

نوشته: ر . چندلر

ترجمه: مهدی تقوی

# درباره اهمیت

ماخذ:

Accountancy , February , 1985

PP. 84 - 8b

از هر حسابداری بپرسید، از اصل " اهمیت " چه می فهمید، بی شك پاسخی بشکل زیر دریافت خواهید کرد: " يك قلم اهمیت دارد اگر اطلاع از آن احتمالاً استفاده کنندگان از صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهد.

این يك اصل پذیرفته شده کلی است که اهمیت باید در رابطه با تاثیر بر استفاده کنندگان صورتهای مالی مورد قضاوت قرار گیرد. اما بکارگیری این اصل در عمل ساده نبوده و مسئله با عدم اطلاع از نیازهای استفاده کنندگان و توانایی تفسیر آنان پیچیده ترمی گردد.

اگر صورتهای مالی واحدی را به دو حسابدار ارائه کرده و از آنها بخواهید که مشخص کنند يك قلم خاص در چه خدمت مبلغی از نظر آنها دارای اهمیت است، بی شك، دو پاسخ متفاوت دریافت خواهید کرد. همانند اصطلاح " حقیقی و مطلوب "، اهمیت نیز یکی از اصطلاحات کنگ مورد استفاده حسابداران است. هیچکدام از این اصطلاحات بدقت تعریف نشده اند و تفسیر آنها به قضاوت شخصی افراد واگذار شده است. البته این مفاهیم با هم رابطه متقابل دارند. چنانچه

صورت‌های مالی بطور مناسب اقلام با اهمیت را توصیف و افشانکنند يك تصوير واقعي و مطلوب از وضعیت مالی شرکت را نشان نمی دهند. بنابراین برای ارائه يك تصوير واقعي و مطلوب از وضعیت مالی شرکت، همواره باید مسئله اهمیت در نظر گرفته شود. حساب‌رسان نیز تحت تاثیر اهمیت قرار می گیرند: اینان، باید در مواردی که حساب‌ها تصویری واقعی و مطلوب ارائه نمی دهند اظهار نظر غیر مطلوب یا مشروط بنمایند. بدیهی است موارد مذکور منحصربه زمانی است که عدم توافق یا تردید در خصوص اقلام با اهمیت وجود دارد.

علاوه بر این " اهمیت " در برنامه ریزی حسابرسی نیز باید در نظر گرفته شود. حسابرس باید کار خود را چگونه ای برنامه ریزی کند که بطور منطقی انتظار رود، موارد با اهمیت خلاف ناشی از عدم رعایت مقررات یا سوء استفاده‌ها را کشف نماید.

قابلیت انعطاف مجاز برای افراد، در غیاب دستورالعمل‌های مشخص در رابطه با اهمیت را برخی يك مزیت می دانند، زیرا نحوه برخورد های متفاوت را در شرایط متفاوت ممکن می سازد.

اخیراً " پروفیسور تام لی مدیر انستیتوی تحقیقات حسابداری و حسابرسی اسکاتلند گزارشی در رابطه با " اهمیت " انتشار داده است که هدف آن برانگیزاندن بحث درباره نیاز به تهیه يك دستورالعمل مفید در رابطه با " اهمیت " می باشد.

آقای لی از ارائه يك تعريف برای اهمیت خودداری می کند، اما معتقد است که اهمیت به يك مفهوم اساسی تری یعنی " مرتبط بودن " بستگی دارد. " مرتبط بودن " عبارت از پتانسیل تاثیر گذاری بخشی از اطلاعات بر تصمیمات استفاده کنندگان از صورت‌های مالی

می باشد. اهمیت با احتمال تاثیر اطلاعات مذکور بر این قبیل تصمیمات ارتباط دارد. بنابراین قبل از اینکه بتوانیم یک قلم اطلاعات را با اهمیت توصیف کنیم، باید "مرتبط" بودن آنرا مشخص سازیم. لی اظهار می دارد که برای مدیران و تهیه کنندگان صورتهای مالی تهیه دستورالعملی در رابطه با "اهمیت"، بویژه اگر این دستور... العمل بر حسب کمیت هاتیه گردد، بسیار مفید خواهد بود. اما انجام چنین کاری بسیار دشوار است. وی شش ویژگی اساسی اهمیت را شناسائی می کند، که هر یک از این ویژگیها مشکلات آشکاری را برای تهیه دستورالعمل بوجود می آورند.

