

اندازه‌ی حساب عامل موثر در ریسک حسابرسی

نقدی بر مقاله‌ی «دستورالعمل حسابرسی یا سردرگمی در حسابرسی»

سیروس بخشنده پور

حسابدار رسمی و شریک موسسه حسابرسی

مهدی محمودی

حسابرس و دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی

مقدمه

شده «اندازه یک حساب؛ که مهم ترین عامل و فاکتور موثر در ریسک حسابرسی است در تعیین تعداد نمونه‌ی قابل بررسی نادیده گرفته می‌شود» در این مقاله تلاش می‌شود نشان داده شود که اجرای دستورالعمل حسابرسی مندرج در نشریه شماره ۱۵۰ تاثیر مانده‌ی یک حساب در تعیین تعداد نمونه را در نظر گرفته و نمی‌توان تنها بر این اساس ادعا کرد که اجرای دستورالعمل مذکور موجب گمراهی حسابرسان و سطحی شدن اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران خواهد شد. چرا که این دستورالعمل در حال حاضر توسط برخی از موسسات حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد و نتایج حاصل از آن در تمامی موارد گمراه کننده نبوده است هرچند که انجام برخی از اصلاحات و تعدیلات در دستورالعمل مذکور ضروری به نظر می‌رسد که در انتهای مقاله به طور مختصر به آن خواهیم پرداخت. در نقد صورت گرفته اثبات موثر نبودن اندازه‌ی یک حساب در تعیین تعداد نمونه با دو روش صورت گرفته است، ابتدا از طریق عملیات ساده ریاضی و دوم از روش اجرای دستورالعمل در قالب یک مثال - ما نیز در این مقاله برآنیم تا با استفاده از همین دو روش به اثبات این موضوع بپردازیم که اندازه‌ی یک حساب چنانچه از حد تعیین شده ای بالاتر برود در تعیین تعداد نمونه بسیار موثر خواهد بود.

در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی دارد، به طوری که تمامی مراحل حسابرسی با قضاوت همراه است. دستورالعمل حسابرسی که از جمله ابزارهای مورد نیاز جهت اجرای مراحل حسابرسی است، زمینه لازم برای دستیابی به قضاوتی قابل دفاع را فراهم می‌سازد. بر این اساس، سازمان حسابرسی با استفاده از منابع حرفه‌ای موجود و تجربیات همکاران خود و دستورالعمل‌های موسسات مشمول ادغام، دستورالعمل حسابرسی (نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی) با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی را تدوین و ارائه نموده است.

این دستورالعمل در فصلنامه حسابدار رسمی شماره ۱۰۱ با مقاله ای تحت عنوان "دستورالعمل حسابرسی یا سردرگمی در حسابرسی" مورد نقد قرار گرفته است. متأسفانه در نقد صورت گرفته که به دو روش ریاضی و حل مثال انجام شده است موضوع بند ۳ قسمت ب از بخش ۶-۱ دستورالعمل مربوط به "برآورد اهمیت" مبنی بر اینکه حداکثر مبلغ اهمیت تخصیص یافته به هر حساب معادل ۶۰ درصد اهمیت برآوردی در سطح صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود، رعایت نشده است. همین موضوع باعث شده است که نگارندگان به اشتباه به این نتیجه برسند که در تدوین دستورالعمل یاد

تشریح ارتباط تعداد نمونه‌های انتخابی با مدیریت خطر حسابرسی

در مورد خطر حسابرسی رابطه زیر برقرار است:
 $AR=IR \times CR \times DR$ (رابطه ۱)

خطر حسابرسی
 AR=Audit Risk
 خطر ذاتی
 IR=Inherent Risk
 خطر کنترل
 CR=Control Risk
 خطر عدم کشف
 DR=Detection Risk

خطر عدم کشف نیز خود از دو خطر قابل تفکیک تشکیل می‌شود:

$$DR=APR \times TDDR$$

خطر بررسی تحلیلی
 $APR = Analytical$
 Procedures Risk

خطر عدم کشف آزمون‌های جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات

$$TDDR=Test of Details Detection Risk$$

با توجه به مراتب بالا، خطر حسابرسی می‌تواند به صورت زیر نیز محاسبه شود:

$$AR=IR \times CR \times APR \times TDDR$$
 (رابطه ۲)

توضیح اینکه هر کار حسابرسی دارای خطر حسابرسی (AR) است. در مرحله برنامه ریزی خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR) در حدی که حسابرس حاضر به پذیرش آن است مشخص و در رابطه ۱ و ۲ به جای خطر حسابرسی (AR) قرار می‌گیرد. بنابراین رابطه‌های فوق را می‌توان به صورت ذیل نوشت:

$$AAR=IR \times CR \times DR$$
 (رابطه ۱)

$$AAR=IR \times CR \times APR \times TDDR$$
 (رابطه ۲)

خطر قابل پذیرش حسابرسی برای شرکت‌های مختلف، به شرح جدول صفحه ۲۵ دستورالعمل تعیین می‌شود.

