

اهمیت معیاری برای تعدیل گزارش حسابرسی

تغییرات بااهمیت در اصول حسابداری موجب خواهد شد که حسابرسان گزارش استاندارد را به وسیله ارجاع این تغییر در بند توضیحی تعدیل نمایند.

Jordan, Clark, Pate

ترجمه بهرام برزگر

کارشناس ارشد حسابداری



صورت مثالهایی ساده است که درجه اهمیت تغییرات حسابداری را بوسیله آثار گوناگون آن بر روی درآمد تعیین می‌کند. بنابراین تصمیم حسابرس در مورد اهمیت تغییرات در اصول حسابداری بیش از هر چیز به قضاوت حرفه‌ای حسابرسی بستگی دارد.

این مقوله

رهنمودهایی را جهت کمک به حسابرسان جهت تشخیص اینکه آیا اثر تغییرات در اصول حسابداری به اندازه‌ای بااهمیت است که منجر به تعدیل گزارش حسابرسی شود، ارائه می‌کند.

تشریح معیارهای اهمیت

حسابرسان با تعیین سطوح اهمیت و استفاده از آن در هنگامی که ثبات روش رعایت نگردیده گزارش حسابرسی خود را

در بیانیه شماره ۲۰ هیئت اصول حسابداری تغییرات در اصول حسابداری تعریف گردیده که مفهوم آن تغییر از یک اصل پذیرفته شده حسابداری به یک اصل پذیرفته شده دیگر می‌باشد. اثر انباشته ناشی از تغییر روش معمولاً در صورت سود و زیان سالی که تغییر روش انجام پذیرفته

منعکس می‌شود. تغییر در اصول پذیرفته شده حسابداری موجب عدم یکنواختی در تهیه صورتهای مالی شرکتها می‌گردد از این رو باید حسابرسان توجه خاصی به آن داشته باشند. براساس (SAS 58) گزارش حسابرسی استاندارد تلویحاً بیان کننده این است که اثر بااهمیتی در نتیجه تغییر در اصول حسابداری بین دوره جاری و دوره قبل وجود نداشته است.

یک گزارش استاندارد ممکن است

هنگامی منتشر شود که هیچگونه تغییری در اصول حسابداری رخ نداده باشد و یا اینکه تغییری رخ داده اما اثر آن بسیار جزئی و کم اهمیت باشد. به هر حال تغییرات بااهمیت در اصول حسابداری موجب خواهد شد که حسابرسان گزارش استاندارد را به وسیله ارجاع این تغییر در بند توضیحی تعدیل نمایند.

(SAS 58) هیچگونه رهنمودی برای شناخت آثار بااهمیت ارائه نمی‌دهد ولی (APB 20) شامل تعدادی رهنمود به

تعدیل می‌کنند. در یک بررسی صورتهای مالی ۲۰۰۰ شرکت در طول ۴ سال (از ۱۹۹۲-۱۹۸۸) مورد آزمون قرار گرفته است. ۸۴۰ شرکت دارای داراییهای بین ۲۵۰ هزار تا ۱۹۳ بیلیون دلار بوده‌اند که میانگین داراییهای آنان به طور متوسط ۵۷۹ میلیون دلار بوده و اثر انباشته ناشی از تغییر روش در صورت سود و زیان آنها افشا گردیده است.

همچنین گزارشهای حسابرسی ۸۴۰ شرکت نیز مورد آزمون قرار گرفته است. از آنجا که (SAS 58) الزام کرده است که گزارشهای حسابرسی برای هر تغییر بااهمیتی در اصول حسابداری تعدیل شود، فرض می‌شود که یک گزارش استاندارد (غیر تعدیلی) دلالت بر پرآورد آگاهانه حسابرس از کم‌اهمیت بودن اثر تغییر روش دارد و در مقابل هر گزارش تعدیل شده برای نبود ثبات روش دلالت بر بااهمیت بودن اثر تغییر روش دارد.