۱- فرآیند قضاوت - گزارش اطلاعات مالی نیاز به اخذ تصمیم درباره مقدار و نحوه افشا دارد. از آنجا که هر وضعیت منحصراً مفرد است، تهیه معیارهای عمومی و کلی برای اهمیت غیر ممکن است.

۲- استفاده کنندگان و اهمیت - از آنجا که ماتنها اندکی از نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان آگاهی داریم، در این باره باید به فرضیات متوسل گردیم. با توجه به این عدم آگاهی، تعیین معیارها نامناسب می باشد.

۳- اختلالات در گزارشگری - گزارشهای مالی بطور اجتناب - ناپذیری شامل برخی اشتباهات است و تصمیم گیری در این باره که در چه مواردی اشتباهات با اهمیت هستند، مشکل می باشد. در این مورد نیز فقدان آگاهی از نیازهای استفاده کنندگان صورتهای مالی تهیه معیارها را با مشکل روبرو میسازد.

۴- مشارکت کنندگان در گزارشگری - افراد مختلفی در تهیه

و حسابرسی صورتهای مالی مشارکت دارند. هر یک از اینان  
ممکنست تصویری خاص درباره استفاده کنندگان و نیازهای  
آنان داشته باشند.

۵- حسابداری و حسابرسی - در حسابداری و حسابرسی بامسئله  
اهمیت اردو زاویه متفاوت برخوردار می شود، در یکی اهمیت  
معرف حداکثر سطح قابل قبول اشتباه بوده و در دیگری اهمیت  
بامسئله خطر عدم کشف اشتباهات بیش از سطح قابل قبول  
سر و کار دارد. تهیه دستورالعملی که بتواند پاسخگوی نیازهای  
تهیه کنندگان صورتهای مالی و حسابرسان هر دو باشد، خالی  
از اشکال نیست.

۶- واحدهای مختلف اقتصادی - اهمیت، مسئله مورد توجه تمامی  
سازمانهایی است که گزارش مالی ارائه می کنند. متفاوت -  
بودن وضعیت این سازمانها مانع جدی برای تهیه معیارهای  
خاص می باشد.

مشکلات دیگری نیز وجود دارد. اهمیت را می توان نه در رابطه  
با یک فرآیند تصمیم گیری، بلکه در رابطه با چند فرآیند  
در نظر گرفت و برای تمامی این فرایندها، باید دستورالعمل  
راهنما ارائه گردد. استفاده از معیار دقیقاً "تعریف شده  
می تواند کارآیی حسابرسی مدیریت را کاهش دهد. پروفیسور  
لی معتقد است که چنین معیاری لزوم در نظر گرفتن نیازهای  
اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورتهای مالی را از میان  
برمی دارد و غالباً "تصمیم گیری در خلاف جهت تصمیم  
مدیریت را برای حسابرس، در مواردی که استفاده از معیار

مزبور را نامناسب می داند، مشکل می سازد.

### یکنواختی و انعطاف پذیری:

نقطه نظرها و مباحث فوق موجب نشده است اقداماتی در زمینه معیارهای کمی در سایر کشورها (مقصود کشورهای غیر از انگلستان می باشد) انجام نشود. هدف اصلی ایجاد چنین معیارهایی کاهش امکان بروز قضاوت‌های بسیار پراکنده در رابطه با تصمیمات درباره " اهمیت " می باشد. در آمریکا، کمیته استانداردهای حسابداری در سال ۱۹۷۵ نتیجه گیری کرد که: هیچ استاندارد کلی در رابطه با اهمیت که بتواند تمامی مسائلی که وارد قضاوت فرد می گردند را در نظر گیرد، نمی تواند تهیه شود.

این بحث همواره برای مقابله با درخواست‌ها بنظر تهیه معیارهای کمی در رابطه با اهمیت ارائه می شود. آنچه که در این بحث مورد توجه قرار نگرفته، این است که هیچگاه در نظر نبوده که چنین معیاری جایگزین قضاوت حرفه ای شود، بلکه چنین معیاری تنها بعنوان یک راهنما ارائه می گردد. علاوه بر این در بحث فوق به این مسئله توجه نشده است که در غیاب چنین معیاری عملاً " ارچه قواعدی استفاده خواهد شد. اهمیت، یک مفهوم و برداشت نسبی است، قلم مورد بحث بایستد با چیز دیگری مقایسه شود و نهایتاً در مرحله ای اهمیت پیدامی کند. آنان که در عمل با مسئله " اهمیت " سر و کار پیدامی کنند، طبیعتاً خود معیاری برای کار تهیه کرده اند. برخی حتی این معیارها را به اطلاع دیگران نیز رسانیده اند.

درسه موسسه حسابرسی بزرگ در انگلستان از نوعی روش نمونه -

گیری آماری استفاده شده است. این روش نیاز به تخمین مقدماتی و کمی ساختن سطوح اهمیت قبل از انجام هر آزمون دارد. معیارهای درصدی بوضوح محاسبه سریع و یکنواخت سطوح اهمیت را ممکن می سازند، اما کاربرد مکانیکی چنین معیارهایی بدون در نظر گرفتن سایر عوامل و شرایط خطرناک و غیرمسئولانه خواهد بود. بنابراین محاسبات اولیه باید در رابطه با شواهد کشف شده در خلال کار حسابرسی مورد تجدید نظر قرار گیرند. اگرچه نهایتاً، تصمیم نهائی درباره "اهمیت" باید بوسیله حسابرسی که گزارش حسابرسی را امضا می کند، اخذ شود.

از آنجا که کار حسابرسی بر اساس نمونه گیری انجام می شود، حسابرس نمی تواند بطور کامل اطمینان داشته باشد که تمامی اشتباهات یا حتی مقدار معقولی از اشتباهات را کشف کرده است. بنابراین باید سطح اهمیت را برای مقاصد نمونه گیری، در مقایسه با قضاوت در مورد وضعیت واقعی و مطلوب، کاهش دهد. این سطح اهمیت را می توان "اهمیت در حسابرسی" خواند و غالباً با توجه به سطح اشتباهات مورد انتظار در جامعه آماری اقسام و ارقام تعیین می گردد.

تصمیمات در دنیای واقعی :

البته بررسی دستور العمل حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ، ممکنست کمکی برای قضاوت در رابطه با اهمیت باشد، اما هیچ شاخصی برای اینکه چگونه باید قضاوت انجام شود، ارائه نخواهد کرد. پروفیسورلی پیشنهاد می کند که برای تهیه یک معیار در رابطه

با اهمیت ، داشتن اطلاعات کافی ارتصمیمات قبلی حسابداران و حسابرسان بسیار مفید خواهد بود . چنین معیاری به استفاده کنندگان از صورتهای مالی نیز تصویری از اینکه چگونه تصمیمات مهم به نمایندگی از طرف آنها خذ شده ، ارائه خواهد کرد . در این زمینه هم اکنون تحقیقاتی در حال انجام است .

در مقاله ای که در آوریل ۱۹۸۲ در مجله حسابداری (آمریکا) به چاپ رسید ، سه گروه اردانشگاهیان این مسئله را که آیا تصمیمات حسابرسان در رابطه با اهمیت با طول مدت ارتباط حسابرس با صاحبکار بستگی دارد یا نه ، مورد بررسی قرار داده اند . به مشارکت کنندگان در این تحقیق اطلاعات مالی فرضی ارائه شده و آنان خواسته شده بود که مشخص کنند در چه حدی یک دعوی حقوقی احتمالی اهمیت پیدامی کند . مشارکت کنندگان به سه گروه تقسیم شدند . از گروه اول خواسته شد که فرض کنند شرکت صاحبکار یک مشتری جدید است . گروه دوم باید فرض می کرد که شرکت صاحبکار در ۵ سال گذشته مشتری موسسه بوده است . اما حسابرس تنها در سال جاری مسئولیت این کار را پذیرفته است . از گروه سوم خواسته شد که فرض کنند خود در ۵ سال گذشته مسئولیت حسابرسی شرکت صاحبکار را داشته اند .

اگرچه روش تحقیق مورد استفاده دارای محدودیت هائی بود ، اما نتایج حاصله بسیار جالب توجه بوده است . سطح متوسط تعیین شده بوسیله گروه سوم در حدود دو برابر سطح متوسط تعیین شده بوسیله دو گروه دیگر بود . هدف محققان یافتن شواهدی برای حمایت از چرخش حسابرسان بود ، اما نتایج بدست آمده نشان داد که در

صورت فقدان معیاری برای اهمیت، قضاوت حرفه ای ممکنست تحت تاثیر روابط حسابرس بامشتری قرارگیرد.

