مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
اسم الكاتب: أ.م. منهل مجيد أحمد العلي، م.م. تغريد سالم الليلة
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3137
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 17:23 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافدين ٨٧ (٢٩) ٢٠٠٧
ص ص [١٧١-١٨٣]

استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

منهل مجيد أحمد العلي
أستاذ مساعد -قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد -جامعة الموصل
manhalmajed@yahoo.com

تغريد سالم الليلة
مدرس مساعد -قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد -جامعة الموصل

المستخلص

تعد الأهمية النسبية من المبادئ المحاسبية والرقابية المهمة التي تتطلب من المحاسبين والمدققين الاعتماد عليها خصوصاً عند إصدارهم حكم بشأن موضوع ما أو توضيح بيان معين أو تحديد معلومة أو بخصوص حدث مالي معين في القوائم المالية في كل مرحلة من مراحل عملهم المهني، وتزداد الحاجة إلى هذا المبدأ خصوصاً عند الانتباه إلى موضوع معين أو تحديد بند معين أو عنصر معين يتعلق بالقوائم المالية التي تزداد فيها نسبة المخاطرة.

وتتجلى عملية تطبيق هذا المبدأ في العمل التدقيقي عند زيادة الخبرة العملية في مجال التدقيق أو عند ازدياد المعرفة المحاسبية خصوصاً مسألة التعرف على أهم المعايير المحاسبية والرقابية، والواقع يشير إلى زيادة مسؤوليات المدقق في الوقت الحاضر، فهو يحتاج إلى الأهمية النسبية عند تخطيط البرنامج التدقيقي وتنفيذه أو عند إعداده لتقرير التدقيق. والواقع يشير أيضاً إلى قلة الأبحاث والدراسات عن موضوع الأهمية النسبية على الرغم من الحاجة إليه في المجال التدقيقي وعمل المدقق مثلاً، فضلاً عن أهميته في المجالات الأخرى.

Using Matertaity In The Audting Work According To The International Auditing Standards

Manhal M. AL-Ali
Assistant Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

Tagreed S. AL Laila
Assistant Lecturer
Department of Accountancy
University of Mosul

Abstract

The materiality convention is regarded as an important accounting and control principles that is dependable by the auditors and accountants to map out a decision of a subject and access data or financial lists in each stage of work profession، the need for this principle may be increased during the attention to certain element or item that the amount of risk would increase in. The principle is applied in auditing by increasing the actual practice and increasing the accounting knowledge of the most important standards of accounting and auditing. In fact the auditor responsibilities needs the materiality convention to achieve auditing program and reports، whereas the reality indicates the lack

تاريخ التسلم ٢٠٠٦/٧/٢٧ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/١١/٢٢

of studies in materiality convention though the necessity in auditing as well as the importance in other fields of work.

المقدمة

تعد الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير التدقيق خصوصاً معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، اذ يرتبط استخدام الأهمية النسبية بهذه المعايير بشكل كبير ولاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات واتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وتتضح مشكلة البحث الآتي:

١. لابد من استخدام الأهمية النسبية في التدقيق على ضوء قواعد التدقيق الدولية، لأن ذلك يؤدي إلى رفع كفاءة العمل المهني، فضلاً عن رفع مستوى كفاءة وفاعلية مهنة تدقيق الحسابات، مع مساهمته في تقليل مخاطر التدقيق.
٢. قلة الأبحاث والدراسات في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات في موضوع الأهمية النسبية.

وقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي من خلال ما أتيح الإطلاع عليه من كتب ودراسات كتبت عن الموضوع.

أما هدف البحث فينحصر في مسألة بيان دور الأهمية النسبية في رفع كفاءة عمل المدققين في ضوء قواعد التدقيق الدولية.

وينطلق البحث من الفرضيات الآتية:

١. لا بد من استخدام الأهمية النسبية من قبل المدققين من أجل رفع كفاءة عملهم.
٢. إن مسألة استخدام الأهمية النسبية في كل مراحل عمل المدقق وفقاً لقواعد التدقيق الدولية أمر من شأنه أن يرفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات.
٣. لا بد أن تتأثر الأهمية النسبية في مجال التدقيق بعوامل عديدة أهمها طبيعة أدلة الإثبات وأمور أخرى مرتبطة بالقوائم المالية المعروضة.

وعليه فقد تم تقسيم البحث إلى الفقرات الآتية:

- مفهوم الأهمية النسبية وأهميتها.
- علاقة الأهمية النسبية بأدلة الإثبات.
- كيفية قياس الأهمية النسبية.
- مجالات استخدام الأهمية النسبية.

مفهوم وأهمية الأهمية النسبية

حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمدققين لترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، ومن ثم كتابة تقاريرهم ومواجهة مسؤولياتهم القانونية والأدبية.

والمتتبع لأدبيات المحاسبة والتدقيق يلحظ وجود تعاريف عدة لمفهوم الأهمية النسبية، والباحثان في هذا المجال سيركزان على التعاريف في المجال التدقيقي فقط، نظراً لأن البحث يتعلق برفع كفاءة عمل المدققين عند استخدامهم الأمثل لهذا المفهوم وقبل عرض أهم التعاريف التي وردت في هذا المجال يؤكدان الآتي:

ما أشارت إليه المقدمة الإيضاحية لمعايير التدقيق الصادرة عن لجنة أصول التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بمبدأ الأهمية النسبية في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات.(عبد الله، ٢٠٠٠، ٤)

- يجب على المدقق وهو يخطط لمهمته بحيث يتوقع إلى حد معقول أنه سيتمكن من اكتشاف التحريفات كل تحريف جوهري ينتج عن المخالفات، فالأهمية النسبية مثلها مثل الصورة الحقيقية والعادلة فهي مفهوم عائم وفضفاض وغالباً ما يخضع للتقدير أو الاجتهاد الشخصي.
- ما أكدته معايير التدقيق الدولية رقم ٣٢٠ على ضرورة أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تنفيذها وتقييم القوائم المالية ومدى عدالتها.

وأهم التعاريف التي وردت في هذا المجال هي:

١. التعريف الذي أوردته لجنة معايير التدقيق الدولية في معيار التدقيق ٣٢٠ بأن الأهمية النسبية ما هي إلا إطار لأعداد أو عرض البيانات المالية في ضوء الشروط الآتية:(سلمان، ٢٠٠٠، ٣٨)
   - تعد المعلومات مادية (هامة) إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.
   - حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه.
٢. كما عرف معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز ضمن تقريره حول تفسير مفهوم الأهمية النسبية للبند أو العنصر بوصفه عنصراً مهماً في حال لم يتم إظهاره أو حذفه، فمن المحتمل أن يخل بالصورة التي تعطيها الحسابات أو القوائم محل الاعتبار.
٣. التعريف الذي أكدت عليه لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي جاء فيه (تعد المعلومات ذات أهمية نسبية عندما يؤثر حذفها أو تحريفها من القوائم المالية بالقرارات الاقتصادية المتخذة على أساس تلك القوائم). (عبد الله، ٢٠٠٠، ١٣٠)
٤. وعُرف أيضاً انه (مبدأ محاسبي تنحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والمدققين عند إجرائهم لعملية القياس

المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي). (القاضي ودحدوح، ١٩٩٩، ٢٢٨).

بعد عرض أهم التعاريف المتعلقة بمفهوم الأهمية النسبية وفقاً للقواعد المحاسبية والرقابية يضيف الباحثان بعد استقراء أدبيات الفقه المحاسبي والرقابي ملاحظات في مجال الأهمية النسبية ما يأتي:

١. إن مفهوم الأهمية النسبية يرتبط بحاجات المستفيدين والمستخدمين للقوائم المالية في ترشيد قراراتهم ورسم سياستهم وإصدار أحكامهم، وان على المدققين أن يولون اهتمامهم وعنايتهم إلى بعض العناصر التي تحتاج منهم إلى انتباه خاص، والتي تزداد فيها نسبة المخاطرة بغض النظر عن قيمتها التي يؤثر اختفاؤها أو عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق.
٢. لابد أن ينظر المدقق إلى مفهوم الأهمية النسبية من زاوية أن القوائم والتقارير المالية قد تحتوي أحياناً على أخطاء جوهرية أو مهمة أو جسيمة مما استوجب عليه في تلك الحال تقديرها وتوجيه اهتمامه إليها خصوصا وان الذين أعدوها معرضون للخطأ حتماً.
٣. في ضوء الظروف المحيطة قد تؤثر الأخطاء الواردة في الفقرة ٢ في قرار المستفيد أو حكمه الذي يعتمد على ما تتضمنه تلك البيانات المحرفة سواء كان بشكل فردي أو جماعي.
٤. لا بد من أن يتوفر لدى المدقق شك منطقي حول أي دليل ثبوتي أو قرينة ذات أهمية نسبية، كما يجب عليه الحصول على العدد الكافي من الأدلة والقوائم المالية لإبداء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية المعروضة وفي حال تمكنه من الحصول على قرينة كافية مناسبة لايستطيع أن يبدي رأيه ويكون تقريره في تلك الحال متحفظاً.(عبد الله، ٢٠٠٠، ٥)
٥. إن طبيعة العنصر وقيمته المادية لها وزن في تقدير الأهمية النسبية من قبل المدقق، فمثلاً إذا ما قام مشروع ما بتحميل قيمة العدد والأدوات ذات التكلفة المنخفضة للمصروفات الإيرادية من دون المصروفات الرأسمالية، أو قام بتقريب بعض الأرقام لغرض تصوير القوائم المالية أو قام بتحميل جميع المصروفات الخاصة بالأدوات الكتابية للفترة المحاسبية من دون رسملة ما تبقى منها نهاية الفترة، فإن هذه المخالفات قد لا يعدها ذات أهمية نسبية كبيرة من وجهة نظره في حين لو كان الخطأ قد حدث في رصيد النقدية لكان أكثر أهمية حسب وجهة نظره، بعد تشخيص الباحث لأهم الملاحظات بخصوص الأهمية النسبية وأبعادها كما وردت في الفقه المحاسبي والرقابي، يمكن القول بأن قيمة الأهمية النسبية تتأتى من خلال:

١. ماتولي إليه هذه الأهمية بالنسبة لجودة المعلومات خصوصاً المعلومات التي تثير جدلاً في حالة ورودها بالقوائم المالية.

٢. تحديد العناصر أو البنود أو الأحداث المالية الهامة وغير الهامة لتمكين المحاسب أو المدقق على التركيز أو الانتباه إليها، لكونها تتضمن نسبة من المخاطر.
٣. رفع مستوى العمل المحاسبي والتدقيقي، ومن ثم النهوض بمستوى المهنة وتطويرها.

ب. علاقة الأهمية النسبية بأدلة الإثبات

إن عملية جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يمثل جوهر عملية التدقيق فقد عرف التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية بأنه: (عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يتعلق بنتائج الأنشطة الاقتصادية. ..الخ)(توماس، ١٩٨٩، ٨)، كما أكدت لجنة قواعد التدقيق الدولية على ضرورة حصول المدقق على قدر كافٍ من الأدلة والقرائن التي تجعله يستطيع أن يتوصل إلى نتائج معقولة يستند عليها في رأيه بعدالة القوائم والحسابات ومصداقيتها.

إن قرائن وأدلة الإثبات التي يستخدمها مدقق الحسابات في مجال الأهمية النسبية لابد من أن تنقسم إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمدققين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض عن وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المدقق بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي محل التدقيق.(عبد الله، ٢٠٠٠، ١٣١)

وفي هذا المجال أكد المعيار الدولي الصادر عن لجنة المعايير الدولية للتدقيق رقم ٥٠٠ في الفقرة الثانية منه على مايأتي: (عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في التدقيق والمراقبة لا بد من استخدام المعايير الآتية):(جمعة، ١٩٩٩، ٦٤)

معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات.(*)
مدى صحة أدلة وقرائن الإثبات المختلفة.
معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات.

كما أكدت اللجنة السابقة بعد إصدارها المعيار الدولي رقم ٥٨٠ والخاص بإقرارات الإدارة أداة للتدقيق بأنه ليس فقط على المدققين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب الفنية المستخدمة للحصول عليها وإنما مراعاة ودراسة المعايير الآتية المستخدمة في تقييم أدلة وقرائن الإثبات وهي:(سلامة، ١٩٩٣، ١٢٥)

١. المعيار رقم ٢٥٠ المتعلق بالاعتبارات القانونية والتنظيمية عند تدقيق البيانات المالية.

(*) أدلة الإثبات عرفت بأنها: تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات والاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة.

٢. المعيار رقم ٥٥٠ المتعلق بالأطراف ذات العلاقة.
٣. المعيار رقم ٦٢٠ المتعلق باستعمال عمل الخبير.
٤. المعيار رقم ٧٢٠ المتعلق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.
٥. المعيار رقم ٨١٠ المتعلق بفحص المعلومات المالية المتوقعة.

كيفية قياس الأهمية النسبية

من أجل التعرف على كيفية قياس الأهمية النسبية يفترض الباحثان النـــواحي الآتية:

لابد من عرض علاقة مخاطر التدقيق بالتقدير الأولـــي لحـــدود الأهميـــة النسبية.

المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لقياس الأهمية النسبية.

وعلى ذلك فإن البحث سيركز على الفقرتين الآتيتين:

أ. علاقة مخاطر التدقيق بالتحديد الأولي لحدود الأهمية النسبية

يقوم المدقق قبل البدء بعملية تدقيق الحسابات المكلف بها قبل تحديد علاقـــة مخاطر التدقيق بالتحديد الأولي لحدود الأهمية النسبية، ولا بد من تحديد العلاقـــات الخاصة بمخاطر التدقيق والواجب مراعاتها لتقدير الأهمية النسبية والمتمثلة بالآتي:

- وجود علاقة عكسية بين قيم البنود أو العناصر التي يعدها المدقق هامة فـــي القوائم المالية ومقدار إكمال الفحص اللازم لإيصال الرأي حول عدالة القوائم المالية ومصداقيتها.
- هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية.

وذلك بإعطاء انتباه خاص للبنود أو العناصر من حيث حجمها ونوعيتها، كما يحدد كمية أدلة وقرائن الإثبات الواجب جمعها ورأيه بخصوص عدالة التعبير عن ذلك البند من بنود التدقيق، وهو في ذلك حدد الحدود المقبولة للأخطاء والمخالفات التي قد تظهر في الحسابات الختامية المالية، والقوائم محل التدقيق فهو في ذلك لـــم يقبل بأي خطأ أو تحريف يقع خارج الحدود، وكذلك بعمله لأنه قـــد حـــدد أيـــضاً العناصر غير المهمة الظاهرة في تلك الحسابات أو القوائم المالية، وبتحديـــد ذلـــك يكون أيضاً قد حدد ناحيتين أساسيتين في زيادة كفاءة عمله المهني والمتعلقة بخفض التكلفة وكسب الوقت نتيجة انتباهه إلى الجوانب المهمة، ويتعلق الـــسبب الـــرئيس للتفكير بحدود الأهمية النسبية كما أكد البعض بمسألة إيجاد التنـــاغم الـــلازم بـــين الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق أو الرقابة على الحسابات.(القاضي ودحـــدوح، ١٩٩٩، ٢٢٩)

وفي هذا المجال يمكن القول بأن تلك المسألة تعتمد على الحكـــم الشخـــصي والخبرة العلمية والعملية للأهمية النسبية، كما أكد بعض الباحثين (حنـــان، ٢٠٠٠، ٤٤٠) على تحديد حدود لحدود الأهمية النسبية الي توضع نتيجة التجارب في الحياة العملية يمكن للمدقق الخارجي اعتمادها في حين أوضح آخرون أن هذه النسب تعد

جزافية ومقترحة بالنسبة للمدققين الخارجين ولا يعنيهم عدم الخروج عنها، لأنهـا معدة على وفق معلومات محددة وظروف خاصـة.(القاضـي ودحـدوح، ١٩٩٩، ٢٣٠).

ولما كان تقدير الأهمية النسبية يأخذ حيزاً كبيراً من عمل المدقق وصولاً إلى التحديد الموضوعي والدقيق لقيم البنود أو العناصر أو الأحداث المالية التـي تعـد مهمة من وجهة نظرهم خصوصاً عندما تكون إجراءات التدقيق غير سليمة أو قـد يشوبها بعض القصور في التطبيق أو في تفسير النتائج. ويستدعي عند ذلك مـن المدقق تقييم مخاطر التدقيق الاتية وهي: (مخاطر اكتشاف، مخاطر رقابية، مخاطر جوهرية)، فقد حددها بعض الباحثين (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٣٣).

في حين تمثل مخاطر الاكتشاف تلك المخاطر الناتجة عـن عـدم اكتـشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في البيانات والحسابات المالية على الرغم من قيـام المدقق بإجراء الفحص أو التدقيق أو الرقابة تفـصيلياً، علـى تلـك البيانـات أو الحسابات، ومخاطر الرقابة هي مخاطر تتعلق بوجود انحرافات أو بيانات مظللـة يمكن أن تحدث في حساب أو مجموعة حسابات، وتكون ذات أثر مـادي بـشكل متفرد أو جماعي.

أما المخاطر الجوهرية فقد أشارت إليها الفقرتان ١١-١٢ من المعيار الدولي للتدقيق رقم ٤٠٠ بأنها: احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطـاء قد تكون مادية أو فردية أو عن تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعـة، علـى افتراض أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية.

وقد حدد المعيار المذكور آنفاً واجبات المدقق تجاه تلك المخاطر في الآتـي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠١، ٣٥)

بالنسبة للمخاطر الجوهرية:

- تحديد مستوى تقدير تلك المخاطر في القوائم المالية.
- عند إعداده لبرنامج التدقيق عليه التأكد من مستوى مادية أرصدة الحسابات والمعاملات.
- استخدام الحكم المهني له عند تقييمه للعوامل المتعلقة بمستوى التقييم سـواء كانت قوائم مالية أو مجموعة عمليات أو أرصدة محاسبية.

وبالنسبة للقوائم المالية عليه التأكد من الآتي:

- استقامة الإدارة.
- خبرة الإدارة في إعداد القوائم المالية.
- الضغوط غير العادية على الإدارة في مسألة إجراء التحريفات على بيانـات القوائم المالية.
- طبيعة نشاط الوحدة والمتعلقة بـ (التقادم التقني للإنتاج والخـدمات، تعقـد هيكل رأس المال، تعدد المواقع، جغرافية الوحدات الإنتاجية، قوة الأطراف ذات العلاقة).

- العوامل المؤثرة على الصناعة التي تعمل في الوحدة.

وفيما يتعلق بتقييم العوامل المتعلقة بمجموعة العمليات والممارسات المحاسبية فعلى المدقق مراعاة الآتي:

- مدى شمول الحسابات لدرجة عالية من التقديرات أو تعرضها لنسبة كبيرة من الانحرافات.
- تعقد المعاملات الأساسية.
- درجة الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات.
- تعرض الأصول للفقدان وسوء الاستخدام.
- بيان المعاملات التي لا تخضع للعمليات العادية.

٢. فيما يتعلق بمخاطر الرقابة فيتم تقييمها عادة عن طريق إجراء تقدير أولي بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية في الوحدة من منع أو إكتشاف أو تصحيح الإنحرافات المالية فيها. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٣٦)

إن السبب الرئيس لتقييم هذا النوع من المخاطر كما يؤكد البعض راجعاً إلى بعض المعاملات الآتية أو كلها.

- بيان مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية.
- بيان مدى كفاية التقييم لفاعلية الرقابة الداخلية والمحاسبية.
- بيان مدى إعتماد المدقق على حكمه الشخصي بخصوص ما ورد في مسألة تحديد الكفاية والفاعلية في أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية أو إستخدامه لطرائق مختلفة في تحديدها سواء كانت (قوائم استقصاء، جداول فحص، خرائط تدفق... الخ).

٣. يؤكد عدد من الباحثين والكتاب أن مخاطر الإكتشاف ترتبط مباشرة بالإجراءات التفصيلة التي يؤيدها المدقق لمخاطر الرقابة والمخاطر الجوهرية كونها تؤثر في طبيعة ووقت ونطاق الإجراءات التفصيلية التي يؤيدها لتخفيض الإكتشاف.(توماس، ١٩٨٩، ٤٢)

ب. تحديد معايير قياس الأهمية النسبية

على الرغم من أهمية الجهود المبذولة من قبل المنظمات والهيئات الدولية لوضع منهج موضوعي لمستويات التوسع في إستخدام أدوات أفضل لقياس الأهمية النسبية، إلا أنه لا يوجد اتفاق حول العوامل المؤثرة في تحديد حجم الأهمية النسبية (العلي،٢٠٠٣، ١١) على الرغم من أن مسألة توافر قواعد ومستويات محددة لقياس الأهمية النسبية من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد الحكم المهني لمدققي الحسابات عن الممارسات المهنية.

إن المعايير المستخدمة لقياس الأهمية النسبية تعد أموراً مساعدة للحكم المهني وليست بدائل عنه وتنحصر أهم المعايير المستخدمة في قياس الأهمية النسبية بالآتي (العلي، ٢٠٠٣، ١٢)

أ. معيار الحجم المطلق للعنصر.
ب. معيار مدى التأثير على نتائج الأعمال.
ج. معيار النسب المئوية المستخدمة للمقارنة.
د. المعيار السلوكي المؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

مجالات استخدام الأهمية النسبية في مجال عمل المدققين

يستخدم المدققون الأهمية النسبية في المجالات الآتية:

١. تقييم مدى عرض القوائم والتقارير المالية وتبويبها

تمثل التقارير والقوائم المالية الخطوة الأخيرة من خطوات العمل المحاسبي، وعليه فهي مخرجات النظام المحاسبي ومدخلات عملية التدقيق ومن المؤكد أن كل خطوة من القياس والتوصيل المحاسبي بل معظمها على الأقل تتضمن تطبيقاً للأهمية النسبية بصيغة ما، على أية حال يمكن القول بأنه يجب أن لا تؤخذ طبيعة عدم الدقة في الحسابات كذريعة لتشبيه الدقة الكتابية أو عمل النظام المحاسبي أو إعداد القوائم والتقارير المالية.(القاضي ودحدوح، ١٩٩٩، ٢٢٩)، لذلك يجب:

- توفير الوضوح الكافي لصالح الطوائف المستخدمة.
- تخفيض تكلفة هذه التقارير أو القوائم وإعدادها ونشرها لصالح المنشأة المصدرة لها، ومن ثم يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل المراقبين عند قيامهم بـ:
- تحديد مدى ملاءمة عرض البيانات المالية والإيضاحات حولها.
- تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.
- تقييم أثر الخطأ على قياس الحسابات وتصنيفها.

ما يهمنا في هذه المرحلة هو مدى تحقيق مفهوم الأهمية النسبية في المجال التدقيقي المتعلق بالمعلومات الأساسية، فقد يؤكد البعض في هذا المجال أنه يجب أن نوضح فيما إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعلومات في القرار الاقتصادي لمستخدمي البيانات المالية، لأن التبويب السليم للقوائم المالية يتوقف على قرارات كثيرة ومهمة ومتنوعة تتطلب الاهتمام المتزايد من قبل المدققين الخارجيين.

عندما يتخذ المدقق الخارجي قراراً بشأن الأهمية النسبية لأي عنصر في مجال عرض البيانات في القوائم المالية يرى (العلي، ٢٠٠٣، ٢١) مراعاة الآتي:

- هل العنصر الذي هو جزء من القوائم المالية سواء كان مادي أم غير مادي.
- مدى ارتباط ذلك العنصر بالإطار العام للقوائم المالية التي ينتمي إليها عند التبويب أو التي يجب أن يعد جزءاً مهماً منها.
- درجة اسهام ذلك العنصر في تحديد صافي الدخل.
- حساسية ذلك العنصر ومدى التزامه بالتشريعات والقوانين.
- مدى حاجة مستخدمي القوائم المالية لأهمية ذلك العنصر.
- مدى وضوح ذلك العنصر في القوائم المالية (بيان الطرائق المستخدمة له).

٢. تخطيط برنامج التدقيق

تعد إجراءات التدقيق جزءاً مهماً من عملية تخطيط التدقيق التي تتم غالباً من خلال إعداد برنامج التدقيق الذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المدقق نتيجة لدراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد العناصر المادية، وغير المادية التي يحويها هذا النظام، كما تعد بمثابة وسيلة لإرشاد هيئات التدقيق كما تمثل مرشداً لمساعدي المدققين على تنفيذ أهداف التدقيق.

فضلاً عن كونها توفر توقعاً مناسباً لاكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوئها تقريره.

والملاحظ بأن الأهمية النسبية التي يستخدمها المدقق عند تخطيطه لبرنامج التدقيق تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه أو لبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص.

٣. تنفيذ برنامج التدقيق

يؤكد بعض الباحثين أن عملية إعداد وتطبيق منهج موضوعي للأهمية النسبية في مرحلة تنفيذ برنامج التدقيق تؤدي إلى عدم الاعتماد في اتخاذ القرارات المتخذة من قبل الغير على ما يحتويه ذلك البرنامج، وإنما التفسير الذي يمكن أن يتوقعه من تطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي كالنسبة المالية، والمتوسطات والاتجاهات... الخ. أو أية وسيلة أخرى تحدد علاقات التحليل للعمليات المتاحة بالقوائم المالية، اذ يؤكد البعض إن قرارات الجهاز المحاسبي والرقابي في مجال الأهمية النسبية يجب أن لاتعتمد على استنتاجات عشوائية لمستخدمي القوائم المالية، وإنما يجب أن تعتمد هذه القرارات على المتغيرات المتوقعة منهم في فهم وتطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي.

وفي هذه المرحلة يؤكد العديد من الكتاب والباحثين في مجال تحديد الأهمية النسبية أن مسألة أخذ مخاطر التدقيق لمستوى البيانات المحاسبية يتوقف على الخبرة العلمية والعملية وكذلك أعمال الزبائن والقطاعات التي تعمل بها إدارة الوحدات الاقتصادية والبيئة المحيطة بها.

٤. إعداد التقارير

أكد دستور السلوك المهني لتدقيق ومراقبة الحسابات الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن إتباع الأهمية النسبية ليس فقط عند تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي فحسب بل وعند إصدار تقرير إبداء الرأي أيضا، فالمدقق لايؤخذ رأيه في مسألة كونه:

١. مهملاً بشكل مادي خلال قيامه بعملية الفحص.
٢. في حال فشله في توجيه النظر عن أي انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣. في حالة كونه مقصراً أثناء إبداء رأيه عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.
٤. في حالة فشله في التقرير عن توضيح وجود حذف في معلومات مادية واضحة له أو معروضة لديه أو تجاهله لبيانات مادية معروضة لديه، لأن جميع المخالفات التي تظهرها القوائم المالية ينعكس أثرها على القرارات والاستخدام الرشيد لها، ويؤكد البعض مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي على القوائم المالية التي يتم تدقيقها والمتضمنة لأنواع التقارير والمتمثلة بـ:
- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير ذات أهمية بشكل واضح.
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة على دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

يتضح مما سبق بأن حجم ونوع المخالفة هي التي تحدد نوع التقرير الذي يصدره المدقق للحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية.

في حين يرى آخرون وهذا ما يؤيده الباحثان بأن اتخاذ حكم أو إصدار رأي من قبل المدقق حول عدالة ومصداقية القوائم المالية التي تنعكس في تقريره، فضلاً عن تأثير المخالفات يجب أن يراعى المسائل الاتية:
- المعالجة المحاسبية للبنود أو العناصر التي تتضمنها القوائم المالية.
- مدى الأهمية النسبية للبند أو العنصر أو البيان أو الحدث المالي، فالعناصر غير المتكررة ذات الصيغة الاستثنائية هي التي تتطلب الإفصاح عنها دائماً.
- موضوع الأشكال وأثره على القوائم المالية.
- طبيعة العناصر المستخدمة والمترابطة.
- المتطلبات القانونية التي تترك في العادة مجالاً ضيقاً للتقدير الشخصي.
- النظرة الشاملة للقوائم المالية لسنة معينة وذلك لربطها بالقوائم المالية لسنة سابقة.

الخلاصة

خلص البحث إلى جملة من النتائج والتوصيات التي حددها الباحث بالنقاط الآتية:

١. حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية والمهنية للمحاسبين والمدققين لترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها ثم كتابة تقاريرهم ومراجعتهم لمسؤولياتهم القانونية والأدبية.

٢. لابد من مراعاة الأهمية النسبية عند إعداد التقارير الخاصة بتدقيق العمليات المختلفة في الوحدات الاقتصادية المختلفة يجب ان يولي المدقق عناية واهتماماً متزايداً خصوصاً في حال زيادة نسبة المخاطر فيها بغض النظر عن قيمتها المؤثرة على القوائم المالية المعروضة.

٣. تتعلق بشكل كبير تقديرات الأهمية النسبية في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات بمسألة مراعاة أخطاء التدقيق والعلاقات الخاصة بمخاطر التدقيق التي يجب على المدقق أن يولي اهتماماً متزايداً لتحديدها ليتمكن من إبداء رأيه السليم حول عدالة ومصداقية القوائم المالية المعروضة.

٤. لا بد أن يستخدم مدققو الحسابات الأهمية النسبية في عملهم المهني لإزالة الشك المنطقي حول أي إثبات من الإثباتات أو لمصداقية الإثبات والتي يجب أن يقسمها إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً لوزنها النسبي، ويعتمد ذلك على الخبرة العلمية لهؤلاء المدققين وعلى حكمهم الشخصي.

٥. على الرغم من أهمية الجهود المبذولة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية حول مسألة منهج موضوعي لمستويات التوسع في إستخدام أدوات أفضل لقياس الأهمية النسبية، إلاّ أنه لا يوجد أي تفاق حول العوامل المؤثرة في تحديد حجم الأهمية النسبية مع أن مسألة وضع قواعد ومستويات محددة لقياس الأهمية النسبية من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد العمل المهني لمدققي الحسابات من خلال الممارسة المهنية، وهناك أربعة معايير لقياس الأهمية النسبية، والتي تعد أموراً مساعدة للحكم المهني وليست بدائل عنه وهي:

١. معيار الحجم المطلق للعنصر.
٢. معيار مدى التأثير على نتائج الأعمال.
٣. معيار النسب المئوية المستخدمة للمقارنة.
٤. المعيار السلوكي المؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

والملاحظ بأنه توجد عدة آراء بشأن المعيار المناسب لقياس الأهمية النسبية للعنصر.

٦. تسهم الأهمية النسبية في عمل مدقق الحسابات في المجالات الآتية:

- حالات نشوب خلافات بين المدقق وبين زبائنه حول تأثير الأهمية النسبية للعناصر على نتيجة النشاط.
- حالات مدى التوسع في اختبارات التدقيق.
- حالات تقييم مخاطر التدقيق وتخفيضها.
- حالات تحديد مستوى التحريف والمخالفات والأخطاء الواردة في القوائم المالية.
- حالات تعيين مدقق جديد للوحدة أو فروعها.

٧. إن معرفة الحدود الأولية للأهمية النسبية يساعد المدققين في تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات والتحريف في القوائم المالية، فضلاً عن أنه يساعد المدقق في عدم قبول أي خطأ أو تحريف يظهر في تلك القوائم.
٨. يختلف الإفصاح عن البيانات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية وفقاً للغرض من إعداد تلك البيانات وحسب البيئة المستفيدة منها.
٩. تؤثر الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق، وهذا التأثير يعتمد على حجم ونوعية المخالفات التي تحتويها القوائم المالية، وتكون التقارير على الأغلب بالشكل الآتي:
- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير واضحة.
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة على الأدلة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

المراجع

١. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر ط١ عمان، ٢٠٠٠.
٢. أحمد صالح الأحمد، الاتجاهات السلوكية في المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٢.
٣. جمهورية العراق، مجلس المعايير العراقية والمحاسبية والتدقيقية، دليل التدقيق رقم ٤.
٤. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر، ط١، ١٩٩٩.
٥. خالد أمين عبد الله، الأهمية النسبية في المحاسبة والتدقيق، مجلة المدقق، العددان ٤١ -٤٢، عمان، ٢٠٠٠.
٦. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الداخلية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٠.
٧. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية للنشر، ط١، ٢٠٠١.
٨. عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة أصولها العملية والعلمية، دار النهضة العربية للنشر،ط١، القاهرة، ١٩٨٢.
٩. عودة أحمد سليمان، العوامل المؤثرة في اختبار عمليات التدقيق في البنوك التجارية الاردنية، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة آل البيت، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، ٢٠٠٠.
١٠. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، ط١، عمان، ٢٠٠١.
١١. منهل مجيد أحمد العلي، دور الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات مجلة تنمية الرافدين العدد ٧١ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، ٢٠٠٣.
١٢. نبيل فهمي سلامة، النظرية العامة للإثبات، مدخل لتنظيم المراجعة، مجلة الكفاية الإنتاجية، العددين ٣و٤، القاهرة، ١٩٨٧.
١٣. وليم توماس وأمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ١٩٨٩.