گزارش حسابرسی آزمون شده ۸۴۰ شرکت به ۲ گروه تقسیم شده است. گروه اول شرکتهایی که گزارش حسابرسی آنها استاندارد است و گروه دوم شرکتهایی که گزارش حسابرسی آنها تعدیل شده است. فقط در حدود ۷۲ شرکت یعنی ۸/۶ درصد از شرکتهای یاد شده دارای گزارش استاندارد بوده‌اند؛ البته این امکان نیز وجود دارد که حسابرسان بدون توجه به میزان اهمیت، گزارش خود را به صورت تعدیل شده ارائه کرده باشند.

تعیین سطوح اهمیت مورد استفاده حسابرسان براساس سه مبنای زیر طبقه‌بندی شده است:

الف - مجموع داراییها؛

ب - حقوق صاحبان سهام؛

ج - سود عملیاتی پس از کسر مالیات.

برای هر گروه از شرکتها اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری محاسبه گردیده و به صورت درصدی از مبنا ارائه شده است. همچنین برای هر مبنا یک درصد متوسط جهت هر دو گروه شرکتها تهیه شده است.

سال چهاردهم شماره صد و پنج

جدول شماره ۱- میانگین سطوح اهمیت برای اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول پذیرفته شده حسابداری

اثر انباشته به عنوان درصدی از:	شرکتهای گزارش استاندارد	شرکتهای گزارش تعدیل شده
مجموع داراییها	۰/۶۲	۱/۱۰
حقوق صاحبان سهام	۱/۸۳	۲/۹۹
سود بعد از کسر مالیات	۱۲/۴	۲۹/۸۴
میانگین مجموع داراییها به میلیون دلار	۲۸۴	۶۷۱

جدول شماره ۲- طبقه‌بندی گزارشهای حسابرسی تعدیل شده براساس اندازه شرکتها

مجموع داراییها	تعداد شرکتهایی که تغییر در اصول حسابداری داشته‌اند	تعداد گزارشهای استاندارد	تعداد گزارشهای تعدیل شده	درصد گزارشهای تعدیل شده به کل
بالاتر از ۵ بیلیون دلار	۱۲۷	۱	۱۲۶	۹۹/۲
از ۱ تا ۵ بیلیون دلار	۲۱۶	۱۶	۲۰۰	۹۲/۶
از ۵۰۰ میلیون تا ۱ بیلیون دلار	۹۸	۸	۹۰	۹۱/۸
کمتر از ۵۰۰ میلیون دلار	۳۹۹	۴۷	۳۵۲	۸۸/۲

جدول شماره ۳- رابطه اثر انباشته و حجم داراییها

مبنای اهمیت	شرکت الف	شرکت ب	شرکت ج
	درصد	درصد	درصد
مجموع داراییها	۱/۳	۰/۲۱	۰/۷۱
حقوق صاحبان سهام	۳/۰۱	۰/۶۲	۲/۱۵
سود بعد از کسر مالیات	۳۰/۳۲	۳/۸۲	۱۷/۹۶
مجموع داراییها به میلیون دلار	۷۱۰	۸۵	۵۸۰

اشاره کرد. برای مثال از آنجایی که بیشتر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شرکتهای بزرگ به صورتهای مالی حسابرسی شده تکیه می‌کنند مسئولیت حسابرسان برای ارائه گزارش تعدیل شده با توجه به بزرگی شرکتها افزایش پیدا می‌کند.

شمار بیشتری از سرمایه‌گذاران هم میزان پولی و هم احتمال وقوع بالقوه عملی را بیشتر از عوامل دیگر می‌دانند، در نتیجه حسابرسان برای کاهش میزان ریسک ممکن

درصدهای متوسط ارائه شده محکی برای تعیین سطوح اهمیت در نظر گرفته شده برای دو گروه توسط حسابرسان است. جدول شماره ۱ روابط بین دو گروه را براساس برآوردهای قابل انتظار نشان می‌دهد. در هر سه مبنا، شرکتهای با گزارش تعدیل شده، دارای درصدهای بالاتری می‌باشند.