از آنجا که هدف نهایی برآورد خطر عدم کشف است می‌توان آن را با استفاده از هر دو رابطه ۳ و ۴ به شرح ذیل تعیین نمود. تفاوت دو رابطه در این است که در رابطه ۳ خطر عدم کشف، مجموعه آزمون‌های محتوا (شامل بررسی‌های تحلیلی و آزمون جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات) را در بر می‌گیرد اما رابطه ۴ با کمی کردن خطر بررسی‌های تحلیلی، تنها به آزمون جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات مربوط است.

$$DR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$
 (رابطه ۳)

$$TDDR = \frac{AAR}{IR \times CR \times APR}$$
 (رابطه ۴)

پس از محاسبه خطر عدم کشف آزمون‌های جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات (TDDR)؛ ضریب اطمینان (RF) به شرح تابع ذیل محاسبه خواهد شد:

((جدول شماره ۱))

جدول تعیین ضریب اطمینان

TDDR بر حسب درصد	۵	۱۰	۱۵	۲۰	۲۵	۳۰	۳۷	۵۰ و بیشتر
RF ضریب اطمینان	۳	۲/۳۱	۱/۹	۱/۶۱	۱/۳۹	۱/۲۱	۱	٪۷۰

برای اینکه خطر حسابرسی در سطح خطر قابل پذیرش مدیریت شود باید تعداد نمونه در هر حساب و یا گروه معاملات پس از جداسازی اقلام کلیدی بر اساس فرمول زیر انتخاب شود:

$$\text{ضریب اطمینان} \times \frac{\text{مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی}}{\text{اهمیت تخصیص یافته به هر حساب}} = \text{تعداد نمونه}$$

این موضوع نیز کاملاً بدیهی به نظر می‌رسد که هر چه مبلغ تشکیل دهنده‌ی یک حساب افزایش یابد و بخواهیم در همان سطح قابل پذیرش حسابرسی قضاوت نماییم، با فرض عدم تغییر سایر متغیرهای مزاحم و غیر موثر در تصمیم‌گیری، می‌باید تعداد نمونه‌ها را متناسب با افزایش در مانده‌ی حساب افزایش داد.

به طور خلاصه جهت تعیین تعداد نمونه در هر حساب و یا گروه معاملات باید مراحل زیر را انجام داد:

الف) تعیین مانده هر حساب پس از کسر اقلام کلیدی

ب) تعیین ضریب اطمینان (RF)

ج) تعیین اهمیت تخصیص یافته به هر حساب

در ادامه به شرح مختصری در مورد هر یک از مراحل فوق خواهیم پرداخت:

الف- تعیین اقلام کلیدی هر حساب و محاسبه مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی:

جهت تعیین مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی کافی است اقلام کلیدی هر حساب را تعیین و از مانده کل حساب کسر نماییم. اقلام کلیدی هر حساب، اقلامی است که از چنان ویژگی‌های خاصی؛ از جمله با اهمیت بودن نسبت به مانده آن حساب، برخوردار است که حسابرس مایل است آن را صددرصد رسیدگی کند.

ب- تعیین ضریب اطمینان (RF):

ابتدا باید خطر عدم کشف آزمون‌های جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات (TDDR) را محاسبه و پس از آن ضریب اطمینان (RF) را بر اساس جدول شماره ۱ تعیین نماییم.

با توجه به رابطه شماره ۴ برای محاسبه TDDR باید خطر بررسی تحلیلی (APR)؛ خطر ذاتی (IR)؛ خطر کنترل (CR) و خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR) را تعیین نماییم.

برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی مقدماتی (APR) = بررسی‌های تحلیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده و روابط مالی و غیر مالی به دست آمده که با سایر اطلاعات مربوط یا اقلام پیش‌بینی شده، مغایرت دارد. به‌کارگیری بررسی‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی به منظور کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین زمینه‌های بالقوه مخاطره آمیز کار است.

