

# کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی

دکتر حسین کشیری

مدرس دانشگاه

## چکیده

اهمیت یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است که در هر دوی آنها اما با کاربردی جداگانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد. طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در هر کار حسابرسی باید "اهمیت" و رابطه آن با "احتمال خطر حسابرسی" را ارزیابی کند. حسابرسان در قضاوتهای مربوط به تعیین سطح اهمیت معمولاً دو گروه عوامل کمی و کیفی را مدنظر قرار می‌دهند.

هدف این پژوهش، شناسایی عوامل کمی و کیفی مؤثر در تعیین سطح اهمیت حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل و اولویت‌بندی آنها، تعیین میزان

توافق عمومی حساب‌رسان در انتخاب و بکارگیری رهنمودهای کمی اهمیت در حسابرسی‌های انجام شده، شناسایی مشکلات، موانع و ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت در ایران می‌باشد. در این پژوهش ۱۵ عامل کمی و ۱۵ عامل کیفی با استفاده از روش‌های علمی تحقیق شناسایی و مورد آزمون قرار گرفت.

طبق نتایج پژوهش، اندازه قلم مورد قضاوت، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ مجموع درآمدها، متوسط آنها، سود خالص، حقوق صاحبان سرمایه، مبلغ اصلی و طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت در صورتهای مالی، مهمترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابرسی می‌باشند. همچنین فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخشهای مختلف صورتهای مالی، ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه‌دار، ماهیت عمدی یا غیر عمدی بودن، عادی یا غیر عادی بودن، برآوردی یا قابل تعیین بودن، تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی و احتمال خطر حسابرسی قلم مورد قضاوت، مهمترین عوامل کیفی است که می‌تواند منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابرسی گردد.

در این راستا، رهنمودهای کمی اهمیت مبتنی بر مجموع داراییها، مجموع درآمدها، متوسط آنها و حقوق صاحبان سرمایه (بمیزان ۱ تا ۳ درصد) و سود خالص قبل از مالیات (بالاتر از ۵ درصد) مورد استفاده و توافق مدیران حسابرسی ایران است. همچنین کاربرد رهنمودهای کمی اهمیت مبتنی بر متوسط مجموع داراییها و درآمدها به همراه سود خالص، قضاوت‌های اهمیت را بهبود می‌بخشد. نتایج تحقیق نشانگر ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای است. وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی اظهار نظرهای حسابرسی در شرایط مشابه، رفع مشکلات هنگام تغییر حساب‌رسان، یکنواختی حجم کار حسابرسی و بهبود کارایی و اثر بخشی حسابرسی می‌گردد. براساس سایر نتایج تحقیق، حساب‌رسان در ایران از مفهوم اهمیت در مرحله برنامه ریزی حسابرسی کمتر استفاده کرده و به رابطه معکوس اهمیت و احتمال خطر حسابرسی به ویژه در تعدیل آزمونهای محتوا و کنترل کمتر توجه می‌کنند. به علاوه، در مرحله ارزیابی نهایی حسابرسی، تنها اشتباهات و تحریفات کشف شده مدنظر قرار گرفته و آثار اشتباهات تعمیم یافته و بالقوه (برآوردی) جهت تعیین آثار مجموع

اشتباهات، عموماً مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

### واژه‌های کلیدی:

اهمیت، احتمال خطر حسابرسی، شواهد حسابرسی، اظهارنظر حسابرسی، نمونه‌گیری در حسابرسی، برآوردهای حسابداری، قضاوت‌های حسابرسی.

### مقدمه

اهمیت<sup>۱</sup> یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است که در هر دوی آنها اما با کاربردی جداگانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق تعریف "اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد" (استانداردهای حسابرسی بخش ۳۲، بند ۳).

اهمیت مفهومی نسبی است. اطلاعات مالی می‌تواند از جنبه‌های مختلف با توجه به ویژگیهایی مانند "مربوط بودن"<sup>۲</sup> و "قابل اعتماد بودن"<sup>۳</sup> با اهمیت یا "کم اهمیت" تلقی شود. همچنین، اهمیت مفهومی قضاوتی است و مبنای درجه‌بندی آن قضاوت انسانی بر اساس دیدگاه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است.

حسابرسان در تمام مراحل فرایند حسابرسی (برنامه‌ریزی، جمع‌آوری شواهد، آزمون، ارزیابی نهائی و اظهارنظر) با تصمیم‌گیریها و قضاوت‌های مربوط به اهمیت مواجهند. آنان در مراحل برنامه‌ریزی و آزمون برای تعیین میزان، نوع، ماهیت شواهد، زمان بندی اجرا و حدود آزمون‌های حسابرسی، باید میزان قابل قبولی از اهمیت را مشخص کنند که بتواند اشتباهات و تحريفات با اهمیت موجود را کشف نماید. همچنین در مرحله ارزیابی نهائی و اظهارنظر، حسابرسان باید نسبت به با اهمیت بودن یا نبودن آثار مجموع اشتباهات و تحريفات نسبت به صورتهای مالی برای تعیین نوع اظهارنظر

1- Materiality

2- Relevant

3- Reliability

حسابرسی، فضاوت کنند.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در هر کار حسابرسی باید اهمیت و رابطه آن را با احتمال خطر حسابرسی ارزیابی کند. در تعیین سطح اهمیت حسابرسی دو گروه عوامل کمی (تعیین کننده) و کیفی (تعدیل کننده) مؤثر است. درباره جنبه‌های مختلف اهمیت، تحقیقات متعددی صورت گرفته و در برخی موارد، مراجع حرفه‌ای بین‌المللی رهنمودهایی نیز ارائه داده‌اند.

هدف این پژوهش، شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر در فضاوتهای مربوط به تعیین سطح اهمیت در حسابرسی مستقل صورتهای مالی در ایران از دیدگاه حسابرسان و اندازه‌گیری میزان توافق عمومی آنان، شناسایی موانع و مشکلات و ضرورت تدوین رهنمود اهمیت در حسابرسی است. فقدان چنین رهنمودی می‌تواند موجب ناهماهنگی و عدم یکنواختی اظهارنظرهای حسابرسی در شرایط مشابه، بروز مشکلات هنگام تغییر حسابرسان و متفاوت بودن حجم رسیدگی‌های حسابرسی و نهایتاً منجر به "عدم کارائی" و "اثربخشی" و خدشه‌دار شدن نقش "اعتباردهی" حسابرسی شود.

### مبانی نظری اهمیت

#### الف) اهمیت از دیدگاه حسابداری

در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (۱۳۷۶)، اهمیت یکی از قیود حسابداری و گزارشگری مالی شناخته شده است که بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی و استنتاج و بکارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد. مفهوم اهمیت، کلیه فرایندهای حسابداری از جمله تصمیمات مربوط به جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تلخیص اطلاعات مرتبط با نتایج فعالیتهای اقتصادی و همچنین تصمیمات مربوط به چگونگی ارائه و افشای اطلاعات در صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

طبق تعریف، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند فضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی درباره امور یک واحد را تغییر

دهد. درجه اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد و نوع و اندازه واحد بستگی دارد. اگر چه تشخیص "با اهمیت" یا "بی اهمیت" بودن یک قلم مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای اشخاص ذیصلاحی است که به تمام اطلاعات و واقعیت‌های مربوط دسترسی دارند، اما در اغلب موارد، اندازه نسبی یک قلم در تعیین میزان اهمیت آن مؤثر است. از آنجا که اهمیت مفهومی نسبی است، اطلاعات مالی می‌تواند از جنبه‌های مختلف با اهمیت یا کم اهمیت تلقی شود.

بنابراین، در حسابداری اهمیت به تنهایی مفهوم مشخصی ندارد و اهمیت اطلاعات مختلف با توجه به ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی یعنی "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" قابل بررسی است.

مربوط یا مؤثر بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری مستلزم بموقع بودن، سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی است. اما تمیز اطلاعات "با اهمیت" از اطلاعات "کم‌اهمیت" و مربوط بودن آن در تصمیم‌گیری، بستگی به اندازه نسبی یک قلم، نوع تصمیم‌گیری و میزان تأثیر آگاهی از اطلاعات بر قضاوت‌های استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری دارد. برای مثال، اطلاعات راجع به کسریهای نسبتاً کوچک و متعارف موجودی کالا اگر چه به علت نوع و ماهیت می‌تواند اطلاعاتی مربوط تلقی شود، اما به دلیل ناچیز بودن افشا نمی‌شود مگر آنکه غیر متعارف باشد.

از طرفی، احراز ویژگی قابل اعتماد بودن یا قابلیت تأیید داشتن، معتبر و بیطرفانه بودن اطلاعات مالی مختلف، بر حسب نوع و ماهیت آنها به درجات مختلفی از دقت در اندازه‌گیری نیاز دارد، از لحاظ قابلیت اعتماد، تمیز اطلاعات "با اهمیت" از اطلاعات "کم اهمیت" با درجه دقت رابطه معکوس دارد. چنانچه ارائه اطلاعات قابل اعتماد نسبت به مواردی مستلزم دقت زیاد باشد، اقلام نسبتاً کوچک با اهمیت تلقی می‌شوند و اگر میزان دقت مورد انتظار کم باشد، حتی اقلام بزرگتر نیز "کم اهمیت" محسوب خواهند شد. به عنوان نمونه انحراف کمی در اندازه‌گیری موجودی نقد می‌تواند قابلیت اعتماد اطلاعات مالی را مخدوش کند.

در حسابداری اهمیت معیاری آستانه‌ای (کف) یا نقطه انقطاع است که باید قبل از سایر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مورد توجه قرار گیرد. اطلاعات مالی بر حسب اهمیت باید بطور متعارف از سایر ویژگیهای کیفی برخوردار باشد که این تعادل با در نظر گرفتن یکی دیگر از قیود حسابداری، یعنی قید "فزونی منافع بر مخارج" تهیه اطلاعات (سقف) صورت می‌گیرد. در مقدمه استانداردهای حسابداری اکثر کشورها همواره به عنوان یک پیش آگهی گفته می‌شود که "استانداردهای حسابداری در موارد کم اهمیت کاربرد ندارد" (استانداردهای حسابداری، ۱۳۷۹، مقدمه).

#### ب) اهمیت از دیدگاه حسابرسی

مفاهیم اهمیت و احتمال خطر حسابرسی<sup>۱</sup> زیر بنای اظهار نظر حسابرسی را تشکیل می‌دهد. نقش اصلی حسابرس مستقل گواهی دهی یا اعتبار بخشی به اطلاعات مالی و اثر بخش کردن وظیفه انتقال اطلاعات و "اطلاع رسانی" سیستم حسابداری در مجموعه نظام اقتصادی است. نقش اعتبار بخشی<sup>۲</sup> از طریق انجام حسابرسی مستقل صورتهای مالی در چارچوب استانداردهای حسابرسی و اظهار نظر نسبت به "ارائه مطلوب" این صورتهای در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های با اهمیت، ایفا می‌شود. طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹)، "حسابرسی باید به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا شود که از نبود اشتباه یا تحریف یا اهمیت در صورتهای مالی اطمینانی معقول بدست آید".

کسب اطمینان معقول به این معناست که اظهار نظر حسابرسی لزوماً مطلق نیست و در دامنه‌ای از "دقت قابل قبول"<sup>۳</sup> یا پذیرش میزانی از "اهمیت" و میزانی از "احتمال خطر" همراه است.

این مطلب به دلیل محدودیتهای ذاتی است که در هر کار حسابرسی از جمله

نمونه‌گیری، درجه متفاوت متقاعد کنندگی شواهد حسابرسی، ویژگیهای سیستم حسابداری و کنترل داخلی، محدودیتهای ذاتی حوزه اندازه‌گیری در حسابداری و نیز محدودیت استفاده کنندگان در درک و تحلیل اطلاعات مالی وجود دارد.

محدودیتهای ذاتی اندازه‌گیری در حسابداری ناشی از دشواری تخصیص ارزش داراییها و بدهیها به ادوار گذشته، حال و آینده است. عامل ایجاد کننده این دشواری در فرایند حسابداری، انتخاب قراردادی فرض دوره مالی به عنوان آغاز و اتمام اندازه‌گیری فعالیتها و رویدادهای اقتصادی است، در صورتیکه عملیات واقعی اقتصادی جریان خود را بدون توجه به این سنت طی می‌کند. حاصل این انتخاب سبب پیدایش دو عامل "تخصیص" و "برآورد" در حسابداری گردیده است.

عامل اول یعنی تخصیص بدلیل اندازه‌گیری ادواری است و براساس آن، حسابداری مخارج انجام شده را به دوره‌های گذشته، حال و آینده و یا مخارج سربار را بر اساس مبانی مختلف تخصیص می‌دهد. عامل دوم که موجب از بین رفتن دقت اطلاعات مالی می‌شود الزام به "برآورد یا تخمین" ارزش داراییها و بدهیهای ایجاد شده در فرایند فعالیتهای واحد اقتصادی در مرحله اندازه‌گیری حسابداری است. برای مثال، بخش مشکوک الوصول حسابهای دریافتنی و هزینه‌های آتی تضمین خدمات پس از فروش از برآوردهای حسابداری است. عامل برآورد سبب می‌شود که دقت برخی از اطلاعات مالی به "برآورد یا تخمینی از واقعیت" تنزل یابد که برای حسابداری نامعلوم است. تخصیص و برآورد در اندازه‌گیری باعث می‌شود که اطلاعات حسابداری در داخل یک دامنه دقت قابل قبول توسط مدیریت تهیه و در صورتهای مالی ارائه شود.

عمل حسابرسی نیز در حقیقت سنجش این دامنه "دقت قابل قبول و معقول بودن این دامنه در ادعاهای مدیریت" (وجود یا رخداد، کامل بودن، حقوق و تعهدات، ارزشگذاری، تخصیص، ارائه و افشا) نسبت به اطلاعات منعکس در صورتهای مالی است. در فرایند حسابرسی به این موضوع توجه می‌شود که ادعاهای مدیریت تا چه

اندازه از حقیقت نامعلوم آثار و نتایج معاملات و رویدادهای اقتصادی انجام شده در طول دوره خاص فاصله دارد. معیار این سنجش استانداردهای حسابداری است که حسابرسی از حسابداری عاریه می‌گیرد.

همانطور که گفته شد حساب‌برسان باید نسبت به ارائه مطلوب<sup>۱</sup> صورتهای مالی اظهار نظر کنند، مفهوم "ارائه مطلوب" در گزارش حسابرسی مفهومی غیر از تطبیق کامل صورتهای مالی بامحک معیار استانداردهای حسابداری است. زیر موضوع مورد محک (صورتهای مالی) ذاتاً خود متضمن تخصیص و بر آورد است. از طرفی، انجام حسابرسی به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی با توجه به سطح اطمینانی مشخص یا پذیرش میزانی از احتمال خطر صورت می‌گیرد. بنابراین ارائه مطلوب را نمی‌توان معادل "دقیق و درست" پنداشت. ابزار حسابرسی به منظور ساخت "دامنه دقت قابل قبول" به منظور اظهار نظر نسبت به ارائه مطلوب صورتهای مالی، مفهوم "اهمیت" در حسابرسی است، به عبارت دیگر، دامنه "دقت قابل قبول" همان سطح اهمیت و "سطح اطمینان معقول" همان احتمال خطر حسابرسی است و این دو مفهوم با یکدیگر رابطه معکوس دارد. به عبارتی هر چه سطح اهمیت کاهش می‌یابد احتمال خطر کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت افزایش خواهد یافت و بالعکس. به همین جهت است که استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹) مقرر می‌دارد حساب‌برسن باید در هر کار حسابرسی "اهمیت" و رابطه آن با "احتمال خطر حسابرسی" را ارزیابی کرده و این رابطه معکوس را همواره در نظر بگیرد.

### مروری بر تحقیقات انجام شده درباره اهمیت

مفهوم اهمیت در حرفه حسابداری و حسابرسی سابقه‌ای طولانی دارد و همواره یکی از موضوعات بحث‌انگیز بوده است. این مفهوم از اوایل دهه ۱۹۳۰ به حرفه حسابداری و حسابرسی راه یافت و تحقیقات بسیاری در زمینه ابعاد مختلف اهمیت



انجام گرفته است. تحقیقات اولیه عمدتاً برای یافتن عوامل مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت و پیشنهاد رهنمود کمی برای تعیین آستانه یا مرز اهمیت صورت گرفته است. در این تحقیقات آستانه اهمیت معمولاً بین ۵ تا ۱۰ درصد سود خالص و یا درصدی از مجموع درآمدها یا داراییها پیشنهاد شده است. این دوران که تا اواسط سال ۱۹۷۰ ادامه یافت دو پی آمد داشت. نخست آنکه گرایش عمومی متخصصان پیرامون قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت به سمت دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات مالی تغییر کرد و مشخص شد که برای تعیین سطح اهمیت باید آثار اقلام بر تصمیمات استفاده کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده را مد نظر داشت. این نگرش انجام تحقیقات رفتاری درباره اهمیت را به دنبال داشت. تحقیقات و مطالعات انجام شده درباره اهمیت را به سه گروه تقسیم کرد.

۱) تحقیقات آزمایشی و زمینه یابی: در این گروه، مطالعات ولسی (۱۹۵۴، ۱۹۷۳)، رز و دیگران (۱۹۷۰)، دایر (۱۹۷۶)، بوستمن و رابرتسون (۱۹۷۴)، اکنر و دیگران (۱۹۷۴)، پاتیلو (۱۹۷۶)، هافستدو هوگنز (۱۹۷۷)، فرث (۱۹۷۹)، موریاپی و بارون (۱۹۷۶، ۱۹۷۹)، وارد (۱۹۷۶)، رزن (۱۹۸۲) از طریق پرسشنامه و تهیه افته‌های شبیه سازی شده برای یافتن عوامل مؤثر بر تعیین سطح اهمیت و آستانه یا مرز آن بودند. در این تحقیقات، گروههای مختلف از جمله سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، مدیران مالی، تحلیل‌گران، حسابرسان، بانکداران و... مورد پرسش قرار گرفتند و از مدلهای ریاضی و غیر ریاضی جهت تعیین عوامل مؤثر در تعیین سطح اهمیت استفاده شد. مضافاً برخی از این تحقیقات از طریق مطالعه رفتار بازار و قیمت سهام، در جستجو ارائه رهنمود اهمیت بودند.

۲) تحقیقات انجام شده بر اساس اطلاعات و صورتهای مالی واقعی: در این تحقیقات، محققان از طریق بررسی صورتهای مالی و اطلاعات واقعی شرکتها در جستجوی مطالعه تصمیمات و یا قضاوت‌های واقعی اهمیت توسط حسابرسان بودند. این تحقیقات شامل مطالعات برنستین (۱۹۶۷)، نیومان (۱۹۶۸)، فریشکوف (۱۹۷۰)، واترز (۱۹۷۱)، موریس و تیکولز (۱۹۸۸)، چوئینگ و دیگران (۱۹۸۹) است.

۳) تحقیقات مراجع حرفه‌ای حسابداری: از جمله این تحقیقات، تحقیق انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۶۵)، تحقیقات فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۱۹۷۴)، انجمن حسابداران خبره استرالیا (۱۹۷۴)، و هیات تدوین استانداردهای مالی امریکا (۱۹۷۵، ۱۹۸۰) را می‌توان نام بود. در این تحقیقات تلاشهایی جهت تدوین رهنمودهای اهمیت انجام گرفت.

## تجزیه و تحلیل نتایج تحقیقات انجام شده

### ۱) تحقیقات تجربی

تحقیقات و مطالعات انجام شده در مورد اهمیت از نظر اهداف، عوامل مورد مطالعه، نوع تحقیق (اطلاعات آزمایشی یا واقعی) مدل مورد استفاده در طیف وسیعی قرار می‌گیرد. بطور کلی تحقیقات تجربی انجام شده عموماً سعی داشتند به پنج سوال زیر پاسخ گویند. (راینسون و فرتاک، ۱۹۸۵).

۱) چه ویژگیها یا عواملی (متغیرهایی) در تصمیمات و قضاوت‌های مربوط به اهمیت به کار می‌رود؟

۲) چه نوع مدلی باید مورد استفاده قرار گیرد؟

۳) آستانه یا مرز اهمیت (نقطه انقطاع) در تصمیم‌گیری اینکه یک قلم با اهمیت تلقی شود چیست؟

۴) آیا گروه‌های مختلف معیار و عوامل مختلفی را در تعیین اهمیت به کار می‌برند؟

۵) آیا نوع مدل مورد استفاده در تعیین اهمیت مهم است؟

نتایج تحقیقات انجام شده را می‌توان به چهار گروه طبقه‌بندی کرد:

الف) اهمیت نسبی عوامل مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت

در غالب تحقیقات نسبت مبلغ مورد قضاوت به سود خالص، مهمترین عامل در قضاوت‌های مربوط به اهمیت شناخته شد. در برخی دیگر از تحقیقات اندازه مبلغ مورد قضاوت، جمع مبالغ درآمدها، داراییها یا بدهیها، ارزش ویژه از عوامل دیگر مؤثر شناخته شدند، لکن اولویت آنها متفاوت بود. از بین این عوامل داراییها نسبت به عوامل

دیگر مهمتر تشخیص داده شد. اثر مبلغ مورد قضاوت بر روند سودآوری نیز از عوامل مؤثر دیگر در تعدیل سطح اهمیت شناخته شد. در تحقیقات انجام شده متغیرهای مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به اهمیت به سه گروه طبقه بندی گردید:

۱) متغیرهای کمی (تعیین کننده): شامل متغیرهای مؤثر بر ارقام سود و زیان و ترازنامه است. متغیرهای مؤثر بر ارقام سود و زیان در اغلب موارد مهم تشخیص داده شدند و در مورد واحدهای دارای مشکلات مالی، متغیرهای مؤثر ارقام بر ترازنامه اهمیت بیشتری یافتند. در موسسات غیر انتفاعی که در نقطه سربسر فعالیت می‌کنند نسبت مبلغ مورد قضاوت به جمع مبلغ هزینه‌ها برای تعیین سطح اهمیت پیشنهاد گردید.

۲) متغیرهای کیفی یا (تعدیل کننده): دومین گروه متغیرهایی بود که مورد توجه قرار گرفت. پاتیلو (۱۹۷۶) در تحقیق خود این متغیرها را به چهار گروه: الف) ویژگیهای محیطی اقتصادی ب) ویژگیهای واحد تجاری ج) ویژگیهای قلم مورد قضاوت د) ویژگیهای سیستم حسابداری و رویه‌های مورد استفاده، طبقه‌بندی کرد. از جمله این متغیرها، عادی یا غیر عادی بودن، عمدی یا غیر عمدی بودن، قابلیت تعیین یا برآوردی بودن ماهیت مبلغ مورد قضاوت می‌باشد.

۳) متغیرهای مربوط به ویژگیهای شخص قضاوت کننده: متغیرهای مثل تجربه، تحصیلات، موقعیت سازمانی، آشنایی با فعالیتهای تجاری جزء این گروه می‌باشد. عده‌ای از محققان معتقدند که اختلاف در ویژگیهای شخصی حسابرسان بخشی از علل اختلاف در قضاوتها را توضیح می‌دهد اما گروه دیگر معتقدند به دلیل آموزشهای همسان اهل حرفه، این متغیرها قابل توجه نمی‌باشند.

### ب) کارکرد مدل‌های تصمیم‌گیری

نتایج بسیاری از تحقیقات نشان می‌دهد که گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرندگان در مورد اهمیت، مدل‌های مختلفی را مورد استفاده قرار می‌دهند. از جمله این مدلها مدل جداساز و مدل‌های خطی مانند رگرسیون و تحلیل واریانس است. برخی معتقدند نوع مدل چندان مهم نیست. برخی از این مدلها ثابت کرد که احتساب دو متغیر علاوه بر سود (خالص برای مثال، مجموع داراییها و درآمدها) در قضاوت‌های اهمیت ارزش طبقه بندی

را بالا می‌برد.

### ج) توافق گروههای مورد مطالعه

بطور کلی، مطالعات نشانگر عدم توافق بین گروههای مختلف مورد مطالعه در رابطه با عوامل مؤثر در قضاوتهای مربوط به اهمیت می‌باشد. یعنی میزان اهمیت نسبی عوامل و آستانه‌های اهمیت بین تهیه کنندگان، حساب‌رسان و استفاده کنندگان صورتهای مالی متفاوت است.

### د) گروههای مورد مطالعه و ساختار موسسات حسابرسی

نتایج تحقیقات بیانگر آنست که نوع قضاوتهای مربوط به اهمیت گروههای مورد مطالعه (انفرادی، در مقابل گروهی) متفاوت است. مضافاً ساختار موسسات حسابرسی (سازمان یافته در مقابل سازمان نیافته) به دلیل داشتن دستورالعملهای بدون تفاوت کمتری را در قضاوتهای اهمیت از خود نشان می‌دهند.

### ۲) رهنمودهای حرفه‌ای

۱- گروه تحقیق فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۷۴، مطالعه‌ای جامع در خصوص اهمیت انجام داد. در این مطالعه چنین عنوان شده است:

الف) اهمیت اساساً یک موضوع قضاوت حرفه‌ای است، هر موردی که تصمیم‌گیری استفاده کننده را تحت تأثیر قرار دهد با اهمیت است.

ب) یک مبلغ به تنهایی به علت بزرگی حجم (مقدار) با اهمیت نیست. بلکه عواملی چون: ۱) ماهیت اقلام (در صورتیکه: ۱- در تعیین سود خالص مؤثر باشد ۲- مشروط به یک رویداد یا شرایط خاص باشد ۳- قابل تعیین بر اساس حقایق و شرایط موجود باشد ۴- افشای آن طبق قوانین و مقررات الزامی باشد)، در قضاوتهای اهمیت تأثیر دارد.

۲- خود مبلغ در ارتباط با سایر عوامل: ۱- صورتهای مالی بطور کلی ۲- جمع مبلغ حسابهای که جزیی از آنها را تشکیل می‌دهد ۳- اقلام مرتبط و مبلغ مرتبط در سالهای قبل ۴- مبلغ مورد انتظار در سالهای آینده) باید مورد توجه قرار گیرد.

ج) برخی از انجمنهای حرفه‌ای، رهنمودهای کمی اهمیت را در سطح وسیعی مورد استفاده قرار دادند. در این مورد انجمن حسابداران خیره انگلستان معیار ۵ درصد تا

۱۰ درصد نسبت به یک مینا (مثلاً سود خالص) را توصیه کرده است. طبق این رهنمود، مبالغ بیش از ۱۰ درصد با اهمیت و کمتر از ۵ درصد بی اهمیت و مبالغ بین این دو به قضاوت حرفه‌ای حسابرس یا در نظر گرفتن سایر عوامل در نظر گرفته می‌شود.

۲) انجمن حسابداران استرالیا (۱۹۷۴) در بیانیه استاندارد حسابداری اهمیت، بر موارد زیر تأکید دارد:

۱- اقلام هم طبقه یا مشابه باید علاوه بر ملاحظه جداگانه، در جمع مورد توجه قرار گیرند.

۲- اقلام مؤثر بر سود و زیان و از جمله، اقلام غیر عادی باید با سود عملیاتی سال جاری یا معدل پنج ساله سود خالص مقایسه شوند.

۳- اقلام مؤثر بر ترازنامه با جمع سرمایه و اندوخته‌ها و نیز جمع طبقه مرتبط مثلاً داراییهای جاری یا غیر جاری مقایسه شود.

۴- اگر یک قلم با مبالغ پایه موارد ۲ و ۳ فوق مقایسه شود، آزمون دقیقتری را به دست می‌دهد.

کمیته استانداردهای حسابرسی و اطمینان دهی بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا در سال ۲۰۰۰ متن پیشنهادی استاندارد حسابرسی اهمیت و تعدیلات حسابرسی را پیشنهاد کرد.

۳) هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۵ جهت فراهم کردن زمینه مباحث و تهیه رهنمود اهمیت، کلیه تحقیقات انجام شده را تا آن سال را مورد بررسی قرار داد و مدرک جامعی تحت عنوان "یادداشت مباحثه‌ای"<sup>۲</sup> در مورد سرفصلهای عمده اهمیت منتشر کرد. هدف این مطالعه تدوین معیارهایی برای قضاوتهای مربوط به تعیین سطح اهمیت بود که کاربرد آن منجر به یکنواختی و افشای کافی اطلاعات در گزارشهای مالی می‌گردد. معیارهایی که کاربرد عملی برای اقلام

1- Financial Accounting Standard Board (FASB)

2- Discussion Memorandum

مختلف در شرایط متفاوت را دارا باشد. اگر چه این یاد داشت به دلیل عدم توافق صاحب نظران، رهنمود مشخصی را ارائه نداد اما نتیجه این تحقیق در سال ۱۹۸۰ بعنوان قسمتی از ضوابط بیانیه چارچوب مفهومی حسابداری مالی به عنوان ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی منتشر شد. در این ضمیمه، جنبه‌های مختلف اهمیت از جمله تعریف مقامات قضایی از اهمیت و نحوه برخورد دادگاهها در مورد آن ارائه شد و پاره‌ای از رهنمودهای اهمیت و مقررات بورس اوراق بهادار ذکر شد. در این بیانیه گفته شده است که:

الف) قضاوت‌های مربوط به اهمیت عمدتاً و ماهیتاً کمی هستند، اگر چه ماهیت کیفی اقلام نیز مؤثر است برای مثال اقلام کوچک ناشی از معاملات جاری اگر چه کم اهمیت محسوب می‌شود، ولی چنانچه ناشی از شرایط غیرعادی باشد، با اهمیت تلقی می‌گردد.

ب) هر چه قلم مورد قضاوت از نظر ماهیت مهمتر باشد، غربال دقیقتری جهت تعیین اهمیت آن مورد نیاز است.

ج) تقریباً در اغلب موارد، اندازه نسبی یک قلم مورد قضاوت و نه اندازه مطلق آن جهت تعیین اهمیت آن مورد استفاده قرار می‌گیرد.

د) یکی از عوامل مهم در قضاوت‌های اهمیت، قابلیت اندازه‌گیری قلم مورد قضاوت است، هر چه قابلیت اندازه‌گیری کاهش می‌یابد، سطح اهمیت افزایش می‌یابد.

ه) در مقوله اهمیت باید ویژگی مربوط بودن و مرز اهمیت مورد توجه قرار گیرد. برای مثال، اقلامی که بطور انفرادی یا پس از جمع، نسبت به کل صورتهای مالی با اهمیت نیستند، ضرورت به افشا جداگانه ندارد.

۴) انجمن حسابداران خبره آمریکا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۳ استاندارد حسابرسی شماره ۴۷ با عنوان "کاربرد اهمیت و احتمال خطر حسابرسی" را منتشر کرد. در این استاندارد ضمن

مرتبط کردن مفهوم اهمیت با احتمال خطر حسابرسی، به این مطلب اشاره شده است که تعیین سطح اهمیت در مراحل برنامه ریزی و ارزیابی نهایی ممکن است متفاوت باشد.

(۵) بنیاد تحقیقات مالی آمریکا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۶ تحقیق جامعی را تحت نظر پاتیلو جهت تعیین عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اهمیت و افشا انجام داد. در این تحقیق ۶۸۴ نفر در شش گروه: شامل مدیران مالی شرکت‌های موفق، سایر مدیران مالی، بانکداران، تحلیل‌گران مالی، حساب‌رسان و اساتید دانشگاه انتخاب شدند و تعداد ۵۱۰۰۰ مورد قضاوت مربوط به اهمیت از ۲۸ افته استخراج و در ۶ مجموعه برای گروه‌های مورد مطالعه ارسال شد. خلاصه نتایج این تحقیق بشرح زیر است:

(۱) ارزیابی اهمیت و تصمیمات مربوط به آن بطور گسترده‌ای در داخل یک گروه و بین گروه‌های مختلف، متفاوت است و بستگی به شرایط محیطی، نوع قلم مورد قضاوت و تأثیر مالی آن دارد.

(۲) بطور کلی، یک معیار قضاوت اهمیت به شکل مبلغ پولی یا روابط درصدی برای تمام شرایط مناسب نیست. در عمل نیز قاعده تجربی (سرانگشتی) ۵ تا ۱۰ درصد سود خالص عموماً همراه با سایر معیارهای قضاوت کمی و کیفی به کار می‌رود.

(۳) تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین گروه‌ها در رفتار و نتایج تصمیم‌گیری وجود دارد. گروه‌های استفاده‌کننده در داخل خود یکنواختی بیشتری را دارند.

(۴) هیچکدام از این ۶ مجموعه ارائه شده برای تصمیم‌گیری اولویت بالاتری را نسبت به یکدیگر ندارند.

(۵) با فرض بکارگیری نسبت مبلغ مورد قضاوت سود خالص به عنوان آستانه اهمیت، حسابداران غالباً دارای محافظه‌کارترین ارزیابیها هستند، در حالیکه مدیران، حداقل محافظه‌کاری را در ارزیابی اعمال می‌کنند. در حداقل بین این دو تفکر تحلیل‌گران مالی و دانشگاهیان قرار دارند که البته دارای آستانه‌های اهمیت کمتری از

بانکداران می‌باشند.

۶) گروه تهیه‌کنندگان صورتهای مالی اهمیت را از دیدگاه اثر انباشته و کلی آن مورد توجه قرار می‌دهند، در حالی که استفاده‌کنندگان قضاوتهای خود را بطور انفرادی (یعنی بر مبنای هر یک از اقلام و نه در مجموع) و افشای این اقلام در صورتهای مالی استوار می‌کنند.

۷) در این تحقیق گفته شد که پذیرش مبنای ۵ تا ۱۰ درصد سود خالص معیاری بدون اشکال نیست، بویژه معیار سود خالص برای مؤسسات زیان‌ده یا مؤسسات در نقطه سرسبز، کاربردی ندارد. در این مورد باید از سود نرمال استفاده شود.

۸) در شرایط مساعد مالی اقلام صورت سود و زیان اهمیت بیشتری دارند در حالیکه در شرایط نامساعد مالی اقلام ترازنامه بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرند.

#### ۶) کارگروه مؤسسات حسابرسی بزرگ<sup>۱</sup>

در سال ۱۹۹۹ کمیته بورس اوراق بهادار آمریکا<sup>۲</sup> بولتن حسابداری ۳۹۹ را در مورد کاربرد آستانه اهمیت مورد استفاده حسابرسان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی ارائه داد که علت آن نگرانی این سازمان از وجود نوسانات قابل ملاحظه بین سود مورد انتظار و سود واقعی برخی شرکتها در سالهای اخیر و عدم افشای برخی از تحریفات و اشتباهات صورتهای مالی توسط حسابرسان به دلیل کم اهمیت بودن آن در مقایسه با آستانه کمی (۵ درصد سود) بود. در این بولتن گفته شد، (۱) در تعیین اهمیت اقلام نباید تنها به عوامل کمی توجه کرد، بلکه عوامل کیفی را نیز باید مورد توجه قرار داد (۲) بسیاری از اقلام کم اهمیت زمانی که اثر آنها بر کلیت صورتهای مالی مورد توجه قرار می‌گیرد با اهمیت تلقی می‌شود (۳) اگر موارد کم اهمیت غیرقانونی بطور عمدی اتفاق افتد، حسابرسان باید کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد را در جریان بگذارند (۴) اهمیت اقلام هم منفرداً و هم

1- Big five task force

2- Securities and Exchange Commission (SEC)

3- Staff Accounting Bulletin, (SAB) No.99



در مجموع نسبت به صورتهای مالی باید مورد توجه قرار گیرد (۵) حساب‌برسان در مرحله برنامه‌ریزی برای تعیین اهمیت باید نسبت به تصمیمات استفاده‌کنندگان توجه کنند. عوامل کیفی مورد نظر بولتن حسابداری عبارتند از: (۱) تحریفاتی که بر سود شرکت یا روند آن تأثیر می‌گذارد (۲) تحریفاتی که انتظارات و پیش‌بینی‌های معقول تحلیل‌گران مالی در مورد صورتهای مالی را خدشه‌دار می‌سازد (۳) تحریفاتی که سود را به زیان و بالعکس تغییر می‌دهد (۴) تحریفات مؤثر بر قسمتهایی از شرکت که سودآوری آتی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۵) تحریفات ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات (۶) تحریفات ناشی از اعمال عمدی و غیر قانونی (۷) تحریفات مؤثر بر پاداش مدیران (۸) تحریفات مؤثر بر سود هر سهم (دستکاری یا مدیریت سود و هموارسازی آن) که مؤثر بر تصمیمات استفاده‌کنندگان و تغییر در انتظارات آنهاست (۹) تحریفاتی که از سنوات قابل انتقال یافته یا بطور بالقوه بر سالهای آتی تأثیر می‌گذارد.

این اقدامات کمیسیون اوراق بهادار باعث شد پنج موسسه بزرگ حسابرسی در یک عکس‌العمل و اقدام هماهنگ کار گروه‌ای تشکیل داده و پروژه تحقیقی با کمک دانشگاه‌های تکزاس و واشنگتن با همکاری آقایان کینی و بورگستار تعریف کنند. نتایج کار منجر به این شد که حساب‌برسان و نیز مدیران شرکتها باید تعدیلات مربوط به اقلامی را که دلیل کم اهمیت بودن (آستانه اهمیت کمی) ثبت نشده‌اند، در حسابها ثبت کنند. این کار گروه پیشنهاداتی به این شرح ارائه نمود. (۱) در توافقنامه حسابرسی نسبت به ثبت کلیه تعدیلات پیشنهادی حساب‌برسان و یا شرکت در حسابها تأکید شود (۲) در تاییدیه مدیران به مسئولیت مدیران در این باره توجه داده شود (۳) با کمیته حسابرسی در خصوص تحریفات ثبت نشده مذاکره و ثبت آنها توصیه شود (۴) موسسات حسابرسی در رهنمودهای اهمیت به حساب‌برسان توصیه کنند تا در ارزیابی اهمیت به عوامل کیفی (۱۴ نمونه ارائه شده) توجه کنند (۵) به علاوه در تعیین سطح اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی به دیدگاههای استفاده‌کنندگان بویژه انتظارات مبتنی بر سود آتی، توجه خاص مبذول شود.

(۷) سازمان حسابرسی در دستورالعمل حسابرسی جدید با نگرش به مدیریت خطر

حسابرسی، آستانه اهمیت را بر مبنای ۳ درصد متوسط جمع داراییها و فروش براساس جدول نزولی پیشنهاد نمود که با افزایش مبلغ مبنای سطح اهمیت از ۳ درصد به ۱ درصد کاهش می‌یابد. مضافاً تخصیص اهمیت معادل ۳ برابر اهمیت برآوردی در سطح صورتهای مالی تعیین شده با این قید که حداکثر مبلغ اهمیت تخصیص یافته به هر حساب نمی‌تواند بیش از ۶۰ درصد اهمیت برآورد اولیه باشد. به علاوه گفته شد که تخصیص اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی به مانده حسابها باید با توجه به عواملی چون صرف زمان و هزینه حسابرسی، حسابهایی که ریسک بیشتری دارد و همچنین تحریفات کشف شده در سال قبل صورت گیرد. در مرحله ارزیابی نهایی نیز گفته شده که چنانچه مجموع اشتباهات و تحریفات نسبت به مبلغ اهمیت ناچیز باشد (۵ درصد مبلغ اهمیت) این مبالغ در جمع‌بندی منظور نمی‌شود. مضافاً در صورتیکه اشتباهات و یا تحریفات کشف شده هر حساب حدود اهمیت در سطح صورتهای مالی یا بیشتر از آن باشد با توجه به دامنه اهمیت (اهمیت در سطح صورتهای مالی و دو برابر آن) بر پایه کیفیت متفاوت اشتباهات کشف شده، قضاوت اعمال شود.

#### نحوه کاربرد اهمیت در حسابرسی

طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹) حسابرس در هر یک از مراحل زیر باید اهمیت را مورد توجه قرار دهد:

#### الف) تعیین سطح اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی

حسابرس در مرحله برنامه‌ریزی باید میزان قابل قبولی از اهمیت (برآورد اولیه) را مشخص کند که بتواند اشتباهات و یا تحریفات با اهمیت را کشف کند. وی در این مرحله، مواردی را مشخص می‌کند که می‌تواند صورتهای مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحریف کند. حسابرس اهمیت را هم در سطح صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و هم در ارتباط با هر یک از مانده حسابها، گروه معاملات و رویدادها و موارد افشا مورد توجه قرار می‌دهد. برآورد حسابرس از اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حداکثر مبلغ اشتباهات و تحریقاتی است که می‌تواند در صورتهای مالی وجود داشته باشد و

حسابرس کماکان بر این باور باشد که اشتباهات و تحریفات مزبور قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. این مبلغ را اصطلاحاً "اشتباه قابل تحمل"<sup>۱</sup> می‌نامند. در این مرحله، ابتدا برآورد اولیه‌ای از مبلغ اهمیت صورت می‌گیرد. برای این برآورد از مبنای چون مبلغ سود، جمع داراییها، حقوق صاحبان سرمایه، فروش و... استفاده می‌شود.<sup>۲</sup>

پس از تعیین مبلغ اهمیت در سطح صورتهای مالی، تخصیص اهمیت به مانده حسابهای مندرج در ترازنامه و حسابهای اصلی سود و زیان صورت می‌گیرد. از آنجائیکه اشتباه یا تحریف ممکن است در دو جهت مخالف (کم نمایی یا بیش نمایی) باشد. مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها معمولاً معادل ۲ برابر برآورد اولیه (۲M یا ۳) در نظر آگرفته می‌شود. سپس این برآورد بین حسابهای ترازنامه یا سود و زیان تخصیص می‌یابد، به این تخصیص را اصطلاحاً تخصیص اولیه می‌نامند. در مرحله دوم، تخصیص مبلغ تخصیص یافته اولیه به هر حساب بر حسب عواملی چون حساسیت حساب، حسابهایی که رسیدگی آن مستلزم صرف زمان و هزینه است تعدیل می‌شود.

(ب) تعیین اهمیت در مرحله ارزیابی نهایی و اظهار نظر

حسابرس در مرحله ارزیابی نهایی و اظهار نظر باید با اهمیت بودن یا نبودن مجموع اشتباهات و یا تحریفهای اصلاح نشده کشف شده در جریان حسابرسی را تعیین کند. مجموع اشتباهات و تحریفات از لحاظ آماری از ترکیب سه نوع اشتباه زیر حاصل می‌شود:

(۱) اشتباهات شناخته شده<sup>۳</sup> اشتباهات مشخصی است که توسط حسابرس شناسایی یا

#### 1- Tollerable Error

۲. برای متناسب کردن مبنای اهمیت با اندازه شرکت می‌توان از فرمول پیشنهادی البوت استفاده کرد. ۲/۳

$$C=1/61$$

۳. یکی از روشهای تخصیص برآورد اولیه اهمیت توسط البوت و همکارانش طراحی گردید طبق این روش در مرحله اول برآورد اولیه اهمیت براساس مانده پولی نسبی هر حساب در ترازنامه و یا سود و زیان تصمیم گرفته می‌شود.

#### 4- Known Error

کشف شده است.

۲) اشتباهات تعمیم یافته مستقیم یا محتمل<sup>۱</sup> برآورد حسابرس از سایر اشتباهات و یا تحریف‌هایی است که نمی‌تواند بطور مشخص شناسایی شود اما وجود آن محتمل است. برای مثال، اگر در رسیدگی به یک نمونه ۵۰ ریالی از ۵۰۰ ریالی، ۱۰ ریال اشتباه کشف شود، اشتباه تعمیم یافته مستقیم  $10 \times \frac{500}{50} = 100$  خواهد بود.

۳) اشتباه کشف نشده بالقوه<sup>۲</sup> این اشتباه در نمونه‌گیری آماری پیش می‌آید و اصطلاحاً اشتباه نمونه‌گیری نامیده می‌شود. این اشتباه حد مجاز اشتباهی است که بر غم روشهای حسابرسی به دلیل پذیرش میزانی از احتمال خطر حسابرسی هنوز کشف نشده باقی مانده است. برای مثال، اگر برآورده اشتباه نمونه‌گیری در مثال، ۵۰ درصد تعمیم یافته مستقیم مبالغ اشتباه در نمونه‌گیری فرض شود. در این صورت، اشتباه نمونه‌گیری  $(100 \times \frac{50}{100} = 50)$  ریال خواهد بود.

در مرحله بعد مجموع اشتباهات و یا تحریفات برآورد شده فوق با برآورد اولیه اهمیت مربوط به مانده حساب فوق مقایسه می‌شود. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که این گونه اشتباهات و یا تحریفات با اهمیت است باید از مدیریت واحد مورد رسیدگی بخواهد صورتهای مالی را اصلاح کند یا باید روشهای حسابرسی را بطور گسترده‌تر اجرا کند تا بتواند احتمال خطر حسابرسی را کاهش دهد. در این مورد باید توجه داشت که حتی در صورت اصلاح اشتباه شناخته شده، حسابرس باید روشهای حسابرسی را جهت کاهش احتمال خطر حسابرسی در سطح قابل قبول گسترش دهد.

### رابطه اهمیت با سایر مفاهیم حسابرسی

۱) رابطه اهمیت با احتمال خطر حسابرسی: اهمیت به اثر بزرگی یک تحریف یا اشتباه در صورتهای مالی اشاره دارد. اما احتمال خطر به احتمال عدم وجود تحریف یا اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی نظر دارد. یعنی احتمال رخداد یا اشتباهات جزئی که

از طریق سیستم کنترل داخلی (خطر کنترل) یا آزمونهای حسابرسی (خطر عدم کشف) کشف نشود، بسیار زیاد است. اما هدف حسابرسی آن است که اشتباه با اهمیتی در صورتهای مالی با درجه بالایی از اطمینان (یا پذیرش احتمال خطر کم) وجود نداشته باشد. بین احتمال خطر و اهمیت رابطه معکوس وجود دارد. یعنی اگر آستانه اهمیت یک قلم افزایش یابد، احتمال خطر کشف اشتباهات یا تحریفات در آن قلم کاهش می یابد و بالعکس. مفهوم اهمیت بدون توجه به مفهوم احتمال خطر کاربرد چندانی در حسابرسی ندارد و ترکیب آنهاست که معنا پیدا می کند. یعنی هدف حسابرسی "کاهش احتمال خطر اشتباهات یا تحریفات با اهمیت" در صورتهای مالی است.

حسابرس برای تعیین نوع، ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی باید رابطه معکوس بین اهمیت و احتمال خطر را در نظر بگیرد. برای مثال، چنانچه حسابرس پس از برنامه ریزی برای اجرای روشهای حسابرسی به این نتیجه برسد که مبلغ اهمیت قابل قبول، پایین تر از برآورد قبلی وی است، خطر حسابرسی افزایش می یابد. برای جبران این افزایش در خطر حسابرسی یکی از اقدامات زیر را انجام می دهد:

الف) کاهش سطح برآوردی خطر کنترل (تعدیل ضریب انحراف قابل قبول) در صورت امکان، و تامین پشتوانه لازم برای سطح جدید از طریق انجام آزمونهای گسترده تر یا آزمون اضافی کنترلها.

ب) کاهش خطر عدم کشف (تعدیل مبلغ اشتباه قابل تحمل) از طریق تعدیل نوع، ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوای مورد نظر.

۲) رابطه اهمیت با شواهد حسابرسی: طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹)، حسابرس برای اظهار نظر حسابرسی باید شواهد کافی و قابل قبول به دست آورد. کفایت و قابلیت قبول شواهد دو مفهوم وابسته است. کفایت معیار سنجش کمیت شواهد و قابلیت قبول معیار سنجش کیفیت شواهد است. مقدار و کیفیت شواهد حسابرسی رابطه نزدیکی با مفهوم اهمیت دارد. هر چه مبالغ یا موضوع مورد رسیدگی با اهمیت تر باشد، شواهد کافی با قابلیت قبول بالاتری برای اثبات آن لازم است.

۳) رابطه اهمیت با نمونه گیری: طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹)، حسابرس در

تعیین اندازه نمونه گیری، باید خطر نمونه گیری، اشتباه قابل تحمل و اشتباه مورد انتظار را ارزیابی کند. اشتباه قابل تحمل با اندکی اغماض همان سطح اهمیت است. اهمیت با تعداد نمونه، رابطه معکوس دارد یعنی هر چه سطح اهمیت بالاتر رود تعداد نمونه کاهش می یابد. این رابطه از فرمول نمونه گیری مشهود است.

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

اشتباه قابل تحمل از لحاظ آزمون محتوا، همان میزان اهمیت حداکثر اشتباه ریالی موجود در یک مانده حساب یا گروه معاملات می باشد که حسابرس حاضر به پذیرش آنست و در آزمون کنترل حداکثر ضریب انحراف قابل قبول از یک روش کنترل داخلی است.

۴) رابطه اهمیت با برآوردهای حسابداری: انجام برآورد مستلزم قضاوت است. هر چه میزان برآورد بکار رفته در یک مانده حساب (مثلاً ذخیره کالای ناباب) بیشتر باشد، سطح اهمیت بالاتری برای آن در نظر گرفته می شود. در مقابل، هر چه سطح برآورد بکار رفته در یک مانده حساب (مثلاً موجودی نقد) کمتر باشد، سطح اهمیت پائین تری برای آن در نظر گرفته می شود.

۵) رابطه اهمیت و کنترلهای داخلی: طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹)، حسابرس پس از شناخت سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، باید برآورد اولیه ای از خطر کنترل مربوط به هر یک از مانده حسابهای با اهمیت یا گروههای معاملات عمده را برای هر یک از ادعاهای مدیریت بعمل آورد تا بتواند منجر به کشف و اصلاح اشتباهات و یا تحریفهای "با اهمیت" شود یا از وقوع آنها پیشگیری کند. به عبارتی، احتمال خطر کنترل اگر انتظار نرود منجر به کشف اشتباهات یا تحریفهای با اهمیت شود، باید در حد بالا برآورد شود. همچنین طبق استانداردها، در هر حال حسابرس صرفنظر از سطوح برآوردی خطر ذاتی و خطر کنترل در حسابرسی، باید تعدادی از آزمون محتوا را درباره مانده حسابهای "با اهمیت" و گروههای عمده معاملات و سایر رویدادهای مالی اجرا

کند.

۶) رابطه اهمیت و افشا: طبق استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۹) صورتهای مالی باید کلیه اقلامی را افشا کند که از لحاظ تأثیرگذاری بر ارزیابی و تصمیمات، دارای اهمیت کافی باشد. ضمن اینکه رویه‌های مهم در خصوص معاملات و رویدادهای با اهمیت و آثار تغییر در رویه‌های حسابداری در صورتی که با اهمیت باشد باید افشا شود.

۷) رابطه اهمیت با اظهار نظر حسابرسی: اهمیت بر نوع اظهار نظر حسابرسی تأثیر می‌گذارد (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۷۹ بخش ۷۰). اگر آثار انحراف از استانداردهای حسابرسی با اهمیت باشد منجر به اظهار نظر مشروط و اگر آثار انحراف با اهمیت، فراگیر و اساسی باشد منجر به اظهار نظر مردود می‌گردد. همچنین اگر آثار محدودیت در رسیدگی با اهمیت باشد منجر به اظهار مشروط و اگر آثار محدودیت در رسیدگی و ابهام فراگیر و اساسی باشد منجر به عدم اظهار نظر حسابرسی می‌شود. اما اگر آثار مجموع اشتباهات و تحریفات یا محدودیت در رسیدگی بر صورتهای مالی کم اهمیت باشد، اظهار نظر مقبول ارائه می‌گردد.

### روش‌شناسی پژوهش

در این قسمت، روش‌شناسی و نتایج این پژوهش علمی با موضوع "مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان" بطور خلاصه بیان می‌شود:

### نحوه شکل‌گیری سؤال و فرضیات تحقیق

بررسی تحقیقات گذشته بیانگر وجود رابطه و تأثیر عوامل کمی (تعیین‌کننده) و کیفی (تعدیل‌کننده) مختلف در تعیین سطح اهمیت و به کارگیری رهنمودهای کمی اهمیت متفاوت بین حسابرسان در سطح بین‌المللی است. تاکنون تحقیق پایه‌ای و علمی انجام نشده است که بتواند عوامل مؤثر در قضاوتهای مربوط به تعیین سطح اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی از دیدگاه حسابرسان ایرانی را شناسایی کرده و رهنمود جامعی در این مورد ارائه دهد. طبعاً عدم وجود چنین رهنمودی، موجب ناهماهنگی و

عدم یکنواختی در اظهار نظرهای حسابرسی، بروز مشکلات هنگام تغییر حسابرسان و تغییر در حجم رسیدگی‌ها شده و کارائی و اثربخشی حسابرسی را تحت الشعاع قرار داده است.

هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر در قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت در حسابرسی مستقل صورتهای مالی در ایران از دیدگاه حسابرسان، اندازه‌گیری میزان توافق عمومی آنان در انتخاب و بکارگیری رهنمودهای کمی اهمیت، شناسایی موانع و مشکلات و ضرورت تدوین رهنمود اهمیت در حسابرسی می‌باشد. طبعاً نتایج حاصل با توجه به شرایط محیطی ایران می‌تواند موجب هماهنگی و کاربرد مناسب استاندارد حسابرسی اهمیت و یکنواختی در برخورد حسابرسان با مفهوم اهمیت شده و حداقل قضاوت‌های اهمیت براساس معیارهایی صورت گیرد که مورد توافق جمعی حسابرسان ایرانی باشد. این تحقیق در صدد است به این سوالات اصلی پاسخ گوید:

"عوامل یا متغیرهای مؤثر در تعیین سطح اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل در ایران چیست؟ و اولویت‌بندی آنها کدامست؟ همچنین آیا در انتخاب و بکارگیری رهنمودهای کمی اهمیت بین حسابرسان مستقل ایران توافق نظر وجود دارد؟"

با توجه به سوال اصلی تحقیق، فرضیات تحقیق بصورت زیر طراحی گردید:

۱- در حسابرسی مستقل صورتهای مالی در ایران، متغیرهای کمی (مانند مبلغ مورد قضاوت، مبلغ مجموع فروش یا درآمدها، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ حقوق صاحبان سرمایه و...) با تعیین "سطح اهمیت در حسابرسی" و متغیرهای کیفی (مانند قابلیت تعیین یا برآوردی بودن، عمدی یا غیر عمدی بودن، عادی یا غیر عادی بودن ماهیت مبلغ مورد قضاوت و...) با "تعدیل سطح اهمیت" مرتبط است.

۲- بین حسابرسان مستقل ایران در انتخاب و بکارگیری رهنمودهای کمی برای تعیین سطح اهمیت در حسابرسیهای انجام شده تفاوت معنی داری وجود ندارد.



## مراحل اجرای تحقیق

اطلاعات مورد نیاز این تحقیق از طریق دو ابزار تحقیق، یعنی پرسشنامه کتبی (نظر خواهی) و مشاهده عینی (اسنادکاوی) گردآوری شده است. ابتدا از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات قبلی، عوامل مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به تعیین سطح اهمیت در حسابرسی و اهمیت نسبی آنها شناسایی و رابطه آنها با قضاوت‌های اهمیت، استاندارد حسابرسی اهمیت و نهایتاً هدف نهایی حسابرسی برقرار شد. سپس جهت متناسب کردن عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اهمیت با محیط حسابرسی ایران و نیز شناسایی عوامل دیگری که ممکن است در شرایط ایران کاربرد داشته باشد از نظر متخصصان استفاده گردید.

در مرحله اول با استفاده از روش مصاحبه و تبادل نظر با متخصصان ارشد حسابرسی (مدیران حسابرسی) این عوامل تعدیل شد و در نهایت ۱۵ عامل کمی و ۱۵ عامل کیفی جهت بررسی‌های بعدی انتخاب گردید. متعاقباً جهت اعتبار بخشی به نتایج بدست آمده، با استفاده از پرسشنامه کتبی از مدیران حسابرسی در خصوص "وجود رابطه" و "میزان ارتباط" بین عوامل مذکور با تعیین و تعدیل سطح اهمیت، همچنین "میزان استفاده" از این عوامل و رهنمودهای کمی مورد استفاده، نظر خواهی گردید. ضمن آنکه موانع، مشکلات و ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت در ایران نیز مورد پرسش قرار گرفت. در این مرحله ضمن شناسایی و اولویت‌بندی عوامل کمی و کیفی مؤثر در تعیین سطح اهمیت در حسابرسی، رهنمودهای کمی اهمیت مورد توافق حسابرسان مشخص شد.

جامعه آماری مرحله اول تحقیق، مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و مدیران حسابرسی بخش خصوص همکار با سازمان (اشخاص حقیقی) مورد پذیرش هیات عالی نظارت سازمان حسابرسی شامل حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و حسابداران معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار بودند. براساس نمونه‌گیری آماری، تعداد ۷۰ نفر مدیر حسابرسی از این جامعه انتخاب و پرسشنامه تحقیق پس از طی مراحل بررسی مقدماتی، توزیع گردید که از این تعداد ۶۶ پرسشنامه دریافت و نتایج آن پس از تجزیه و تحلیل مورد آزمون قرار گرفت.

در مرحله دوم تحقیق برای اعتبار بخشیدن به نتایج حاصل از نظرخواهی تحقیق و اندازه‌گیری میزان رعایت رهنمودهای کمی اهمیت مورد توافق حسابرسان در حسابرسی‌های انجام شده، با استفاده از ابزار مشاهده عینی (اسناد کاوی)، پرونده‌ها و گزارشهای حسابرسی، مورد مطالعه قرار گرفت در این مورد ابتدا مبانی کمی و آستانه اهمیت براساس رهنمودهای کمی مورد توافق حسابرسان (نتایج نظرخواهی از طریق پرسشنامه) با استفاده از اطلاعات صورتهای مالی نمونه‌های انتخاب (شرکتهای مورد رسیدگی) محاسبه و استخراج شد. آنگاه با مطالعه شواهد عینی، حداقل مبالغ اشتباهات با اهمیت مشاهده شده (اقدام مورد قضاوت) به مبانی کمی مذکور (آستانه اهمیت) محاسبه گردید و با آستانه رهنمود کمی اهمیت مورد توافق حسابرسان حاصل از نظرخواهی مقایسه گردید. چنانچه قضاوتهای اهمیت در شرایط واقعی منطبق با آستانه و رهنمود کمی مورد توافق (نظرخواهی) باشد می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حسابرسان در عمل رهنمودهای کمی مورد توافق را رعایت نموده و به آن پایبند بوده‌اند. نتایج این مرحله توافق عمومی حسابرسان در کاربرد رهنمودهای کمی مزبور را تقویت کرد.

جامعه آماری مرحله دوم تحقیق، گزارشها و پروندههای حسابرسی شرکتهایی را تشکیل می‌داد که طی سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده و گزارشهای غیرمقبول (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) دریافت نموده‌اند. علت انتخاب این دو سال آنست که بین این دو سال سازمان حسابرسی دستورالعمل حسابرسی با نگرش مبتنی بر خطر حسابرسی را منتشر و در آن کاربرد رهنمود کمی اهمیت را توصیه کرد. براساس نمونه‌گیری آماری از این جامعه تعداد ۲۲۳ شرکت انتخاب و رهنمودهای کمی مورد استفاده و قضاوتهای اهمیت اعمال در آنها مورد پژوهش قرار گرفت.

### نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهاد

(۱) نتایج تجزیه و تحلیل آماری و آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که ۱۲ عامل کمی

یعنی: ۱- اندازه مبلغ مورد قضاوت ۲- مجموع مبلغ فروش (درآمدها) ۳- مبلغ مجموع هزینه‌ها ۴- مبلغ سود ناورتزه ۵- مبلغ سود خالص قبل از مالیات ۶- مبلغ سود خالص پس از مالیات ۷- مبلغ مجموع داراییها ۸- مبلغ مجموع بدهیها ۹- مبلغ حقوق صاحبان سرمایه ۱۰- مبلغ متوسط مجموع داراییها و درآمدها ۱۱- مبلغ قلم اصلی وابسته و ۱۲- مبلغ طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت در صورتهای مالی با تعیین سطح اهمیت در حسابرسی مرتبط می‌باشد. همچنین سه عامل کمی ۱- مبلغ سود هر سهم ۲- مبلغ سرمایه در گردش ۳- مبلغ خالص جریان وجوه نقد، ارتباط بسیار کمی در تعیین سطح اهمیت دارد. از بین ۱۲ عامل پیشگفته، عواملی چون مبلغ مجموع فروش (درآمدها)، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ متوسط مجموع داراییها و درآمدها، مبلغ سود خالص قبل از مالیات، اندازه مبلغ مورد قضاوت، مبلغ قلم اصلی وابسته و مبلغ طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت بیشترین ارتباط را نشان دادند. این نتایج با نتایج تحقیقات قبلی که عوامل سود خالص و مجموع داراییها را بعنوان عوامل اصلی تعیین کننده سطح اهمیت نشان دادند تقریباً یکسان است. همچنین بنظر می‌رسد که رهنمود پیشنهادی سازمان حسابرسی که تنها مبتنی بر متوسط مجموع داراییها و درآمد است کافی نبوده و سود خالص نیز باید در محاسبات مدنظر قرار گیرد. به عبارت دیگر، کاربرد رهنمودهای کمی سود خالص و متوسط مجموع داراییها و درآمدها توجیه بهبود قضاوتهای اهمیت می‌شود. در این ارتباط می‌توان دامنه اهمیت را بین این دو قرار داده و سپس با استفاده از عوامل کیفی این فاصله را تعدیل کرد.

۲) نتایج تحقیق نشان داد که ۱۵ عامل کیفی بشرح زیر با تعدیل سطح اهمیت در حسابرسی مرتبط است:

- ۱) قابلیت اندازه‌گیری مبلغ مورد قضاوت
- ۲) عمدی یا غیر عمدی بودن منشاء مبلغ مورد قضاوت
- ۳) عادی یا غیر عادی (استثنایی) بودن ماهیت مبلغ مورد قضاوت
- ۴) تخطی از الزامات قانونی، مقرراتی و قراردادی ناشی از مبلغ مورد قضاوت
- ۵) تأثیر مبلغ مورد قضاوت در موقعیت و روند سودآوری

- ۶) تأثیر مبلغ مورد قضاوت در موقعیت و روند نقدینگی و بازپرداخت آنها
- ۷) ارتباط مبلغ مورد قضاوت با حساب معاملات اشخاص وابسته یا معاملات شبهه‌دار
- ۸) تأثیر مبلغ مورد قضاوت در تعیین سود خالص
- ۹) ملاحظات مالیاتی در مبلغ مورد قضاوت
- ۱۰) عملیاتی یا غیر عملیاتی بودن منشاء مبلغ مورد قضاوت
- ۱۱) مشروط بودن مبلغ مورد قضاوت به یک رویداد یا شرایط خاص
- ۱۲) موقت یا دائم بودن شرایط ایجاد مبلغ مورد قضاوت
- ۱۳) خصوصیات خاص واحد مورد رسیدگی
- ۱۴) فراگیر بودن آثار مبلغ مورد قضاوت بر بخشهای مختلف صورتهای مالی
- ۱۵) رابطه مبلغ مورد قضاوت با احتمال خطر حسابرسی

از بین عوامل فوق عامل کیفی در ارتباط ۱) فراگیر بودن آثار مبلغ مورد قضاوت بر اقلام مختلف صورتهای مالی ۲) عادی یا غیر عادی (استثنایی) بودن ماهیت قلم مورد قضاوت ۳) ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و معاملات شبهه‌دار ۴) ارتباط مبلغ مورد قضاوت با احتمال خطر حسابرسی، با قضاوتهای مربوط به تعدیل سطح اهمیت بیشتر از سایر عوامل کیفی است. در دستور العمل سازمان حسابرسی به این عوامل کیفی اشاره نشده است. لذا این عوامل می‌تواند در تدوین رهنمود اهمیت مورد استفاده قرار گیرد.

۳) نتایج حاصل از بررسی میزان توافق عمومی نظر حساب‌رسان در مورد انتخاب و کاربرد رهنمودهای کمی اهمیت نشان داد که رهنمود کمی مورد توافق مبتنی بر مبلغ سود خالص قبل از مالیات (معیار ۵ درصد) و رهنمودهای کمی مبتنی بر مبلغ مجموع درآمدها، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ متوسط مجموع داراییها و آمدها و مبلغ حقوق صاحبان سرمایه (معیار ۱ تا ۳ درصد نزولی) در قضاوتهای اهمیت در شرایط واقعی مورد توافق حساب‌رسان می‌باشد و در این میان رهنمود مجموع داراییها، مجموع درآمدها، متوسط مجموع داراییها و درآمدها، و سود خالص قبل از مالیات کاربرد بیشتری داشته است.

۴) مقایسه کاربرد اهمیت بین سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ بیانگر آنست که رهنمود کمی اهمیت مبتنی بر متوسط مبلغ مجموع داراییها و درآمدها (۱ تا ۳ درصد جدول نزولی) پیشنهادی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۸۰ نسبت به سال ۱۳۷۸ که رهنمودی وجود نداشته بهبود یافته است و این نشانگر آنست که وجود رهنمود کمی، قضاوت‌های اهمیت را یکنواخت می‌کند.

۵) نتایج حاصل بیانگر آنست که مدیران حسابرسی تدوین رهنمود کمی اهمیت را ضروری دانسته و فقدان آنرا موجب تفاوت در نوع اظهار نظر حسابرسی در شرایط مشابه، بروز مشکلات هنگام تغییر حساب‌رسان، از بین رفتن حقوق سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان و کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرسی می‌دانند. بعلاوه موانع موجود در تدوین رهنمود اهمیت را ناشی از قضاوتی بودن مفهوم اهمیت، نبود مدل فراگیر، محدودیت پردازش اطلاعات، تنوع عوامل تصمیم‌گیری استفاده کنندگان و متفاوت بودن خصوصیات فردی حساب‌رسان می‌دانند و افشای میزان اهمیت مورد استفاده در پروژه‌های حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی یا صورتهای مالی را برای اطلاع استفاده کننده بعنوان یکی از راه‌حلهای برداشتن موانع در کوتاه مدت می‌دانند.

۶) بررسی شواهد عینی، نکات زیر را در خصوص عدم کاربرد مناسب استاندارد حسابرسی اهمیت در ایران به عنوان یافته‌های جنبی تحقیق آشکار ساخت:

۱- حساب‌رسان ایرانی از مفهوم اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی کمتر استفاده می‌کنند و در صورت استفاده آنرا در کاربرگهای حسابرسی (طرح حسابرسی) مدون نمی‌کنند. بعبارتی، حساب‌رسان مفهوم اهمیت را عمدتاً در مرحله ارزیابی نهایی و تعیین نوع اظهار نظر حسابرسی مورد استفاده قرار می‌دهند. یکی از کاربردهای اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی و آزمون تعیین حجم نمونه است. از آنجا که انتخاب اقلام برای حسابرسی عمدتاً ذهنی و بر مبنای اقلام کلیدی صورت گرفته و از نمونه‌گیری آماری کمتر استفاده می‌شود. لذا کاربرد اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی در ایران کم‌رنگ شده است.

۲- حساب‌رسان به رابطه معکوس اهمیت با احتمال خطر حسابرسی کمتر توجه می‌کنند. یعنی اگر آستانه اهمیت یک قلم افزایش یابد، احتمال خطر کشف اشتباهات یا تحریفات در آن کاهش می‌یابد. برای مثال، چنانچه حسابرس بعد از برنامه‌ریزی برای اجرای روشهای حسابرسی به این نتیجه برسد که مبلغ اهمیت قابل قبول، پائینتر از برآورد اولیه اهمیت است، خطر حسابرسی افزایش یافته و حسابرس برای جبران این میزان از افزایش خطر باید نسبت به تعدیل سطح برآورد خطر کنترل و خطر عدم کشف اقدام نماید تا پشتوانه لازم را برای سطح جدید احتمال خطر را از طریق آزمونهای گسترده‌تر یا آزمون اضافی کنترلها و تعدیل نوع ماهیت زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوی مورد نظر بعمل آورد. یکی از علل عدم توجه به این مطلب، عدم استفاده از مدل ریسک به شکل علمی در فرایند حسابرسی در ایران است.

۳- حساب‌رسان در مرحله ارزیابی و اظهار نظر برای برآورد و تعیین آثار مجموع اشتباهات و تحریفات صرفاً به اشتباهات شناخته شده (کشف شده) توجه می‌کنند. همانطور که در استاندارد حسابرسی اهمیت قید شده، در این مرحله باید آثار مجموع اشتباهات و تحریفات که از لحاظ آماری از ترکیب سه نوع اشتباه، اشتباه شناخته یا کشف شده، اشتباهات تعمیم یافته و اشتباهات کشف نشده بالقوه (برآوردی) به دست می‌آید، استفاده کرد. بعبارتی در مرحله ارزیابی نهایی ترکیب مجموع این سه نوع اشتباه است که باید با برآورد اولیه اهمیت مربوط به مانده حساب مورد رسیدگی مقایسه شود. در صورت تجاوز از این برآورد حسابرس از مدیریت می‌خواهد که صورتهای مالی را اصلاح کند یا باید روشهای حسابرسی را بطور گسترده‌تر اجرا کند. طبق بررسی انجام شده حساب‌رسان تنها به اشتباهات کشف شده توجه می‌کنند و اصلاح آنها از مدیریت می‌خواهند. در صورتیکه اشتباهات تعمیم یافته و اشتباهات کشف نشده بالقوه (برآوردی) نیز بخشی دیگر آثار ترکیبی فوق تشکیل می‌دهد که باید از طریق گسترش روشهای حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

۴- یکی از موارد کاربرد اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی و آزمون (علاوه بر تعیین حجم نمونه)، توجه به نوع، ماهیت شواهد حسابرسی و زمانبندی اجرا و حدود روشهای

حسابرسی است که برحسب درجه اهمیت اقلام مختلف ممکن است متفاوت باشد و حسابرسان ایران کمتر به آن توجه می‌کنند به عبارتی هر چه درجه اهمیت اقلام بویژه از لحاظ عوامل کیفی بالا می‌رود، شواهد کافی و با قابلیت قبول بالاتری برای اثبات آن مورد نیاز است. برای مثال، هرچه قابلیت اندازه‌گیری اقلام و نیز احتمال خطر ذاتی آن افزایش می‌یابد سطح اهمیت پائینتری باید برای آن در نظر گرفته شود تا بتواند اشتباهات و تحریفات موجود را کشف نماید. این مطلب بر زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی (مثلاً مشاهده عینی و جوه نقد در تاریخ نزدیک به پایان سال) نیز تأثیر می‌گذارد.

(۷) از آنجائیکه سطح اهمیت بر حسب تأثیر اشتباهاتی که (۱) به تنهایی بر اقلام مؤثر بر ترازنامه است (۲) به تنهایی بر اقلام سود و زیان مؤثر است (۳) اشتباهات ناشی از طبقه‌بندی، می‌تواند متفاوت باشد. بنظر می‌رسد که در مرحله ارزیابی نهایی برحسب آنکه اقلام مورد قضاوت بر کدامیک از سه طبقه فوق تأثیر می‌گذارد، برآورد اولیه اهمیت را می‌توان بشرح زیر تعدیل کرد.

(الف) برای قضاوتهای اهمیت اقلیمی که بر سود خالص تأثیر می‌گذارد. می‌توان از اقل بین رهنمود کمی مبتنی بر سود خالص، مجموع داراییها و مجموع درآمدها استفاده کرد.

(ب) برای قضاوتهای اهمیت اقلیمی که بر حقوق صاحبان سرمایه تأثیر می‌گذارد می‌توان از اقل بین رهنمود کمی مبتنی بر حقوق صاحبان سرمایه و مجموع داراییها استفاده کرد.

(ج) در مورد اقلیمی که صرفاً در طبقه‌بندی مؤثر است چنانچه طبقه‌بندی مربوط به اقلام سود و زیانی باشد می‌توان از رهنمود اهمیت مبتنی بر مجموع درآمدها و در مورد طبقه‌بندیهایی که بر اقلام ترازنامه مؤثر است از رهنمود اهمیت مبتنی بر مجموع داراییها استفاده کرد. بدیهی است که موارد فوق کلاً برای تعدیل سطح اهمیت اولیه حسابرسی (که قبلاً مبتنی بر یکی از رهنمودهای کمی) تعیین شده و مقایسه با آن به کار می‌رود.