آنچه در این رابطه موردنیاز است، داشتن اطلاعات بیشتر درباره نیارهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورتهای مالی است. بطور خلاصه برای تهیه دستورالعمل هایی در رابطه با " اهمیت " مرئوساد حرفه ای کاری جز شناسائی رسمی عرف های جاری نمی تواند انجام دهد. بحث شده است که معیارهای کلی برای اهمیت رانمی توان تا زمانی که مفهوم " واقعی و مطلوب " بطور دقیق مشخص نگردد، تهیه کرد. اما، در هر حال ، عدم اخذ تصمیم نهائی در مورد اخیر، باعث عدم ایجاد استانداردهای حسابداری بمنظور محدود ساختن دامنه تفاسیس مختلف از " واقعی و مطلوب " نگردیده است. هرچندکه، اخیراً وضع قوانین در برخی از کشورها اعتبار بعضی از استانداردها را تقویت کرده است، اما شناسائی اصولی که با " تصویر واقعی و مطلوب " ارتباط دارند مهمترین قدم برای حرفه حسابداری می باشد. همراه با این شناسائی باید دستورالعملی نیز در رابطه با " اهمیت " تهیه گردد.

اگرچه اکثر بحث ها در رابطه با اهمیت بر گرد مسئله در نظر گرفتن نیارهای اطلاعاتی استفاده کنندگان دورمی رند، اما آگاهی مادر این باره بسیار اندک است. از طرف دیگر، در زمان حاضر، ابهامی که در رابطه با " اهمیت " وجود دارد باعث می گردد که ما اطلاعات ناچیز در رابطه با روشهای حسابرسی به استفاده کنندگان ارائه کنیم.

یکی از مسزایای انتشار معیارهای خاص اهمیت این است که به استفاده کنندگان از صورتهای مالی تصویری مناسب از چگونگی اخذ تصمیمات مهم به نمایندگی از طرف آنها، را ارائه می کند.



ضمیمه (۱)

آیانشوہ ثبت و افشاقلم موردنظر طبق مقررات یا استاندارد کلی

تعیین شده است؟



در این صورت آیا اهمیت قلم موردنظر به گونه ای هست که باتوجه به شرایط موجود در رابطه با استفاده کنندگان نیار به نحوه عمل حسابداری و افشا جداگانه ای دارد؟

در این صورت قضاوت ضروری نیست

ارائه گزارش



در این صورت قضاوت ضروری نیست

بدون توجه به ارزش مالی آن در این صورت قضاوت ضروری نیست

عدم ارائه گزارش

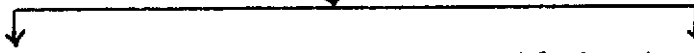
ارائه گزارش

بلی - اما باتوجه به ارزش مالی آن

در این صورت آیا اهمیت قلم موردنظر باید

بطور جداگانه یا بطور کلی مورد قضاوت

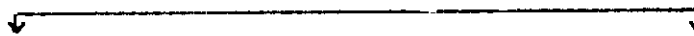
قرار گیرد؟



در این صورت آیا اهمیت قضاوت قرار گیرد

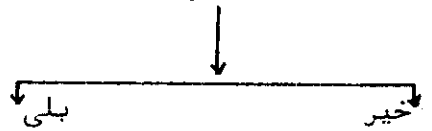
در این صورت آیا اهمیت قلم باید بطور مطلق یا نسبی مورد قضاوت قرار گیرد؟

مطلق یا نسبی مورد قضاوت قرار قرار گیرد؟



اهمیت باید بطور مطلق در نظر گرفته شود. در این صورت آیا عادی بودن و عدم اطمینان مربوط به قلم برای ارائه گزارش کافی است؟

اهمیت باید بطور نسبی مورد قضاوت قرار گیرد. نسبت به چه چیزی؟



مورد را با یک مبنای انتخابی مقایسه کنید. در این صورت آیا عادی بودن و یا عدم اطمینان مربوط به قلم برای ارائه گزارش کافی است؟

بلی  
در این صورت  
ارائه گزارش

خیر  
در این صورت  
عدم ارائه گزارش

بلی  
در این صورت

خیر  
در این صورت

ارائه گزارش

عدم ارائه گزارش



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی