



**Analyzing the relative importance of the items of the financial statements and their role in
narrowing the personal judgments of the auditor.**

تحليل الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ودورها في تضيق الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات

دراسة تحليلية في شركة إنتاج الالبسة الجاهزة

*م.م. شهلاء نعمه عنون

Abstract

Given the momentum of work in economic units and the reliance on voluntary audits, the use of relative importance indicators will limit the auditor's judgments, that is, determining a low monetary value of relative importance leads to an additional and inappropriate effort by the auditor, and if he determines a high monetary value, he may ignore A fundamental error for this is the auditor's reliance on the indicators of International Standard No. 320 issued by the International Federation of Accountants, which limits the auditor's judgments that lead him to issue an inappropriate opinion on fundamentally distorted financial statements and an indicator (5%) will be adopted for the minimum relative importance in The items of the financial statements of importance and (10%) in the upper limit of materiality, according to what has been set by (IFAC).The aim of the research is to identify the reduction of the auditor's judgments in the audit process that may expose the auditor to severe consequences that affect and be affected by it to the acceptable low level by adopting audit procedures approved in accordance with Iraqi accounting standards and rules in light of the relative importance,

and determining the levels of audit approved according to the relative importance by Professional organizations interested in auditing affairs and comparing what has been audited by the Federal Office of Financial Supervision and determining the difference between them. To achieve the objectives of the research and test its hypotheses, the actual data of the company for the production of ready-made garments for the years (2016, 2017, 2018), which is a joint stock company and according to its availability in the Iraqi market, was relied upon. for Securities. The research reached a set of conclusions, the most important of which are:

- 1- Relying on the relative importance of the audit gives the auditor the percentage of detailed audit that he must adopt in light of a certain percentage of the permissible risk and based on this percentage, he determines the sample according to which he will base his opinion on the financial statements in an impartial and scientific manner and avoiding legal accountability from the client or the profession or the third party (the users of the financial statements).
- 2- Through the comparison processes in the process of issuing an opinion according to personal judgments in some cases, we notice a significant difference between the issuance of the opinion according to the relative importance indicators specified by the FASB on the judgments of the observer, and this indicator proves the hypothesis put forward.

The research reached a set of recommendations, the most important of which are:

- Motivating auditors to conduct audits according to the relationship between audit risk, relative importance and the size of audit samples to reach scientific and objective results to an acceptable extent to avoid falling into the audit risk of expressing an incorrect opinion on the

financial statements, which leads to accountability from the related parties.

- The need to take into consideration the relative importance at all stages of the audit process in the process of planning, implementation and issuing an opinion, given the effective indicators it contains in judging the importance of the element or not.

المستخلص

نظراً لزخم العمل في الوحدات الاقتصادية والإعتماد على التدقيق الاختياري فان استخدام مؤشرات الأهمية النسبية سيؤدي الى الحد من اجتهادات مراقب الحسابات، اي ان تحديد قيمة نقدية منخفضة للأهمية النسبية يؤدي إلى بذل جهداً اضافياً من قبل مراقب الحسابات وغير مناسب، واذا قام بتحديد قيمة نقدية مرتفعة قد يتجاهل خطأ جوهري لذلك اعتمد مراقب الحسابات على مؤشرات المعيار الدولي رقم ٣٢٠ الصادر من قبل الإتحاد الدولي لمحاسبين والذي يحد من اجتهادات مراقب الحسابات التي تؤدي به الى اصدار رأي غير مناسب في بيانات مالية محرفة تحريفاً جوهرياً وسيتم اعتماد مؤشراً (٥%) للحد الأدنى للأهمية النسبية في بنود القوائم المالية ذات الأهمية (١٠%) في الحد الأعلى للأهمية النسبية حسب ما تم وضعه من قبل (IFAC) .

هدف البحث في التعرف على تخفيض اجتهادات مراقب الحسابات في عملية التدقيق التي قد تعرض مراقب الحسابات الى عواقب وخيمة يؤثر ويتأثر بها إلى المستوى المنخفض المقبول باعتماد إجراءات التدقيق المعتمدة وفق المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في ضوء الأهمية النسبية، وتحديد مستويات التدقيق المعتمدة وفق الأهمية النسبية من قبل المنظمات المهنية المهتمة في شؤون التدقيق ومقارنة ما تم تدقيقه من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتحديد الفرق بينهم ولتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته تم الاعتماد على البيانات الفعلية لشركة انتاج الالبسة الجاهزة للسنوات (٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨) وهي شركة مساهمة و بحسب توفرها في سوق العراق للأوراق المالية . وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- ١- أن الاعتماد على الأهمية النسبية للتدقيق يعطي للمدقق نسبة التدقيق التفصيلي التي يجب أن يعتمدها في ظل نسبة معينة من الخطر المسموح به وبناءً على هذه النسبة يقوم بتحديد العينة التي بموجبها سيبني عليها رأيه في القوائم المالية بشكل محايد وعلمي ومتجنباً المسائلة القانونية من الزبون أو المهنة أو الطرف الثالث (مستعملي القوائم المالية).

٢- من خلال عمليات المقارنة في عملية اصدار الرأي وفق الاجتهادات الشخصية ببعض الحالات نلاحظ اختلاف كبير بين اصدار الرأي وفق مؤشرات الاهمية النسبية المحدد من قبل FASB عن اجتهادات المراقب وهذا مؤشر يثبت الفرضية المطروحة. وقد توصل البحث الى مجموعة من التوصيات ومن أهمها:

- تحفيز المدققين بضرورة اجراء اعمال التدقيق وفق العلاقة بين مخاطر التدقيق والاهمية النسبية وحجم عينات التدقيق للوصول الى نتائج علمية وموضوعية الى حد مقبول لتجنب الوقوع في خطر التدقيق المتمثل بأبداء رأي غير صحيح حول البيانات المالية والذي يؤول الى المسائلة من الاطراف ذات العلاقة.
- ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار الاهمية النسبية في كافة مراحل العملية التدقيقية في عملية التخطيط والتنفيذ واصدار الرأي، نظراً لما تحتويه من مؤشرات فعالة في الحكم على اهمية العنصر من عدمه.