عوامل متعددی باعث افزایش ارائه گزارشهای حسابرسی تعدیل شده می‌گردد که از جمله می‌توان به حجم و بزرگی شرکتها

است علاقه بیشتری به گزارشهای تعدیل شده برای شرکت‌های بزرگ داشته باشند.

اهمیت پولی تغییرات حسابداری در شرکت‌های بزرگ نیز ممکن است بر تصمیم حسابرسان تاثیرگذار باشد. اندازه پولی هر قلم به تنهایی و صرف نظر از اثر شدید آن روی مبنای اهمیت، ممکن است حسابرس را وادار به ارائه گزارش حسابرسی تعدیل شده نماید. همچنین حسابرسان ممکن است جهت ارائه بیشتر اطلاعات برای سرمایه‌گذاران گزارش حسابرسی خود را به صورت تعدیل شده ارائه نمایند.

با توجه به اطلاعات ارائه شده در جدول شماره ۱ دیده می‌شود که میانگین جمع داراییهای شرکت‌هایی که دارای گزارش تعدیل شده می‌باشند ۶۷۱ میلیون دلار است که این رقم بیش از ۲ برابر جمع داراییهای شرکت‌هایی است که گزارش استاندارد دارند. از طرف دیگر، در جدول شماره ۲ تعداد و درصد شرکت‌هایی که دارای گزارش استاندارد می‌باشند تفکیک شده است. بنابراین می‌توان ثابت کرد که با حجیم‌تر شدن شرکت‌ها احتمال ارائه گزارش حسابرسی تعدیل شده افزایش می‌یابد. تصمیم در مورد ارائه گزارش تعدیل شده برای شرکت‌هایی که مجموع داراییهایشان بیشتر از ۵ بلیون دلار است غالباً به طور خودکار انجام می‌پذیرد.

کاربرد معیارهای اهمیت

مجموع قضاوت‌های صدها حسابرس که در جدول شماره ۱ ارائه شده می‌تواند معیاری برای تصمیم‌گیری در مورد اهمیت برای سایر حسابرسان باشد. به طور مثال فرض می‌کنیم که یک حسابرس دارای ۳ صاحبکار الف ب و ج باشد که در طی سال مالی در اصول حسابداری به کار گرفته شده خود تغییراتی داده باشند و حسابرس نیز موافق با چنین تغییراتی باشد. در نتیجه اولین سوالی که مطرح خواهد شد این است که آیا تغییرات به اندازه کافی با اهمیت بوده‌اند که موجب ارائه گزارش تعدیل شده شوند؟ قضاوت اولیه حسابرس

در مورد شرکت الف این است که احتمالاً اثر این تغییر به اندازه‌ای با اهمیت است که بتوان گزارش تعدیل شده ارائه کرد. مقایسه درصدهای مربوط به شرکت الف با جدول شماره ۱ خود توجیهی برای تعدیل گزارش حسابرسی می‌باشد. میانگین اثر انباشته شرکت الف ما را به سوی ارائه گزارش تعدیل شده رهنمون می‌کند، زیرا جمع داراییهای آن ۷۱۰ میلیون دلار است که در محدوده شرکت‌هایی که دارای گزارش تعدیل شده می‌باشند قرار گرفته است.

