکن است قضاوت کند که ارایه‌ی نادرست موارد کم اهمیت دوره‌های قبل یا دوره‌ی جاری، اطلاعات مالی دوره‌های بعد را تحت تأثیر قرار دهد. در چنین مواردی حسابرس امکان دارد صاحبکار یا مدیر واحد حسابرسی شونده را ملزم کند تا چنین ارایه‌ی نادرستی اصلاح شود. اگر چنین ارایه‌ی نادرستی اصلاح نشود، حسابرس باید در گزارش خود به این واقعیت حسابرسی اشاره کند.

۹ - ارایه‌ی نادرست کم اهمیت

ارایه غیر مهم باید مد نظر حسابرس قرار گیرد تا نتیجه بگیرد که آیا چنین خطاهایی به طور انباشته تأثیر مهمی بر صورت‌های مالی دارند یا نه. به علاوه امکان ارایه‌ی نادرست کم اهمیت کشف نشده نیز باید مورد توجه قرار گیرد. در شرایط

معین امکان دارد خطاهای کم اهمیت وقتی با ارایه نادرست کشف نشده جمع شوند، تأثیر مهمی داشته باشند. وقتی که حسابرس به این نتیجه برسد که ممکن است خطاهای کم اهمیت بسیاری وجود داشته باشد که کشف نشده‌اند، خطاهای کم اهمیت کشف شده باید اصلاح شوند و بنابراین حسابرس ممکن است مدیریت واحد را ملزم به این امر کند.

۱۰ - سیاست‌های حسابداری و مفروضات اساسی

حسابداری

سیاست‌های حسابداری کمک می‌کنند تا آیتم‌های مهم در صورت‌های مالی تحت عنوان صحیح و به ارزش صحیح نشان داده شوند. یکی از مهم‌ترین ملاحظات ناظر بر انتخاب و

حسابرس باید رویه‌های حسابرسی مناسب و معیارهای شناسایی ارایه‌ی نادرست را تعیین کرده و ارزیابی کند، تا بتواند درباره صورت‌های مالی به طور صحیح اظهار نظر نماید

باید ارزیابی شوند، فرآیندی دشوار است. به علاوه هیچ راهنمای رسمی برای چگونگی اجرای مفاهیم اهمیت مطروحه در استانداردهای حسابداری وجود ندارد. اگر چه بعضی اوقات، اعمال قضاوت در این مورد سخت است، اما قضاوت‌های مناسب درباره‌ی اهمیت برای هدایت حسابداری موفق، ضروری است. به طوری که قضاوت‌های ضعیف می‌تواند منجر به حسابداری ناکارآمد و ناکافی شود.

۱۱- عوامل کمی (تعیین کننده)

اندازه‌ی آیتم مورد قضاوت، مبلغ مجموع دارایی‌ها، مبلغ مجموع درآمدها، متوسط مبلغ مجموع دارایی‌ها و درآمدها، مبلغ سود خالص، مبلغ حقوق صاحبان سرمایه، مبلغ اصلی و طبقات اصلی وابسته به آیتم مورد قضاوت در صورت‌های مالی، مهم‌ترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابداری هستند.

۱۲- عوامل کیفی (تعدیل کننده)

این عوامل مانند، فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخش‌های مختلف صورت‌های مالی، ارتباط آیتم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه‌دار، ماهیت عمدی یا غیرعمدی بودن، عادی یا غیرعادی بودن، برآوردی یا قابل تعیین بودن، تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی و احتمال خطر حسابداری آیتم مورد قضاوت، عوامل کیفی هستند که ممکن است منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابداری شود.

در این رابطه، تأثیر آیتم مورد قضاوت بر روندها، به ویژه روند سودخالص، موقعیت سودآوری، نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها، انتظارات و پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران مالی و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، عوامل کیفی دیگری هستند که باید مورد توجه قرار گیرند. هم‌چنین عامل کیفی فراگیر بودن آثار اشتباهات و تحریفات بر بخش‌های

کاربرد سیاست‌های حسابداری، «اهمیت» است، یعنی سیاست‌های حسابداری باید با نظری به افشای صحیح ارقام مهم در صورت‌های مالی انتخاب و اعمال شوند. هر نوع تغییر در سیاست‌های مالی که تأثیر مهمی بر دوره‌ی جاری دارد یا به طور منطقی مورد انتظار است تا تأثیری مهم در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا شود. در مورد تغییر در سیاست‌های حسابداری که اثری مهم بر دوره‌ی جاری دارد و مبلغی که هر آیتم در صورت‌های مالی با تغییرات سیاست‌ها زیر تأثیر قرار می‌گیرد، باید به طور اطمینان بخشی افشا شود. وقتی که چنین مبلغی به طور کلی یا جزیی قابل اطمینان نیستند، این واقعیت باید مورد اشاره قرار گیرد. تغییر در سیاست‌های حسابداری زمانی انجام می‌شود که تأثیری مهم بر صورت‌های مالی دوره‌ی جاری ندارد، اما بطور منطقی انتظار می‌رود تا

تأثیری مهم در دوره‌های بعد داشته باشد. این واقعیت باید به طور مناسب در دوره‌ای که تغییر پذیرفته می‌شود، افشا شود. اگر از مفروضات اساسی حسابداری مانند فرض تداوم فعالیت، ثبات رویه و فرض تعهدی در صورت‌های مالی پیروی شود، افشای ویژه مورد نیاز نیست. اما اگر از یک فرض اساسی حسابداری پیروی نشود، این امر باید

افشا شود. اما افشای سیاست‌های حسابداری یا تغییرات درون آن نمی‌تواند برای آیتم اشتباه، چاره ساز باشد. در این مورد، وظیفه‌ی مدیر واحد این است که اطمینان دهد که آیا از سیاست‌های پذیرفته شده‌ی حسابداری به طور ثابتی پیروی می‌شود و آیا این امر به طور صحیح افشا می‌شود یا نه؟ یا در صورت وجود تغییر در سیاست‌های حسابداری آیا واقعیت مربوط به آن به طور مناسب افشا شده است؟

حسابرسان مجبورند تا قضاوت درباره‌ی اهمیت را در هر کار حسابداری به کار برند، در این امر که عوامل کمی و کیفی

عامل کیفی فراگیر بودن آثار اشتباهات و تحریفات بر بخش‌های مختلف صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران حسابداری عامل مهمی در تعیین مرز اظهارنظر (بین مشروط با مردود و عدم اظهارنظر) تلقی می‌شود، زیرا این عامل کلیت صورت‌های مالی را دربر می‌گیرد



الف) در قرارداد یا توافقنامه حسابرسی به مسؤلیت مدیریت در ثبت و اصلاح کلیه تعدیلات کشف شده، صرف نظر از اهمیت آن اشاره کنند.

ب) در نامه تأییدیه مدیران، به این مطلب که مدیریت اثرات کلیه تحریف‌های کم اهمیت را نسبت به صورت‌های مالی به تنهایی و یا در مجموع مدنظر قرار می‌دهد، تأکید شود. ج) حسابرسان کلیه اشتباه‌ها و تحریف‌های اصلاح نشده را به اطلاع مدیریت عالی یا کمیته‌ی حسابرسی شرکت برسانند.

د) در قضاوت‌های اهمیت حتماً به ماهیت اقلام و عوامل کیفی توجه شود و آثار اشتباه‌ها و تحریف‌ها ابتدا به تنهایی و سپس در مجموع نسبت به صورت‌های مالی مدنظر قرار گیرد. ه) در استاندارد حسابرسی اهمیت، ضمن تأکید بر کاربرد مفهوم اهمیت در مرحله‌ی برنامه‌ریزی و مدون کردن میزان اهمیت و تغییرات بعدی آن در کاربرگ‌های حسابرسی، به کارگیری عوامل کیفی در قضاوت‌های اهمیت (با ذکر عوامل) مورد تأکید قرار گیرد.

مختلف صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران حسابرسی عامل مهمی در تعیین مرز اظهارنظر (بین مشروط با مردود و عدم اظهارنظر) تلقی می‌شود، زیرا این عامل کلیت صورت‌های مالی را در بر می‌گیرد.

پیشنهادات

نتایج، نشانگر ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای ایران است. وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در اظهارنظرهای حسابرسی در شرایط مشابه، رفع مشکلات ناشی از تغییر حسابرسان، یکنواختی حجم کار حسابرسی و در نهایت بهبود اثربخشی و کارایی حسابرسی می‌شود.

بررسی برخی شواهد نشان می‌دهد که حسابرسان در ایران، به جنبه‌های مربوط به استاندارد حسابرسی اهمیت، کم‌تر توجه می‌کنند:

الف) حسابرسان از مفهوم اهمیت در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی کم‌تر استفاده می‌کنند و یا سطح اهمیت مورد استفاده را در کاربرگ‌های حسابرسی تدوین نمی‌کنند.

ب) حسابرسان به رابطه‌ی معکوس اهمیت و احتمال خطر حسابرسی در حسابرسی‌های انجام شده توجه نمی‌کنند، به ویژه در تعدیل آزمون‌های محتوا و آزمون کنترل، هنگامی که مبلغ اهمیت در مرحله‌ی ارزیابی نهایی پایین‌تر از برآورد اولیه اهمیت است.

ج) حسابرسان در مرحله‌ی ارزیابی نهایی، تنها اشتباه‌ها و تحریف‌های کشف شده را مدنظر قرار می‌دهند و به آثار اشتباهات تعمیم یافته و بالقوه (برآوردی) جهت تعیین آثار مجموع اشتباهات، توجه نمی‌کنند.

د) حسابرسان، به رابطه‌ی اهمیت با کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی کم‌تر توجه نشان می‌دهند.

حسابرسان علاوه بر توجه به موارد فوق باید در حسابرسی به نکات زیر نیز توجه داشته باشند.

پی‌نوشت‌ها

1-Audit Materiality, International Standards Auditing ,UK And Ireland, 320

۲-Financial Accounting Standards Board (هیأت استانداردهای حسابداری مالی)

۳- حساس یگانه یحیی، کثیری حسین، سایت آفتاب

۴- احتمال خطر حسابداری (ریسک حسابداری) شامل: ۱- ریسک ذاتی
۲- ریسک کنترل ۳- ریسک عدم کشف می‌باشد.

۵- خطای نوع اول (α) احتمال اظهار نظر نادرست است وقتی که صورت‌های مالی درست ارائه شده‌اند.

۶- نسبت درآمد / قیمت (price/earning) یکی از شاخص‌های ارزیابی عملکرد یا سودآوری شرکت‌ها می‌باشد. این نسبت هر چه کوچک‌تر باشد بهتر است.

7- Thomas E. McKee, Aasmund Eilifsen, Current Materiality Guidance for Auditors, Working Paper No.51/00, 2000

۸- یکی از مهم‌ترین شرکت‌های حسابداری داخلی در جهان می‌باشد که در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کند و در ۱۴۸ کشور جهان دارای نمایندگی می‌باشد.

منابع:

منابع فارسی

- ۱- حساس یگانه یحیی و کثیری حسین، مفهوم اهمیت در حسابداری و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان، سایت اینترنتی آفتاب
- ۲- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری
- ۳- استانداردهای حسابداری، کمیته فنی سازمان حسابداری، بخش ۱۰، ۲۰، ۲۳، ۳۰، ۳۲

منابع انگلیسی

- A-ISA 320 ,Materiality in Planning and Performing an Audit, International Auditing and Assurance Standards Board, 2007
- B-Audit Materiality , Assurance Standards Board, Standard Auditing Practices
- C-Thomas E. McKee, Aasmund Eilifsen, current Materiality Guidance fore Auditors,2000
- D-Benjamin R. Punongbayan Chairman, Auditing Standards and Practices Council, February 2002
- E-Audit Materiality, International Standards Auditing ,UK And Ireland, 320