المقدمة

إن عمليات التدقيق التي لا تأخذ بالحسبان تحديد مستوى الأهمية النسبية سواء في تصنيف الجهات الخاضعة للتدقيق أو على مستوى الحسابات والعمليات لأداء عملية تدقيق بجودة عالية، و الاحكام المهنية التي يعتمدها مراقب الحسابات مستنداً إلى خبرته وكفاءته قد يحدث عنها رأي خاطيء، لذا يجب على مراقب الحسابات التركيز في إجراءاته وبذل العناية المهنية على أساس مستويات مادية الخطر لكي يؤدي عملية التدقيق بجودة عالية فيقوم مراقب الحسابات بتحديد مناطق الخطر بصورة عامة أولاً ومن ثم يحدد المستويات المادية للمخاطر على وفق أهميتها النسبية، إذ يتم ذلك استناداً إلى إمكانية حدوث التحريف، ومدى تأثيره في القوائم المالية كما أنه حكم موضوعي عقلي يحدد بمقتضى منطقية الوسائل والإجراءات التي ينفذها المدقق الرشيد الذي يتصف بالاستقلال والحياد.

واسناداً لذلك فقد تم تقسيم هذا البحث الى اربعة مباحث حيث عرض المبحث الاول منه منهجية البحث ، وبين المبحث الثاني منه الهيكل النظري للبحث وعرض الثالث منه الجانب التحليلي للبحث وبين الرابع منه الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها في ضوء عملية البحث.

المبحث الاول للبحث: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

وجود عمليات التدقيق لا تأخذ بالحسبان تحديد مستوى الأهمية النسبية سواء في تصنيف الجهات الخاضعة للتدقيق أو على مستوى الحسابات والعمليات لأداء عملية تدقيق بجودة عالية ونتيجة لذلك فان مشكلة البحث هي "هناك ضعف في استخدام مؤشرات الاهمية النسبية في عملية التدقيق للحكم على

مادية العنصر من عدمه نظراً لاعتماد مراقبي الحسابات على الحكم المهني في اصدار الرأي وهذا ما يعرض مراقب الحسابات الى عواقب وخيمة."

ثانياً: اهمية البحث

تكمن اهمية البحث في الدور المؤثر الذي يحدثه راي مراقب الحسابات الغيرمناسب المبني على اجتهاداته وخاصة إذا كان هناك ضرر قد لحق بمستخدمي القوائم المالية وتم اثبات ذلك على مراقب الحسابات، فهذا البحث يسלט الضوء على بعض الارشادات التي نصت عليها المنظمات المهنية في اتباعها في منع تلك الاجتهادات في اغلب الاحيان في الحكم على اهمية العنصر من عدمه.

ثالثاً: اهداف البحث

يهدف البحث الى ما يلي: -

➤ تخفيض مستويات المخاطر في عملية التدقيق التي قد تعرض مراقب الحسابات الى عواقب وخيمة يؤثر ويتأثر بها إلى المستوى المنخفض المقبول باعتماد إجراءات التدقيق المعتمدة وفق المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في ضوء الأهمية النسبية.

➤ تحديد مستويات التدقيق المعتمدة وفق الأهمية النسبية من قبل المنظمات المهنية المهمة في شؤون التدقيق ومقارنة ما تم تدقيقه من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتحديد الفرق بينهم.

رابعاً: فرضيه البحث

لتحقيق اهداف البحث نعتد على الفرضية الاتية " أن استخدام مؤشرات الاهمية النسبية في عملية التدقيق للحكم على مادية العنصر من عدمه سيساهم في تخفيض اجتهادات مراقب الحسابات وهذا ما يؤثر ايجاباً على رأيه في القوائم المالية."

خامساً: اسلوب جمع البيانات

تمت عملية جمع البيانات والمعلومات وفق الاتي: -

1. لقد تم الاعتماد في عملية جمع بيانات الجانب النظري للبحث على المراجع العربية والأجنبية من كتب وبشبكة المعلومات (الأنترنيت) والمعايير وأدله التدقيق الدولية والمحلية لإنجاز الجانب النظري.
2. تم الاعتماد على أسلوب المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج، فتم الاعتماد على التقارير المالية المنشورة والمدققة من قبل مراقبوا الحسابات لشركة انتاج الالبسة الجاهزة وهي شركة (مساهمة مختلطة) والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

سادساً: حدود البحث

الحدود الزمانية: تمثلت حدود البحث في المدة من ٢٠١٦ و لغاية ٢٠١٨
الحدود المكانية: تم اعتماد شركة إنتاج الألبسة الجاهزة وهي شركة مساهمة وحسب توفرها في سوق العراق للأوراق المالية.

