

العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية
وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق

**Influential factors in determining the level of
materiality and its impact in the planning of
the audit process**

الدكتورة فاطمة فزع هدا ب
الجامعة التقنية الوسطى/معهد الإدارة/الرصافة

المستخلص

تعد الأهمية النسبية أحد المفاهيم الأساسية التي يجب أن يأخذها المدقق في الإعتبار عند تخطيط عملية التدقيق ، ويرجع ذلك إلى أن عملية التدقيق تتم على أسس اختباريه، ولذلك ركزت الباحثة على بيان مفهوم الأهمية النسبية ، ثم حصر العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية . ولتحقيق ذلك تم توزيع (٥٠) استمارة استبيان على مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات، وأظهرت نتائج البحث ان العوامل التي لها تأثير واضح في تحديد مستوى الأهمية النسبية هي (القوائم المالية ،ومراقب الحسابات ، والقوانين والأنظمة ، ومعايير التدقيق) .وقد خرج البحث ببعض التوصيات التي تمكن المدقق من التحديد الأفضل للأهمية النسبية مما يسهم في تحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته .

Abstract

The relative materiality is considered one of the basic concepts that must be taken into account when the auditor audit planning process. This is because the audit conducted on the basis of optional, Therefore, the researcher focused on the concept of relative importance, Then countless influencing factors in determining the level of materiality . To achieve this, the distribution of (50) questionnaires on auditors in the Office of Financial Supervision and the offices of the auditors, Search results showed that the factors that have a clear impact in determining the level of materiality is the(statements, the Auditor. laws and regulations, and auditing standards). . financial Find some of the recommendations that will enable the auditor to better identify the relative materiality which contributes to improving the quality of audit and raise its efficiency .

المبحث الأول : منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث : تتمحور مشكلة البحث في عدم وجود آلية محددة يستطيع مراقب الحسابات من خلالها تحديد مستوى الأهمية النسبية عند قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق ، مما ينعكس سلبا على أدائه ورأيه المهني حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصدق وعدالة.

١-٢ أهمية البحث : تتمثل أهمية البحث بأنه يتناول موضوعاً مازال موضع للجدل الواسع في أوساط الهيئات الدولية المهنية في المحاسبة والتدقيق، إذ أن الأهمية النسبية لم تحظى بإجماع كامل، ولا زالت الدراسات التي تناولته قليلة، كما انه لم يحظى بالاهتمام المطلوب من قبل الجهات المعنية في العراق، وتأتي أهمية البحث من خلال اقتراح أسلوب عمل يساعد مراقبي الحسابات في تحديد مستوى الأهمية النسبية لدى قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق مما يسهم في تسهيل عمله.

١-٣ أهداف البحث: يهدف البحث الى بيان مفهوم الأهمية النسبية وأهميته في العمل التدقيقي، وحصص أهم العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند قيام مراقب الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق.

١-٤ فرضية البحث: تتمثل فرضية البحث بان تحديد العوامل المؤثرة في مستوى الأهمية النسبية يساعد في التخطيط لعملية التدقيق وتزيد من كفاءته .

المبحث الثاني: الجانب النظري

١-١ مفهوم الأهمية النسبية

- المنتبع لأدبيات المحاسبة والتدقيق يلحظ وجود تعريف عدة لمفهوم الأهمية النسبية وفيما يأتي عرضٌ لعدد منها:
- عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأهمية النسبية بأنها حجم الحذف أو التحريف في البيانات المالية والذي من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة ان يكون قرار المستفيد من البيانات قد تأثر نتيجة لذلك الحذف أو التحريف (Taylor & Gtezon, 1999 : 471 – 474)
 - أما مجلس معايير التدقيق الدولية (ISAC) فقد عرف الأهمية النسبية في معيار التدقيق رقم ٣٢٠ بأنها "تعد المعلومات مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمها على أساس القوائم المالية. تعتمد الأهمية النسبية على حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه" (جمعة، ٢٠٠٠: ١٥٣)
 - والتعريف الأكثر انتشاراً في المحاسبة والتدقيق للأهمية النسبية "يمكن أن يعد التحريف بالقوائم المالية متساوياً بالأهمية النسبية إذا كانت معرفة هذا التحريف تؤثر في قرار المستخدم الحصيف Reasonable User لهذه القوائم" (أرينز ولوبك، ٢٠٠٩: ٧٥) .
 - كذلك ورد تعريف آخر للأهمية النسبية "أية معلومات غير صحيحة أو كاذبة إذا عرفها الشخص المعقول من شأنها ان تؤثر على اتخاذ القرار" (Arens&Loebbecke, 2005: 54)
- ويطلق على مفهوم الأهمية النسبية (بالمادية) تعبيراً عن ضرورة تحديد القيمة المادية للعنصر الذي يشكل أهمية نسبية مقارنة بغيره (الكعبي، ٢٠٠٣: ٦١)
- ترى الباحثة من العرض السابق لتعريف الأهمية النسبية أنّ القاعدة هي إن العنصر يكون مهماً إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله في تغيير قرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

١-٢ العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

- لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في المعيار رقم (٤٧) مخاطر التدقيق Audit Risk بأنها "خطر فشل المدقق بدون قصد في تعديل رأيه بشكل مناسب في البيانات المالية التي تحتوي على تحريف" (Boynton, 2001:174) . وقد جرى تقسيم مخاطر التدقيق إلى ثلاثة أقسام:
- ١- مخاطر الضمنية (المتأصلة) : تمثل المخاطر الضمنية مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات لحدوث خطأ مادي بصورة فردية أو جماعية مع افتراض عدم وجود أنظمة رقابة داخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئته وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات (عبدالله، ٢٠٠٤: ٢٣)
 - ٢- مخاطر الرقابة: ويمكن تعريفها بأنها مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، التي لا يمكن منعها أو إكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية (العبيدي، ٢٠١٣: ٣٣)
 - ٣- مخاطر الاكتشاف: وهي المخاطر المتمثلة بعدم اكتشاف التحريفات الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات عند قيام المدقق بإجراءات التدقيق (Ray & Kurt, 1998:131) .

وقد أكدت المعايير التدقيق ذات العلاقة دراسة خطر التدقيق والأهمية النسبية معا في مجال تخطيط عملية التدقيق وفي تقويم نتائجها فيما اذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتائج عمليات الوحدة الخاضعة للتدقيق وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وهناك علاقة عكسية بين خطر التدقيق واعتبارات الأهمية النسبية فمخاطر وجود خطأ او تلاعبات بمبلغ كبير جدا في رصيد احد البنود او نوع من العمليات وما يرتبط به من تأكيدات قد تكون منخفضة جدا في حين ان مخاطر وجود أخطاء او تلاعبات بمبلغ صغير للغاية قد تكون مرتفعة (القريشي، ٢٠١١: ١٠٠) .