برآورد خطر ذاتی (IR) = خطر ذاتی یعنی آسیب پذیری مانده یک حساب یا گروهی از معاملات در مقابل اشتباهات یا تحریفهایی که بتواند به تنهایی و یا در مجموع با اشتباهات و یا تحریفهای موجود در سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات، با اهمیت باشد، با فرض آنکه برای آن هیچ کنترل داخلی وجود نداشته باشد. این خطر در دو سطح صورت‌های مالی و مانده حساب‌ها و گروه معاملات تعیین خواهد شد. برآورد اولیه از خطر کنترل (CR) = پس از کسب شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی و با استفاده از جدول‌های بخش ۵-۱ دستورالعمل برآورد می‌شود.

برآورد خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR) = خطر قابل پذیرش حسابرسی میزانی از خطر مزبور است که حسابرس حاضر به پذیرش آن است. این خطر با استفاده از جدول بخش ۷-۱ دستورالعمل تعیین می‌شود.

پس از محاسبه موارد بالا کافی است آنها را در فرمول مربوطه قرار داد تا خطر عدم کشف آزمونهاى جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات (TDDR) را محاسبه و پس از آن ضریب اطمینان را بر اساس جدول شماره ۱ تعیین نماییم. ج - تعیین اهمیت تخصیص یافته به هر حساب: برای

محاسبه اهمیت تخصیص یافته به هر حساب باید سه مرحله زیر را انجام دهیم:

۱- ج - برآورد اهمیت (M): طبق استانداردهای حسابرسی، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارایه یا ارایه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورت‌های مالی را درباره امور واحد مورد رسیدگی تغییر دهد. برآورد اهمیت یکی از مهم‌ترین تصمیماتی است که حسابرس بر مبنای قضاوت حرفه‌ای خود اتخاذ می‌کند.

۲- ج - تعیین مجموع اهمیت تخصیص یافته به حساب‌ها: معادل ۳ برابر مبلغ اهمیت موضوع بند ۱-ج می‌باشد به طور مثال در صورتی که مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۰ میلیون ریال برآورد شود مجموع اهمیت تخصیص یافته به حساب‌ها معادل ۹۰ میلیون ریال (۳×۳۰) خواهد بود.

۳- ج - تخصیص مبلغ اهمیت به مانده حساب‌ها: اهمیت قابل تخصیص به مانده حساب‌ها تنها بر اساس اندازه نسبی مانده هر حساب تسهیم و اختصاص داده می‌شود. نکته مهمی که باید در این مرحله توجه داشته باشیم این است که حداکثر مبلغ تخصیص یافته به هر حساب نباید بیش از ۶۰٪ اهمیت برآوردی در سطح صورت‌های مالی در نظر گرفته شود به طور مثال چنانچه مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۰ میلیون ریال باشد حداکثر مبلغ اهمیت تخصیص یافته به هر حساب ۱۸ میلیون ریال می‌تواند باشد و چنانچه مبلغ تخصیص یافته به حسابی بیش از ۱۸ میلیون ریال شود باید همان ۱۸ میلیون ریال را در محاسبات منظور کرد. قابل ذکر است که در نقد صورت گرفته در فصلنامه شماره ۱۰ این مورد رعایت نشده و همین باعث شده است که تعداد نمونه‌ها برای موارد انتخابی برابر محاسبه شود.

حل درست مساله مطرح شده در نقد صورت گرفته: فرض کنید که ترازنامه شرکت آلفا به شرح زیر باشد:

شرکت آلفا

ترازنامه در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

ارقام به میلیون ریال		ارقام به میلیون ریال	
	بدهی‌های جاری:		دارایی‌های جاری:
۲۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	۱۵۰۰	حساب‌های دریافتنی تجاری
۲۰۰۰	جمع بدهی‌ها	۱۰۰۰	سایر حساب‌های دریافتنی
	حقوق صاحبان سهام:	۵۰۰	دارایی‌های ثابت
۵۰۰	سرمایه		
۵۰۰	اندوخته		
۱۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام		
۳۰۰۰	جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	۳۰۰۰	جمع دارایی‌ها

