

مفهوم اهمیت در حسابرسی

و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان

دکتر حسین کثیری - دکتر یحیی حساس یگانه

مقدمه

«اهمیت» یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است که مشترکاً اما با کاربرد جدی جداگانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق تعریف «اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که ارائه نکردن یا ارائه نادرست آن قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد». «اهمیت» در حسابداری بر تصمیمهای مربوط به جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص، ارائه و افشای اطلاعات مرتبط با فعالیتهای واحد اقتصادی تاثیر می‌گذارد. «اهمیت» مفهومی نسبی است، درجه اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد، نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. همچنین اهمیت در حسابداری کیفیتی آستانه‌ای است که قبل از سایر ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی و در پرتو ویژگیهایی چون «مربوط بودن» و «قابل اعتماد بودن» مورد توجه قرار می‌گیرد. به عبارتی، اطلاعات مالی زمانی در تصمیم‌گیری سودمند است که با اهمیت باشد. این مفهوم بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی و استنتاج و به کارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد. از طرفی اهمیت مفهومی قضاوتی است که مبنای درجه‌بندی آن قضاوت انسانی است. این قضاوت زمانی بدرستی صورت می‌گیرد که توسط افرادی ذیصلاح و مطلع که به کلیه اطلاعات دسترسی دارند اعمال گردد. به علاوه اهمیت مفهومی

استفاده‌کننده مدار است، چون موضوعی با اهمیت است که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تاثیر می‌گذارد.

مفهوم اهمیت در حسابرسی

مفهوم اهمیت در حسابرسی، کلیه مراحل فرایند حسابرسی را دربر می‌گیرد. هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی «با اهمیت» در صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های «با اهمیت» و نهایتاً اعتباربخشی به آن است. اما اظهار نظر حسابرسی به دلیل محدودیتهای ذاتی هر کار حسابرسی از جمله، نمونه‌گیری، درجه متفاوت متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی، ویژگیهای سیستم حسابداری و کنترل داخلی، و نیز محدودیتهای ذاتی اندازه‌گیری در حسابداری (انجام برآورد و تخصیص) لزوماً مطلق نیست، یعنی اظهار نظر حسابرسی در دامنه‌ای از «دقت قابل قبول» یا پذیرش میزانی از «اهمیت» با کسب اطمینانی معقول یا پذیرش میزانی از «احتمال خطر» صورت می‌گیرد. لذا مفاهیم «اهمیت» و «احتمال خطر» زیربنای اظهار نظر حسابرسی نسبت به «ارائه مطلوب» صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در هر کار حسابرسی باید «اهمیت» و رابطه آن با «احتمال خطر

حسابرسی» را ارزیابی کند. حسابرسان در کلیه مراحل حسابرسی با قضاوتها و تصمیمهای مربوط به اهمیت درگیرند. در مرحله برنامه‌ریزی، حسابرس برای تعیین حجم، نوع، ماهیت و زمانبندی آزمونهای حسابرسی باید میزان قابل قبولی از «اهمیت» را مشخص کند که بتواند اشتباهها یا تحریفهای با اهمیت موجود را کشف کند. همچنین در مرحله اظهار نظر حسابرس باید نسبت به «با اهمیت» بودن یا نبودن آثار مجموع اشتباهها و تحریفها جهت تعیین نوع اظهار نظر حسابرسی، قضاوت کند.

طبق تحقیقات قبلی، حسابرسان در قضاوتهای مربوط به تعیین سطح اهمیت دو گروه عوامل را در نظر می‌گیرند. برخی از این عوامل مانند مبالغ سود خالص، مجموع داراییها، مجموع درآمدها و کمی و قابل اندازه‌گیری است (عوامل تعیین کننده). برخی عوامل دیگر مانند عمدی یا غیرعمدی بودن، عادی یا غیرعادی بودن ماهیت مبلغ مورد قضاوت و کیفیت است و به ماهیت و شرایط اقلام مورد قضاوت و ویژگیهای محیطی واحد مورد رسیدگی ارتباط دارد (عوامل تعدیل کننده).

تحقیق انجام شده

مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان موضوع تحقیقی تجربی است که نگارندگان مقاله انجام داده‌اند.

هدف این تحقیق: (۱) شناسایی عوامل کمی و کیفی موثر در تعیین سطح

اهمیت حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل و اولویت‌بندی آنها (۲) تعیین میزان توافق عمومی حسابرسان در انتخاب و به‌کارگیری رهنمودهای کمی اهمیت در پروژه‌های حسابرسی انجام شده و (۳) شناسایی مشکلات، موانع و ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت در ایران است. فرضیات تحقیق در سه گروه شامل، فرضیات گروه اول که به اندازه‌گیری «میزان ارتباط» ۱۵ عامل کمی با تعیین سطح اهمیت و فرضیات گروه دوم که به اندازه‌گیری «میزان ارتباط» ۱۵ عامل کمی با تعدیل سطح اهمیت در حسابرسی می‌پردازد. فرضیه گروه سوم به اندازه‌گیری میزان توافق عمومی حسابرسان در کاربرد رهنمودهای کمی اهمیت در حسابرسیهای انجام شده به‌منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، اختصاص یافته است.

روش اجرای این تحقیق در دو مرحله با استفاده از نظرخواهی (پرسشنامه) و مشاهده عینی خواهد بود (اسنادکاوی) انجام گرفته است. در مرحله اول ابتدا عوامل موثر بر قضاوت‌های اهمیت براساس مبانی نظری و مطالعات و تحقیقات انجام شده شناسایی شد، سپس این عوامل با استفاده از نظر متخصصان، با محیط حسابرسی ایران متناسب گردید. آنگاه با استفاده از پرسشنامه کتبی از متخصصان در خصوص میزان ارتباط این عوامل با تعیین «سطح اهمیت حسابرسی» و نیز رهنمودهای کمی اهمیت مورد استفاده آنان نظرخواهی شد، 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 موثر در تعیین سطح اهمیت حسابرسی، رهنمودهای کمی «اهمیت» مورد توافق حسابرسان مشخص شد و برای مرحله دوم تحقیق انتخاب گردید. جامعه آماری مرحله اول، مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی و مدیران حسابرسی بخش خصوصی همکار با آن سازمان، شامل حسابداران رسمی

افشای سطح اهمیت در گزارشهای حسابرسی و یا صورتهای مالی جهت استفاده‌کنندگان یکی از راههای برطرف کردن مشکلات مربوط به اهمیت است

عضو جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران بودند که ۷۰ نفر آنان در نمونه انتخابی مورد پرسش قرار گرفتند.

در مرحله دوم تحقیق، برای اعتبار بخشیدن به نتایج حاصل از نظرخواهی و اندازه‌گیری میزان پایبندی حسابرسان و رعایت رهنمودهای کمی اهمیت مورد توافق (در مرحله نظرخواهی) در پروژه‌های حسابرسی انجام شده، شواهد عینی (پرونده‌ها و گزارشهای حسابرسی) جهت شناسایی قضاوت‌های اهمیت اعمال شده در عمل مورد بررسی قرار گرفت. چنانچه قضاوت‌های اهمیت در شرایط واقعی منطبق با آستانه و رهنمود کمی اهمیت مورد توافق (نظرخواهی) باشد، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حسابرسان در عمل رهنمودهای کمی مورد توافق را رعایت کرده‌اند.

جامعه آماری مرحله دوم تحقیق را گزارش‌ها و پرونده‌های حسابرسی شرکت‌هایی که طی سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده و اظهار نظر غیرمقبول (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) دریافت کرده‌اند، تشکیل می‌داد. از این جامعه تعداد ۲۲۳ شرکت انتخاب شد و مورد پژوهش قرار گرفت.

نتایج تحقیق

شواهد و نتایج حاصل از اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسشنامه‌ها و شواهد عینی طی دو مرحله تحقیق، مورد تجزیه

و تحلیل و آزمونهای آماری مناسب قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که:

(۱) عوامل کمی (تعیین‌کننده) چون اندازه قلم مورد قضاوت، مبلغ مجموع داراییها، مبلغ مجموع درآمدها، متوسط مبلغ مجموع داراییها و درآمدها، مبلغ سود خالص، مبلغ حقوق صاحبان سرمایه، مبلغ اصلی و طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت در صورتهای مالی، مهمترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابرسی هستند.