٣-١ خطوات تطبيق الأهمية النسبية

يظهر الشكل (١) خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل العمل التدقيقي إذ أن الخطوة الأولى والثانية تتم خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق أما الخطوة الثالثة فتتم خلال مراحل التدقيق، في حين تتم الخطوتين الأخيرتين عند مرحلة تقييم النتائج وإبداء الرأي .

شكل (١) خطوات تطبيق الأهمية النسبية

تخطيط مدى الاختبارات	خطوة ١	تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية
	خطوة ٢	تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية
تقييم النتائج	خطوة ٣	تقدير التحريف الإجمالي في كل مجموعة فرعية
	خطوة ٤	تقدير الأثر المشترك للتحريف
	خطوة ٥	مقارنة الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأولي أو الحكم المعدل عن الأهمية النسبية

المصدر: (أرينز ولوبك، ٢٠٠٩: ٣٢٣)

٤-١ مفهوم التخطيط لعملية التدقيق

يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق كما ورد في معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) "أن التخطيط لعملية التدقيق يتضمن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق" (IFAC, 2013: 255)، والمقصود بالتخطيط في هذا المعيار هو وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهاؤها، وأيضاً متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناء على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيعات المحددة لإنهاؤها (حجازي، ٢٠١٠: ٧٣)، وكما يشير مصطلح "تخطيط عملية

التدقيق "إلى تلك الفترة من الزمن التي تعقب قبول عملية التدقيق مباشرة والاتفاق مع العميل، وتعد مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أريد لها أن تؤدي بكفاءة ومهنية عالية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به، والتي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد طاقم التدقيق، ويمكن تلخيص أهداف تلك المرحلة بالآتي (العميري، المعزاز، ٢٠٠٧: ١٦٦)

- ١- الحصول على معلومات أولية عن العميل، والتي تؤدي إلى كفاءة وفاعلية المهمة.
 - ٢- التعرف على مواضع المشكلات المحتملة، والتي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء فترة التعاقد.
- ولكي يخطط لمهمة تدقيق البيانات المالية، يجب على المدقق أن يحصل أو أن يحدث معرفته بطبيعة عمل العميل محل التدقيق، ويتضمن ذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة وأنظمتها المحاسبية وخصائص تشغيلها، وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصاريفها، ويحتاج المدقق إلى مثل هذا الفهم لكي يستطيع توجيه الاستفسارات المناسبة، وتصميم إجراءات ملائمة وأيضاً تقييم الاستجابات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها (جمعه، ٢٠١١: ١٦٥).

ويرى (Arens, et. al, 2012:210) أن التخطيط لعملية التدقيق يتطلب المرور بثمانية خطوات رئيسة

وهي:

- ١- قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية
- ٢- فهم مجال عمل ونشاط العميل
- ٣- تقييم مخاطر أعمال العميل
- ٤- أداء الإجزاء التحليلية الأولية
- ٥- وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر الملائم
- ٦- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
- ٧- جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الإحتيال
- ٨- وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق .

١-٥ تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق

عند التخطيط لعملية التدقيق على مراقبوا الحسابات أن يفكروا بالأهمية النسبية كمجال لأعظم الأخطاء الكمية في القيم غير الصحيحة والتي يمكن ان توجد في البيانات المالية وذلك ما يعرف بالتحديد الأولي للأهمية النسبية ، وتحديد ذلك ضروري لأنه يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية ، للأخطاء والمخالفات والتي خارجها لا يكون المراقب باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها وهذا يخدم كدليل على أن المراقب مهتم من البداية بالأخطاء المهمة كذلك انه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فأن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً، ومن ثم فان مراقب الحسابات يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وتحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته (توماس و هنكي ، ١٩٨٩ : ٢٦٦)

هناك موقفان تجاه تحديد مستوى الأهمية النسبية، الأول: ضرورة وجود معايير مرشدة تساعد المحاسب أو المدقق في اتخاذ قرارات الأهمية النسبية بحيث تستخدم هذه المعايير كحدود فاصلة بين ما هو مهم وما هو غير

مهم. أما الموقف الثاني: فإنه يتمثل في البحث عن عدد من العوامل التي من المتوقع أن تؤثر في صياغة الحكم الشخصي للأهمية النسبية (العاني، ١٩٩٩: ٣٣). وإن اغلب توصيات الهيئات المهنية قد انتهت إلى الآتي (الصعيدي، ٢٠٠٥: ٢٦٧):-

- ١- إن الأهمية النسبية مفهوم مرن ومن ثم لا يمكن تحديد نسبة إلزامية كقانون يمكن اتخاذه كأساس لتحديد ما هو مهم وما هو غير مهم، لأن تحديد تلك النسب يخضع للتقدير الشخصي الذي قد يختلف من عنصر إلى آخر.
 - ٢- انه من الممكن وضع نسب إرشادية عن طريق الهيئات المهنية تساعد المدقق في بناء حكمه واتخاذ قراراته، بشرط أن لا تمثل تلك النسب قيوداً على المدقق يتعين الالتزام بها، بل تمثل نقطة بداية في قرار الأهمية النسبية، أما القرار النهائي فيتم تحديده على أساس الظروف المحيطة.
 - ٣- في تحديد هذه النسب يتعين عدم تحديد نسبة محددة واحدة كأساس قاطع للفرقة بين ما هو مهم وما هو غير مهم فان نسبة ١٠% تمثل نسبة مهمة والأقل من ذلك غير مهم، ولعلاج هذه المشكلة يمكن تمثيل النسب على أساس مدى معين وذلك بإنشاء منطقة حدود.
- وينبغي على المدقق عند تخطيط عملية التدقيق أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما (العاني، ١٩٩٩: ٢٢):

- أ- مستوى القوائم المالية: حيث أن رأي المدقق عن عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة.
- ب- مستوى رصيد الحساب: حيث يتحقق المدقق من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة وصدق عرض القوائم المالية. ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أنواع المعاملات مثل المبيعات، المشتريات، الخ.

وتختلف المنشآت المحاسبية في معالجتها للأهمية النسبية، فبعضهم لا يشير إليها حتى في إرشاداتهم للتدقيق، وبعضهم يعدها أداة هشة من أدوات التدقيق، ويعود السبب الرئيسي للتفكير بالأهمية النسبية في أثناء خطوات تخطيط عملية التدقيق إلى إيجاد التناسق اللازم بين الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق مما يجنب المدقق إجراء عمليات تدقيق أقل مما يجب أو أكثر مما يجب ويتجنب إضاعة الوقت والجهد، لذلك كلما زادت الأهمية النسبية لبعض البيانات المحاسبية، كان ذلك دليلاً على ضرورة اهتمام المدقق في أثناء التخطيط لعملية التدقيق لمزيد من الفحوصات والاختبارات.

٦-١ العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية

إن قرار المدقق بشأن الأهمية النسبية يتأثر بمجموعة من العوامل التي يمكن تصنيفها إلى عوامل كمية وعوامل نوعية (أبو زيد وآخرون، ٢٠٠٦: ٤٦).

أولاً: العوامل الكمية Quantitative Factors

ويقصد بها العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها في صورة كمية، وتتضمن العوامل الآتية (لطي، ٢٠٠٧: ١٦٩):

١- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً

قد يكون التحريف بمقدار معين مهماً في شركة صغيرة ولا يكون مهماً في شركة كبيرة، ولذلك ليس من الممكن أن يتم وضع مبلغ معين كدليل لتحديد الحكم عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة عمليات التدقيق. فمثلاً خطأ بمبلغ مليون دينار في شركة رأسمالها ٥ مليون يعد ولا شك مهماً، بينما قد لا يكون مهماً لشركة أخرى رأسمالها مليار دينار مثلاً.

٢- ينبغي توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية

نظراً لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي فمن الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات مهمة، ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد مهماً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين .

وتواجه هذه الأسس بعض المشاكل عند التطبيق هي :

أ- اختيار الأساس المناسب لتحديد الأهمية النسبية

يعد صافي الدخل الأساس الأكثر قبولاً لقياس الأهمية النسبية، إن أساس الدخل يعتمد لتحديد مدى الأهمية لفقرات قائمة الدخل، وإلى جانب ذلك يعتمد أساس نسبة مئوية من إجمالي الموجودات عند قياس الأهمية النسبية لفقرات قائمة المركز المالي، فينسب المدينون مثلاً إلى مجموع الموجودات لمقارنة نسبتها الفعلية مع النسبة المعيار المحددة مقدماً، فيتم التمييز بين المهم نسبياً من غير المهم، فإذا ما تجاوزت النسبة الفعلية النسبة المعيار تعد الفقرة مهمة نسبياً. (حنان، ٢٠٠٦: ٢٣٢) ، وهذا ما يعتمد عليه مجلس معايير المحاسبة المالية FABS في تحديد الأهمية النسبية إذ انه عرفها كما يأتي: "إذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يساوي أو يزيد عن ١٠% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإنه يتوقع أن يكون الأمر مهماً، وإذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يتراوح بين ٥%-١٠% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فان موضوع المادية أو الأهمية النسبية يتعلق بالظروف المحيطة" (لطي، ٢٠٠٦: ٢٨٥).

ب - مدى ثبات الأساس المتخذ للمقارنة

إن عدم ثبات الأساس له تأثير كبير في تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر، فمثلاً أساس صافي الدخل يختلف من سنة لأخرى لاعتبارات اقتصادية وسياسية... الخ، ومن ثم ستزداد أو تقل أهمية خطأ أو عنصر دون آخر خلال الفترات المالية نتيجة تقلب هذا الأساس، ولعلاج هذه الحالة يفضل عمل متوسطات لخمس سنوات تستخدم لتحديد الأخطاء والعناصر المهمة، ومقارنتها مع الفترة الحالية لكي يتسنى التعرف بشكل أدق على اتجاهات التغيير فيها، فضلاً عن التعرف على اتجاهات الأرباح خلال الفترات المالية (حمودي، ٢٠٠٨: ١٨).

ثانيا: العوامل النوعية Qualitative Factors

إذا لم تكن الأخطاء أو العناصر مهمة كمياً لصالءة مبلغها (حجمها)، تكون مهمة نسبياً لأسباب نوعية. ويمكن تحديد الأهمية النسبية نوعياً وفقاً لما ذكرته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) وكالاتي (chroeder,1987:77):-

١- الأهمية النسبية الكامنة للحدث

٢- التأثير المعاكس في القوائم المالية

١- الأهمية النسبية الكامنة للحدث

تعد الفقرات الناتجة عن الأحداث غير العادية مهمة نسبياً بغض النظر عن مبلغها، وذلك لأن مثل هذه الفقرات تنشأ عن عمليات غير تشغيلية بالنسبة للشركة، والفقرات غير العادية هي الإرباح والخسائر التي تنتج عن حوادث أو معاملات تتميز عن النشاطات العادية للشركة ومن ثم لا يتوقع لها أن تتكرر كثيراً أو بانتظام (مشكور وداغر، ٢٠٠١:٣٩٤). كذلك تضم هذه المجموعة الفقرات أو الأحداث ذات المعنى المهم نسبياً حتى ولو كان مبلغها ضئيلاً جداً، فهناك على سبيل المثال السرقة أو الاختلاس الواقع على موجودات الشركة، وجود فروقات في مطابقة كشف البنك، المبالغ المستحقة على أعضاء مجلس الإدارة وكبار الموظفين في الشركة، أو حدوث صفقات معهم، كما يدخل ضمن هذه الأحداث المهمة نسبياً بصورة دائمة مخالفة القوانين (حنان ٢٠٠٦: ٢٣٥).

٢- التأثير المعاكس في القوائم المالية

تعد الفقرة مهمة نسبياً إذا كان لها تأثير عكسي في وضع القائمة التي تنتمي إليها، فتكون مهمة نسبياً لو بدلت الخسائر إلى أرباح أو غيرت الاتجاه العام للأرباح من اتجاه هابط إلى آخر صاعد أو العكس (شرويدر وآخرون، ٢٠٠٦: ٢٠٠). وتتعلق العوامل النوعية بطبيعة العنصر وما يحيط به من ظروف مثل (مدى تكرار العنصر، المتطلبات القانونية، مدى الدقة في تقدير عناصر الميزانية. التغييرات في السياسات المحاسبية المستخدمة، ربحية الوحدة الاقتصادية، نتائج المقارنات مع الفترات السابقة، تأثير الخطأ على النسب المالية، أهمية تأثير العنصر أو الخطأ، وخصائص الشركة) (الصعيدى، ٢٠٠٥: ٢٦٨-٢٧١).

وترى (الشايح، ٢٠١٠: ٦٦) ان العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية هي :

أولاً: العوامل المتعلقة بالقوائم المالية: من المتوقع إن للعوامل المتعلقة بالقوائم المالية التي يقوم المدقق بفحصها دوراً في التأثير في مستوى الأهمية النسبية ، ومن تلك العوامل الحجم المطلق للعنصر المراد فحصه و صافي الدخل إذ أنه من أهم الأرقام التي تلفت نظر المدقق واهتمامه إذ انه يعكس نتيجة اعماله فإذا كان الدخل خسارة صافية وان الدلائل تشير إلى غير ذلك فيزيد المدقق من الأهمية النسبية، وكذلك نسبة الربح. كما إن وجود فقرات غير عادية في القوائم المالية من المتوقع أن يتوقف المدقق عند هذه الفقرات ويعطيها مزيد من الأهمية في تدقيقه.

ثانيا: العوامل المتعلقة بمتطلبات القانونية : إن الأهمية النسبية تتأثر بالاعتبارات المتعلقة بالمتطلبات القانونية والنظامية، .

