

مفهوم اهمیت و ارتباط آن با ریسک حسابرسی

دکتریحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

مرتضی معیری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

آغاز

به رغم وسعت کاربرد آن در حسابرسی و حسابداری، مبهم است، زیرا با اینکه برخی از عوامل کمی در مفهوم اهمیت کاربرد دارند اما این مفهوم بیشتر کیفی بوده و مبنای درجه بندی آن، قضاوت انسانی است و شاید بدین دلیل است که برخی از محققان، اهمیت را مفهومی "ناشناخته" یا "جعبه سیاه" نامیده اند. به هر حال، تاکنون رهنمود دقیق و صریحی توسط مجامع حرفه ای ارائه نشده است تا بتواند حسابرسان را در درجه بندی اهمیت یاری کند.

اهمیت یکی از مهم ترین مفاهیمی است که به طور مشترک اما با کاربردی جداگانه در حسابداری و حسابرسی مورد استفاده قرار می گیرد (حساس یگانه و کثیری ۱۳۸۲). حسابرسان باید قبل از اظهار نظر درباره صورت های مالی، با مفهوم اهمیت در حسابرسی آشنا باشند و آن را مورد توجه قرار دهند. اهمیت مفهومی نسبی است و درجه اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد، نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. طبق تعریف، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می شوند که ارائه نکردن یا ارائه نادرست آنها، قضاوت و تصمیم گیری استفاده کننده منطقی از صورت های مالی، درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد. بنابراین می توان گفت که اهمیت نوعی کیفیت آستانه ای است و به جای اینکه

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه گواهی دادن (شهادت دادن) و یا اعتباربخشی است. گواهی صورت های مالی به معنای ایجاد اطمینان نسبت به منصفانه بودن (مطلوب بودن) ارائه و قابلیت اعتماد آنها است. گواهی صورت های مالی و یا به عبارت دیگر فرآیند حسابرسی مستقل، به دو مرحله مجزا قابل تقسیم است. در مرحله اول، حسابرس مستقل باید به عمل رسیدگی بپردازد، این رسیدگی، شواهدی را تامین می کند تا حسابرسان بتوانند نسبت به صورت های مالی، اظهار نظر حرفه ای ارائه کنند. مرحله دوم فرآیند حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی است که نظر حسابرسان را پیرامون منصفانه بودن ارائه و قابلیت اعتماد صورت های مالی، به استفاده کنندگان صورت های مالی انتقال می دهد. حسابرسان در فرآیند گزارش شده، درگیر قضاوت پیرامون اهمیت اشکالاتی می شوند که در مرحله جمع آوری شواهد، مشاهده و مستند کرده اند. به عبارت دیگر، آنها جهت تعیین نوع گزارش (مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهار نظر) باید مشخص کنند که موارد اشکال به طور منفرد و در مجموع، بی اهمیت، با اهمیت یا اساسی است. تعیین درجه بندی اهمیت اشکالات، مبتنی بر قضاوت حسابرس در مورد میزان اثر آن اشکالات بر تصمیم استفاده کننده صورت های مالی می باشد. مفهوم اهمیت

HE S A B

حسابیار
 بار نرم افزاری حسابداری
 برای بازرگانان موفق و مدیران فردا

قدرتمند
 مطمئن
 ارزان
 آسان

www.hesabyar.com

تحت ویندوز

قابل نصب روی همه ویندوزها
 Win 95 - 98 - ME - 2000 - XP

- ✓ حسابداری کاملاً هوشمند دابل استاندارد
- ✓ درسه سطح کل، معین، تفصیلی با تنظیم اتوماتیک دفاتر
- ✓ خرید - فروش - ابارها - چک و نوبد
- ✓ فاکتور فروش با پدهکار شدن مشتری، نقدی، چک
- ✓ گروه، منطقه و حسابداری شعب
- ✓ کارت حسابداری انبار با تعداد و قیمت و سود فروش کالا
- ✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
- ✓ پروژهها برای شرکتیهای پیمانکاری
- ✓ دارای تصحیح و ابطال سند - قبض - حواله
- ✓ قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه با رویت روی مانیتور
- ✓ تراژ آزمایشی ۴ ستونی - مشاهده دفتر و تراژ در هنگام صدور سند
- ✓ تراژ و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
- ✓ صورت حساب مشتری با عملکرد ابار
- ✓ مرکز هزینه، اتحاق سند، کپی سند
- ✓ قیمت تمام شده، حسابداری چند شرکت
- ✓ لیست کالاهای فروش رفته به مشتریان
- ✓ نگهداری سالیهای مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
- ✓ تراژهای ۶ ستونی و ۹ ستونی
- ✓ تهیه گزارشات به صورت Html
- ✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
- ✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
- ✓ کنترل سقف اعتبار مشتریان - پورسات بازاریابی
- ✓ کنترل موجودی زیر نقطه سفارش
- ✓ گزارش حسابرسی سابقه چکها
- ✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

حسابیار حرفه ای**حسابیار تخصصی****حسابیار تولیدی****حسابیار بین المللی****فروش و پشتیبانی:**

۸۸۴۳۳۳۷۰-۱

۸۸۴۵۴۵۶۵

۰۹۱۲۳۲۵۳۴۷۱

یکسال کاراتی با آموزش رایگان

CD نصب برنامه، قفل سخت افزاری

کتاب راهنما - VCD آموزشی

یک خصوصیت کیفی اصلی و لازم، برای اطلاعات باشد، یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات با اهمیت نباشند نیازی به بررسی بیشتر آنها نیست. این مفهوم بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی های کیفی اطلاعات مالی و استنتاج و به کارگیری اصول حسابداری اثر می گذارد.

اگر بخشی از اطلاعات مهم افشا نشوند و یا به شکلی نادرست افشا شوند نمی توان مدعی شد که صورت های مالی به شکلی منصفانه و صحیح ارایه گردیده اند. به عبارت دیگر، حسابرسان نمی توانند بدون در نظر گرفتن مفهوم اهمیت نسبت به صورت های مالی اظهار نظر کنند زیرا این مفهوم جزو لاینفک فرآیند حسابرسی است و کلیه فرآیند حسابرسی را در بر می گیرد. در هر حال، باید به این نکته توجه شود که تعیین اهمیت و ارزیابی آن، سطحی از قضاوت حرفه ای را طلب می نماید که در سایه کسب تجارب حرفه ای برای حسابرس حاصل می شود. اهمیت، مفهومی قضاوتی است که مبنای درجه بندی آن قضاوت انسانی است و بدین سبب قوانین خاصی وجود ندارد که بتوان آنها را در تمام شرایط، جهت تعیین و ارزیابی اهمیت به کار برد. وجود ندارد و این وظیفه برعهده حسابرس است تا با توجه به شرایط مختلف، نسبت به درجه اهمیت ت اثر تحریفات و یا ارایه های نادرست بر صورت های مالی و یا بی اهمیت بودن آنها، تصمیم گیری کند.

هدف حسابرسی صورت های مالی این است تا حسابرس بتواند نسبت به اینکه صورت های مزبور از تمام جنبه های با اهمیت، طبق رویه ها و استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی مرتبط با آن تهیه شده اند یا خیر، اظهار نظر کند. چنین اظهار نظری از سوی حسابرس می تواند به ایجاد دیدگاهی درباره منصفانه (مطلوب) بودن ارایه وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی واحد تجاری کمک کند. اما استفاده کنندگان باید این نکته را مورد توجه قرار دهند که اگر چه اظهار نظر حسابرس، اعتبار صورت های مالی را افزایش می دهد اما نمی تواند در حکم تضمین ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی و یا تأییدی بر کارایی و اثربخشی مدیریت آن تلقی شود. در اینجا مفهوم اهمیت، نقش مهمی را در ارتباط با ارایه منصفانه (مطلوب) صورت های مالی ایفا می کند و

تعریف شود که حسابرس از رسیدگی های خود نتیجه گیری غیرمعتبر کند. این ریسک به دو گروه ریسک آلفا و بتا تقسیم می شود.

تدابیر تسخیر ریسک حسابرسی ریسک ذاتی

این ریسک ناشی از استعداد یک مانده حساب یا طبقه ای از معاملات، به تحریف شدن، در غیاب کنترل های داخلی مربوط می باشد که ممکن است در سطح مانده حساب ها، طبقه ای از معاملات و یا حتی در سطح واحد تجاری وجود داشته باشد. ریسک ذاتی در سطح واحد تجاری، تابعی از صداقت مدیریت و لیاقت کارکنان می باشد. به هر حال، این ریسک باید در مرحله برنامه ریزی ارزیابی و به طور مستمر، طی عملیات حسابرسی تحت نظر قرار گیرد.

ریسک کنترلی

این ریسک عبارت از تحریف در مانده حساب ها یا طبقه ای از معاملات است که توسط کنترل های داخلی به موقع کشف نشود و یا به موقع از آن جلوگیری به عمل نیاید. ریسک کنترل در فرآیند ثبت و ارزیابی کنترل داخلی صاحبکار شناسایی می شود. هر چه ارزیابی حسابرس از ساختار کنترل داخلی صاحبکار مثبت باشد، ریسک کنترلی در سطح پایین تری ارزیابی می گردد و بالعکس.

ریسک حسابرسی

عبارت از ریسکی است که آزمون های محتوا، تحریف موجود در مانده حساب یا طبقه ای از معاملات را کشف نکند. این ریسک با انتخاب نمونه های بزرگ تر یا استفاده از روش های بررسی تحلیلی کاهش می یابد.

ریسک کشف به طور مستقیم با موثر بودن روش های رسیدگی حسابرسان مربوط است، در حالی که ریسک ذاتی و ریسک کنترل متأثر از صاحبکار و محیط کار است. اصولاً تمام اجزای ریسک (ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف) به مانده حساب ها یا گروه معاملات و همچنین به تحریفی مربوط می شود که به خودی خود یا در مجموع با سایر مانده ها یا گروه ها حائز اهمیت است.

حسابرسان هنگام برنامه ریزی حسابرسی باید میزان احتمال ریسک های ذاتی و کنترل هر یک از حساب های عمده صورت های مالی را تعیین و سپس برای کاهش احتمال ریسک کشف تا سطح مورد قبول، روش های رسیدگی کافی را برنامه ریزی کنند. بدین ترتیب، ریسک کلی

حسابرس باید اهمیت را هم در سطح صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و هم در ارتباط با هر یک از مانده های حساب های گروه معاملات و رویدادها و مورد افشاء مورد توجه قرار دهد. در هر حال، حسابرس قبل از اقدام به اظهار نظر درباره صورت های مالی باید شواهد حسابرسی کافی درباره صورت های مالی را جمع آوری کرده و ارتباط مفهوم اهمیت با آنها را مورد توجه قرار دهد.

مفاهیم اهمیت و ریسک زیربنای اظهار نظر حسابرسی نسبت به ارائه مطلوب صورت های مالی را تشکیل می دهند. طبق استانداردها، حسابرس در هر کار حسابرسی باید اهمیت و رابطه آن با ریسک حسابرسی را ارزیابی کند. حسابرسان در کلیه مراحل فرآیند حسابرسی با قضاوت ها و تصمیم های مربوط به اهمیت درگیرند. (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲).

مفهوم ریسک حسابرسی

به علت وجود برخی از محدودیت ها در فرآیند حسابرسی از قبیل نمونه گیری، درجه متفاوت متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی و یا سایر محدودیت های ذاتی حسابرسی و نیز برخی از محدودیت های ذاتی موجود در هر سیستم کنترل داخلی، حسابرس باید تا حدی ریسک وجود ارایه های نادرست با اهمیتی را بپذیرد که امکان دارد کشف نشده باقی بمانند. به عبارتی دیگر، اظهار نظر حسابرس در دامنه ای از دقت قابل قبول یا پذیرش میزانی از اهمیت با کسب اطمینانی معقول یا پذیرش میزانی از ریسک صورت می گیرد.

در فرآیند حسابرسی، اهمیت با ریسک حسابرسی رابطه ای معکوس دارد. یعنی هر چه مبلغ اهمیت بالا می رود ریسک حسابرسی کاهش می یابد و برعکس. حسابرس برای تعیین نوع، ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی باید این رابطه معکوس را مورد توجه قرار دهد.

ریسک حسابرسی تنها ناشی از ماهیت رسیدگی نمونه ای حسابرس نیست. در واقع، اگر حسابرس موضوع خاصی را صددرصد مورد رسیدگی قرار دهد، باز هم عنصر ریسک وجود دارد و نمی توان به صورت کامل آن را حذف کرد، مثلاً ممکن است روش های حسابرسی مورد استفاده مناسب نباشند و یا اینکه نتیجه گیری های غیرموجه در فرآیند قضاوت و تصمیم گیری حسابرس صورت گیرد. به هر حال، ریسک حسابرسی می تواند به عنوان احتمالی

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

کاکتوس CACTUS

- * حسابداری
- * انبارداری
- * خرید و فروش
- * چک
- * صندوق
- * کنترل موجودی تولید
- * قیمت تمام شده
- * حقوق و دستمزد
- * دبیرخانه
- * سرویس مشتری
- * حمل و نقل
- * پخش مویرگی
- * قرض الحسنه
- * حق العمل کاری
- * پیمانکاری ، ...

تحت انواع ویندوز و شبکه
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰



۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

تهران، سه‌رودی شمالی،



مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،

طبقه هفتم، واحد شرقی

حسابرسی به حدی کاهش خواهد یافت که حسابرسان بتوانند اظهار دارند صورت‌های مالی، عاری از تحریف با اهمیت می‌باشد.

ریسک حسابرسی

همان‌طوری که قبلاً بیان شد نوعی رابطه معکوس بین اهمیت و ریسک حسابرسی وجود دارد. بنابراین، در فرآیند حسابرسی باید اهمیت و رابطه آن را با ریسک حسابرسی مورد توجه قرار داد. طبق استانداردهای حسابرسی نیز، حسابرس در هر کار حسابرسی باید اهمیت و رابطه آن با ریسک حسابرسی را ارزیابی کند. به عبارت دیگر، اهمیت موضوعی است که با ریسک حسابرسی ارتباط نزدیکی دارد و ریسک حسابرسی در رابطه با احتمال کشف تحریفات حسابداری با اهمیت، بیان می‌شود (AICPA, 1991). بنابراین ارتباط اساسی موضوع اهمیت با حسابرسان در زمان ارزیابی ریسک حسابرسی یک قرارداد، عبارت از این است که در چه نقطه‌ای، یک تحریف احتمالی به اندازه کافی با اهمیت می‌شود تا بر عملیات حسابرسی و اظهار نظر آنها اثر گذاشته باشد؟ (حساس‌یگانه، ۱۳۸۴).

برآورد حسابرس از اهمیت و ریسک حسابرسی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند با برآورد وی در ارزیابی نتایج روش‌های حسابرسی متفاوت باشد، این تفاوت از تغییر ایجاد شده در شرایط یا افزایش شناخت حسابرس به دلیل انجام دادن رسیدگی‌ها ناشی شود. اگر نتایج عملیات و وضعیت مالی واقعی به گونه‌ای عمده با پیش‌بینی‌های اولیه متفاوت باشد برآورد وی از اهمیت و ریسک حسابرسی نیز تغییر می‌کند. حسابرس ممکن است که در مرحله برنامه‌ریزی میزان اهمیت را به‌طور تعمّدی بالاتر از میزانی در نظر بگیرد که برای ارزیابی نتایج رسیدگی‌های او به کار خواهد رفت تا بدین طریق، احتمال ریسک وجود اشتباهات یا تحریف‌های کشف نشده را کاهش دهد.

در ایران به غیر از دستورالعمل صادره از سوی سازمان حسابرسی، دستورالعمل و یا قاعده خاص دیگری، درباره مفهوم اهمیت و یا تعیین اهمیت در حسابرسی وجود ندارد، لذا آنچه که طی شرایطی خاص به عنوان موردی مهم و با اهمیت تلقی می‌گردد می‌تواند در شرایطی دیگر به گونه‌ای

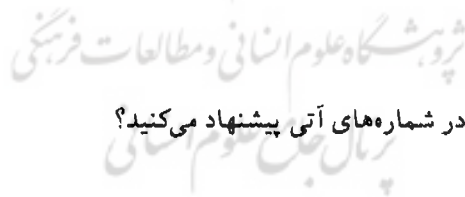
خواننده گرامی و یار صمیمی

در آستانه بیست و یکمین سال انتشار مجله "حسابدار" قرار داریم از این رو موقع را مغتنم شمرده و با نظرخواهی حاضر برآنیم که با آگاهی از دیدگاه‌های اثربخش شما برای "آینده" برنامه‌ریزی نمائیم. بی تردید نظرات شما و آگاهی از آنچه خواستار آن هستید ما را در چنین کاری یاری خواهد داد. تقاضا داریم زمانی کوتاه از اوقات خود را به پاسخ به سوالات زیر اختصاص دهید و لطف کرده پاسخ‌های ارائه شده را به نشانی مجله: (تهران: خیابان استادنجات‌الهی - شماره ۱۵۲ - طبقه دوم) ارسال فرمائید.

از مجموع مطالب "حسابدار" چه میزان رضایت دارید؟ بسیار زیاد زیاد تا حدودی کم
 کدام بخش "حسابدار" را بیش از سایر بخش‌ها مطالعه می‌کنید؟ لطفاً به ترتیب اولویت سه مورد را شماره بزنید.

سرمقاله	مقالات حسابرسی	مقالات حسابداری	سایر مقالات	گزارش‌ها	کوتاه و خواندنی	ستون‌های ثابت	معرفی کتاب

آیا مطالب مورد نیاز خود را به اندازه کافی در "حسابدار" می‌یابید. بلی خیر در صورتی که احتمالاً حای مطالبی را خالی می‌بینید؛ چند نمونه مشخص را ذکر کنید.



چه موضوع‌های محوری را برای طرح در شماره‌های آتی پیشنهاد می‌کنید؟

آیا تغییراتی عمده در فرم و محتوای "حسابدار" باید ایجاد شود. بلی خیر لطفاً در صورت مثبت بودن تغییرات مورد نظر تان را بیان کنید.

در صورت تمایل به همکاری بیشتر در چه زمینه‌هایی می‌توانید همکاری کنید. خواهشمند است به صورت مجزا با دفتر مجله تماس حاصل فرمائید.

لطفاً راجع به موارد زیر نیز اظهار نظر کنید.

پیشنهاد می‌کنم:	ضعیف	متوسط	خوب	بسیار خوب	
					سرمقاله
					مقالات حسابرسی
					مقالات حسابداری مدیریت
					مقالات مدیریت مالی
					معرفی کتاب‌ها و نشریات
					ستون ثابت: نظام حسابداری و گزارشگری مالی بین‌المللی
					ستون ثابت: حاکمیت شرکتی
					ستون ثابت: سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری
					ستون ثابت: سخنی با دانشجو
					ستون ثابت: قانون و مقررات
					روی جلد

مشخصات عمومی:

حرفه تحصیلات سن سال محل کار: دولتی خصوصی سایر

(ذکر کنید)

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران عضو عادی انجمن حسابداران خبره ایران حسابدار مستقل غیر عضو

نام و نام خانوادگی (در صورت تمایل):

نشانی: شهر خیابان

تلفن تماس:

چنانچه به منظور افزایش و بهبود کیفی و کمی مطالب، نظری دارید، لطفاً در برگه جداگانه و به پیوست این فرم ارسال فرمائید.

دیگر بوده و با آن رفتار متفاوتی صورت گیرد. اما به هر حال، براساس انتظار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، باید اطلاعات مالی در این صورت‌ها، قابل اتکا بوده و تمام موارد با اهمیتی در آنها افشا شوند که از لحاظ موضوعات مالی برای واحد تجاری مهم تلقی می‌گردند. بدین لحاظ، در طول فرآیند حسابرسی باید رویه‌های حسابرسی و معیارهای سنجش مناسبی را اتخاذ کرد تا موارد تحریف و اشتباهات با اهمیت شناسایی شوند و حسابرس تاثیر آنها را بر اظهار نظر خود درباره صورت‌های مالی مورد ارزیابی قرار دهد. تحقیقات نشان داده‌اند که حسابرسان مفهوم اهمیت و نیز ارزیابی آن را از طریق در نظر گرفتن برخی عوامل کمی و کیفی، مورد توجه قرار می‌دهند.

عوامل کمی (تعیین‌کننده) از قبیل اندازه قلم 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 قلم مورد قضاوت در صورت‌های مالی، مهم‌ترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابرسی هستند.

عوامل کیفی (تعديل‌کننده) از قبیل فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخش‌های صورت‌های مالی، ارتباط قلم 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 حسابرسی قلم مورد قضاوت، عوامل کیفی هستند که ممکن است منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابرسی شود. (حساس‌یگانه، کثیری ۱۳۸۲).

در هر حال در بسیاری از موارد، حسابرس با شرایطی مواجه می‌گردد که نسبت به با اهمیت بودن و یا بی‌اهمیت بودن تحریفات کشف شده نمی‌تواند به راحتی تصمیم‌گیری کند. در چنین شرایطی، حسابرس باید تاثیر احتمالی مورد انتظار این اشتباهات و یا تحریف‌ها را تعیین کرده و اگر مجموع اشتباهات و یا تحریف‌هایی که وی شناسایی می‌کند از مرز اهمیت تعیین شده فراتر رود، آنها را مورد توجه قرار دهد و تاثیر آنها را بر صورت‌های مالی بررسی کند. در ادامه، برخی از موضوعات و نکات مهمی مورد بحث قرار می‌گیرد که می‌تواند حسابرسان را جهت شناسایی موارد تحریف یا اشتباهات با اهمیت و ارزیابی تاثیر اهمیت آنها بر

صورت‌های مالی یاری رسانند.

برای تعیین اهمیت یک قلم لازم است که حسابرس

الزامات قانونی و قوانین موجود را مورد توجه قرار دهد. این موضوع نیز در استانداردهای حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است و براساس آن استانداردها، حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را در مورد رعایت آن دسته از قوانین و مقرراتی به دست آورد که به نظر وی در تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی موثر است و اگر به نظر حسابرس موارد عدم رعایت از مصادیق موارد عمدی و با اهمیت باشد باید یافته‌های خود را بی‌درنگ گزارش کند (بخش ۲۵ استانداردهای حسابرسی). به هر حال الزامات قانونی، دستورالعمل‌های قانونی هستند که توسط حکومت و دولت تدوین و لازم‌الاجرا می‌شوند. به عنوان نمونه، براساس ماده ۱۳۲ قانون تجارت، مدیر عامل شرکت و اعضای هیات مدیره به استثناء اشخاص حقوقی حق ندارند هیچگونه وام یا اعتباری از شرکت تحصیل نمایند و شرکت نمی‌تواند دیون آنان را تضمین یا تعهد کند و این‌گونه عملیات به خودی خود باطل است. براین اساس مدیرعامل شرکت و اعضای هیات مدیره نمی‌توانند حتی به صرف اندک بودن مبلغ وام دریافتی از شرکت، اقدام به چنین کاری کنند زیرا در این صورت برخلاف قوانین موجود عمل کرده‌اند. به هر حال، در چنین مواردی حسابرس باید تاثیر اعمال غیرقانونی بر صورت‌های مالی را بسنجد. باید توجه داشت که سنجش تاثیر عدم رعایت قوانین و مقررات از مصادیق عوامل کیفی اهمیت می‌باشد و همان‌طور که قبلاً گفتیم این عوامل موضوعی و تعدیل‌کننده می‌باشند.

بنابراین در مواردی که حسابرس در می‌یابد الزامات قانونی در حالی که قابلیت اجرا دارند، رعایت نمی‌شوند و یا اینکه نسبت به آنها تخطی صورت می‌گیرد و صورت‌های مالی براساس قوانین موضوعه تهیه نمی‌شود و یا اینکه حسابرس قادر نیست تا براساس الزامات قانونی فرایند حسابرسی را تکمیل کند، باید با ذکر دلایل کافی، در گزارش حسابرسی، افشای لازم صورت گیرد تا از این طریق استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به عدم رعایت قوانین و یا فعالیت‌هایی آگاهی یابند که برخلاف قانون انجام شده‌اند.

در برخی از کشورها، قوانین خاصی وجود دارد که شکل

و محتوای صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و واحدهای تجاری باید چنین قوانینی را در ارائه اطلاعات و صورت‌های مالی خود رعایت کنند. به‌طور مثال، فرض کنید قوانینی وجود دارد که براساس آن واحدهای تجاری ملزم هستند هزینه‌هایی که بیش از ۵۰۰۰ دلار یا یک درصد مجموع درآمدهای شرکت باشند (هرکدام بیشتر باشد) را به صورت جداگانه در صورت سود و زیان خود افشا کنند. در چنین شرایطی الزامات قانونی بر نحوه گزارش‌دهی تاکید دارد و حسابرس باید آن را مورد توجه قرار دهد.

۲- بررسی معاملات غیر عادی

در برخی موارد، ماهیت معاملات و یا بزرگی مبلغ معامله می‌تواند به عنوان معیاری برای قضاوت حسابرس درباره اهمیت یک قلم مورد توجه قرار گیرد. معاملات و یا مبالغ غیر عادی، غیر رایج و یا معاملاتی با ماهیتی استثنایی می‌توانند تاثیرات با اهمیتی بر اطلاعات صورت‌های مالی داشته باشند. به عبارتی می‌توان گفت که این گروه از معاملات در برگزیده مبالغ هنگفت و غیر عادی هستند که قبل از رخ دادن آنها انتظار می‌رفت کوچک و بی‌اهمیت باشند.