میلیون ریال $1500 = \frac{3000}{2} \Rightarrow$ متوسط دارایی‌های و فروش

میلیون ریال $30 = 1500 \times 2 \Rightarrow$ اهمیت در سطح صورت‌های مالی
 ۲- ج- تعیین مجموع اهمیت تخصیص یافته به حساب‌ها
 که معادل ۳ برابر مبلغ اهمیت موضوع بند ۱- ج می‌باشد.
 میلیون ریال $30 \times 3 = 90$

۳- ج- تخصیص مبلغ اهمیت به مانده حساب‌ها: اهمیت قابل تخصیص به مانده حساب‌ها تنها بر اساس اندازه نسبی مانده هر حساب تسهیم و اختصاص داده می‌شود. (حداکثر مبلغ تخصیص یافته به هر حساب نباید بیش از ۶۰٪ اهمیت برآوردی در سطح صورت‌های مالی در نظر گرفته شود) (جدول ۲)

توجه شود که حداکثر اهمیت قابل تخصیص به هر حساب ۱۸ میلیون ریال (۶۰٪ × ۳۰) می‌باشد. همان طور که مشاهده می‌شود اهمیت تخصیص یافته به حساب‌های دریافتی تجاری و حساب‌ها و اسناد پرداختی در ستون چهارم به ترتیب ۲۲/۵ و ۳۰ میلیون ریال محاسبه شده که در ستون پنجم این مانده‌ها تعدیل و ۱۸ میلیون ریال یادداشت شده است. در ستون ششم نیز با استفاده از فرمول تعداد نمونه؛ نمونه لازم برای رسیدگی به هر حساب مشخص شده است.

$192 \approx \frac{1500}{18} \times 2/31 \Rightarrow$ تعداد نمونه حساب‌های دریافتی تجاری

$154 \approx \frac{1000}{15} \times 2/31 \Rightarrow$ تعداد نمونه سایر حساب‌های دریافتی

همان طور که مشاهده می‌شود با اجرای درست دستورالعمل تعداد نمونه انتخابی برای حساب‌های دریافتی تجاری با مانده ۱۵۰۰ میلیون ریال بیش از تعداد نمونه انتخابی برای سایر حساب‌های دریافتی با مانده ۱۰۰۰ میلیون ریال محاسبه شد. لذا ادعای عدم تاثیر مانده‌ی یک حساب در تعیین تعداد نمونه با استفاده از این مثال رد می‌شود.

با توجه به اینکه شرکت خصوصی است و به موجب بخش ۷-۱ دستورالعمل یاد شده خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR) برای این شرکت ۹٪ فرض شده است. همچنین جهت سهولت در درک مطلب خطر کنترل (CR) و خطر بررسی تحلیلی (APR) ۱۰۰ درصد تعیین گردیده است. خطر ذاتی در سطح صورت‌های مالی (IR) نیز معادل ۷۰ درصد برآورد شده است. می‌خواهیم تعداد نمونه انتخابی برای حساب‌های دریافتی تجاری و سایر حساب‌های دریافتی در جهت مدیریت ریسک حسابرسی در سطح خطر قابل پذیرش و با استفاده از مطالب گفته شده تعیین نماییم.

الف- تعیین اقلام کلیدی هر حساب و محاسبه مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی:

با فرض نبودن اقلام کلیدی در حساب‌ها (متوازن بودن مبالغ ثبت شده در حساب‌ها) مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی مربوط به حساب‌های دریافتی تجاری و سایر حساب‌های دریافتی همان مبالغ ۱۵۰۰ و ۱۰۰۰ میلیون ریال خواهد بود.

ب- تعیین ضریب اطمینان (RF):

همان طور که می‌دانیم باید ابتدا خطر عدم کشف آزمونهای جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات (TDDR) را محاسبه و پس از آن ضریب اطمینان را بر اساس جدول شماره ۱ تعیین نماییم.

$$TDDR = \frac{AAR}{IR \times CR \times APR} \Rightarrow TDDR = \frac{9\%}{70\% \times 1 \times 1} \approx 12.9\%$$

بر اساس TDDR محاسبه شده ضریب اطمینان (RF) معادل ۲/۳۱ تعیین می‌شود.