ثالثاً: العوامل المتعلقة بنشاط الزبون: من المتوقع وجود تأثير لعوامل متعلقة بنشاط العميل في مستوى الأهمية النسبية، فما قد يعده المدقق مهما نسبياً عند قيامه بفحص القوائم المالية للعميل طبيعة نشاطه تجاري قد لا يحمل نفس الأهمية إذا كان نشاط العميل صناعي أو مقاولات مثلاً وذلك لوجود متطلبات محاسبية خاصة في العديد من أنشطة العمل، يضاف لذلك عوامل تتعلق بنشاط العميل تحفز المدقق لإعطاء قدراً أكبر من الاهتمام بالقوائم المالية للعميل في أثناء الفحص ومن تلك العوامل حجم نشاط العميل مقدراً بحجم المبيعات أو حجم رأس المال فضخامة المبيعات تجعل المدقق يتوسع في الفحص ويزيد من إجراءاته للتوصل إلى الحكم حول عدالة القوائم المالية .

رابعاً: العوامل المتعلقة بالمدقق : إن من العوامل المتوقع وجود تأثير لها في إجراءات التدقيق التي يقوم بها في عملية التدقيق وتحديد الأهمية النسبية فيها الحكم الشخصي للمدقق، ويظهر هذا الحكم في مواطن عديدة من التدقيق لها علاقة بمستوى الأهمية النسبية كاختيار عينة الفحص مثلاً. ويوجد عوامل أخرى منها ما يتعلق بمهارات شخصية للمدققين ، ووجود دور مهم لوجهة النظر الشخصية للمدققين في اعتبار فقرة معينة مهمة نسبياً أم لا من خلال خبرته وتأهيله العلمي.

خامساً: العوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية : ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية ، ومتابعة ما يستجد من معايير دولية يمكن استخدامها عند القيام بعمله .

المبحث الثالث : الجانب العملي (عرض وتحليل النتائج)

٤-١ وصف عينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من عددا من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق ، بهدف معرفة مدى التزامهم بتطبيق مفاهيم الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق، وقد بلغ عدد هؤلاء (٥٠) مدققاً وكما يأتي :-

١-الجنس

جدول (١) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر	انثى	المجموع
افراد العينة	٣١	١٩	٥٠
النسبة المئوية	%٦٣	%٣٨	%١٠٠

٢- العمر

جدول رقم (٢) توزيع العينة حسب العمر

العمر	اقل من ٣٥	من ٣٥ - اقل من ٤٥	من ٤٦ - اقل من ٥٠	٥٥ سنة فما فوق	المجموع
افراد العينة	٤	١٥	١٦	١٥	٥٠
النسبة المئوية	%٨	%٣٠	%٣٢	%٣٠	%١٠٠

٣- مجال التدقيق

جدول (٣) توزيع العينة حسب مجال التدقيق

مجال التدقيق	حكومي	خاص	المجموع
افراد العينة	٢٥	٢٥	٥٠
النسبة المئوية	%٥٠	%٥٠	%١٠٠

٤- الخبرة العملية

جدول (٤) الخبرة العملية لأفراد العينة

الخبرة العملية	من ١٠- أقل من ١٥	من ١٦- أقل من ٢٠	٢٠ سنة فما فوق	المجموع
افراد العينة	١٥	٢٠	١١	٥٠
النسبة المئوية	%٣٠	%٤٠	%٢٢	%١٠٠

٥- المؤهل العلمي

جدول رقم (٥) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه او ما يعادلها	ماجستير او ما يعادلها	بكالوريوس	المجموع
افراد العينة	٣٠	١٥	٥	٥٠
النسبة المئوية	%٦٠	%٣٠	%١٠	%١٠٠

٦- التخصص

جدول رقم (٦) توزيع العينة حسب التخصص العلمي

الخبرة العملية	محاسبة	ادارة	اقتصاد	اخرى	المجموع
افراد العينة	٤٣	٥	٢	-	٥٠
النسبة المئوية	%٨٦	%١٠	%٤	%٠	%١٠٠

يلاحظ من الجداول أعلاه والنسب المئوية لها ان معظم الذين تم استبيان آرائهم من المعنيين بموضوع البحث بصورة مباشرة، ومؤهلين من الناحية العلمية والعملية لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل علمي وموضوعي.

٤-٢ عرض وتحليل النتائج

لقد تم استخدام مقاييس هي الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لتحليل نتائج عينة الدراسة.

- الوسط الحسابي: استخدم هذا المقياس لمعرفة مدى توافق إجابات عينة الدراسة مع حركة المقياس ، فكلما كان الوسط الحسابي اكبر أو يساوي (٣) دل ذلك على ان اتجاه إجابات عينة الدراسة متوافق مع حركة المقياس.
- الانحراف المعياري: استخدم هذا المقياس بهدف تحديد مقدار تشتت الذي تمثله الإجابات فكلما كان الانحراف المعياري اقل من (١) يدل على تشتت ضعيف في الإجابات و اتجاه عينة الدراسة إلى توافق مع حركة المقياس .

اولا : العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية في التدقيق

١- تأثير العوامل المتعلقة بالمعاملات وبنود القوائم المالية في تحديد مستوى الأهمية النسبية وتقاس بالأسئلة من (١-١٠) والجدول (٧) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة :

جدول (٧) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة العوامل المتعلقة بالقوائم المالية

ت	السؤال	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليلة	قليلة جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	طبيعة الحساب وخصائصه	٣٢ %٦٤	١٨ %٣٦	-	-	-	٤.٦٤	٠.٤٨٥
٢-	مبلغ الفقرة المراد فحصها.	٣٧ %٧٤	١١ %٢٢	٢ %٤	-	-	٤.٧	٠.٥٤٤
٣-	نسبة مبلغ الفقرة إلى صافي الدخل.	١٩ %٣٨	٢٦ %٥٢	٣ %٦	٢ %٤	-	٤.٢٤	٠.٧٤٤
٤-	حجم ومقدار مبلغ الحساب قياسا بالمجاميع الفرعية او الرئيسية الموجود ضمنها	١٩ %٣٨	٢٦ %٥٢	٥ %١٠	-	-	٤.٢٨	٠.٦٤٠
٥-	الأهمية النسبية للقرارات غير عادية في القوائم المالية وتأثيرها على نتيجة النشاط	٣٠ %٦٠	١٨ %٣٦	٢ %٤	-	-	٤.٥٦	٠.٥٧٧
٦-	طبيعة ومقدار الانحرافات المكتشفة في المعاملات والحسابات للفترة السابقة	٢٢ %٤٤	٢٣ %٤٦	٥ %١٠	-	-	٤.٣٤	٠.٦٥٨
٧-	الاختلاف المادي في صافي الدخل بالمقارنة بالسنوات السابقة.	٢٣ %٤٦	٢٣ %٤٦	٤ %٨	-	-	٤.٣٨	٠.٦٣٥
٨-	احتمالية تكرار الأخطاء الظاهرة في السنوات السابقة.	١٧ %٣٤	٢٦ %٥٢	٥ %١٠	١ %٢	١ %٢	٤.١٤	٠.٨٣٣
٩-	احتمالية عدم ثبات في السياسات المحاسبية المتبعة.	١٨ %٣٦	٢٥ %٥٠	٦ %١٢	١ %٢	-	٤.٢	٠.٧٢٨
١٠-	السرقة أو الاختلاس الواقع على موجودات الشركة.	٢٨ %٥٦	١٨ %٣٦	٤ %٨	-	-	٤.٤٨	٠.٦٤٦

مما سبق ومن خلال تتبع قيم الوسط الحسابي للإجابات على الأسئلة التي تقيس هذا المتغير نجد إن قيمتها تراوحت بين (٤.١٤-٤.٧) وهي مقبولة بحسب الوسط الفرضي البالغ (٣) ونجد إن جميع الأوساط الحسابية لهذا المتغير كانت أكبر من (٤) مما يعني وجود تأثير واضح وكبير لهذه العوامل على تحديد مستوى الأهمية النسبية، وحصلت على انحراف معياري يتراوح بين (٠.٤٨٥ - ٠.٨٣٣) مما يشير الى تشتت ضعيف في الإجابات، وفيما يتعلق بالنسب المئوية فقد أظهرت النتائج إن نسبة كبيرة جدا وكبيرة تراوحت بين (٨٤%-١٠٠%) وهي تدل على وجود تأثير للعوامل المتعلقة بالقوائم المالية في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق. وبناءً على ما تقدم نقبل الفرضية بأنه (يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالقوائم المالية في تحديد مستوى الأهمية النسبية).

٢- تأثير العوامل المتعلقة بمراقب الحسابات في تحديد مستوى الأهمية النسبية :

وتقاس بالأسئلة من (١-٦) والجدول (٨) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة:

جدول (٨) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة العوامل المتعلقة

بمراقب الحسابات

ات	السؤال	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليل	قليل جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	المؤهل العلمي.	٢٦ %٥٢	٢١ %٤٢	٢ %٤	١ %٢	-	٤.٤٤	٠.٦٧٥
٢-	الخبرة العملية .	٣١ %٦٢	١٨ %٣٦	١ %٢	-	-	٤.٦	٠.٥٣٤
٣-	الطبيعة الشخصية لمراقبي الحسابات في تقدير الأهمية النسبية واصدار الأحكام .	٢٥ %٥٠	٢٤ %٤٨	١ %٢	-	-	٤.٤٨	٠.٥٤٣
٤-	إجراءات فحص القوائم المالية من مراقبي الحسابات في السنوات السابقة .	٢٢ %٤٤	٢٤ %٤٨	٤ %٨	-	-	٤.٣٦	٠.٦٣١
٥-	العناية المهنية اللازمة التي اعتاد مراقب الحسابات تنفيذها .	٣٣ %٦٦	١٦ %٣٢	١ %٢	-	-	٤.٦٤	٠.٥٢٥
٦-	اعتقاد مراقب الحسابات بدور الأهمية النسبية في التخطيط لعملية التدقيق .	٢٦ %٥٢	٢٤ %٤٨	-	-	-	٤.٥٢	٠.٥٠٤

مما سبق ومن خلال تتبع قيم الوسط الحسابي للإجابات على الأسئلة التي تقيس هذا المتغير نجد إن قيمتها تراوحت بين (٤.٣٦ - ٤.٦٤) ، ونجد إن جميع من الأوساط الحسابية لهذا المتغير كانت أكبر من (٤) مما يعني وجود تأثير واضح لهذه العوامل على تحديد مستوى الأهمية النسبية، وفيما يتعلق بالنسب المئوية فقد أظهرت النتائج إن نسبة كبيرة جدا وكبيرة تراوحت بين (٩٢%-١٠٠%) وهي تدل على وجود تأثير للعوامل المتعلقة بمراقب الحسابات في تحديد مستوى الأهمية النسبية. ومن خلال الاطلاع على قيم الانحراف المعياري لأسئلة المتغير فقد تراوحت بين (٠.٥٠٤ - ٠.٦٧٥) وتشير إلى تشتت منخفض في الإجابات عن وسطها الحسابي مما يدل على الانسجام بين إجابات المجيبين على أسئلة الاستبانة.

وبناءً على ما تقدم نقبل الفرضية بأنه (يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بمراقب الحسابات في تحديد مستوى الأهمية النسبية).

٣- تأثير العوامل المتعلقة بالأنظمة المحاسبية والقوانين في تحديد مستوى الأهمية النسبية :

وتقاس بالأسئلة من (١-٥) والجدول (٩) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة .

جدول (٩) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة العوامل المتعلقة بالقوانين والأنظمة

ت	السؤال	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليل	فليل جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	التغيير في السياسات المحاسبية دون الإفصاح عنها .	٢٦ %٥٢	٢١ %٤٢	٣ %٦	-	-	٤.٤٦	٠.٦١٣
٢-	تجاوز نسب الاندثار حدود النسب القانونية.	٢١ %٤٢	٢٤ %٤٨	٤ %٨	-	١ %٢	٤.٢٨	٠.٧٨٣
٣-	تكوين مخصصات واحتياطيات لا تتفق مع الأنظمة والقوانين .	٢٥ %٥٠	٢٢ %٤٤	٣ %٦	-	-	٤.٤٤	٠.٦١١
٤-	وجود خلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي تؤثر على قائمة الدخل والميزانية .	٢٤ %٤٨	٢٠ %٤٠	٥ %١٠	١ %٢	-	٤.٣٤	٠.٧٤٥
٥-	وجود بعض المصاريف الشخصية لأصحاب الشركة قد سجلت على الشركة.	٢٠ %٤٠	٢٣ %٤٦	٧ %١٤	-	-	٤.٢٦	٠.٦٩٤

يتبين من أعلاه وجود تأثير قوي للعوامل المتعلقة بالقوانين والأنظمة في تحديد مستوى الأهمية النسبية، إذ انحصرت قيم الوسط الحسابي للأسئلة المتعلقة بهذا المتغير بين (٤.٢٦ - ٤.٤٦). وان النسب المئوية لكبيرة جدا وكبيرة تتراوح بين (٨٦%-٩٤%)، وقد بلغت قيم الانحراف المعياري بين (٠.٦١١ - ٠.٧٨٣) وهي تشير إلى انسجام بين إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبانة إذ تشتتت عن الوسط الحسابي قليل.

وبناءً على ما تقدم تقبل الفرضية بأنه: (يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالقوانين والأنظمة في تحديد مستوى الأهمية النسبية).

٤- تأثير العوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مستوى الأهمية النسبية:

وتقاس بالأسئلة من (١-٥) والجدول (١٠) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة .

جدول (١٠) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة العوامل

المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية

ت	السؤال	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليلة	قليلة جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١-	التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية.	٢٢ %٤٤	٢٤ %٤٨	٣ %٦	-	١ %٢	٤.٣٢	٠.٦٠٤
٢-	وجود معايير تدقيق دولية تنظم وتوجه عملية تحديد الأهمية النسبية.	٢٢ %٤٤	٢٥ %٥٠	٢ %٤	-	١ %٢	٤.٣٤	٠.٧٤٥
٣-	حرص الفاحص لإجراء عملية التدقيق بطريقة علمية وفق ما يتناسب مع معايير التدقيق الدولية.	٢٠ %٤٠	٢٧ %٥٤	٢ %٤	-	١ %٢	٤.٣	٠.٧٣٥
٤-	وجود دور لمعايير التدقيق الدولية في التخطيط لعملية تدقيق القوائم المالية.	١٩ %٣٨	٢٦ %٥٢	٤ %٨	-	١ %٢	٤.٢٤	٠.٧٧٠
٥-	حصول المدقق على أدلة الإثبات كما تتطلب معايير التدقيق الدولية.	٢٢ %٤٤	٢٤ %٤٨	٣ %٦	-	١ %٢	٤.٣٢	٠.٧٦٨

ومما سبق تظهر قيم الوسط الحسابي تأثيراً قوياً للعوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية على مستوى الأهمية النسبية إذ نجدها تتراوح بين (٤.٢٤-٤.٣٤) وقد كانت النسب المئوية كبيرة جداً وكبيرة تتراوح بين (٩٠%-٩٤%)، وقيم الانحراف المعياري تتراوح بين (٠.٦٠٤ - ٠.٧٧٠) فهي قليلة نسبياً وتشير إلى انسجام إجابات عينة البحث مع أسئلة الاستبانة .

وبناءً على ما تقدم نقبل الفرضية بأنه (يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مستوى الأهمية النسبية).

ثانيا : الاعتبارات الواجب مراعاتها عند التخطيط لعملية التدقيق

وتقاس بالأسئلة من (١-١١) والجدول (١١) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة.

جدول (١١) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند التخطيط لعملية التدقيق

ت	السؤال	كبيرة جدا	كبيرة	متوسط	قليلة	قليلة جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١.	تأخذ بعين الاعتبار إنشاء التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقيد عملية التدقيق، وخبرتك السابقة .	٢٨ %٥٦	٢٢ %٤٤	-	-	-	٤.٥٦	٠.٥٠١
٢.	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه ، وتقدير قدرة العميل على الاستمرارية..	٢٢ %٤٤	٢٥ %٥٠	٣ %٦	-	-	٤.٣٨	٠.٦٠٢
٣.	تعمل على توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق بحيث تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.	٢١ %٤٢	٢٨ %٥٦	١ %٢	-	-	٤.٤	٠.٥٣٤
٤.	طبيعة الأدلة والقرائن اللازمة للوصول إلى الأحكام الملائمة بشأن الحسابات.	٢٤ %٤٨	٢٦ %٥٢	-	-	-	٤.٤٨	٠.٥٠٤
٥.	يتم إعادة النظر بخطة وبرنامج التدقيق في ضوء المعلومات التي تم جمعها أثناء عملية التدقيق وبما يخدم أهداف عملية التدقيق.	٢٠ %٤٠	٢٣ %٤٦	٧ %١٤	-	-	٤.٢٦	٠.٦٩٤
٦.	تقوم بعملية إعادة تقييم نتائج عملية التدقيق للفترة السابقة.	١٦ %٣٢	٢٨ %٥٦	٦ %١٢	-	-	٤.٢	٠.٦٣٨
٧.	الحصول على معلومات كافية بشأن سلامة النظام المحاسبي المعتمد .	٢٠ %٤٠	٢٨ %٥٦	٢ %٤	-	-	٤.٣٦	٠.٥٦٣
٨.	تقوم بدراسة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته في المحافظة على الموارد المادية ودقة البيانات المالية .	٢٦ %٥٢	٢٤ %٤٨	-	-	-	٤.٥٢	٠.٥٠٤
٩.	تقوم بتحديد مستوى الأهمية النسبية للعمليات وبنود القوائم المالية أثناء عملية التخطيط بمستوى اقل مما تنوي استعماله أثناء عملية التدقيق.	١٨ %٣٦	٢٠ %٤٠	٩ %١٨	٢ %٤	١ %٢	٤.٠٤	٠.٩٤٦
١٠.	ان من الاعتبارات المهمة للتخطيط لعملية التدقيق تحديد الوقت المتاح لانجاز عملية التدقيق .	٢٢ %٤٤	٢٣ %٤٦	٥ %١٠	-	-	٤.٣٤	٠.٦٥٠
١١.	الاحذ بنظر الاعتبار عدد المدققين المتاحين لانجاز عملية التدقيق وتأهيلهم العلمي .	٢١ %٤٢	٢٤ %٤٨	٥ %١٠	-	-	٤.٣٢	٠.٦٥٢

الجدول أعلاه يعكس إجابات فقرات المحور الثاني للاستبانة والمتعلقة بالاعتبارات الواجب مراعاتها عند التخطيط لعملية التدقيق والتي حصلت على وسط حسابي يتراوح (٤.٠٤ - ٤.٥٦) ، وعلى انحراف معياري يتراوح (٠.٥٠١ - ٠.٩٤٦) وهذا يؤشر على استجابة عينة الدراسة مع حركة المقياس .

فقد حققت الفقرة (١) والمتعلقة تأخذ بعين الاعتبار إنشاء التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقيد عملية التدقيق، وخبرتك السابقة. ووسطا حسابيا يبلغ (٤.٥٦) وانحراف معياري بلغ (٠.٥٠١) مما يشير إلى استجابة عينة الدراسة مع حركة المقياس .

وحصلت الفقرة (٢) والمتعلقة بان يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه وتقدير قدرة العميل على الاستمرارية، على وسط حسابي بلغ (٤.٣٨) وانحراف معياري بلغ (٠.٦٠٢) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس.

اما الفقرة (٣) تعمل على توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق بحيث تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق فقد حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٤) وانحراف معياري يبلغ (٠.٥٣٤) وهذا يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت ضعيف في الإجابات.

و الفقرة (٤) المتعلقة بطبيعة الأدلة والقرائن اللازمة للوصول إلى الأحكام الملائمة بشأن الحسابات، حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٤٨) وانحراف معياري يبلغ (٠.٥٠٤) مما يدل على استجابة واضحة لعينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت ضعيف في الإجابات.

الفقرة (٥) يتم إعادة النظر بخطة وبرنامج التدقيق في ضوء المعلومات التي تم جمعها أثناء عملية التدقيق وبما يخدم أهداف عملية التدقيق. فقد حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٢٦) وانحراف معياري يبلغ (٠.٦٩٤) مما يدل على استجابة واضحة لعينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت ضعيف في الإجابات.

كما ان الفقرة (٦) تقوم بعملية إعادة تقييم نتائج عملية التدقيق للفترة السابقة. حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٢) وانحراف معياري يبلغ (٠.٦٣٨) مما يدل على استجابة عينة الدراسة لحركة القياس و تشتت ضعيف في الإجابات .

والفقرة (٧) المتعلقة بالحصول على معلومات كافية بشأن سلامة النظام المحاسبي المعتمد. حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٣٦) وانحراف معياري بلغ (٠.٥٦٣) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت ضعيف في الإجابات .