### توصیه‌هایی برای تحقیقات آتی

- ۱- جامعه این تحقیق مدیران حسابرسی بودند. از آنجائیکه قضاوت‌های مربوط به اهمیت استفاده‌کننده مدار است، ضروری است یک سری تحقیقات رفتاری با استفاده از گروه‌های مختلف استفاده‌کننده مانند سرمایه‌گذاران، بانکداران، تحلیل‌گران مالی و مقایسه آن با سطح اهمیت مورد توجه حساب‌رسان انجام شود.
- ۲- همانطور که قبلاً بدان اشاره شد تعیین سطح اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند با مرحله ارزیابی نهایی متفاوت باشد. در این رابطه لازم است تعیین سطح اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی بطور خاص مورد تحقیق قرار گیرد.
- ۳- انجام یک سری تحقیقات مبتنی بر یافته‌های واقعی در مورد قضاوت‌های مربوط به اهمیت بویژه هنگامی که استاندارد حسابداری جدیدی صادر می‌شود و باعث تغییر رویه حسابداری می‌گردد، ضروریست. چون برخورد با موضوع اهمیت در زمینه افشاء قبل و بعد از تغییر روش می‌توان برای تعیین قضاوت‌های اهمیت مورد توجه می‌باشد.
- ۴- انجام تحقیق خاص در مورد جنبه‌هایی از استاندارد حسابرسی اهمیت از جمله بررسی توجه و رعایت رابطه اهمیت با احتمال خطر حسابرسی، شواهد حسابرسی، نمونه‌گیری، کنترل داخلی در شرایط ایران موضوعاتی است که بطور مستقل می‌تواند مورد پژوهش قرار گیرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رتال جامع علوم انسانی



## منابع و مآخذ

### منابع فارسی

- ۱) براتنی، سهراب، "بررسی تأثیر متغیرهای کمی و کیفی بر قضاوت اهمیت و افشا در گزارش مالی" پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، ۱۳۷۵
- ۲) زارعی، حسین، "تحقیقی پیرامون اهمیت در گزارشدهی حسابرسان بخش خصوصی" پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، ۱۳۷۵
- ۳) کمیته تدوین دستور العمل حسابداری، دستور العمل حسابداری با نگرش مدیریت خطر حسابداری، سازمان حسابداری، تهران، ۱۳۷۹
- ۴) کمیته فنی سازمان حسابداری، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۴، تهران ۱۳۷۷
- ۵) کمیته فنی سازمان حسابداری، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵، تهران، ۱۳۷۹
- ۶) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (متن پیشنهادی)، هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، سازمان حسابداری، نشریه ۱۱۳ تهران ۱۳۷۶.
- ۷) مگزوالتربی و دیگران، اصول حسابداری مترجمان، عباس ارباب سلیمانی و محمود

نصرتی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۸۷، تهران، ۱۳۷۱

### منابع انگلیسی

- 1) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Codification of Statement of Auditing Standard (SAS)*, New York, 1983 & 1987
- 2) Arens. A. A. and J. K. Loebecke, *Auditing An Integrated Approach*, Prentice-Hall, inc, 1997
- 3) AICPA. Big Five Audit Materiality Task Force 1998 , & SEC Staff Accounting Bulletin No.99 (SAB99) , 1999
- 4) Bernstein, L. A., "The Concept of Materiality" *The Accounting Review*, January 1967
- 5) Boastman, J. R. , and J. C. Robertson, "Policy - Capturing on Selected Materiality Judgements " *The Accounting Review*, April 1974
- 6) Carpenter, B. W. , " The Effect of Nature of Transaction, Rank Experience and Familiarity on Materiality Judgements of Auditors: An Experimental Examination " PhD . Dissertation, Pennsylvania State University, 1987
- 7) Chewning, G. , K. Pany and S. Wheeler, " Auditor Reporting Decision Involving Accounting Principle Changes: Some Evidence on Materiality Thresholds ," *Journal of Accounting Research*, Spring 1989
- 8) Cottrel , D. M. , "Market - Based Auditing Standards: Experimental Tests of Market Disclosures As Substitutes for External Regulation", *PhD Dissertation*, The Ohio State University, 1992
- 9) Drumming , S. T., "An Examination of Materiality Judgements Policies of

Public Accountants", PhD. *Dissertation*, University of Wisconsin - Madison, 1982

10) Dyer, J. L. , " A search for Objective Materiality" *PhD. dissertation*, University of Kentucky, 1973

11) Elliott , R . K . , G . R. Zuber, W. R. Kinney, and J. J. Leisenering" Using Materiality in Audit Planning, *Journal of Accountancy*, March 1983

12) Financial Accounting Standards Board (FASB),Statement of Financial Accounting Standard, Concept No.2. *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980

13) Financial Accounting Standards Board(FASB), *Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Criteria for Determining Materiality*, Stanford, 1975.

14) Firth , M. "Consensus Views and Judgement Models in Materiality Decision , "Accounting, *Organizations and Society*, 1979

15) Fisher , M . H.," The Effects of Reporting Auditors Materiality Levels Publicity, Privgtely or not at all in an Experimental Market Setting, "Supplement To Volume 9 of *Auditing: A journal of Practice & Theory*,1990

16) Frish koff, P . , " An Examination of Concept of Materiality in Accounting, " *Emperical Research in Accounting: Selected Studies*, Supplement to *Journal of Accounting Research*, 1970

17) Hofsted , T . H . , and G . D . Hughes, "An Experimental Study of The Judgement Element in Disclosure Decisions, " *Accounting Review*, April 1977

18) Holstrum , G . L, and W.F.Messier, "A Review and Integration of Empirical Research on Materiality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Fall 1982

19) Institute of Chartered Accountants in Australia, "*Materiality in Financial*

- Statement*" General Conclil of The Australian Society of Accountants, 1974
- 20) International Ferderation Of Accounting Committee, (IFCA), *Handbook of Technical Pronouncement*, International Standard on Auditing, ", 2000.
- 21) International Federation of Accountants Committee, (IF AC) ,*Accounting International Study Group (AICG)*, 1974
- 22) Khalifa Z . M " The Impact of The Financial Condition of Firm on Auditors Materiality / Disclosure Judgement, An Experimental Study", *PhD. Dissertation* Rutgers The State University of New Jersey , 1992
- 23) King , J . B . , "Individual and Team planning Materiality Judgements in Structed and Unstructed Accounting Firms, " *PhD . Dissertation*, Indiana University 1988
- 24) Krogstad, J. L . , R. T . Ettenson , and J.Shanteau "Context and Experience in Auditors, Materiality Judgements", *Auditing: A journal of Practice & Theory*, Fall 1984
- 25) Lee . R . B . , S . J , Adams and R. F Boyhin , " Modeling of The Audit Risk Assessment Process & Assertion Level Within an Account Balance *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Fall 1984
- 26) Leslie ,D.A.,*Materiality the Concept and its Application to Auditing*, CICA ,Toronto, 1988
- 27) Messier , W. F . , "An Examination of Expert Judgement in The Materiality / Disclosure Decision," *PhD . Dissertation*, Indiana University, 1979
- 28) Messier, W. F. , " The Effect of Experience and Firm Type on Materiality / Disclosure Judgements, " *Journal of Accounting Research*, Autumn 1983
- 29) Moriarity , S., and F . H . Barron, " Modeling The Materiality Judgemants of Audit Partners, " *Journal of Accounting Research*, Autumn 1976

- 30) Moriarity , S. , and F. H. Barron "A Judgment - Based Definition of Materiality," Supplement To Journal of Accounting: Research, 1979
- 31) Morris, M . H, and W. D . Nichols, "Consistency Exceptions : Materiality Judgement and Audit Firm Structure. " The Accounting Review, April 1988.
- 32) Neuman , F. "the Auditing Standards on Consistency, " Experimental Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accountine: Research, 1968
- 33) Newton , L . K . " A process For Assessing Materiality, " The CPA Journal, May 1977
- 34) Newton, L.K. The Risk Factor in Materiality Decisions, "The Accounting Review, January 1977
- 35) O' Connors, M.C , and D. W. Collins, "Toward Establishing User - Oriented Materiality Standard," Journal of Accountancy, Spring 1974
- 36) Pattilo , J . A , The Concept Of Materiality in Financial Reporting, Financial Executive Research Foundation, New York, 1976
- 37) Robinson . C ., and L . Feturk , Materiality: An Emperical Study of Actual Auditor Decisions, Research Monograph No 12 , The Canadian Certified General Accountants, Research Foundation. 1985
- 38) Rose, J . , W. Beaver, S. Beker, and G. Sorter," Toward an Emperical Measure of Materiality," Emperical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting: Reseach , 1970
- 39) Rosen , L . S . , "An Emperical Study of Materiality Judgements by Auditors, Bankers, and Analysts ." In Research to Support Standard Setting in Financial Accounting ,. A Canadian Perspective, 1982
- 40) Schults , J . J . , and P. M . Reckers ,"The impact of Group Processing on Selected Audit Disclosure Decisions " Journal of Accounting Research,

Autumn 1981

- 41) Steinbart , P . J . , " The Construction of a Rule - Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgements, " The Accounting Review, January, 1987
- 42) Study Group on Audit Techniques, "Materiality in Auditing " . : Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) , Toronto 1965
- 43) U.K GAAP. Statement Of Principle For Financial Reporting, Interpretation Tech 32/96, Materiality and Audit SAS220. Auditing Principle board (APB), 1999 .
- 44) Walers Edwin D." Some Criteria of materiality Decision in Financial Reporting for Small Business ", PhD, Dissertation
- 45) Ward , B . H , " An Investigation of The Materiality Construct in Auditing ,"Journal of Accounting Research, Spring 1976
- 46) Woolsey , S . M," Approach To Solving The Materiality Problem , " Journal of Accountancy, March 1973
- 47) Woolsey , S . M . , " Development of Criteria To Guide The Accountant in Judging Materiality," Journal of Accountancy, December 1954 (a)
- 48) Woolsey . S . M, " Criteria for Judging Materiality in Accounting in Certain Selected Situation ," PhD . Dissertation, University of Texas at Austin, 1954 (c)
- 49) Woolsey . S . M, "Judging Materiality in Determining Requirements for Full Disclosure ," Journal of Accountancy, December 1954(b)