ويسمى مفهوم الأهمية النسبية بـ (المادية) تعبيراً عن ضرورة تحديد قيمة مادية للعنصر الذي يعد مهماً نسبياً مقارنةً بغيره، هذا وإن الحكم المهني يؤدي دوراً كبيراً في تحديد البند أو العنصر المهم، مما قد يقود للتناقض مع أحد فروض المحاسبة وهو فرض الموضوعية، لاسيما أن المنظمات المهنية لم تسهم في وضع أدلة أو إرشادات محددة لاستعمالها في تحديد البنود أو العناصر المهمة من غيرها. (الصبان وإبراهيم، ٢٠١٢: ١٣٧)

ويشير المعيار الدولي للتدقيق (الأهمية النسبية في تخطيط واداء عملية التدقيق) رقم ٣٢٠ عند اجراء عملية التدقيق للبيانات المالية تكون الاهداف العامة لمراقب الحسابات هو الحصول على تأكيد معقول بخلو البيانات المالية من الاخطاء والتحريفات ذات الاهمية النسبية العالية لكي يتمكن مراقب الحسابات من إبداء الرأي وتقديم التقرير الى الجهة المعنية بذلك. (IFAC, 2010:317)

وقد عرّف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأهمية النسبية على أنها " مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف، ويكون المدقق الخارجي مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية " (Taylor & Glezen, 1997: 372)

وعرف (Arens) الأهمية النسبية بأنها مبدأ محاسبي يتعلق بالأهمية الناجمة عن الغاء معلومة محاسبية أو الأهمية الناجمة عن ادراج معلومة محاسبية كاذبة او غير صحيحة كانت من المرجح في ضوء الظروف المحيطة ان تؤدي بحكم الشخص المعقول ان يعتمد على تلك المعلومة أو ان يتأثر او بتغيير رأيه بالإلغاء او الكذب. (Arens, 2004: 705)

من خلال التعاريف والمفاهيم الواردة اعلاه يستنتج الباحث بأن ارتباط الأهمية النسبية من الناحية المحاسبية بالوظيفتين الأساسيتين للمحاسب وهي القياس والإفصاح، لذا فإن المفردة المهمة هي تلك التي يمكن أن تؤثر في متخذي القرار من مستخدمي القوائم المالية ولا تتعدى الأهمية النسبية في الإطار المحاسبي كونها قيداً أو صفة حاكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ثانياً: مؤشرات الأهمية النسبية

هنالك مؤشرين يتم استخدامها من قبل بعض شركات التدقيق الكبرى في الممارسة العملية يمكن الاعتماد عليها بهدف توجيه دقة عملية التدقيق على المدى العملي والحد من اجتهادات مراقب الحسابات ومنها. (حسن، ٢٠١٧: ٦٦، ٦٥)

١. مؤشر الأهمية النسبية

يعد هذا المؤشر دليلاً لمساعدة مراقب الحسابات ويستخدمه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتحديد طبيعة وإجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهما، ويستخدم مصطلح الأهمية النسبية بهذا الخصوص للإشارة إلى الأهمية النسبية المخططة.

حيث يعد دالة القياس المتحرك لحجم الوحدات الاقتصادية ((يقاس بإجمالي الإيرادات أو إجمالي الأصول أيهما أكبر)) وللتغلب على هذه الصعوبات نستخدم هذا المؤشر عند استخدام الأهمية النسبية في حدود ٥% إلى ١٠% مثلاً من صافي الربح قبل الضريبة، وقد لا ينطبق هذا الإرشاد في الوحدات الاقتصادية القريبة من نقطة التعادل أو الوحدة الاقتصادية التي لا تحتوي قوائمها المالية على صافي دخل.

٢. مؤشر الخطأ المقبول

يعرف هذا المؤشر بأنه الحد الأقصى للخطأ في التأكيد الذي يمكن لمراقب الحسابات قبوله مع استخلاص أن نتيجة هذا الاختبار قد حقق هدف التدقيق ويعتبر مقياساً للدقة المستخدمة لتقييم مخاطر التدقيق، ويمكن حساب الخطأ المقبول باستخدام المعادلة الآتية:

القيمة الدفترية محل الاختبار

الخطأ المقبول = مؤشر الأهمية النسبية ×

مبلغ الأصول أو الإيرادات أيهما أكبر

ثالثاً:- أسس قياس الأهمية النسبية

أن مفهوم الأهمية النسبية يعد مفهوم نسبي "أي أن ما يعد جوهرياً في وحدة اقتصاديه معينه قد لا يكون جوهرياً في وحدة أخرى، لذا تعددت أسس القياس من الناحية العملية، علماً أن المنظمات المهنية المهتمة في هذا الشأن لم تقدم حتى الآن أية معايير أو إرشادات رسمية بشأن القياس الكمي للأهمية النسبية، والسبب في ذلك يعود إلى مرونة الأهمية النسبية فلا يمكن تحديد نسبة إلزامية كقانون يمكن اتخاذه بوصفه أساساً لتحديد ما هو جوهري وما هو غير جوهري هذا من جهة، ومن جهةٍ أخرى يعود إلى التخوف من احتمال استعمال تلك المعايير من المدققين الخارجيين وتطبيقها حرفياً من دون النظر إلى الاعتبارات التي يمكن أن تؤثر في أثناء اتخاذ القرار النهائي في الأهمية النسبية، لذا فإن المدقق الخارجي يستعمل حكمه المهني وخبرته المهنية في إصدار حكمه المبدئي على الأهمية النسبية، ويُعد قائمة أو بياناً بسياسته المتبعة في إصدار هذا الحكم. (القاضي ودحوح، ٢٠٠٩: ٢٥١)

وكبديل عن وضع المعايير التي ستتصف بالإلزام فيما لو تم وضعها من قبل المنظمات المهنية، توجد بعض الإسس الإرشادية (الاختيارية) التي يستعملها المدققون (شركات التدقيق الخارجي الكبرى) من الناحية العملية، وعموماً تنقسم الأسس إلى عدة أقسام وعلى النحو الآتي:

(Arens,2006: 245)

- مقارنة كل رصيد بند أو جزء من بنود أو أجزاء قائمة الدخل بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية أو بمتوسط صافي الدخل للسنوات الثلاث الماضية أيهما أكثر ملائمة لقياس صافي الدخل – على أن يؤخذ في الحسبان اتجاهات نتائج الأعمال في الفترة تلك.
- مقارنة رصيد كل بند أو مجموعة ارصدة بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بإحدى القيم الآتية أيهما أقل.

✚ إجمالي حقوق أصحاب رأس المال "صافي الأصول أو حقوق الملكية".

✚ إجمالي المجموعة التي يقع فيها رصيد البند مثل الأصول المتداولة أو غير المتداولة أو إجمالي الأصول أو الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة أو إجمالي الالتزامات ويجب الأخذ بأكثر الاختيارات إقناعاً.

- مقارنة ارصدة بنود أو أجزاء قائمة التدفق النقدي بإحدى القيم الآتية أيهما أقل:

✚ صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

✚ مقدار النقدية وما في حكمها في نهاية المدة.

رابعاً : اجتهاد المراقب وحكمة على الأهمية النسبية

إن الحكم على مادية الخطر هو حكم شخصي يحدده المدقق مستنداً إلى خبرته وكفاءته، كما أنه حكم موضوعي عقلي يحدد بمقتضى منطقية الوسائل والإجراءات التي ينفذها المدقق الرشيد الذي يتصف بالاستقلال والحياد، لذا يقوم المدقق بتحديد مناطق الخطر بصورة عامة أولاً، ومن ثم يحدد مستويات المادية للمخاطر على وفق أهميتها النسبية، إذ يتم ذلك استناداً إلى إمكانية حدوث التحريف ومدى تأثيره في القوائم المالية، لذا يجب على المدقق التركيز في إجراءاته وبذل العناية المهنية على أساس مستويات مادية الخطر لكي يؤدي عملية تدقيق بجودة عالية (أكثر فاعلية وكفاءة)، والشكل (١) يوضح حكم المراقب على الأهمية النسبية على بنود القوائم المالية. (جمعة، ٢٠٠٩: ٢٢١)

شكل (١) حكم المراقب على الاهمية النسبية للبنود

إمكانية	عالية	متوسطة	منخفضة
الحدوث مقدار التأثير	حكم المراقب على البنود		
	عالي	مادي جداً	متوسط المادية
متوسط	مادي	متوسط المادية	مادي إلى حدٍ ما
منخفض	متوسط المادية	مادي إلى حدٍ ما	غير مادي

المصدر: (جمعه: ٢٠٠٩: ٢٢١)

ويرى الباحث بان الاعتماد على المؤشرات التي حددت من قبل FASB في تحديد اهمية العنصر من عدمه سيمنع اجتهاد مراقب الحسابات في الحكم على اهمية العنصر بالإضافة الى ذلك يساهم في تخفيض المخاطر التي يواجهها مراقب الحسابات في عملية ابداء الراي في حالة تمييزه وحكمة على البند محل التدقيق.

خامساً: مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش في ضوء الأهمية النسبية

تحتوي فقرة النطاق في تقرير مراقب الحسابات على عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر وتتضمن ((قمنا بالتدقيق بما يتفق مع المعايير المتفق عليها وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية)) ويقصد بالعبارة الأولى " الحصول على تأكيد معقول، أن المراقب لا يضمن أو يعد مؤمناً لعدالة العرض بالقوائم المالية أي أن هناك بعض الخطر من أن القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند إصدار رأي إيجابي.

أما العبارة الثانية" التي تقول بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية فيقصد منها أن مسؤولية مراقب الحسابات محدده فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية،

لأنه لن يكون عملياً أن يقدم مراقب الحسابات تأكيداً عن المعلومات المالية الغير جوهرية. (ارينز، لوبك، ٢٠٠٢: ٣٢٢)

وأكد مجلس معايير التدقيق الدولي أن الهدف من عملية تدقيق البيانات المالية ((هو تمكين مراقب الحسابات من إعطاء رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقاً لإطار محدد لتقديم البيانات المالية، و أن عملية التدقيق تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي، سواء حدث نتيجة الاحتيال أو الخطأ، وحقبة أن عملية التدقيق التي تم أدائها قد تكون بمثابة مانع إلا أن المدقق لا يتحمل مسؤولية منع الاحتيال أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك. (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٤ : ٢٢٤)

وعليه فإن مسؤولية مراقب الحسابات تتعلق بالكشف عن التحريفات المادية أو البيانات المادية غير الصحيحة التي تسببها الأخطاء والغش وليس الكشف عن مواطن الأخطاء والغش بحد ذاتها أو كيفية حدوثها لأن مسؤولية اكتشافها ((مواطن الغش والأخطاء)) يقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال وضع نظام محاسبي جيد ونظام رقابة داخلية يفي بالغرض، علماً أن نظام الرقابة الداخلية يقلل ولكنه لا يقضي على احتمالية وجود غش وأخطاء، كما أن عدم اكتشاف الغش والخطأ الماديين من قبل المدقق الخارجي لا يعني أنه قد فشل في إتباع المبادئ والمعايير التي تحكم عملية التدقيق وخصوصاً في حالة إتباع المراقب لمعايير التدقيق المتعارف عليها واستعمال الإجراءات المطلوبة والمناسبة (التمييز ، ١٩٩٨ : ٨٠)

وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية مراقب الحسابات في اعتبار الاحتيال والغش بعض الإرشادات المهمة التي ينبغي على مراقب الحسابات مراعاتها عند قياس الأخطاء والتحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية وكالاتي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، مصدر سابق: ٢٢٢-٢٢٧).

✚ يجب على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الاعتبار التحريفات المادية الناتجة عن الغش والأخطاء.

✚ يجب على المراقب مراعاة أن اكتشاف الخطأ يكون أعلى من اكتشاف الغش لأن الأخير يصاحبه خطوات تصميم وإخفاء بغية عدم اكتشافه.

✚ إن التحريفات المادية الناتجة عن غش الإدارة هي أكبر من التحريفات الناتجة عن غش العاملين وذلك لإمكانية الإدارة تخطي كافة المستويات الإدارية والرقابية.

✚ على مراقب الحسابات أن يقيم أجمالي الأخطاء الصغيرة المكتشفة التي قد تشكل في مجموعها خطأ مهم أو مادي على القوائم المالية.

✚ على مراقب الحسابات توسيع إجراءاته الرقابية إذا ما تبين له أن التحريفات الناتجة عن الغش والأخطاء أكبر من مستوى الأخطاء المسموح به ضمن العينة التي اختارها.

✚ على مراقب الحسابات إبلاغ إدارة الوحدة الاقتصادية أو المستوى الإداري المناسب بحالات الغش التي اكتشفها أو مواطن الخلل التي قد ينشأ عنها احتيال في المستقبل.

المبحث الثالث الجانب التحليلي للبحث

سيتم عرض الجانب العملي في هذا المبحث والتعرف على طبيعة عمل شركة انتاج الالبسة الجاهزة وهي شركة (مساهمة مختلطة) عينة البحث ، وبيان دور مؤشرات الاهمية النسبية في الحد من اجتهادات مراقب الحسابات في الحكم على اهمية العنصر من عدمه.

أولاً: نبذة تعريفية عن شركة انتاج الالبسة الجاهزة وهي شركة (مساهمة مختلطة)

- لقد تأسست شركة انتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في المحمودية وهي شركة مساهمة مختلطة سنة ١٩٧٦ وقد بدء العمل بها في سنة ١٩٨١.
- طبيعة عمل الشركة انتاج الالبسة الجاهزة وقد تم الاضافة الى منطوقها تجارة عامة ٢٠٠٩.
- مقدار رأس المال الاسمي والمدفوع بالكامل (١٥٩٣٣٠٠٠٠٠ دينار) مقسوم إلى (١٥٩٣٣٠٠٠٠٠ سهم)
- بلغت مساهمة القطاع الحكومي بنسبة ٦٤% والقطاع الخاص ٣٦%.

ثانياً: تحليل البيانات المالية للشركة عينة البحث

نظراً لزخم العمل في الوحدات الاقتصادية واعتماداً على التدقيق الاختياري فان الاعتماد على مؤشرات الاهمية النسبية سيؤدي الى الحد من اجتهادات مراقب الحسابات وهذا ما ينعكس ايجاباً على الرأي الذي يبديه في القوائم المالية ومن تلك المؤشرات هي (اجمالي الربح ، صافي المبيعات ، صافي الربح قبل الضريبة ، اجمالي الاصول).

اما ما يخص حدود الاهمية النسبية المستخدمة في هذا المجال فوضع FASB

(حد أدنى ٥- حد اعلى ١٠) ، لذلك نعتد في تحديد الأهمية النسبية للحد الأدنى على (٥%) والحد الأعلى (١٠%) باعتبارها منظمات تسعى للربح ، وذلك لتحقيق قناعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

- تحديد الحد الأعلى والادنى للأهمية النسبية

نحدد الأساس المستخدم في تحديد مقدار الحد الاعلى والادنى للأهمية النسبية وهو صافي الربح.

اولاً: تحديد الاساس لسنة ٢٠١٦

صافي الربح للحد الادنى = رصيد حساب الربح $\times 5\%$

$$= 40791233 \times 5\%$$

$$= 2039562 \text{ دينار}$$

صافي الربح للحد الاعلى = رصيد حساب الربح $\times 10\%$

$$= 40791233 \times 10\%$$

$$= 4079123 \text{ دينار}$$

ثانياً: تحديد الاساس لسنة ٢٠١٧

صافي الربح للحد الادنى = رصيد حساب الربح $\times 5\%$

$$= 5391112 \times 5\%$$

$$= 269556 \text{ دينار}$$

صافي الربح للحد الاعلى = رصيد حساب الربح $\times 10\%$

$$= 5391112 \times 10\%$$

$$= 539111 \text{ دينار}$$

ثالثاً: تحديد الاساس لسنة ٢٠١٨

صافي الربح للحد الادنى = رصيد حساب الربح $\times 5\%$

$$= (138847749) \times 5\%$$

$$= 6942387 \text{ دينار}$$

صافي الربح للحد الاعلى = رصيد حساب الربح $\times 10\%$

$$= (138847749) \times 10\%$$

$$= 13884775 \text{ دينار}$$

• توزيع الاهمية النسبية للبنود

سيتم توزيع الاهمية النسبية بهدف تحديد الحالات الاعتيادية عن تلك الغير اعتيادية وتوجد عدة طرائق لتوزيع الاهمية النسبية ونرى بأن أفضل طريقة هي تخصيص لكل حساب نسبة من الاهمية النسبية للقوائم المالية على اساس نسبة رصيد الحساب إلى اجمالي ارصدة الحسابات وضرب هذه النسبة في الربح بعد الضريبة، وذلك لتحديد مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى والادنى وفق الاتي.

مقدار رصيد البند المضخم = رصيد البند في السنة الجديدة - رصيد البند في سنة السابقة

مقدار الاهمية النسبية للحد الأعلى = نسبة البند \times صافي الربح $\times 10\%$

مقدار الاهمية النسبية للحد الادنى = نسبة البند \times صافي الربح $\times 5\%$

سيتم تحديد الحالات غير الاعتيادية في بنود القوائم المالية وكما في الجداول الاتية: -

جدول (١) توزيع الاهمية النسبية للبنود ٢٠١٦

اسم الحساب	رصيد البند (دينار) المضخم	نسبة البند (%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الادنى (دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	٥٧٨٠٢٧١٠	٤٤%	٨٩٧٤٠٧	١٧٩٤٨١٥
استثمارات مالية قصيرة الاجل	١٣٥٦١٠٢٣٧٨	٥٣%	١٠٨٠٩٦٨	٢١٦١٩٣٦
المخزون	٢٣٥٨٦٧٨٩٦	٩٢%	١٨٧٦٣٩٧	٣٧٥٢٧٩٤
المدينون	٩٦١٥٨٧١٥	٣٨%	٧٧٥٠٣٤	١٥٥٠٠٦٧
النقود	٥٧٢٦٩١٠	٢%	٤٠٧٩١	٨١٥٨٢
راس المال	١٥٠٠٠٠٠٠٠	٩٦%	١٩٥٧٩٨٠	٣٩١٥٩٥٩

الدائنون	١١٣١٤٥٠٣٦٤	١	٢٠٣٩٥٦٢	٤٠٧٩١٢٤
----------	------------	---	---------	---------

جدول (٢) توزيع الاهمية النسبية للبند ٢٠١٧

اسم الحساب	رصيد البند (دينار) المضخم	نسبة (%)	مقدار البند النسبية للحد الادنى (دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	٥٣٢٤٧٧٥١	%٤٨	١٢٩٣٨٧	٢٥٨٧٧٤
استثمارات مالية قصيرة الاجل	١٧٠٦٢٩٤٧٠	%١١	٢٩٦٥١	٥٩٣٠٢
المخزون	٢٣٩٤٦١٤٦٣	%٨	٢١٥٦٤	٤٣١٢٩
المدينون	١٦٦٩٩٢٢٨٢٢	%٧٩	٢١٢٩٤٩	٤٢٥٨٩٨
النقود	٣١٠٧٤٥١٨	%٢	٥٣٩١	١٠٧٨٢
راس المال	١٥٩٣٣٠٠٠٠٠	%٩٩	٢٦٦٨٦٠	٥٣٣٧٢١
الدائنون	١٦٢٠٤٨٦١٦٥	١	٢٦٩٥٥٦	٥٣٩١١٢

جدول (٣) توزيع الأهمية النسبية للبند ٢٠١٨

اسم البند	رصيد البند (دينار)	نسبة البند (%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى (دينار)
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	٤٠٨٣٩٦١٤	٣%	٢٠٨٢٧٢	٤١٦٥٤٣
المخزون	٢٣٠٤٩٠٩٦٠	١٩%	١٣١٩٠٥٤	٢٦٣٨١٠٧
المدينون	٩٢٦٥٦٤٥١٢	٧٨%	٥٤١٥٠٦٢	١٠٨٣٠١٢٤
النقود	٣٢٤٢٨٢٢١	٣%	٢٠٨٢٧٢	٤١٦٥٤٣
راس المال	١٥٩٣٣٠٠٠٠٠	٨٩%	٦١٧٨٧٢٤	١٢٣٥٧٤٤٩
الدائنون	٩٤٥٢٠٢٠٧٠	١	٦٩٤٢٣٨٧	١٣٨٨٤٧٧٥

جدول (٤) الحالات المكتشفة ومقارنة الرأي لسنة ٢٠١٦

اسم البند	رصيد البنود	مقدار الأهمية النسبية	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى (دينار)	رأي مراقب الحسبات وفق مؤشرات الأهمية النسبية	رأي الباحث وفق مؤشرات الأهمية النسبية
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	(٩٢٥٧٩٢٦)	٨٩٧٤٠٧	١٧٩٤٨١٥	١٧٩٤٨١٥	متحفظ	سلبى
استثمارات مالية قصيرة الاجل	١٧٩٩٥٣٠٠٤	١٠٨٠٩٦٨	٢١٦١٩٣٦	٢١٦١٩٣٦	متحفظ	سلبى
المخزون	(٤٦٧٨٥٧٠٨)	١٨٧٦٣٩٧	٣٧٥٢٧٩٤	٣٧٥٢٧٩٤	متحفظ	سلبى
المدينين	(٥٢١٧٣٠٧٠)	٧٧٥٠٣٤	١٥٥٠٠٦٧	١٥٥٠٠٦٧	متحفظ	سلبى
النقود	٢١٦٥٦١٩٥١	٤٠٧٩١	٨١٥٨٢	٨١٥٨٢	متحفظ	سلبى
راس المال	١٤٩٩٩٤٩٥١	١٩٥٧٩٨٠	٣٩١٥٩٥٩	٣٩١٥٩٥٩	نظيف	متحفظ
الدائنون	(١٨٣٥٤٧١٤٩)	٢٠٣٩٥٦٢	٤٠٧٩١٢٤	٤٠٧٩١٢٤	متحفظ	سلبى

نلاحظ في الجدول رقم (٤) بان الخطأ في رصيد الحساب للموجودات الثابتة قد بلغ اكبر من ١٠% المحددة من قبل FASB وهذا يتطلب اصدار تقرير سلبي بشأنها لأنه الخطأ كبير جداً اما ما محدد وفق ما جاء في تقرير مراقب الحسابات فقد تم اصدار تقرير متحفظ بعض الشيء، وهكذا في بقية حسابات (الاستثمارات المالية قصيرة الاجل ، والمخزون ، والمدينين، والنقود ، والدائنون) اما بخصوص رأس المال فتم اصدار تقرير نظيف، فلكي تستمر الشركة في نشاط عملها فيجب ان تزيد رأس المال او تعمل على تصفية الشركة لأن العجز في حالت الارتفاع حيث بلغ ١٢٩٤٦٢٩٩٦ دينار في سنة ٢٠١٦.