والفقرة (٨) المتعلقة بدراسة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته في المحافظة على الموارد المادية ودقة البيانات المالية . حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٥٢) وانحراف معياري يبلغ (٠.٥٠٤) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس .

والفقرة (٩) تقوم بتحديد مستوى الأهمية النسبية للعمليات وبنود القوائم المالية أثناء عملية التخطيط بمستوى اقل مما تنوي استعماله أثناء عملية التدقيق، حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٠٤) وانحراف معياري يبلغ (٠.٩٤٦) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت في الإجابات .

الفقرة (١٠) المتعلقة بان من الاعتبارات المهمة للتخطيط لعملية التدقيق تحديد الوقت المتاح لانجاز عملية التدقيق. فقد حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٣٤) وانحراف معياري يبلغ (٠.٦٥٠) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة المقياس .

اما الفقرة (١١) المتعلقة بالأخذ بنظر الاعتبار عدد المدققين المتاحين لانجاز عملية التدقيق وتأهيلهم العلمي، فقد حصلت على وسط حسابي يبلغ (٤.٣٢) وانحراف معياري بلغ (٠.٦٥٢) مما يدل على استجابة عينة الدراسة مع حركة القياس وعلى تشتت ضعيف في الإجابات .

مما سبق يتضح ان هناك تأييداً كبيراً من مراقبي الحسابات حول الاعتبارات السابقة بدليل تأكيد الأغلبية لاستخدامها عند التخطيط لعملية التدقيق .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

- ١- ليس هناك تعريفاً محدداً ودقيقاً للأهمية النسبية، وإذا أريد معرفة معنى هذا المفهوم ينبغي ملاحظة العوامل والحالات المؤثرة في قياسها وتطبيقها.
- ٢- أن غالبية مراقبي الحسابات يقومون بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي، وهذا دليل على تطبيق والالتزام بقواعد المهنة والأدلة الدولية، كما أوضحت نتائج الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة ان نسبة كبيرة من مراقبي الحسابات تراعي أثناء تنفيذها لعملية التدقيق الاعتبارات التي أوردتها الباحثة في قائمة الاستبانة بوصفها أساساً يعتمد عليها عند التخطيط لعملية التدقيق.
- ٣- نجد ان العوامل الأكثر تأثيراً على مستوى الأهمية النسبية هي العوامل المتعلقة بالقوائم المالية، لأنها مصدر المعلومات التي يتأكد مراقب الحسابات من صحتها وهي توجه لزيادة مستوى الأهمية النسبية أو خفضها لما تضمنته هذه العوامل من عوامل كمية وأخرى نوعية.
- ٤- إن للعوامل المتعلقة بمراقب الحسابات تأثيراً مهماً على مستوى الأهمية النسبية ، وذلك لعدم وجود إجراءات مكتوبة لفحص القوائم المالية وتحديد مستوى الأهمية النسبية في ذلك التدقيق، وعليه فان للعوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق دوراً مهماً في التحكم بهذه الإجراءات واختيار مستوى الأهمية النسبية الذي يراه مناسباً.
- ٥- أثبتت نتائج الدراسة ان للعوامل المتعلقة بالأنظمة والقوانين والعوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية تأثير مهم في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند تخطيط لعملية التدقيق.

٤-٢ التوصيات

- ١- الاهتمام بمفهوم الأهمية النسبية وتحديد تعريف محدد وشامل، والعمل على وضع تقديرات محددة لها على مستوى القوائم المالية وأيضاً على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية محل التدقيق خلال مرحلة التخطيط، لتكون مرشداً لمراقبي الحسابات ولمساعديه حول كمية الإثباتات التي يجب الحصول عليها للوصول إلى قناعة كافية للحكم على صحة وعدالة القوائم المالية.
- ٢- الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تنظيم عملية تدقيق القوائم المالية في التأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- ٣- لا بد أن يستخدم مراقبو الحسابات الأهمية النسبية في عملهم المهني لإزالة الشك المنطقي حول أي إثبات من الإثباتات أو لمصادقية الإثبات، والتي يجب أن يقسمها إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً لوزنها النسبي، ويعتمد ذلك على الخبرة العلمية لهؤلاء المدققين وعلى حكمهم الشخصي.
- ٤- ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق على إصدار دليل تدقيق يحدد الاعتبارات ذات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق التي يتعين على مراقب الحسابات أخذها بالاعتبار عند تخطيط لعملية التدقيق.

المصادر

المصادر باللغة العربية

اولاً: الكتب

- ١- القرشي، ايداد رشيد، ٢٠١١، التدقيق الخارجي منهج علميا نظريا وتطبيقيا، دار المغرب للطباعة والنشر .
- ٢- أبو زيد، كمال خليفة والبدوي، منصور احمد وحسن، شريفة علي، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
- ٣- آرينز، ألفين ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي، محمد محمد عبد القادر، دار المريخ للنشر، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٤- توماس، وليم وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.
- ٥- جمعة، أحمد حلمي، ٢٠١١، التدقيق ورقابة الجودة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
- ٦- جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى ٢٠٠٠.
- ٧- حجازي، وجدي حامد، ٢٠١٠، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
- ٨- حمودي، محمد عبد الفتاح، قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨.
- ٩- حنان، رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ٢٠٠٦.
- ١٠- شرويدر، ريتشارد وكلاارك، مارتل وكاثي، جاك، تعريب كاجيجي، خالد علي احمد وقال، إبراهيم ولد محمد، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٦.
- ١١- الصعيدي، إبراهيم احمد، الاتجاهات الحديثة في نظرية المراجعة، مطبعة دار السلام، القاهرة، مصر، ٢٠٠٥.

- ١٢- عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠٠٤.
- ١٣- الكعبي، جبار محمد علي، فصول من نظرية المحاسبة، مكتب الكرار للطباعة، بغداد، الطبعة الأولى ٢٠٠٣.
- ١٤- لطفي، أمين السيد احمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
- ١٥- لطفي، أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية ٢٠٠٦.

ثانيا: الأطاريح والرسائل والبحوث الجامعية

- ١- العاني، معاوية كريم شاكر، الحكم الشخصي للمدقق في قرارات الأهمية النسبية، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق، ١٩٩٩.
- ٢- الشايح، ليلي عبد الصاحب داخل، ٢٠١٠، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية للمكلفين، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/بغداد
- ٣- العبيدي، فاطمة ناجي ٢٠١٢، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملة التدقيق في الأردن، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

ثالثا: المنشورات والدوريات وأخرى

- ١- العميري، محمد فواز، والمعتاز، إحسان صالح، ثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الإدارة والاقتصاد، المجلد ٢١، العدد ٢، (١٨٢-١٥١).
- ٢- مشكور، سعود جايد وداغر، منذر جبار، الأهمية النسبية وعلاقتها بملائمة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد السادس ٢٠٠١.

المصادر باللغة الأجنبية

أولاً: الكتب

1. Arens, Alvin A & James K.Loebbecke, " Auditing An integrated Approach " , 7th ed., prentice Hall Inc. New Jersey, 2005 .
2. Boynton, William C. Johnson Raymond N. and Kell Walter G., modern auditing, 7th edition. John Wiley of sons Inc. USA.2001.
3. Ray, Whittington & Kurt, Pany, Principles of Auditing, 12th edition Irwin Inc Graw-hill, 1998.
4. Schroeder, Richard, G., Mc. Cullers, Levis, D. & Clark, Myrtle, Accounting Theory; Text & Reading, John Wiley & Sons, 3rd edition, New York,1987.
5. Taylor, Donald H. and Glezon, C. William, Auditing Integrated Concept and procedures, 3rd edition, New York, 1999.

ثانيا: المنشورات والدوريات

- 1- International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements, IFAC, 2013.

قائمة استبانته

الأساتذة الأفاضل المحترمين

تحية طيبة وبعد :

أن قائمة الاستبانته التي بين يديكم هي جزء من متطلبات إعداد البحث الموسوم :

" العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية واثرها في التخطيط لعملية التدقيق "

تهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى حصر العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية مع العلم إن المقصود بالأهمية النسبية أو (المادية) بأن المعلومات تعد مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات ، والأهمية النسبية تعتمد على حجم الخطأ وظروف حذفه وانحرافه ونوعية ذلك الحذف" .

ويتوقف تحقيق أهداف هذا البحث على إجاباتكم الدقيقة والصحيحة على كافة أسئلة هذه الاستبانته، مع تقديرنا العالي لتعاونكم المثمر، ونؤكد لكم إلى أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وستظهر النتائج الإجمالية بشكل أرقام ومؤشرات علمية، لذا فلا ضرورة لذكر أسمائكم أو التوقيع على الاستبانته.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحثة

فاطمة فزع هدا ب

ملاحظة/ يتكون الجزء الأول من الاستبانته على معلومات تتعلق بالشخص الذي يجيب على الاستبانته الغرض منها هو تحديد إطار الدراسة ، اما الجزء الثاني فيحتوي على أسئلة الاستبانته.

الجزء الأول / معلومات عن مفردات العينة

الرجاء الإجابة عن الأسئلة الآتية :

١. الجنس : ذكر أنثى
٢. العمر : أقل من ٣٥ سنة من ٣٥ سنة الى ٤٥ سنة
 من ٤٦ سنة الى ٥٠ سنة من ٥٥ سنة فما فوق
٣. مجال التدقيق : حكومي خاص
٤. عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق : أقل من ١٠ سنوات من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة
 من ١٦ سنة الى ٢٠ سنة من ٢٠ سنة فما فوق
٥. المؤهل العلمي : دكتوراه او ما يعادلها بكالوريوس ماجستير او ما يعادلها
٦. التخصص : محاسبة اقتصاد
 ادارة اخرى تذكر

الجزء الثاني :

الرجاء وضع إشارة (X) حول الإجابة المناسبة :

اولا: العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية في التدقيق

ت	الأسئلة	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جدا
١-٩	تأثير العوامل المتعلقة بالمعاملات وبنود القوائم المالية في تحديد مستوى الأهمية النسبية : طبيعة الحساب وخصوصيته . مبلغ الفقرة المراد فحصها . نسبة مبلغ الفقرة إلى صافي الدخل . حجم ومقدار مبلغ الحساب قياسا بالمجاميع الفرعية او الرئيسية الموجود ضمنها . الأهمية النسبية للقرارات غير عادية في القوائم المالية وتأثيرها على نتيجة النشاط . طبيعة ومقدار الانحرافات المكتشفة في المعاملات والحسابات للفترة السابقة . الاختلاف المادي في صافي الدخل بالمقارنة بالسنوات السابقة . احتمالية تكرار الأخطاء الظاهرة في السنوات السابقة . احتمالية عدم ثبات في السياسات المحاسبية المتبعة . السرقة أو الاختلاس الواقعة على موجودات الشركة .					
١-٦	تأثير العوامل المتعلقة بمراقب الحسابات في تحديد مستوى الأهمية النسبية : المؤهل العلمي . الخبرة العملية . الطبيعة الشخصية لمراقبي الحسابات في تقدير الأهمية النسبية واصدار الاحكام . إجراءات فحص القوائم المالية من مراقبي الحسابات في السنوات السابقة . العناية المهنية اللازمة التي اعتاد مراقب الحسابات تنفيذها . اعتقاد مراقب الحسابات بدور الأهمية النسبية في التخطيط لعملية التدقيق .					
١-٥	تأثير العوامل المتعلقة بالأنظمة المحاسبية والقوانين في تحديد مستوى الأهمية النسبية : التغيير في السياسات المحاسبية دون الإفصاح عنها تجاوز نسب الاندثار حدود النسب القانونية . تكوين مخصصات واحتياطيات لا تتفق مع الانظمة والقوانين . وجود خلط بين المصروف الايرادي والمصروف الرأسمالي تؤثر على قائمة الدخل والميزانية . وجود بعض المصاريف الشخصية لأصحاب الشركة قد سجلت على الشركة .					
١-٥	تأثير العوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مستوى الأهمية النسبية : التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية . وجود معايير تدقيق دولية تنظم وتوجه عملية تحديد الأهمية النسبية . حرص المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة علمية وفق ما يتناسب مع معايير التدقيق الدولية . وجود دور لمعايير التدقيق الدولية في التخطيط لعملية تدقيق القوائم المالية . حصول المدقق على أدلة الإثبات كما تتطلب معايير التدقيق الدولية .					

ثانيا: الاعتبارات الواجب مراعاتها عند التخطيط لعملية التدقيق

ت	الأسئلة	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جدا
١.	تأخذ بعين الاعتبار إثناء التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقيد عملية التدقيق، وخبرتك السابقة .					
٢.	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه ، وتقدير قدرة العميل على الاستمرارية..					
٣.	تعمل على توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق بحيث تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.					
٤.	طبيعة الأدلة والقرائن اللازمة للوصول الى الأحكام الملائمة بشأن الحسابات .					
٥.	يتم إعادة النظر بخطة وبرنامج التدقيق في ضوء المعلومات التي تم جمعها اثناء عملية التدقيق وبما يخدم أهداف عملية التدقيق.					
٦.	تقوم بعملية إعادة تقييم نتائج عملية التدقيق للفترة السابقة.					
٧.	الحصول على معلومات كافية بشأن سلامة النظام المحاسبي المعتمد .					
٨.	تقوم بدراسة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته في المحافظة على الموارد المادية ودقة البيانات المالية .					
٩.	تقوم بتحديد مستوى الأهمية النسبية للعمليات وبنود القوائم المالية أثناء عملية التخطيط بمستوى اقل مما تنوي استعماله أثناء عملية التدقيق .					
١٠.	ان من الاعتبارات المهمة للتخطيط لعملية التدقيق تحديد الوقت المتاح لانجاز عملية التدقيق .					
١١.	الاحذ بنظر الاعتبار عدد المدققين المتاحين لانجاز عملية التدقيق وتأهيلهم العلمي .					