اثر کمی تغییرات در شرکت ب بسیار کمتر از میزان معنی‌دار است و بنابراین حسابرس به این نتیجه می‌رسد که ممکن است نیازی به ارائه گزارش تعدیل شده نباشد. درصدهای ارائه شده در جدول شماره ۱ این دیدگاه، که اثر انباشته شرکت ب کمتر از متوسط گروه شرکت‌هایی است که دارای گزارش استاندارد می‌باشند را ثابت می‌کند. به علاوه اندازه شرکت ب (۸۵ میلیون دلار) بسیار کمتر از متوسط اندازه شرکت‌هایی است که دارای گزارش استاندارد بوده‌اند. بنابراین سایر

حسابرسان نیز با توجه به توجیهات ارائه شده برای شرکت ب گزارش استاندارد ارائه می‌کنند. تصمیم‌گیری در مورد شرکت ج بسیار پیچیده و بغرنج است. معیارهای جدول شماره ۱ آشکار می‌سازد که درصدهای شرکت ج بزرگتر از متوسط گزارش‌های استاندارد است، اما کوچکتر از متوسط درصدهای مربوط به گزارش‌های شرکت‌های دارای گزارش تعدیل شده است. همچنین اندازه شرکت ج (مجموع داراییها) بین اندازه شرکت‌های با گزارش استاندارد و گزارش تعدیل شده قرار دارد. بنابراین معیاری روشن برای تصمیم‌گیری وجود ندارد. در این مورد باید به سراغ آزمون سطوح داراییها و گرایش باطنی حسابرسان

رفت.

جمع داراییهای شرکت ب ۵۸۰ میلیون دلار است که در محدوده ۵۰۰ میلیون دلار تا ۱ بلیون دلار قرار دارد و حدود ۹۲۱ درصد شرکت‌ها که دارای گزارش تعدیل شده می‌باشند در این محدوده قرار گرفته‌اند. وقتی دلایل پیشگفته ترکیب می‌شوند خود توجیهی برای ارائه گزارش تعدیل شده می‌باشند.

تصمیم‌گیری نهایی

معیارهای ارائه شده در این نوشتار نمی‌تواند راهنمایی دقیق برای چگونگی تصمیم در مورد میزان اهمیت باشد. اطلاعاتی اضافی در اینجا به طور ساده ارائه شده که ممکن است حسابرسان با توجه به آن به نتیجه مورد نظر خود برسند اما تصمیم نهایی حسابرسان بستگی به شخصیت و دوری فردی آنان دارد.

منبع

Journal of Accountancy, July 1995.

بازار کار

یک شرکت تولیدی خصوصی به ۲ نفر لیسانس حسابداری با حداقل پنجسال سابقه کار در حد رئیس حسابداری؛ و ۲ نفر لیسانس حسابداری با حداقل سه سال سابقه کار و تجربه کار با کامپیوتر (انتقال اسناد دستی به کامپیوتر) نیازمند است. مقتضایان درخواست خود را به صورت کتبی به صندوق پستی یا به آدرس مجله حسابداری ارسال فرمایند.

دوره های صحافی شده حسابدار در شش جلد [گالینگور - ملاکوب]

به شرح زیر آماده توزیع شده است :

سال هفتم از شماره ۷۳ تا شماره ۸۴ سال ۱۳۷۰
سال هشتم از شماره ۸۵ تا شماره ۹۶ سال ۱۳۷۱
سال نهم از شماره ۹۷ تا شماره ۱۰۸ سال ۷۲-۷۳
سال دهم از شماره ۱۰۹ تا شماره ۱۱۴ سال ۷۴-۷۵
سال یازدهم از شماره ۱۱۵ تا شماره ۱۲۰ سال ۷۵-۷۶
سال دوازدهم از شماره ۱۲۱ تا شماره ۱۲۶ سال ۷۶-۷۷

رنگ روی جلد کتابها : سرمه ای

متقاضیان می توانند جهت خرید و تحویل

دوره های شش جلدی با دفتر ماهنامه

تلفن : ۸۹۰۲۹۲۶

فاکس : ۸۸۹۹۷۲۲

تماس بگیرند.



یا مستقیماً به آدرس مجله خیابان نجات الهی شماره ۱۵۲ مراجعه نمایند.