۳- اهمیت نسبی

ممکن است حسابرس برای قضاوت درباره اهمیت موضوعی خاص، اهمیت آن را به صورت نسبی مورد توجه قرار دهد. بدین معنا که موضوع خاصی که از لحاظ شکل و محتوا، نزدیک به موضوع مورد نظر باشد را از صورت‌های مالی مورد توجه قرار می‌دهد و نسبت به آن، میزان اهمیت را ارزیابی می‌کند. به‌طور مثال، جهت ارزیابی اهمیت یک قلم از دارایی‌های جاری و یا بدهی‌های جاری می‌توان از مجموع دارایی‌های جاری و یا مجموع بدهی‌های جاری به عنوان مبنا استفاده کرده و اهمیت قلم مورد نظر را براساس مجموع دارایی‌ها و یا مجموع بدهی‌های جاری ارزیابی کرد.

۴- مقایسه با اعداد و ارقام سال‌های قبل

اهمیت یک قلم می‌تواند از طریق مقایسه آن با عدد مربوط به همان قلم در سال‌های قبل مورد توجه قرار گیرد، بدین ترتیب اگر مبلغ آن نسبت به اعداد موجود در صورت‌های مالی سال‌های قبل بسیار کمتر و یا بیشتر شده باشد می‌تواند مورد توجه قرار گرفته و با توجه به تاثیر آن بر

صورت‌های مالی با اهمیت تلقی گردد.

۱- اختلافات در برآوردهای حسابداری

برآوردها اغلب در شرایطی انجام می‌شوند که نسبت به نتایج رویدادهای واقع شده یا رویدادهای احتمالی ابهامی وجود دارد و در نتیجه مستلزم استفاده از قضاوت است لذا باید توجه کرد که در مباحث حسابداری نمی‌توان به شکلی قاطع درباره صحت و دقت برآوردهای حسابداری اظهار نظر کرد. بنابراین این امکان وجود دارد که بین برآوردهای حسابرس و برآوردهای صورت گرفته از سوی واحد تجاری، تفاوت وجود داشته باشد که در چنین شرایطی طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس ملزم است تا منطقی بودن برآوردهای حسابرسی را دوباره ارزیابی کرده و تاثیر اهمیت اختلافات را بر صورت‌های مالی مورد توجه قرار دهد. به‌طور کلی اختلافات موجود در این باره را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد. ۱) اختلافات جزئی^۵ که معمولاً بی‌اهمیت بوده و نادیده انگاشته می‌شوند و ۲) اختلافات مهم^۶ که حسابرس باید اهمیت آنها را مورد بررسی قرار دهد. در هر حال، براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید اختلافات معقول و همسو را به منظور تشخیص اختلافاتی ارزیابی کند که مجموع آنها می‌تواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد. در این موارد، حسابرس باید برآوردهای حسابداری را به عنوان یک مجموعه در نظر بگیرد.

۵- اشتباهات و تحریف‌هایی که در دوره‌های قبل کشف می‌شوند

اشتباهات و یا تحریف‌هایی که در دوره‌های قبل کشف می‌شوند شاید به علت بی‌اهمیت بودن، نادیده انگاشته شوند و این در حالی است که در مواردی، بعضی از این تحریف‌ها و اشتباهات بر صورت‌های مالی دوره مورد رسیدگی تاثیر با اهمیتی داشته باشند. در چنین مواردی، حسابرس وظیفه دارد تا اهمیت تاثیر هر یک از چنین تحریفاتی را به صورت جداگانه و در مجموع، بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی مورد توجه قرار دهد.

گاهی اوقات شرایط به گونه‌ای دیگر شکل می‌گیرد. در این موارد، تحریفاتی کشف می‌گردد تا در دوره‌های قبلی و یا طی دوره جاری رخ داده‌اند و از نظر حسابرسی بر دوره مورد رسیدگی جاری تاثیر با اهمیتی ندارند و حسابرس

درباره بی‌اهمیت بودن آنها در دوره جاری اطمینان دارد، ولی با این حال، چنین رخدادهایی ممکن است بر دوره‌های قبلی تأثیرات با اهمیتی داشته باشند و لذا حسابرسی از مدیران واحد تجاری می‌خواهد تا به اصلاح و ارزیابی مجدد صورت‌های مالی دوره‌های قبل، اقدام کند. به‌هرحال، در صورتی که مدیریت واحد تجاری نسبت به اصلاح و ارزیابی مجدد صورت‌های مالی دوره‌های قبل خودداری کند، حسابرس باید در اظهارنظر و گزارش حسابرسی خود به واقعیت امر اشاره کرده تا بدین ترتیب در برابر دعاوی حقوقی احتمالی در آینده، خود را مصون ساخته باشد.

پایان سخن

در دنیای کنونی که به سرعت در حال پیشرفت و توسعه است و فعالیت‌های تجاری نیز در حال گسترش و پیچیده‌تر شدن می‌باشند، فعالیت‌های حسابرسی نیز متناسب با آن گسترده‌تر شده است. در چنین شرایطی باید سعی کرد تا نقاط مبهم موجود در فرآیند حسابرسی را کاهش داد تا نگرانی‌ها نسبت به ریسک حسابرسی و کارایی آن کاهش یابد. مفهوم اهمیت جزو مفاهیمی است که به‌رغم وسعت کاربرد آن در حسابرسی و حسابداری، مبهم است. لذا باید در شناخت آن و اندازه‌گیری کمی و دقیق‌تر آن همت گماشت.

موضوع اهمیت یک قلم به عنوان موضوعی وابسته به قضاوت حرفه‌ای و تجربه حرفه‌ای، در حسابرسی مطرح شده است. براین اساس صورت‌های مالی باید در برگزیده تمام اطلاعات با اهمیت بوده تا منعکس‌کننده تصویری منصفانه (مطلوب) از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری باشند. به‌هرحال اظهارنظر حسابرس می‌تواند جهت تصمیم درباره منصفانه (مطلوب) بودن وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی یک واحد تجاری، مفید واقع گردد. ولی با این حال استفاده‌کنندگان نباید انتظار داشته باشند که اظهارنظر حسابرس، اطمینانی نسبت به توانایی ادامه فعالیت آتی واحد تجاری و یا کارایی و موثر بودن تصمیمات مدیریت در اداره امور واحد تجاری فراهم می‌آورد.

در این مقاله، به اختصار تلاش شد تا با بیان مفهوم اهمیت، جایگاه آن در فرآیند حسابرسی، مورد توجه قرار گیرد. در فرآیند حسابرسی، باید اهمیت و رابطه آن را با ریسک حسابرسی مورد توجه قرار داد. همان‌طور که می‌دانیم مفاهیم اهمیت و ریسک در حسابرسی زیربنای

اظهارنظر حسابرسی نسبت به ارزیابی منصفانه (مطلوب) صورت‌های مالی را شکل می‌دهند. در بخشی از این مقاله، مفهوم ریسک، انواع آن و تأثیر آن بر اهمیت حسابرسی بررسی شد. در پایان نیز به منظور تعیین سطح اهمیت به معرفی عوامل کیفی (تعدیل‌کننده) و کمی (تعیین‌کننده) پرداخته و برخی از موضوعاتی مورد بحث و بررسی قرار گرفت که می‌توانند حسابرس را جهت شناسایی موارد با اهمیت یاری رسانند.

1- Attest

2- Inherent Risk (IR)

3- Control Risk (CR)

4- Detection Risk (DR)

5- Soft difference

6- Hard difference

۱- حساس‌یگانه، یحیی، کثیری، حسین (بهار ۱۳۸۲)، "مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان"، حسابرس شماره ۱۹.

۲- حساس‌یگانه، یحیی (تابستان ۱۳۸۴)، "فلسفه حسابرسی"، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی.

۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، نشریه ۱۲۴، تهران، ۱۳۷۹.

۴- زارعی، حسین (۱۳۷۴)، "تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت در فرآیند گزارش‌دهی حسابرسی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

۵- منصور، جهانگیر (۱۳۸۵)، "قانون تجارت"، چاپ چهل و چهارم، تهران، موسسه انتشارات آگاه.

6- Ramesh babu, T.R. "Auditing materiality" A. University of Oxford Departments 2004.

7- Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements Proposed International Standard on Auditing 320 (Revised) Exposure Draft (December 2004).

8- American Institute Certified Public Accountants, 1991, "codification of statement on auditing standards". number 1-64 "American Institute Certified Public Accountants".