جدول (٥) الحالات المكتشفة ومقارنة الرأي لسنة ٢٠١٧

اسم البند	رصيد البنود المضمخ	مقدار الأهمية النسبية للحد الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى (دينار)	رأي مراقب الحسابات وفق مؤشرات الأهمية النسبية	رأي الباحث وفق مؤشرات الأهمية النسبية
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	(١٣٨١٢٨٨٥)	١٢٩٣٨٧	٢٥٨٧٧٤	متحفظ	سلبي
استثمارات مالية قصيرة الاجل	٩٨٥٤٢٧٦٠٧	٢٩٦٥١	٥٩٣٠٢	متحفظ	سلبي
المخزون	(٤٣١٩٢١٤١)	٢١٥٦٤	٤٣١٢٩	متحفظ	سلبي
المدينون	٧٠٨٣٨٤١٠٧	٢١٢٩٤٩	٤٢٥٨٩٨	متحفظ	سلبي
النقود	(١٩١٢١٤٣٤٣)	٥٣٩١	١٠٧٨٢	متحفظ	سلبي
راس المال	٢٤٣٢٩٤٩١٥	٢٦٦٨٦٠	٥٣٣٧٢١	نظيف	سلبي

الدائنون	(٤٨٩.٣٥٨.٠١)	٢٦٩٥٥٦	٥٣٩١١٢	متحفظ	سلبى
----------	--------------	--------	--------	-------	------

نلاحظ في الجدول رقم (٥) بان هناك تضخيم في رصيد حساب الموجودات الثابتة حيث بلغ رصيد الحساب المضخم اكبر من ١٠% المحددة من قبل FASB وهذا يتطلب اصدار تقرير سلبى بشأنها وفق مؤشرات الاهمية النسبية لأنه الخطأ كبير جداً اما ما محدد وفق ما جاء في تقرير مراقب الحسابات فقد تم اصدار تقرير متحفظ بعض الشيء

وهكذا في بقية حسابات (الاستثمارات المالية قصيرة الاجل ، والمخزون ، والمدينين، والنقود ، والدائنون) اما بخصوص رأس المال فتم اصدار تقرير متحفظ ، فلكي تستمر الشركة في نشاط عملها فيجب ان تزيد رأس المال او تعمل على تصفية الشركة لأن العجز بلغ ٨٢٩١٨١٦٠ دينار ، اما بالنسبة الى رأس المال فقد تم زيادة لكي يغطي الخسائر فبلغ مقداره ١٥٩٣٣٠٠٠٠٠٠ دينار.

جدول (٦) الحالات المكتشفة ومقارنة الرأي لسنة ٢٠١٨

اسم البند	رصيد البند المضخم	مقدار الأهمية النسبية للحد الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى (دينار)	رأي مراقب الحسابات وفق اجتهاداته	رأي الباحث وفق مؤشرات الاهمية النسبية
موجودات ثابتة بالقيمة الدفترية	(٢٦٢٢١٠.٢٢)	٢٠.٨٢٧٢	٤١٦٥٤٣	متحفظ	سلبى
استثمارات مالية قصيرة الاجل	١٤٢٣.٥٠٦٩٣	١٣١٩.٥٤	٢٦٣٨١.٧	متحفظ	سلبى

المخزون	(٥٢١٦٢٦٤٤)	٥٤١٥٠٦٢	١٠٨٣٠١٢٤	متحفظ	سلبي
المدينون	(٧٤٣٣٥٨٣١٠)	٢٠٨٢٧٢	٤١٦٥٤٣	متحفظ	سلبي
النقود	(١٨٩٨٦٠٦٤٠)	٦١٧٨٧٢٤	١٢٣٥٧٤٤٩	متحفظ	سلبي
راس المال	٢٤٣٢٩٤٩١٥	٦٩٤٢٣٨٧	١٣٨٨٤٧٧٥	نظيف	سلبي
الدائنون	(٦٧٥٢٨٤٠٩٥)	٢٠٨٢٧٢	٤١٦٥٤٣	متحفظ	سلبي

نلاحظ في الجدول رقم (٦) هناك تضخيم في رصيد حساب الموجودات الثابتة حيث بلغ رصيد الحساب أكبر مما هو محدد أي تجاوز النسبة ٥ % المسموح بها بل هو أكبر أيضاً من نسبة ١٠% المحددة من قبل FASB وهذا يعني ان المبلغ المضخم تأثيره ذوا اهمية نسبية عالية ويتطلب اصدار تقرير سلبي بشأنه وفق مؤشرات الاهمية النسبية لأنه الخطأ كبير جداً اما ما محدد وفق ما جاء في تقرير مراقب الحسابات فقد تم اصدار تقرير متحفظ بعض الشيء

وهكذا في بقية حسابات (الاستثمارات المالية قصيرة الاجل ، والمخزون ، والمدينين، والنقود ، والدائنون) اما بخصوص رأس المال فتم اصدار تقرير متحفظ ، فلكي تستمر الشركة في نشاط عملها فيجب ان تزيد رأس المال او تعمل على تصفية الشركة لأن العجز بلغ ١٣٨٨٤٧٧٤٩ دينار ، اما بالنسبة الى رأس المال فقد تم زيادة لكي يغطي الخسائر فبلغ مقداره ١٥٩٣٣٠٠٠٠٠ دينار ، فنلاحظ زيادة في مقدار العجز ويتطلب اعادة النظر في نشاط اعمال الشركة عينة البحث.