(۲) عوامل کیفی (تعدیل‌کننده) چون فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخشهای مختلف صورتهای مالی، ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه‌دار، ماهیت عمدی یا غیرعمدی بودن، عادی یا غیرعادی بودن، برآوردی یا قابل تعیین بودن، تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی و احتمال خطر حسابرسی قلم مورد قضاوت، عوامل کیفی هستند که ممکن است منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابرسی شود.

در این رابطه، تاثیر قلم مورد قضاوت بر روندها بویژه روند سودخالص، موقعیت سودآوری، نقدینگی و توان بازپرداخت بدهیها، انتظارات و پیش‌بینی‌های تحلیلی‌گران مالی و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، عوامل کیفی دیگری است که باید مورد توجه قرار گیرد. همچنین عامل کیفی فراگیر بودن آثار اشتباهها و تحریفها بر بخشهای مختلف صورتهای مالی از دیدگاه مدیران حسابرسی عامل مسلط در تعیین مرز اظهار نظر (بین مشروط با مردود و عدم اظهار نظر) تلقی می‌شود، زیرا این عامل کلیت صورتهای مالی را دربر می‌گیرد.

(۳) رهنمودهای کمی مبتنی بر مجموع داراییها، مجموع درآمدها، متوسط آنها و حقوق صاحبان سرمایه (به میزان ۱ تا ۳ درصد) و نیز رهنمود کمی مبتنی بر سود خالص قبل از مالیات (بالاتر از ۵ درصد) مورد توافق مدیران حسابرسی است. در این مورد کاربرد رهنمود کمی متوسط مجموع داراییها و درآمدها (توصیه شده توسط سازمان حسابرسی) توأم با رهنمود

کمی سود خالص قبل از مالیات، قضاوت‌های اهمیت را بهبود می‌بخشد. نتایج تحقیق نشانگر ضرورت تدوین رهنمود کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای ایران است. وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در اظهارنظرهای حسابرسی در شرایط مشابه، رفع مشکلات ناشی از تغییر حسابرسان، یکنواختی حجم کار حسابرسی و در نهایت بهبود اثربخشی و کارایی حسابرسی می‌شود.

(۵) بررسی شواهد عینی نشان می‌دهد که حسابرسان در ایران، به جنبه‌های زیر از استاندارد حسابرسی اهمیت کمتر توجه می‌کنند:

(الف) حسابرسان از مفهوم اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی کمتر استفاده می‌کنند، و یا سطح اهمیت مورد استفاده را در کاربرگ‌های حسابرسی مدون نمی‌کنند.

(ب) حسابرسان به رابطه معکوس اهمیت و احتمال خطر حسابرسی در حسابرسی‌های انجام شده، بویژه تعدیل آزمون‌های محتوی و آزمون کنترل، هنگامی که مبلغ اهمیت در مرحله ارزیابی نهایی پایینتر از برآورد اولیه اهمیت است، توجه نمی‌کنند.

(ج) حسابرسان در مرحله ارزیابی نهایی، تنها اشتباهها و تحریف‌های کشف شده را مدنظر قرار می‌دهند و به آثار اشتباهات تعمیم یافته و بالقوه (برآوردی) جهت تعیین آثار مجموع اشتباهات، توجه نمی‌کنند.

(د) حسابرسان، به رابطه اهمیت با کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی کمتر توجه نشان می‌دهند.

پیشنهادهای

براساس یافته‌های تحقیق و تجربه‌های محققان این تحقیق توصیه می‌شود حسابرسان ضمن توجه به یافته‌های تحقیق به شرح فوق:

(الف) در قرارداد یا توافقنامه حسابرسی به مسئولیت مدیریت در ثبت و اصلاح کلیه تعدیلات کشف شده، صرف‌نظر از اهمیت

اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که ارائه نکردن یا ارائه نادرست آن قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد

آن اشاره کنند،

(ب) در نامه تاییدیه مدیران، به این مطلب که مدیریت اثرات کلیه تحریف‌های کم اهمیت را نسبت به صورتهای مالی منفرداً و یا در مجموع مدنظر قرار می‌دهد، تاکید شود،

(ج) حسابرسان کلیه اشتباهها و تحریف‌های اصلاح نشده را به اطلاع مدیریت عالی یا کمیته حسابرسی شرکت برسانند،

(د) در قضاوت‌های اهمیت حتماً به ماهیت اقلام و عوامل کیفی توجه شود و آثار اشتباهها و تحریفها ابتدا منفرداً و سپس در مجموع نسبت به صورتهای مالی مدنظر قرار گیرد،

(ه) در استاندارد حسابرسی اهمیت، ضمن تاکید بر کاربرد مفهوم اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی و مدون کردن میزان اهمیت و تغییرات بعدی آن در کاربرگ‌های حسابرسی، به کارگیری عوامل کیفی در قضاوت‌های اهمیت (با ذکر عوامل) مورد تاکید قرار گیرد.

از آنجا که آثار اقلام مورد قضاوت بر ترازنامه، صورت سود و زیان و یا اشتباهات ناشی از طبقه‌بندی اقلام ممکن است متفاوت باشد، لذا توصیه می‌شود قضاوت‌های اهمیت در مرحله ارزیابی نهایی و اظهارنظر به شکل زیر انجام شود:

(الف) برای قضاوت‌های اهمیت که برسود خالص اثر می‌گذارد از اقل رهنمودهای کمی مبتنی بر سود خالص، مجموع داراییها و مجموع درآمدها استفاده شود.

(ب) برای قضاوت‌های اهمیت موثر بر خالص داراییها یا حقوق صاحبان سرمایه از اقل رهنمودهای کمی مبتنی بر حقوق صاحبان سرمایه و مجموع داراییها استفاده شود.

(ج) در مورد اقلامی که تنها بر طبقه‌بندی موثر است، چنانچه طبقه‌بندی مربوط به صورت سود و زیان باشد از رهنمود کمی مبتنی بر درآمدها و چنانچه طبقه‌بندی منحصر به اقلام ترازنامه باشد از رهنمود کمی مبتنی بر مجموعه داراییها استفاده شود.

(د) افشای سطح اهمیت در گزارشهای حسابرسی و یا صورتهای مالی جهت استفاده‌کنندگان یکی از راههای برطرف کردن مشکلات مربوط به اهمیت است. طبعاً چنین افشایی ضمن اینکه سطوح اهمیت را در شرایط مشابه یکسان می‌سازد، مورد نیاز استفاده‌کنندگان است و بعد از چند سال نظرات حسابرسان و استفاده‌کنندگان را در این مورد به یکدیگر نزدیک می‌کند.

منابع:

- ۱- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (متن پیشنهادی)، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۳، تهران ۱۳۷۶
- ۲- استانداردهای حسابرسی، کمیته فنی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۴، تهران، ۱۳۷۹
- 3- Robinson C. and L. Fertuck, **Materiality Study of Actual Auditor Decisions**, Monograph No. 12, CCGA, 1985
- 4- Accounting International Study Group (AISG), IFAC, **Materiality In Accounting**, 1974
- 5- Financial Accounting Standard Board (FASB), **Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Criteria of Determining Materiality**, 1975
- 6- Financial Accounting Standard Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standard, Qualitative Characteristics of Accounting Information**, Concept No. 2, 1980
- 7- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Codification of Statement of Auditing Standard, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**, (SAS47), 1983
- 8- Patillo, J. A., **The Concept of Materiality in Financial Reporting**, Financial Executive Research Reporting Foundation (FERF), 1976
- 9- Leslie, D. A., **Materiality the Concept and its Application to Auditing**, CICA, Toronto, 1988
- 10- AICPA, Big Five Audit Materiality Task Force 1998, & SEC Staff Accounting Bulletin, No. 99, (SAB 99), 1999