

الأهمية النسبية و أثرها في كفاءة التدقيق

الدكتورة ورقاء خالد عبد الجبار
الجامعة التقنية الوسطى/معهد الادارة/الرصافة

المقدمة:

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم التي يعتمد عليها المدقق في إصدار أحكامه المهنية التي من الضرورة ان تتمتع بالكفاءة لما لهذه الأحكام من تأثير على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، فيجب على المدقق ان تكون له احاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية و ما تعني له في عملية تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق و في تحديد نوع الرأي الذي يتلائم مع كل حالة يواجهها المدقق و بالتالي فأن عليه ان يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق و ان هذا التقدير يشمل كل ما يعتبر جوهريا بالنسبة لكل مجموعة في القوائم المالية , بالإضافة الى انها تساعد المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة الثبوتية المناسبة لكل فقرة من الفقرات موضوع التدقيق.

Introduction:

The concept of the relative importance of the concepts adopted by the auditor to issue professional judgments, which is necessary to enjoy efficient because of these provisions of the effect on the users of financial statements in making their decisions investment should the auditor have fully surround the concept of relative importance and what means to him in the process planning and implementation of the audit process and in determining the type of opinion that is best suited to each situation faced by the checker, and therefore it must estimates the initial levels of the relative importance of the purposes of the audit and that this estimate includes everything that is essential for each group in the financial statements, plus it helps auditor in planning method to collect the appropriate supporting evidence for each of the items under scrutiny.

المبحث الأول - منهجية البحث**مشكلة البحث:-**

تكمن مشكلة البحث في عدم وجود معايير محددة في تحديد الأهمية النسبية للمدقق والتي سوف يعتمد عليها في إجراء عملية التدقيق.

أهمية البحث :-

تبرز أهمية البحث عن طريق الحاجة الى اخذ تقدير الأهمية النسبية بصورة كافية ومناسبة لمساعدة المدقق في إنجاز عملية التدقيق بوقت أقل وكفاءة اكبر.

هدف البحث:-

يهدف البحث الى تحديد الأهمية النسبية ومساعدة المدقق في تقدير هذه الأهمية وبيان آراء المدققين فيها بالإضافة الى وضع طرق مقترحة لتقدير الأهمية النسبية.

فرضية البحث:-

ينطلق البحث من الفرضية الآتية:

ان مراقب الحسابات مسؤول عن تقدير الأهمية النسبية للوصول الى كفاءة التدقيق في ضوء المعايير المحاسبية والتدقيق المعتمدة.

مصادر جمع البيانات:-

ستعتمد الباحثة في اغناء الجانب النظري للبحث القواعد و المعايير المحاسبية والتدقيقية والمتاح من الكتب العربية والبحوث والدوريات المكتوبة و المعروضة على مواقع الإنترنت والوثائق.

أما الجانب التطبيقي فستعتمد الباحثة دراسة تحليلية لمعيار التدقيق الدولي "320" الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق , وإعداد استمارة استبانة لغرض الوقوف على رأي المدققين في تحديد الأهمية النسبية وأثرها على كفاءة التدقيق إضافة الى قيام الباحثه بوضع طرق مقترحة لمساعدة المدقق في تقدير الأهمية النسبية.

المبحث الثاني - مفهوم و تعريف الأهمية النسبية و طرق حسابها

مفهوم الأهمية النسبية

ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جداً فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرية التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرية الشخصية لذا يجب على المدقق وبصورة عامة أن يكون له احاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية وماذا تعني له في القوائم المالية، لأنه بتقدير الاهمية النسبية يستطيع أن يقدر نوع وحجم وأهمية أدلة الأثبات اللازمة الداعمة لرأيه في صدق وعدالة القوائم المالية.

فالمعروف أن مسؤولية المدقق هي تحديد مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات الجوهرية التي يمكن أن تضلل مستخدم القوائم المالية في إتخاذ قراراته الإقتصادية عند اطلاعه على البيانات المالية المنشورة والموقعة من قبل المدقق والتي يشهد فيها بخلو البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة من الإنحرافات الجوهرية. وتمثل الأهمية النسبية أحد أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في عملية التدقيق بالإضافة الى أن كفاءة المدقق في اصدار حكمه المهني عليها سيؤثر في عملية التدقيق ككل وخاصة في عمليتي تخطيط عملية التدقيق وتقييم نتائجها.

تعريف الأهمية النسبية

قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بتعريف الأهمية النسبية على أنها " أهمية استبعاد أو تحريف المعلومات المالية بما يؤدي الى جعل حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات يختلف رأيه أو يتأثر بهذا النقص " . (القباني, 2007:186).

وعرفها مجاس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IASFR) " تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية " . (القرشي, 2011:71) .

كما عرفت بأنها " مقدار الأغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية , في ضوء الظروف المحيطة , والذي يمكن أن يؤدي الى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف " (لطي , 2007:166).

وترى الباحثة أن التعاريف الواردة في اعلاه تبين الصعوبة التي يواجهها المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في عملية التدقيق حيث أبدت التعاريف اهتمامها بالمستخدم الذي يعتمد على القوائم المالية لإتخاذ قراراته الاقتصادية مما اوجب على المدقق التعرف على مستخدمي القوائم المالية التي يصدرها زبون المدقق وأنواع القرارات التي سيتخذونها وهذا سوف يؤثر على قرار المدقق في تحديد الأهمية النسبية عن باقي عمليات التدقيق الاخرى التي يقوم بها .

تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في هذا التقدير

على المدقق أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق، وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة، والقوائم المالية في مجموعها وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية:

1. ان التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي بدونها لا يكون المدقق بإستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهذا يستخدم كدليل على ان المدقق مهتم من البداية بالأخطاء الهامة .

2. انه بمجرد تحديد الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً، ومن ثم فإن المدقق يكون بإستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته.

3. مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة، فإذا قرر المدقق استخدام قيمة نقدية منخفضة فإنه يجب أن يجمع عدداً أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة. أي يجب على المدقق أن يحدد حداً أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم لهذه القوائم، بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليه . وينبغي على المدقق أن يدرك إن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقاً، وهذامعناه أن التحريف بمقدار معين يعتبر جوهرياً في شركة صغيرة ولايعتبر جوهرياً في شركة كبيرة . (دحدوح والقاضي، 2009:250).

أما العوامل التي تؤثر على قرارالمدقق بتقدير الأهمية النسبية، فقد حددت النشرة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الامريكية العوامل بالآتي :

1. إن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة، بمعنى ان التقدير هو نسبي وليس مطلق، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم المالية. ففي شركة كبيرة جداً مثل (IBM) يختلف فيها التقدير عن شركة أقل منها حجماً، فالأولى تقدر ميزانيتها بالمليارات والثانية ربما بآلاف الدولارات .

2. يجب أن يكون هناك اساس يمكن القياس عليه مثل:

أ- صافي الدخل قبل الضرائب .

ب- صافي المبيعات، او مجمل الربح، او صافي الموجودات .

3. العوامل الكمية والنوعية التي يجب اخذها في الاعتبار منها:

أ- الأخطاء غير المقصودة في تقدير البضاعة، أكثر أهمية من الأخطاء المرتكبة من الموظفين العاديين في تقييم البضاعة وحتى لو كانت المبالغ متقاربة.

ب- التقديرات الخاطئة في التصنيفات، كما في مبلغ رأس المال العامل، فإذا كان التقدير أكثر من التقدير الواجب ببضع دولارات، فإن هذا لا يؤثر كثيراً على القوائم المالية، ولكن اذا كان مبلغ رأس المال العامل أقل من المبلغ الواجب أن يكون لمقابلة الالتزامات الطارئة، فإن على المدقق أن يعتبر أن تصنيف الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة قد خالفت مبدأ الأهمية النسبية .

4. التغير في اتجاه تحقيق الإيرادات , فمثلاً, إذا كانت تزداد سنوياً بمعدل 3% لمدة خمسة سنوات متتالية وإن هناك انخفاض بنسبة 1% في السنة موضوع التدقيق , فإن على المدقق أن يأخذ ذلك بنظر الاعتبار و ينظر الى هذا التغير بمنظور الأهمية النسبية.
5. و هناك اعتبارات أخرى مثل الظروف المحيطة بالمشروع و نوعية البيانات المطلوب تقديمها الى مستخدمي القوائم المالية .

خطوات تطبيق الأهمية النسبية

ان المدقق هو المسؤول عن تحديد ما اذا كانت القوائم المالية تحتوي على اخطاء هامة أم لا فإذا وصل الى قناعة بوجود هذه الأخطاء فيجب ان يوجه عناية الزبون الى التصحيح المناسب فإذا رفض التصحيح , يصدر المدقق رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً وحسب درجة أهمية الأخطاء و نتيجة لذلك يصبح لزاماً على المدقق معرفة كيفية تطبيق الأهمية النسبية حيث ان هناك خمس خطوات اساسية لتطبيق الأهمية النسبية وهي الموضحة بالشكل ادناه:

خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل التدقيق

التخطيط الموسع لإجراءات الاختبارات

خطوة 1	اعداد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية
خطوة 2	تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية الى اجزاء القوائم المالية
خطوة 3	تقدير اجمالي الأخطاء في الجزء الواحد
خطوة 4	تقدير إجمالي الأخطاء
تقييم النتائج	
خطوة 5	مقارنة تقدير اجمالي الأخطاء مع الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية

الخطوة الاولى : اعداد الحكم المبدئي عن الاهمية النسبية

يجب على المدقق أن يقرر من البداية حجم الأخطاء في القوائم المالية التي تعتبر هامة حيث انها الحكم المبدئي للأهمية النسبية , و يعتبر الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية أقصى حجم من اعتقاد المدقق بان القوائم المالية تحتوي على أخطاء تحتاج الى الحكم المهني .

والحكم المبدئي للمدقق عن الأهمية النسبية ضروري لأنه يساعد المدقق على التخطيط لدليل الأثبات المناسب الذي يجب الحصول عليه .

الخطوة الثانية : تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية الى أجزاء القوائم المالية

يعتبر تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية حسب اجزاء القوائم المالية ضرورة لانه يتم تجميع الدليل حسب اجزاء القوائم المالية أكثر من القوائم المالية بشكل عام. فإذا كان لدى المدقق حكم مبدئي عن الأهمية النسبية لكل جزء فإن ذلك يساعده على اقرار الدليل الملائم للتدقيق الذي يقوم بتجميعه.

الخطوة الثالثة : تقدير إجمالي الأخطاء في الجزء الواحد

عندما يقوم المدقق بأداء اجراءات لكل جزء في عملية التدقيق فإنه يحتفظ بقائمة عن كل الاخطاء التي وجدها وكمثال بافتراض إن المدقق رصد (6) أخطاء لدى العميل في عينة مكونة من (200) عنصر ضمن حساب تكلفة المخزون , فهذه الأخطاء تستخدم في تقدير إجمالي الأخطاء الموجودة بالمخزون وهذا الإجمالي يطلق عليه تقدير المشروع لأنه قد تم فحص عينه فقط وليس المجتمع كله . (القباني , مصدر سابق:188)

الأهمية النسبية وأدلة الأثبات

توجد علاقة طردية بين الاهمية النسبية و كمية او حجم ادلة الأثبات فكلما كانت الأهمية النسبية للبند كبيرة كلما كانت الأدلة الواجب الحصول عليها أكثر بالإضافة الى أن هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق فالمطلوب إذن كذلك زيادة الأدلة والبراهين بإزدياد مخاطر التدقيق. (القرشي, 2011:120)

العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق

تعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهوميين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما , فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد, والأهمية تمثل مقياساً لمقداره او حجمه ويؤخر, حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. و هذه العلاقة تساعد المدقق بشكل خاص في مرحلة تخطيط اعمال التدقيق, ومن اهم ملامح هذه العلاقة ما يلي:

1. طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط

ينبغي على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق أن يأخذ بالحسبان ماهي العوامل والظروف التي تؤدي الى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري, وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى ارصدة الحسابات ومجموعات العمليات , يستطيع الإجابة عن هذا التساؤل وكما يلي :

- أ- انه سوف يحدد ماهي المفردات التي سيتم اختبارها .
- ب- انه سوف يحدد ما اذا كان سيستخدم الاجراءات التحليلية .
- ت- انه سوف يحدد ما اذا كان سيعتمد على العينة الاحصائية اولا.
- ث- انه سوف يتمكن بعد اتخاذ قرارات حول (أ- ب - ج) من انتقاء إجراءات التدقيق التي يتوقع ان تخفض مخاطر التدقيق الى ادنى مستوى مقبول .

2. اتجاه العلاقة

ان العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر علاقة عكسية، وهذا معناه انه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول.

3. الدلالة المهنية للعلاقة

ان للعلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر التدقيق دلالات هامة بالنسبة للمدقق اهمها ان مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب المدينون مثلاً وهذا معناه انه سيتحمل مزيداً من الخطر. (دحود والقاضي ، مصدر سابق :263)

الأهمية النسبية وتقرير المدقق

تعد الأهمية النسبية امراً ضرورياً لتحديد نوع تقرير ابداء الرأي الذي يتلائم مع كل حالة يواجهها المدقق حيث تؤثر درجة الاهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير ، ويعد تحديد مستوى الأهمية النسبية في موقف ما حكماً صعباً في حالة عدم وجود دليل محدد بمستوى قاطع مالم يكن أن يقوم به المدقق لتحديد الأمور التي لاتتسم بالأهمية او التي تتسم بالأهمية الشديدة، وفيما يلي الشكل الذي يلخص العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع راي المدقق

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع تقرير المدقق

مستوى الأهمية النسبية	التأثير في قرار المستخدم	نوع التقرير
غير هام	من المحتمل ان لا يتأثر قرار المستخدم	نظيف أو ايجابي
هام	من المحتمل ان يتأثر قرار المستخدم فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لإتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية كوحدة واحدة بالعدالة	مقيّد
هام جداً	من المحتمل ان تتأثر بشكل معنوي معظم او كل القرارات المتخذة من المستخدمين بناءً على المعلومات الواردة في القوائم المالية	الامتناع عن ابداء الرأي أو ابداء الرأي السلبي

المصدر (القرشي ، 2011: 83 - 84)

ضرورات الأهمية النسبية للمدقق

ومما تقدم ترى الباحثة ان تحديد الأهمية النسبية سوف يساعد المدقق في الحالات التالية:

- حالات نشوب خلاف بين المدقق وبين زبائنه حول تأثير بعض العناصر و حسب أهميتها النسبية على نتيجة النشاط.
- حالات التوسع في اختبارات التدقيق.
- حالات تقييم مخاطر التدقيق
- حالات تحديد حجم التحريفات والأخطاء الواردة في القوائم المالية .
- حالات إثبات العناية المهنية من قبل المدقق في عملية التدقيق.

الجانب التطبيقي للبحث - المبحث الثالث

أولاً: دراسة تحليلية في معيار التدقيق الدولي رقم "320" الأهمية النسبية في تخطيط و أداء عملية التدقيق ". مقدمة

ما من مهنة الا ولها قواعدا وأصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة الى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي مهنة التدقيق. ونظراً لأهمية مهنة التدقيق ولاسيما في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع اليها والإحتكام الى قواعدا وأصول ممارستها متى ما لزم الأمر . ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق المتعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد واصول الممارسة المهنية المعمول بها اقليمياً. (معايير التدقيق الدولية، 2009: المقدمة).

اهمية إصدار معايير التدقيق الدولية

يعمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بوصفه هيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC , وهدف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية هو خدمة المصلحة العامة بوضع معايير تدقيق وتأكيد ذات جودة عالية وتسهيل التوافق بن المعايير الدولية والوطنية , وبذلك يرفع مستوى جودة الممارسة واتساقها في مختلف ارجاء العالم وتعزيز الثقة العامة في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية. (معايير التدقيق الدولية , مصدر سابق :116) و تتجسد أهمية معايير التدقيق الدولية بالنقاط التي سوف نستعرضها كما يأتي:

1. وضع معايير تدقيق دولية مقبولة بشكل عام عالمياً.
2. إرشاد عالي الجودة لكل من الأمور المالية وغير المالية.
3. نشر قواعد حول مسائل التدقيق تزيد من مستوى فهم الجمهور لأدوار ومسؤوليات المدققين المهنيين .
4. تدويل تقارير مراقبي الحسابات عن طريق اعتماد معايير تدقيق دولية موحدة.
5. بيان واجبات مراقب الحسابات ومسؤولياته تجاه الإدارة والمهنة والطرف الثالث.
6. إضفاء الثقة على البيانات المالية عن طريق تقرير مراقب الحسابات للمستثمرين والمقرضين والجهات الأخرى.
7. وضع اسس للمهنة بحيث يضمن لها الإحترام والتنظيم عن طريق توضيح السلوك الأمثل لمراقبي الحسابات.
8. اعطاء دليل أو مرشد لمراقب الحسابات لتدقيق الحسابات لتجنبه المساءلة أو الإهمال في أداء عمله.
9. حل مشكلة عدم اعطاء معيار محلي في حالة ما مما يتيح لمراقب الحسابات الرجوع الى المعايير الدولية لإبداء رأيه المهني وكذلك الاحتكام لها في حالة المنازعات وعدم وجود معيار محلي يتعلق بموضوع المنازعة .
10. تطوير مهنة تدقيق الحسابات ودعمها ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة.

تحليل معيار التدقيق الدولي رقم 320

تقوم الباحثة في هذا المبحث بدراسة تحليلية لمعيار التدقيق الدولي رقم 320 (الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، والذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق الدولية الذي كما مبنا في اعلاه أهمية هذه المعايير سواء للمحاسب أو مراقب الحسابات في أداء أعمالهم. ومن خلال التحليل إستطاعت الباحثة الوقوف على بعض النقاط التي لم يتطرق اليها المعيار ولما لها من تأثير مباشر في الحكم الشخصي للمدقق في تقدير الأهمية النسبية وهي:

1. لم يبين المعيار أهمية نظام الرقابة الداخلية للزبون بالنسبة للمدقق في عملية التقدير للأهمية النسبية ومدى تأثير قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في إختيار طريقة احتساب التقدير الشخصي للمدقق لموضوع الأهمية النسبية.

2. لم يتم التفريق فيما اذا كان المدقق يجري عملية التدقيق للزبون لأول مرة أو أن لدى المدقق خبرة سابقة في البيانات المالية ونشاط الزبون، مما يشكل فرقاً في تقدير المدقق لاحتساب الأهمية النسبية وما على المدقق اتخاذه من اجراءات لتلافي خطر التدقيق في اختيار أو تقدير الأهمية النسبية اذا كانت لأول مرة.

3. لم يبين المعيار مدى امكانية المدقق في الاعتماد على الأهمية النسبية في اثباته إبداء العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق في حالة نشوب نزاعات في ما بين المدقق والزبون أو الطرف الثالث.

4. اوضح المعيار بإمكانية المدقق في استخدام النسب المئوية في تقدير الأهمية النسبية بناء على خبرة المدقق الا انه لم يتم تحديد الاطار العام لإستخدام هذه النسب وان اطلاق استخدام النسب بشكل مفتوح سوف يسبب الازباك والتفاوت فيما بين المدققين في تحديدها مما يصعب إثبات ابداء العناية المهنية المطلوبة في عملية التدقيق.

5. لم يتضمن المعيار إرشادات تساعد المدققين في تقليل التفاوت في تقدير الأهمية النسبية بين المدققين نتيجة اختلاف الخبرات والمهارات والتحصيل العلمي للمدققين .

6. لم يتضمن المعيار المحددات التي تساعد المدقق في اتخاذه قراره في اعتماد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل أو اعتماده الأهمية لفئات معينة في العمليات أو ارصدة الحسابات.

ثانياً: استمارة الاستبانة

قامت الباحثة بتصميم استمارة استبانة وتوزيعها على بعض موظفي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) بإعتبارهم ابرز الجهات التدقيقية الخارجية في العراق لغرض التوصل الى مدى الصعوبة التي يواجهونها في تحديد الأهمية النسبية في عمليات التدقيق التي يقومون بها بالاضافة الى التعرف على مدى إطلاعهم على معيار التدقيق الدولي رقم (320) والإستفادة منه وما هو تأثير مستخدمي القوائم المالية في الأهمية النسبية وأخيراً أرادت الباحثة معرفة ان في حالة اعتماد مفهوم الأهمية النسبية سوف يساعد المدقق في انجاز عملية التدقيق بوقت أقل وكفاءة أكبر . وقد استهدفت الباحثة في ديوان الرقابة المالية كل من (رئيس الهيئة -رئيس الهيئة الأقدم) بإعتبارهم المشرفين المسؤولين على العمليات التدقيقية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان. احتوت استمارة الإستبانة قسمين هما:

1. القسم الأول: يهدف الى جمع بيانات عن الاشخاص عينة البحث كالتحصيل العلمي وعدد سنوات الخبرة والقطاعات الاقتصادية التي قام بتدقيقها والعنوان الوظيفي .
2. القسم الثاني : وتتضمن الاستبانة (10) أسئلة مختلفة وضعتها الباحثة لغرض استبيان آراء المدققين في الديوان حول الاهمية النسبية وكيفية تعاملهم معها.

مجتمع وعينة البحث

قامت الباحثة بتوزيع 30 استمارة استبانة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبمختلف دوائر التدقيق في الديوان وذلك لحرص الباحثة الحصول على اجابات أدق وذلك لإختلاف أنشطة المؤسسات والدوائر والوزارات التي يقومون بتدقيقها وهذا يؤدي الى اختلاف الخبرات فيما بينهم الا ان الاستثمارات التي تم استلامها كانت (28) استمارة فقط وكما مبين في الجدول الاتي

استمارات الاستبانة الموزعة والمستلمة على مجتمع البحث

استمارات الإستبانة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	عدد الاستمارات غير المستلمة
العدد	30	28	2
النسبة	100%	93%	7%

مواصفات عينة البحث

المؤهل العلمي لعينة البحث

المؤهل العلمي	بكالوريوس	شهادة عليا	المجموع
العدد	18	10	28
النسبة	64%	36%	100%

من الجدول في اعلاه لوحظ ان المستويات العلمية لفئات عينة البحث كانت بين البكالوريوس والشهادات العليا مما يعطي إجابة دقيقة للمجتمع العينة.

سنوات الخبرة العلمية لعينة البحث

سنوات الخبرة	15-10	20-15	25-20	30-25	30- فأكثر	المجموع
العدد	-----	-----	4	6	18	28
النسبة	-----	-----	14%	22%	64%	100%

يبين الجدول في اعلاه سنوات الخبرة العلمية التي يملكها افراد عينة البحث إذ يتضح بان نسبة 64% من عينة البحث كانت سنوات خبرتهم ما بين 30 سنة فأكثر، وهذا مؤشر واضح على عمق الخبرة العلمية والعملية في المهنة للمستبائين في القطاعات الاقتصادية التي عملت فيها عينة البحث

التفاصيل	مصرفي	صناعي	زراعي	خدمي	تجاري	اخرى
عدد القطاعات الاقتصادية	10	20	10	24	12	22

ويبين الجدول في اعلاه القطاعات الاقتصادية التي قام المستبانون بتدقيقها، وكما هو موضح في اعلاه التنوع في القطاعات الاقتصادية التي دققها افراد عينة البحث ومما يعزز اجابتهم بالخبرة المكتسبة لديهم من هذا التنوع . وقد كانت إجابات عينة البحث على أسئلة الاستبانة كالاتي :

المجموع	لا	محايد	نعم	الاسئلة
28	6		22	يواجه المدقق صعوبة في تحديد مفهوم الاهمية النسبية وهو بحاجة الى ارشادات في تحديدها
28		2	26	يعتبر مفهوم الاهمية النسبية مهم جداً للمدقق في عملية التخطيط للتدقيق
28		4	24	يكون المدقق هو المسؤول عن تحديد الاهمية النسبية في عملية التدقيق
28		10	18	ان اعتماد المعيار الدولي للاهمية النسبية في التدقيق رقم (320) مفيد للمدقق عند اتخاذه قرار الاهمية النسبية لعناصر القوائم المالية أثناء عملية التدقيق
28			28	يستطيع المدقق ان يغير قراره بالاهمية النسبية اثناء عملية التدقيق اذا تغيرت قناعاته
28		10	18	تختلف الاهمية النسبية بين المدققين وذلك لاختلاف كفاءاتهم ومهاراتهم والتحصيل العلمي
28	2	8	18	يعتبر مستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها احد اهم العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار الاهمية النسبية
28	2	6	20	امكانية اعتماد المدقق على الاهمية النسبية في اثباته ابداء العناية المهنية اللازمة في حالات نشوب الخلافات مع العميل او الطرف الثالث
28	2		26	يختلف نوع وعدد ادلة الاثبات التي يقوم المدقق بجمعها وذلك حسب الاهمية النسبية لكل حساب
28			28	ان اعتماد مفهوم الاهمية النسبية سوف يساعد المدقق في انجاز عملية تدقيق بوقت اقل وكفاءة اكبر

وكانت نتائج تحليل هذه الاسئلة في ضوء اجابات افراد العينة كما يأتي :

1. بلغ عدد المستبانين (22) الذين وافقوا على تحديد مفهوم الاهمية النسبية على المدقق وهو بحاجة الى ارشادات في تحديدها أي أكثر من ثلثي العينة وهذا ما تؤكدته الباحثة.
2. ان اغلبية المستبانين اعتبر مفهوم الاهمية النسبية مهم جداً للمدقق في عملية التخطيط للتدقيق وتذهب الباحثة معهم فالتخطيط الكفوء للتدقيق يعتمد على تحديد الاهمية النسبية.
3. بالرغم من حياد بعض المستبانين حول مسؤولية المدقق عن تحديد الاهمية النسبية في عملية التدقيق الا ان الباحثة تشارك المستبانين بالموافقة لان المدقق مسؤول ليس عن تحديد الاهمية النسبية فقط وانما عن عملية التدقيق ونتائجها .
4. كان تأييد الغالبية العظمى للمستبانين في اعتماد المعيار الدولي للاهمية النسبية في التدقيق رقم (320) عند اتخاذه قرار الاهمية النسبية لعناصر القوائم المالية اثناء عملية التدقيق حيث ارشادات للمدقق تساعده في التقدير .
5. اجمع المستبانون على ان المدقق قد يغير قراره بالاهمية النسبية اثناء عملية التدقيق اذا تغيرت قناعاته وتتفق الباحثة معهم حيث يجب على المدقق ان يكون مرناً وحسب التغيرات التي تطرأ في عملية التدقيق

6. كان رأي المستبانيين بين مؤيد ومحايدين حول اختلاف الاهمية النسبية بين المدققين وذلك لأختلاف كفاءتهم ومهاراتهم وتحصيلهم العلمي وتؤيد الباحثة الاختلاف بسبب اختلاف المهارات للمدققين وتحصيلهم العلمي.
7. تباين رأي المستبانيين حول اعتبار مستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي يتخذونها احد اهم العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار الاهمية النسبية الا أن الباحثة تؤيد هذا الاعتبار حيث لكل شركة خصوصيتها التي يجب على المدقق فهمها لأجل تدقيق كفوء وفعال.
8. تباين آراء المستبانيين في هذا السؤال ايضاً حول اعتماد المدقق على الاهمية النسبية في اثباته أبداء العناية المهنية اللازمة في حالات نشوب الخلافات مع العميل أو الطرف الثالث .
9. اغلب المستبانيين يؤيد ان اختلاف نوع وعدد أدلة الاثبات التي يقوم المدقق بجمعها وذلك حسب الاهمية النسبية للحساب المراد تدقيقه وهذا ما يعزز ادائه العناية المهنية المطلوبة منه.
10. اجمع المستبانيين على ان المدقق في اعتماده مفهوم الاهمية النسبية سوف يساعد المدقق في انجاز عملية التدقيق بوقت أقل وكفاءة اكبر وتؤيد الباحثة هذا الرأي للأهمية النسبية في التركيز على الحسابات المهمة في التدقيق.

ثالثاً: طرق حساب الاهمية النسبية

بناءً على ما جاء اعلاه سوف تقوم الباحثة هنا بإقتراح بعض الطرق التي تساعد المدقق في تحديد الاهمية النسبية للحسابات التي سوف يقوم بالتركيز عليها في عملية التدقيق مما تساعده في زيادة كفاءة التدقيق وكما ستقوم الباحثة بتطبيق هذه الطرق على حسابات شركة فنادق المنصور وهي احدى الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية .

1. طريقة المعدل الموزون

تعتمد هذه الطريقة أخذ المعدل الموزون للمصاريف خلال السنة المالية الخاضعة للتدقيق وذلك من خلال اخذ مجموع المصاريف الجارية بالاضافة المصاريف التحويلية والاخرى وجمعها ثم نقوم بتقسيمها على عدد أشهر السنة وذلك لإستخراج معدل مصاريف الشهر الواحد والغاء تذبذب الصرف فيما بين الأشهر ونعتمد المبلغ المستخرج في تحديد الاهمية النسبية وذلك بأخذ كل الحسابات التي يتساوى مبلغها أو يكون أكبر مع المبلغ المستخرج وتصنيفها بأنها مهمة

اما بالنسبة للميزانية العامة فنقوم بأخذ قيمة مجموع الموجودات لأنها تساوي المطلوبات وحقوق الملكية ونقوم بقسمتها على عدد أشهر السنة للإستخراج المعدل الذي سيعتمد في تحديد الاهمية النسبية وذلك بأخذ كل الحسابات التي يتساوى مبلغها أو يكون أكبر مع المبلغ المستخرج وتصنيفها بأنها مهمة .

والآتي التطبيق العملي لهذه الطريقة :

المصروفات الجارية + المصروفات التحويلية والاخرى = مجموع المصروفات

$$24728619 + 5686078443 = 5710807062 \text{ دينار}$$

$$12/5710807062 = 475900588 \text{ دينار معدل مصروفات الشهر الواحد}$$

جدول يبين كيفية تحديد الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية لكشف العمليات الجارية:

شركة فنادق المنصور/ المساهمة المختلطة - بغداد

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانونا الاول/ 2009

التصنيف	المبلغ/دينار	اسم الحساب
		الايرادات الجارية
مهم	7070760040	ايرادات النشاط الجاري
غير مهم	76180	الفوائد وإيجارات الأراضي
		تنزل : المصروفات الجارية
مهم	2225516736	الرواتب والاجور
مهم	2111366242	المستلزمات السلعية
مهم	897595356	المستلزمات الخدمية
مهم	349235701	الاندثارات
مهم	102364408	الضرائب والرسوم
مهم	1384757777	فائض العمليات الجارية/المرحلة الأولى
		تضاف /الايرادات التحويلية والاخرى
غير مهم	2198500	الايرادات التحويلية
غير مهم	24728619	الايرادات الاخرى
		تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى
مهم	24728619	المصروفات التحويلية(عدا الضرائب والرسوم)
غير مهم	-	المصروفات الاخرى
	1363284338	فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)

مجموع الموجودات/عدد أشهرالسنة = المعدل المعتمد في تحديد الاهمية النسبية

$$438416452 = 12/5260997424 \text{ دينار}$$

جدول يبين كيفية تحديد الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية الميزانية العامة:

شركة فنادق المنصور/المساهمة المختلطة-بغداد

الميزانية العامة كما في 31/كانون الاول/ 2009

التصنيف	المبلغ/دينار	اسم الحساب
		الموجودات الثابتة
مهم	1775857641	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)
غير مهم	1002061	قروض ممنوحة طويلة الاجل
غير مهم	229485470	استثمارات مالية طويلة الاجل
		الموجودات المتداولة
غير مهم	144866583	المخزون (بالكلفة)
مهم	1371577001	المدينون
مهم	1738208668	النقود
	5260997424	مجموع الموجودات
		مصادر التمويل
مهم	2016000000	رأس المال الاسمي المدفوع
مهم	1466330528	الاحتياطيات
غير مهم	43439575	تخصيصات قصيرة الاجل
مهم	1735227321	الدائنون
	5260997424	مجموع مصادر التمويل

2. طريقة النسبة المئوية

لم يحدد المعيار مقدار النسبة المئوية التي بإمكان المدقق اعتمادها في تحديد الاهمية النسبية ومن هذا المنطلق ترى الباحثة افتراض نسبة مئوية هي من (4%) الى (8%) ويجب على المدقق وقبل اختيار احدى النسب القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق لتحديد مدى كفايته حيث اذا كان نظام الرقابة الداخلية كفوء وسليم يمكن للمدقق الاعتماد عليه حين اذ يقوم المدقق باعتماد النسبة (8%) لتقليل تقدير الاهمية النسبية اما اذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كفوء وسليم ولا يمكن للمدقق الاعتماد عليه فيقوم الدقق باعتماد نسبة (4%) لزيادة تقدير الاهمية النسبية.

ان المبلغ المستخرج من النسبة المئوية هو الذي يعتمد في تحديد الاهمية النسبية وذلك بأخذ كل الحسابات التي يتساوى مبلغها أو اكبر مع المبلغ المستخرج وتصنيفه بأنها مهمة.

والاتي التطبيق العملي لهذه الطريقة :

المصروفات الجارية + المصروفات التحويلية والآخرى = مجموع المصروفات

$$5710807062 = 24728619 + 5686078443 \text{ دينار}$$

$$5710807062 * 4\% = 20432282 \text{ دينار}$$

وسليم

وفي ادناه جدولاً يبين كيفية تحديد الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية لكشف العمليات الجارية

شركة فنادق المنصور/ المساهمة المختلطة- بغداد

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الاول/2009

اسم الحساب	المبلغ/دينار	التصنيف
الايرادات الجارية		
ايرادات النشاط الجاري	7070760040	مهم
الفوائد وايجارات الاراضي	76180	غير مهم
تنزل : المصروفات الجارية		
الرواتب والاجور	2225516736	مهم
المستلزمات السلعية	2111366242	مهم
المستلزمات الخدمية	897595356	مهم
الاندثار	439235701	مهم
الضرائب والرسوم	102364408	مهم
فائض العمليات الجارية /المرحلة الاولى	1384757777	مهم
تضاف :الايرادات التحويلية والآخرى		
الايرادات التحويلية	2198500	غير مهم
الايرادات الاخرى	1056680	غير مهم
تنزل :المصروفات التحويلية والآخرى		
المصروفات التحويلية (عدا الضرائب والرسوم)	24728619	مهم
المصروفات الاخرى	-	غير مهم
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	1363284338	

مجموع الموجودات * نسبة الاهمية النسبية =المبلغ المعتمد في تحديد الاهمية النسبية

$$5260997424 * 4\% = 210439897 \text{ دينار}$$

جدول يبين كيفية تحديد الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية الميزانية العامة

شركة فنادق المنصور/المساهمة المختلطة-بغداد
الميزانية العامة كما في 31/كانون الاول/ 2009

اسم الحساب	المبلغ/دينار	التصنيف
الموجودات الثابتة		
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	1775857641	مهم
قروض ممنوحة طويلة الاجل	1002061	غير مهم
استثمارات مالية طويلة الاجل	229485470	غير مهم
الموجودات المتداولة		
المخزون (بالكلفة)	144866583	غير مهم
المدينون	1371577001	مهم
النقد	1738208668	مهم
مجموع الموجودات	5260997424	
مصادر التمويل		
رأس المال الاسمي المدفوع	2016000000	مهم
الاحتياطيات	1466330528	مهم
تخصيصات قصيرة الاجل	43439575	غير مهم
الدائون	1735227321	مهم
مجموع مصادر التمويل	5260997424	

3- طريقة الوزن المرجح

تعتمد هذه الطريقة على اساس وزن الحساب الفرعي من مجمل الحساب الرئيسي أو الاجمالي لتقدير الاهمية النسبية للحساب الفرعي من اجمالي الحساب الرئيسي أي بمعنى أن يقوم المدقق بقسمة كل حساب من حساب كشف العمليات الجارية على مجموع المصاريف الاجمالية وكذلك للايرادات حيث نقوم بقسمة كل حساب من حساب الايرادات على مجموع الايرادات لتحديد الوزن المرجح لهذا الحساب لتقدير اهميته النسبية عن باقي الحسابات الاخرى مما يساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق كما تطبق هذه الطريقة على الميزانية العامة عن طريق قسمة كل حساب من الحسابات على مجموع الموجودات و المطلوبات لتحديد وتقدير الاهمية النسبية له. والاتي التطبيق العملي لهذه الطريقة :

المصروفات الجارية + المصروفات التحويلية والآخرى = مجموع المصروفات

5786078443 + 24728619 = 5710807062 دينار

الايرادات الجارية + الايرادات التحويلية والآخرى = مجموع الايرادات

7070836220 + 3255180 = 7074091400 دينار

جدول يبين كيفية تحددت الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية لكشف العمليات الجارية:
شركة فنادق المنصور / المساهمة المختلطة- بغداد
كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الاول/2009

اسم الحساب	المبلغ/دينار	درجة الاهمية النسبية للحساب
الايرادات الجارية		
ايرادات النشاط الجاري	7070760040	99,9995
الفوائد وإيجارات الأراضي	76180	0,00001
تنزل : المصروفات الجارية		
الرواتب والاجور	2225516736	39
المستلزمات السلعية	2111366242	36
المستلزمات الخدمية	897595356	16
الاندثارات	349235701	6
الضرائب والرسوم	102364408	2
فائض العمليات الجارية/المرحلة الاولى	1384757777	
تضاف /الايرادات التحويلية والاخرى		
الايرادات التحويلية	2198500	0,0003
الايرادات الاخرى	24728619	0,0002
تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى		
المصروفات التحويلية(عدا الضرائب والرسوم)	24728619	1
المصروفات الاخرى	-	-
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	1363284338	

حساب الميزانية العمومية/ مجموع الموجودات=درجة الاهمية النسبية للحساب

جدول يبين كيفية تحديد الحسابات المهمة وغير المهمة في ضوء الاهمية النسبية للميزانية العامة:
شركة فنادق المنصور / المساهمة المختلطة - بغداد
الميزانية العامة كما في 31/كانون الاول/ 2009

اسم الحساب	المبلغ/دينار	درجة الاهمية النسبية للحساب
الموجودات الثابتة		
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	1775857641	34
قروض ممنوحة طويلة الاجل	1002061	0,0002
استثمارات مالية طويلة الاجل	229485470	4
الموجودات المتداولة		
المخزون (بالكلفة)	144866583	2,9998
المدينون	1371577001	26
النقود	1738208668	33
مجموع الموجودات	5260997424	
مصادر التمويل		
رأس المال الاسمي المدفوع	2016000000	38
الاحتياطيات	1466330528	28
تخصيصات قصيرة الاجل	43439575	0,008
الدائون	1735227321	33,992
مجموع مصادر التمويل	5260997424	

3. طريقة التقدير الجزافي أو التقديري

تعتمد هذه الطريقة على خبرة وكفاءة المدقق في تقدير الاهمية النسبية ولكل حساب من الحسابات حيث يقوم المدقق بتقدير الاهمية النسبية بناءً على كفاءته وخبرة في مجال التدقيق بالاضافة الى خبرة المدقق في حسابات الزبون فيما اذا كان المدقق قد قام سابقا بتدقيقها ام انه يدققها لأول مرة.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

بناءً على ماتقدم ستعرض الباحثة مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها في ضوء البحث:

الاستنتاجات

1. لم يتم تحديد تعريف دقيق للاهمية النسبية حيث ارتبطت الاهمية النسبية بالانحرافات التي تؤثر على قرار المستخدم للقوائم المالية
2. يختلف مفهوم الاهمية النسبية فيما بين المدققين حيث ترتبط بقياس وتقدير الظروف المحيطة بالجهة الخاضعة لتدقيق وعلى الحكم الشخصي للمدقق وخبرته وكفاءته
3. لا يمكن وضع تعليمات وقوانين لقياس الاهمية النسبية لاختلافها من نشاط الى اخر ومن شركة لإخرى تعمل في نفس النشاط
4. لم تقم الهيئات المهنية المحلية والدولية بعمل تقدير أولي أو نموذج أو وضع أسس في تقدير الاهمية النسبية حيث تركت التقدير الى المدقق
5. عند التخطيط لعملية التدقيق يجب الاخذ بالحسبان ماهي العوامل والظروف التي تؤدي الى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري
6. تتأثر عملية جمع أدلة الاثبات من قبل المدقق بحجم التقدير الذي قام بأخذه فكلما كان التقدير كبير احتاج الى جمع ادلة أكبر
7. ان الاهمية النسبية وخطر التدقيق مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما
8. ان الاهمية النسبية تؤثر في تحديد نوع الرأي الذي يتلائم مع كل حالة يواجهها المدقق حيث تؤثر درجة الاهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير.

التوصيات

1. وضع تعريف واضح للأهمية النسبية لمساعدة المدقق في تحديدها وتقدير حجم تحريف المعلومات المالية الذي يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون
2. ان التحديد الواضح للأهمية النسبية سوف يساعد في التقليل من الاختلافات فيما بين المدققين في تقدير الأهمية النسبية
3. اعتماد المدققين في معيار التدقيق الدولي رقم (320) الأهمية النسبية في تخطيط وإداء عملية التدقيق لما له من إرشادات تساعد المدقق في تقدير الأهمية النسبية في عملية التدقيق.
4. يجب ان تتناسب الأدلة المجموعة من قبل المدقق مع حجم الأهمية النسبية للحساب المدقق
5. يجب على المدقق معرفة مستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها قبل اتخاذ قرار الأهمية النسبية
6. ان تحديد الأهمية النسبية للعناصر والقيم غير المهمة تمكن المدقق من التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته.
7. تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير.
8. نرى من الأهمية ان يصار الى اصدار معيار تدقيقي محلي للأهمية النسبية من قبل مجلس المعايير الرقابية و التدقيقية يتضمن طريقة تقديرها و حسابها.

المصادر

المعايير العربية والمحلية والدولة والوثائق الرسمية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة) , 2009.

الكتب

1. لطفي, الدكتور أمين السيد أحمد ((التطورات الحديثة في المراجعة)) الدار الجامعية, الاسكندرية, 2007
2. القباني, د. ثناء , ((المراجعة)) الدار الجامعية , الاسكندرية, 2007
3. دحدوح, القاضي, حسين أحمد وحسين يوسف ((مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية)) دار الثقافة للنشر والتوزيع 2009
4. القرشي, اياد رشيد(التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً) دار المغرب للطباعة والنشر, 2011
5. ارينز, لوبك, الفين وجيمس (المراجعة مدخل متكامل) دار المريح للنشر, 2002
6. توماس, وليام, وهنكي امرسون, ((المراجعة بين النظرية والتطبيق)) دار المريح, الرياض, 1989
7. جربوع, وسف محمود, وحلس, سالم عبد الله (المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية), مؤسسة الوراق, 2002

مواقع الكترونية

الأهمية النسبية وأهمية معرفتها للمدقق - شبكة المحاسبين العرب.

11483 arab.com/acc/showthread.php?t=4http://www.acc