ج- تعیین اهمیت تخصیص یافته به هر حساب:

برای محاسبه اهمیت تخصیص یافته به هر حساب باید سه مرحله زیر را انجام دهیم:

۱- ج- برآورد اهمیت در سطح صورت‌های مالی (M):

((جدول شماره ۲))
تعیین تعداد نمونه

تعداد نمونه	اهمیت تخصیص یافته تعدیل شده	اهمیت تخصیص یافته	مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی	مانده حساب طبق صورت‌های مالی	شرح حساب
۱۹۲	۱۸	۲۲/۵	۱۵۰۰	۱۵۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری
۱۵۴	۱۵	۱۵	۱۰۰۰	۱۰۰۰	سایر حساب‌های دریافتی
۱۵۴	۷/۵	۷/۵	۵۰۰	۵۰۰	دارایی‌های ثابت
۲۵۷	۱۸	۳۰	۲۰۰۰	۲۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختی
۱۵۴	۷/۵	۷/۵	۵۰۰	۵۰۰	سرمایه
۱۵۴	۷/۵	۷/۵	۵۰۰	۵۰۰	اندوخته
		۹۰	۶۰۰۰	۶۰۰۰	جمع



نتیجه گیری

رهنمود ارایه شده در دستورالعمل سازمان حسابرسی تقریباً مشابه مطالعه الیوت برای ساختار اهمیت موسسه حسابرسی پیت مارویک بین المللی (PMI) می باشد. در رهنمود سازمان جزئیات و منطق زیر بنای پیشنهادی برای رهنمود اهمیت (۱٪ تا ۳٪ متوسط جمع داراییها و فروش) و نیز احتساب ضریب ۳ یا سه برابر کردن مبلغ اهمیت برای تخصیص اهمیت به مانده حسابها؛ ارایه نگردیده است.

ضمناً متذکر می شود که مبنای فوق به دلیل عدم توجه به سود با یافته های سایر تحقیقات در این مورد که داراییها و فروش نسبت به سود خالص اهمیت کمتری دارند نیز مطابقت ندارد.

تاکنون رهنمودهای مقداری مختلفی توسط مراجع حرفه ای در مورد اهمیت صادر شده است؛ اگر چه رهنمود مقداری ۵٪ تا ۱۰٪ سود خالص در حد وسیعی مورد پذیرش قرار گرفته، لیکن در مواردی که سود کاهش یافته و به زیان منجر شده باشد، اعمال درصد فوق معقول نیست، در واقع سود خالص یک مبنای بدون مشکل نیست. بررسی و مرور ادبیات و متون حسابداری و حسابرسی نشان می دهد که در مورد اهمیت رهنمودهای زیر مورد استفاده قرار گرفته اند:

رهنمود شماره ۱- ۵٪ تا ۱۰٪ سود قبل از مالیات، در عمل ۱۰٪ برای سودهای کم و ۵٪ برای سودهای بالا- در موارد غیر عادی از سود نرمال استفاده می شود. (سود نرمال معمولاً میانگین سود سه تا پنج سال گذشته می باشد)

رهنمود شماره ۲- درصد متغیر نزولی از سود ناخالص

در اثبات ادعای فرمالیته بودن حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران به روش ریاضی نیز نگارندگان محدودیت تخصیص حداکثر ۶۰ درصد به یک حساب را در نظر نگرفته اند و با کمی دقت متوجه می شویم چنانچه محدودیت تخصیص حداکثر ۶۰ درصد به مانده هر حساب را در مخرج کسر لحاظ می نمودند هرگز نمی توانستند به راحتی صورت و مخرج کسر را با یکدیگر ساده و به این نتیجه برسند که مانده ی حساب نقشی در فرمول انتخاب نمونه ندارد.

با کمی دقت در جدول شماره ۲ متوجه می شویم که تعداد نمونه انتخابی برای تمامی حسابهایی که مانده آنها مساوی و یا کمتر از ۱۲۰۰ میلیون ریال می باشد ۱۵۴ عدد محاسبه شده است و برای حسابهایی که مانده آنها بیشتر از ۱۲۰۰ میلیون ریال می باشد متناسب با افزایش مانده حساب تعداد نمونه انتخابی نیز افزایش می یابد.

مانده بی تفاوتی برای انتخاب نمونه (۱۲۰۰ میلیون ریال) با مبلغ سطح اهمیت در سطح صورت های مالی (۳۰ میلیون ریال) تفاوت بسیار زیادی دارد و چنانچه بتوان این تفاوت را به حداقل رسانید شاید بتوان با اتکای بیشتر به این دستورالعمل به انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران پرداخت.

منظور از مانده ی بی تفاوتی (۱۲۰۰ میلیون ریال) مانده ای است که تعداد نمونه انتخابی برای تمامی حسابهایی که مساوی و یا کمتر از آن باشد برابر محاسبه می شود.