ومن خلال التحليلات السابقة واستخدامنا الى مؤشرات الاهمية النسبية المحددة من قبل المنظمات المهمة في شؤون المحاسبة وخاصة FASB فنستطيع ان نبني عملية اصدار الرأي قانونية خالية من اجتهادات شخصية ومزاجية من قبل مراقبي الحسابات ، بالإضافة الى ذلك الابتعاد عن التحيز وخاصة اذا تم اثبات ذلك من خلال الاطراف المستفيدة من تقرير المراقب وهذا يعد اثبات للفرضية القائلة ((أن استخدام مؤشرات الاهمية النسبية في عملية التدقيق للحكم على مادية العنصر من عدمه سيساهم في تخفيض اجتهادات مراقب الحسابات وهذا ما يؤثر ايجاباً على رأيه في القوائم المالية))

المبحث الثالث / الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

١. على مراقب الحسابات الالتزام بالاختبارات والاجراءات في تقييم الاهمية النسبية للأخطاء في تدقيق القوائم المالية للشركة عينة البحث من خلال استخدام مؤشرات ذات فعالية في تحديدها.

٢. يمكن تمييز ثلاث مستويات للأهمية النسبية وهي (القيم ذات الأهمية العالية ، والمتوسطة ، والمنخفضة) وضرورة مراعاتها عند تدقيق البيانات المالية واصدار الرأي.
٣. أن الاعتماد على الأهمية النسبية للتدقيق يعطي للمدقق نسبة التدقيق التفصيلي التي يجب أن يعتمد عليها في ظل نسبة معينة من الخطر المسموح به وبناءً على هذه النسبة يقوم بتحديد العينة التي بموجبها سيبنى عليها رأيه في القوائم المالية بشكل محايد وعلمي ومتجنباً المسائلة القانونية من الزبون أو المهنة أو الطرف الثالث (مستعملي القوائم المالية).
٤. ان اصدار الرأي وفق الاجتهادات الشخصية لمراقب الحسابات في بعض الحالات يمكن ان يعرضه الى المسائلة المهنية وخاصة إذا كان التحريف ذو اهمية نسبية عالية وتم اثبات ذلك من قبل المدعي.
٥. من خلال عمليات المقارنة في عملية اصدار الرأي وفق الاجتهادات الشخصية ببعض الحالات نلاحظ اختلاف كبير بين اصدار الرأي وفق مؤشرات الأهمية النسبية المحدد من قبل FASB عن اجتهادات المراقب وهذا مؤشر يثبت الفرضية المطروحة.

ثانياً: التوصيات

- (١) تحفيز المدققين الخارجيين بضرورة إجراء أعمال التدقيق وفق العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وحجم عينات التدقيق للوصول الى نتائج علمية وموضوعية الى حد مقبول لتجنب الوقوع في خطر التدقيق المتمثل بأبداء رأي غير صحيح حول البيانات المالية والذي يؤل الى المسائلة من الاطراف ذات العلاقة.
- (٢) ضرورة اهتمام نقابة المحاسبين والمدققين وبالتعاون مع مجلس مهنة مراقبي الحسابات وجمعية مراقبي الحسابات وبواسطة ديوان الرقابة المالية الإتحادي بصفته وإختصاصه إصدار المعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية في العراق بتطوير الإجراءات التدقيقية التي ينفذها المدققون ومنها تقدير وقياس الأهمية النسبية في التدقيق ومن خلال إقامة دورات تدريبية باستعمال الأساليب الإحصائية المتقدمة وصولاً للموضوعية في تقدير التغيرات الحاصلة لأرصدة الحسابات لاسيما الفروق ذات الأهمية النسبية والتي تتطلب توسيعاً للاختبارات التفصيلية للحصول على أدلة إثبات تخفض من مخاطر الاكتشاف لتفوق هذه الأساليب المتقدمة على نتائج الحكم الشخصي والتي يستعملها معظم المدققين لإصدار حكمهم المهني.
- (٣) ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية في كافة مراحل العملية التدقيقية في عملية التخطيط والتنفيذ واصدار الرأي، نظراً لما تحويه من مؤشرات فعالة في الحكم على اهمية العنصر من عدمه.

٤) ضرورة التواصل العلمي والعملية بين المدققين وبين الجهات الأكاديمية للمحاسبين القانونيين والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ومن خلال عقد ندوات علمية ودورات تدريبية لتطوير كفاءة المدققين ورفعهم بالجديد في حقل الرقابة والتدقيق كما هو معمول به في دول العالم.

المصادر والمراجع

- ١- ظاهر، نضال شحيت، وآخرون، "منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر"، منشورات وبرنامج مقترح ديوان الرقابة المالية، بغداد، ٢٠١٤.
- ٢- الصبان، محمد سمير و ابراهيم، ابراهيم حسن، "أصول المراجعة الخارجية: المفاهيم العلمية والإجراءات العملية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٢.
- ٣- حسن ، علي ميري ، " مخاطر التدقيق ازاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية – دراسة تحليلية " رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، جامعة القادسية ، ٢٠١٧.
- ٤- جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط١، عمان-الأردن، ٢٠٠٩.
- ٥- ألفين أرينز وجيمس لوباك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ٢٠٠٢.
- ٦- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، شركة طلال أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
- ٧- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والطباعة والتوزيع، ط١، عمان، الأردن، ١٩٩٨.
- ٨- دحدوح، حسين أحمد، القاضي، حسين يوسف، "مراجعة الحسابات المتقدمة" ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط١ ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٩ .

9- International federation of Accountants (IFAC) , "Hand Book : International Quality control , Auditing Retiew , other Assurance and Related services pronoun cements" , IfAC , New York , 2010

- 10- Taylor, Donald H. & Glezen, William G. "Auditing An Assertions Approach", 7th ed., John Wiley & Sons, New York, 1997.
- 11- Arens, Alvin A. & Randal J. Elder & Beasley "Auditing And Assurance Services " ,10th ed., prentice Han,2004.