مانده ی بی تفاوتی برای انتخاب نمونه طبق فرمول زیر محاسبه می شود:

$$\text{حداکثر اهمیت تخصیص یافته به هر حساب} \times \text{مجموع مانده حساب های مشمول نمونه گیری پس از کسر اقلام کلیدی} = \text{مانده بی تفاوتی}$$

$$\text{مجموع اهمیت تخصیص یافته به حساب ها}$$

$$\text{برای انتخاب نمونه} \quad \frac{6000 \times 18}{90} = 1200 \text{ میلیون ریال}$$

رهنمود شماره ۳ - ۵٪ از دارایی‌ها
 رهنمود شماره ۴ - ۱٪ از حقوق صاحبان سهام
 رهنمود شماره ۵ - ۵٪ درآمد یا فروش
 رهنمود شماره ۶ - معدل اقلام بالا

اعمال رهنمودهای مذکور در مورد هر یک از واحد تجاری و در صنایع مختلف سطوح اهمیت متفاوتی را نشان می‌دهد، زیرا نسبت دارایی‌ها، سود و فروش در صنایع و شرکت‌های مختلف با هم فرق زیادی دارند به علاوه هر یک از رهنمودهای مذکور نارسایی‌های ذاتی نیز دارند. کثیری در رساله دکتری خود دوازده عامل کمی و پانزده عامل کیفی زیر را به عنوان مهم‌ترین عوامل موثر بر قضاوت‌های مربوط با تعیین سطح اهمیت در حسابرسی متناسب با شرایط ایران به شرح ذیل بیان نموده است:

عوامل کمی:

اندازه مبلغ مورد قضاوت - مجموع مبلغ فروش (درآمدها) - مجموع مبلغ هزینه‌ها - مبلغ سود ناویژه - مبلغ سود خالص قبل و پس از مالیات - مبلغ مجموع دارایی‌ها - مبلغ مجموع بدهی‌ها - مبلغ حقوق صاحبان سرمایه - مبلغ متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدها - مبلغ قلم اصلی وابسته و مبلغ طبقات وابسته به قلم مورد قضاوت در صورت‌های مالی

عوامل کیفی:

قابلیت اندازه‌گیری قلم مورد قضاوت - عمدی یا غیر عمدی بودن منشا قلم مورد قضاوت - عادی یا غیر عادی بودن ماهیت قلم مورد قضاوت - تخطی از الزامات قانونی؛ مقرراتی و قراردادی ناشی از قلم مورد قضاوت - تاثیر قلم مورد قضاوت در موقعیت و روند سودآوری - تاثیر قلم مورد قضاوت در موقعیت و روند نقدینگی و بازپرداخت بدهی‌ها - ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته یا معاملات شبهه دار - تاثیر قلم مورد قضاوت در تعیین سود خالص - ملاحظات مالیاتی در قلم مورد قضاوت - عملیاتی یا غیر عملیاتی منشأ قلم مورد قضاوت - مشروط بودن قلم مورد قضاوت بر یک رویداد یا شرایط خاص - موقتی یا دائم بودن شرایط ایجاد قلم مورد قضاوت - خصوصیات خاص واحد مورد رسیدگی - فراگیر بودن آثار قلم مورد قضاوت بر بخش‌های مختلف صورت‌های مالی - رابطه قلم مورد قضاوت با احتمال خطر حسابرسی با توجه به مطالب فوق انجام یک تحقیق علمی و جامع توسط افراد و مراجع حرفه‌ای و همچنین موسسات حسابرسی در راستای آرایه رهنمود و فرمول مشخصی جهت مقداری کردن اهمیت در سطح صورت‌های مالی به طوری که متناسب با شرایط محیطی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی ایران باشد ضروری به نظر می‌رسد.

منابع

- ۱- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، (۷۹-۱۳۷۸)، دستورالعمل حسابرسی (بخشهای تجدید نظر شده با نگرش بر مدیریت خطر حسابرسی) (چاپ دوم، ۱۳۸۱)، سازمان حسابرسی
- ۲- کثیری، حسین، (زمستان ۱۳۸۱) (تابستان ۱۳۸۹) دستورالعمل حسابرسی یا سردرگمی در حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۱۰، تابستان ۱۳۸۹، صفحه ۳۴ تا ۳۸
- ۳- دشتی، رسول و علی اکبر، علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری
- ۴- موسسه حسابرسی فیوران هدف، دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک

