

قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية
في رئاسة جامعة الكوفة"

**Measuring relative importance and estimating audit risks during the
stages of the external auditor's work An applied study in the
presidency of the University of Kufa**

زمان يوسف كريم

جامعة الكوفة / كلية الادرة والاقتصاد / العراق ، zamany.jasim@uokufa.edu.iq

تاريخ الاستلام: 2023/08/24 ؛ تاريخ القبول: 2023/09/20 ؛ تاريخ النشر: 2024/01/04

ملخص:

تكتنف مهنة التدقيق مجموعة من المخاطر حسب طبيعتها ودرجة أهميتها، وتزداد حدة هذه المخاطر مع ازدياد حجم الشركات، واستخدام التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق الكامل، ويتحمل المدقق الخارجي مخاطر، تتمثل في احتمال خطأ الرأي الذي يبيده بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية، فقد يصدر المدقق الخارجي رأياً متحفظاً عن بيانات وقوائم مالية سليمة، وقد يصدر رأياً إيجابياً متحفظاً عن بيانات وقوائم مالية تحتوي على أخطاء وتحريفات مادية، لم يتم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي ومن جهة أخرى، تتطلب معايير التدقيق الدولية والمحلية من المدقق الخارجي أن يركز اهتمامه وجهوده أثناء تأديته لعمله المهني، نحو العناصر والأخطاء والتحريفات المهمة التي تحتاج منه إلى انتباه خاص، والتي يؤثر إخفاؤها أو حذفها وبغض النظر عن قيمتها على دلالية ومصداقية القوائم المالية لذا فإن الأمر يتطلب من المدقق الخارجي ضرورة قياس احتمال وجود أخطاء أو تحريفات مهمة خلال مراحل عمله التدقيقي، وكذلك تقدير المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق، حتى يضمن سلامة الرأي الذي يبيده بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية، حيث أن الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية مع مخاطر التدقيق خلال مراحل عملية التدقيق، سيساهم في ترشيد المدقق نحو الأخطاء والتحريفات المهمة والمحتملة، وفي تخطيط برنامج التدقيق، وتحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات الضرورية للحصول على أدلة الإثبات، كما سيساهم في تقليل كلفة ووقت عملية التدقيق وبالشكل الذي يجعلها مناسبة وفعالة لكل من المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق، وعليه جاء هذا البحث للتعرف على كيفية قياس الأهمية النسبية وتطبيقها خلال مراحل عملية التدقيق، ابتداء من مرحلة التخطيط وانتهاء

بمرحلة إبداء الرأي وإصدار التقرير، وكذلك على كيفية تقدير مخاطر التدقيق، وأثرها على الإجراءات التي يقوم بها المدقق

الكلمات المفتاح: الأهمية النسبية، مخاطر التدقيق، مراحل عمل المدقق الخارجي

المبحث الأول: تقديم ومنهجية البحث

1. مشكلة البحث: تقتضي معايير التدقيق أن يقوم المدقق الخارجي بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الذي يؤدي للوصول إلى تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات والقوائم المالية لا تحتوي بدرجة معقولة على التحريفات، والأخطاء التي تتسم بالأهمية النسبية والمشكلة تكمن في الآتي:

- كيفية قياس الأهمية النسبية
 - كيفية تقدير مخاطر التدقيق
 - اثر العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على كيفية تحديد الإجراءات التدقيقية المناسبة التي ستساهم في دعم رأي المدقق في الشركة محل التدقيق
2. اهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على كيفية قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عملية التدقيق، والعوامل المؤثرة فيهما
- ترشيد المدقق الخارجي نحو مراعاة تطبيق الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في كل مراحل عمله التدقيقي

3. اهمية البحث: يعد موضوع البحث من مواضيع التي أثارت جدلا واسعا بين المنظمات الدولية والجمعيات المهتمة بمهنة التدقيق، بسبب إن الأدلة الموضوعية غير كافية لقياس وتقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، وبسبب اعتمادها على الحكم الشخصي للمدقق الخارجي وارتباطها بكل جوانب العمل التدقيقي ابتداء من التخطيط وانتهاء بإبداء الرأي، كما يستمد البحث أهميته من أهمية هذا الموضوع في ترشيد ورفع كفاءة عمل المدققين الخارجيين بحيث يرفع من مستوى مهنة تدقيق الحسابات

4. فرضيات البحث: يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي:

5. إن توجيه الاهتمام نحو قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق سيؤدي إلى ترشيد المدققين الخارجيين عند أدائهم لعملهم التدقيقي

6. مجتمع وحجم العينة: تمثل حجم ومجتمع عينة البحث بالسادة التدريسيين والموظفين في جامعة الكوفة موضع البحث فقد كانت الاستمارات الموزعة 5. استمارة والمسترد ومنها 38 استمارة والتي خضعت إلى التحليل 3. استمارة وتمثل حجم العينة ومواصفاتها كما في الجدول الاتي:

البيان	العدد	نسبة التمثيل
التحصيل الدراسي		
دكتوراة محاسبة	4	13%
ماجستير محاسبة	6	2%
بكالوريوس محاسبة	18	6%
دبلوم محاسبة	2	7%
المجموع الكلي	3	1%
المنصب أو العنوان الوظيفي		
مدير تدقيق	1	3%
معاون مدير تدقيق	1	3%
مدير حسابات	1	3%
معاون مدير حسابات	1	3%
محاسب أقدم	16	53%
محاسب	9	3%
أخرى	1	3%
المجموع	3	1%
عدد سنوات الخدمة		
اقل من خمس سنوات	8	27%
من 5-1 سنوات	1	33%
من 11-15 سنة	2	7%
أكثر من 15 سنة	1	33%
المجموع	3	1%

المبحث الثاني: مفهوم الأهمية النسبية وجوانب تطبيقها في العمل التدقيقي

يعد مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية في الفكر والتطبيق المحاسبي والتدقيقي وقد ازداد الاهتمام بهذا المفهوم مع ازدياد حجم المشاريع واستخدام التدقيق الاختياري بدلا من الكامل، حيث أوجب ذلك على المدقق الخارجي تكريس جهده ووقته في المسائل المهمة والجوهرية فقط، وذلك بهدف

إعطاء تأكيد معقول بخلو البيانات والقوائم المالية من التحريفات والأخطاء المادية الناتجة عن الغش والاختفاء.

لذا سنتعرف من خلال هذا المبحث على الآتي:

1. مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة والتدقيق: بالرغم من أن البحث ينص أساساً على الأهمية النسبية في التدقيق، إلا أن من الأهمية التفرقة والتمييز بين تطبيقات الأهمية النسبية في المحاسبة عنها في التدقيق، حيث تشير الأهمية النسبية في المحاسبة إلى أنها محدد محاسبي تنحصر أهميته في مكان إعطاء تركيز للعناصر المهمة من المحاسبين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أية عملية تحليل محاسبي (دهمش، 1995: 122) ويرتبط هذا المحدد المحاسبي بشكل كبير بجودة المعلومات المحاسبية، هذا ما أكدته مجلس معايير المحاسبة المالية في بيان رقم 2 لسنة 198. حين وصف الأهمية النسبية، بأنها صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلى الأخص خاصية الملائمة، فإن عنصراً معين يعد هاماً نسبياً، إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثراً في اتخاذ القرار بحيث يغير اتجاهه لدى المستخدمين المستهدفين (حنان، 2023: 5). ويطلق على مفهوم الأهمية النسبية (بالمادية) تعبيراً عن ضرورة تحديد القيمة المادية للعنصر الذي يشكل أهمية نسبية مقارنة بغيره، وتشير أدبيات المحاسبة إلى وجود مدخلين أساسيين لتحديد مفهوم الأهمية النسبية وهما مدخل الحجم ومدخل المستخدم أو مدخل المنتج فقد عرف دليل التدقيق الدولي رقم (25) والموسوم "الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق" في الفقرة رقم (5) الأهمية النسبية على النحو الآتي "ترتبط الأهمية النسبية (المادية) بمدى خطورة وطبيعة الأخطاء (بما في ذلك الحذف في البيانات المالية سواء بصورة انفرادية أو إجمالية والتي من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن يكون قراراً أو حكم المستفيد العادي الذي يعتمد على ما تتضمنه من معلومات قد تؤثر نتيجة هذا الخطأ ولا بد من توضيح أن المدقق الخارجي ينظر إلى الأهمية النسبية من زاوية تختلف عن نظرة المحاسب، فالأخير بصورة عامة، يهتم بإبراز أو الإفصاح عن عنصر معين ويهتم بالدقة (عدم الخطأ) في قياس هذا العنصر المهم المراد إظهاره وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً، في حين أن العنصر المهم من وجهة نظر المدقق الخارجي هو ذلك العنصر المعرض لاحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والتحريفات المهمة أو الذي تزداد فيه نسبة خطورة إبداء الرأي بحيث أنه سوف يؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة أو على مستوى هذا العنصر موضوع التدقيق وعليه لا بد من التفرقة بين العنصر المهم والخطأ المهم لما له من تأثير على

عمل المدقق الخارجي، حيث أن الأخير سيعمل على اكتشاف الأخطاء المادية بغض النظر عن قيمة العنصر محل التدقيق، فقد يكون مبلغ العنصر كبير ولكنه قد لا يحتوي على أخطاء وتحريفات مهمة والعكس صحيح وكما أن هذه التفرقة ستحدد كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وكذلك ستحدد اعتبارات الكلفة والمنفعة والتوقيت الذي سيعمل في حدوده المدقق الخارجي (دهمش، 1995:78)

2. مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش في ضوء الأهمية النسبية: تحتوي فقرة النطاق في تقرير المدقق الخارجي على عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر تتضمن " قمنا بالتدقيق بما يتفق مع المعايير المتفق عليها، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية " ويقصد بالعبارة الأولى للحصول على تأكيد معقول، أن المدقق لا يضمن أو يعد مؤمناً لعدالة العرض بالقوائم المالية أي أن هناك بعض الخطر من أن القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند إصدار رأي إيجابي أما العبارة الثانية التي تقول بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، فيقصد منها أن مسؤولية المدقق محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية، لأنه لن يكون عملياً أن يقدم المدقق الخارجي تأكيداً عن المعلومات المالية غير الجوهرية وأكد مجلس المعايير التدقيق الدولي أن الهدف من عملية تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق الخارجي من إعطاء رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقاً لإطار محدد لتقييم البيانات المالية. أن عملية التدقيق تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي، سواء حدث نتيجة الاحتيال أو الخطأ، وحقيقة أن عملية التدقيق التي تم أدائها قد تكون بمثابة مانع إلا أن المدقق لا يتحمل مسؤولية منع الاحتيال أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك وعليه فإن مسؤولية المدقق الخارجي تتعلق بالكشف عن التحريفات المادية أو البيانات المادية غير الصحيحة التي تسببها الأخطاء والغش وليس الكشف عن مواطن الأخطاء والغش بحد ذاتها أو كيفية حدوثها" لان مسؤولية اكتشافها (مواطن الغش والأخطاء) يقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال وضع نظام محاسبي جيد ونظام رقابة داخلية يفي بالغرض، علماً أن نظام الرقابة الداخلية يقلل ولكنه لا يقضي على احتمالية وجود غش واطع (ارينز ولوباك، 2002:322)

3. **جوانب تطبيق الأهمية النسبية في العمل التدقيقي:** تستخدم الأهمية النسبية عند تنفيذ برنامج التدقيق في تقييم مدى أهمية الأخطاء والغش والتلاعب الذي أمكنه اكتشافها في بعض العناصر، حتى يتمكن من الحكم على عدالة القوائم المالية للشركة والذي يظهر في تقريره كما يظهر باستخدامها بوضوح عند إبداء المدقق لرأيه الفني عن مدى صدق وأمانه عرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وذلك بعدم الإكثار من الملاحظات طالما لا تؤثر بشكل مادي على عدالة تلك القوائم كما أن عدم ذكرها لا يضر بمصالح مستخدميها، وتعد الأهمية النسبية عاملاً مؤثراً في تحديد نوع التقرير حيث يرتبط إصدار التقرير التحفظي بالأهمية النسبية للتحفظات ذاتها (محمود، 2: 6..55)

كما تساهم الأهمية النسبية في عمل المدقق الخارجي في المجالات التالية: -

- حالات نشوب خلافات بين المدقق وبين زبائنه حول تأثير بعض العناصر حسب أهميتها
 - حالات التوسع في اختبارات التدقيق
 - حالات تقييم مخاطر التدقيق وتخفيضها
 - حالات تحديد مستوى التحريفات والأخطاء الواردة في القوائم المالية
 - حالات تعيين مدقق جديد للشركة أو فروعها
- وقد أكدت معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم (32). على ضرورة وجوب أخذ الأهمية النسبية في الاعتبار عند (الناغي، 2: 244...): -
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق
 - تقييم تأثير الأخطاء على قياس وتبويب الحسابات
 - تحديد سلامة العرض والإفصاح في المعلومات المالية

4. **جوانب تطبيق الأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ للتدقيق:** يقوم المدقق الخارجي في مرحلة التخطيط بوضع تقدير مبدئي لما يعده خطأ جوهرياً في القوائم المالية ككل، ويطلق على هذا التقدير المبدئي (الحكم الأولي للأهمية النسبية) والذي يكون قابلاً للتغيير مع التقدم في أنجاز عملية التدقيق إن التحديد المبكر للحكم الأولي يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والتحريفات، والتي خارجها لا يكون باستطاعة المدقق قبول تحريف وتغيير بالقوائم، فهذا يخدم كدليل على أن المدقق مهتم من البداية بالأخطاء والتحريفات الهامة ويجب على المدقق - عند التخطيط لعملية التدقيق - أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما: -

- مستوى القوائم المالية:- حيث أن رأي المدقق عن عدالة المثل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة

- مستوى رصيد الحساب: - حيث يتحقق المدقق من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة وصدق لقوائم المالية ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أنواع المعاملات مثل المبيعات، المشتريات خ

وعلى الرغم من أن مجلس المعايير الدولي لم يطلب من المدقق صراحة أن يحدد الحكم الأولي للأهمية النسبية في صورة كمية، إلا أن قياسه يمثل ضرورة عملية عند تخطيط عملية التدقيق بسبب أن القوائم المالية تهدف إلى قياس نتائج الأعمال والمركز المالي والقدرة على توليد التدفقات النقدية بتعبير كمي ولذلك فإن تحديد الأهمية النسبية يجب أن يرتبط بهذه التعابير الكمية .

وما هو جدير بالملاحظة أنه يجب على المدقق ممارسة حكمه المهني ويدرس بعناية كافة الاعتبارات النوعية التي من شأنها أن تؤثر على حكمه الشخصي عند تقريره الأولي للأهمية النسبية لأنه في حالات كثيرة تكون الاعتبارات النوعية أكثر أهمية من المعيار الكمي وبعد التحديد الأولي الكمي للأهمية النسبية لكل عنصر، وذلك عن طريق توزيع الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على العناصر الفردية ولاشك أنه يمكن إجراء هذا التخصيص لكل من حسابات قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، غير أنه نظرا لأغلب تحريفات قائمة الدخل تؤثر أيضا على قائمة المركز المالي، فضلا عما تتميز به قائمة المركز المالي من قلة عدد الحسابات، فإن المدققين يقومون بعملية التخصيص على أساس حسابات قائمة المركز المالي وأجدي طرق التخصيص لكل حساب نسبة مئوية من الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على أساس نسبة رصيد هذا الحساب إلى إجمالي أرصدة الحسابات غير أنه رغم بساطة مثل هذه الطريقة إلا أن المدقق عادة ما يبحث عن طرق بديلة ولعل سبب ذلك أن المدقق حال قيامه بعملية التخصيص يأخذ العاملين التاليين في الاعتبار.

- احتمال وجود تحريفات في الحسابات: - حيث أن هناك حسابات يمكن أن تتعرض للأخطاء بدرجة أكبر من الحسابات الأخرى مثل النقدية والمخزون .

- تكلفة التدقيق:- إذا ما تطلب إجراءات تدقيق حساب معين جهدا أكبر وتكلفة أكثر مقارنة بحساب آخر.

وخلال مرحلة التنفيذ يقوم المدقق الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات التي توفر له القناعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية، وكذلك قد يقوم المدقق وعلى نحو متكرر بتعديل الحكم الأولي للأهمية النسبية خلال هذه المرحلة. (ارينز ولوباك، 2002: 325).

5. جوانب تطبيق الأهمية النسبية عند إعداد تقرير مراحل تقييم النتائج: من خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بالخطوات الآتية: -

- فحص العينات التي اختارها في مرحلة التخطيط عن طريق تطبيق إجراءات التدقيق المحددة لكشف الأخطاء والتحريفات الموجودة فيها، على أن يحتفظ بسجل يقيّد فيه الأخطاء التي يجدها في كل حساب من الحسابات.

- تقدير قيمه الخطأ في المجتمع الذي سحبت منه العينة

- مقارنة الخطأ المقدّر للحساب الموضوع للفحص بالحكم الأولي للخطأ المسموح به والسابق تحديده في مرحلة التخطيط.

فإذا وجد المدقق الخارجي أن الخطأ المكتشف والمقدّر للحساب اقل من مقدار الخطأ المسموح به عد هذا الحساب غير محرف جوهرياً، أما إذا كان الخطأ المكتشف والمقدّر للحساب أكبر من الخطأ المسموح به فإن المدقق يقوم بزيادة حجم اختباراته في هذا الحساب إذا كان من الحسابات الهامة ذات الطبيعة الخاصة كالمخزون والنقدية. فإذا وجد الخطأ المقدّر للحساب لم ينخفض رغم التوسع في حجم العينة، فإنه يطلب من إدارة الشركة تصحيح كل أو بعض الأخطاء المكتشفة حتى تكون في حدود الخطأ المسموح به للحساب، فإذا رفضت الشركة التصحيح فإن هذا ليس معناه أن القوائم المالية في مجموعها محرفة جوهرياً، وإنما يقوم التصحيح بتجميع الأخطاء المكتشفة من فحص كل الحسابات ومقارنتها مع الحكم الأولي الإجمالي للأخطاء المسموح بها في القوائم المالية، فإذا وجد بأن الأخطاء المكتشفة في كل الحسابات اقل من الحكم الأولي للأخطاء المسموح بها فإن القوائم المالية في مجموعها لا تعد محرفة جوهرياً.

أما إذا بقيت الأخطاء المكتشفة عند مستوى الأخطاء المسموح بها أو أكثر فإن المدقق يأخذ مدى تأثير ذلك في تقريره وكما هو موضح في النقاط الآتية: -

- إذا كانت الأخطاء المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية فإنها لا تؤثر على رأي المدقق الخارجي حيث يعطي رأي إيجابي.

- إذا كانت الأخطاء والتحريفات مهمة نسبيا ولكنها غير جوهرية، أي أنها لا تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي لا يؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة فإن المدقق يعطي رأي متحفظ وهذا يعني أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ.
 - إذا كانت الأخطاء مهمة نسبيا وجوهرية أيا منها تؤثر كافة أو على معظم عناصر القوائم المالية أو بمعنى آخر إذا كان أثرها ينتشر على القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة فإن المدقق يعطي رأي سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.
- (أبو زيد وآخرون، 2:4.62)

المبحث الثالث: أسس قياس الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في عملية القياس

1. أسس قياس الأهمية النسبية

أولاً: أساس مدى التأثير على نتائج الأعمال.: إن العنصر يصبح مادياً إذا ما حول الربح إلى خسارة والعكس صحيح أو زاد مقدار من الأرباح أو كل منهما. ويصبح مادياً إذا زاد من مقدار الخسائر أو أدى إلى التقليل منهما، وهذا المؤشر يهمل تماماً أثر الحجم المطلق للعنصر. فمثلاً يكون العنصر من المصروفات مادياً إذا كان مبلغه (2... دينار) أو أكثر وكان الربح الصافي قبل حسم هذه النفقة (2... دينار) إذا كان تحمل الشركة لعبء هذه النفقة غير وضعها من شركة رابحة إلى خاسرة، ولذلك يمكن القول أن استخدام هذا المؤشر بجانب استخدام مؤشرات أخرى يصبح فعالاً .

ثانياً: أساس الحجم المطلق للعنصر: اهتم هذا الأساس بالحجم المطلق للعنصر وعلاقته ببعض المتغيرات الأخرى للحكم على مادية العنصر من عدمه، وذلك باستخلاص بعض المؤشرات ذات الدلالة بين العنصر وبعض العناصر الأخرى كصافي الربح والمبيعات والموجودات المتداولة.

ثالثاً: الأساس السلوكي (أو أساس التأثير على مستخدمي القوائم المالية): يرى أصحاب هذا الاتجاه أن مادية العنصر تظهر من خلال تأثيره السلوكي على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، وذلك يجعل المستثمر يشتري أو يبيع الأسهم، أو يجعل البنك يمنح لقرض للشركة أو يطالبها بسداد التزام قائم أو يجعل زبونا أو مودعاً يبدأ تعامله معها أو يتوقف عن التعامل معها..... وهكذا .

رابعا: أساس النسب المئوية المقارنة.: تستخدم النسب المئوية كمؤشرات لدراسة الأهمية النسبية للعنصر (أو مجموعة العناصر) عن طريق إظهار العلاقات والارتباطات بين العنصر ومجموعته (أو أي أساس ثابت آخر) كأجمالي الربح أو صافي الربح. ومن النسب الأساسية المستخدمة في هذا المجال. نسبة مئوية من صافي الربح قبل الضريبة. أن استخدام النسب المئوية كمؤشر لقياس الأهمية النسبية مفيد جدا ولكن له حدود إذ أن هذه النسب ليست أكثر من قواعد أولية يتم اختيارها في ضوء الظروف المحيطة، وينبغي أن لا تستخدم بشكل مطلق بل ينبغي ملاحظة اثر كل منها على الإطار العام لكي يمكن تكوين رأي نهائي موضوعي عن الأهمية النسبية للعنصر. (محمود، 2: 65.6) ومن خلال ماتقدم يمكن أستخلاص الأتي: -

- لا يعد حجم الخطأ أو العنصر أساسا كافيا للحكم على أهميته النسبية نظرا لان حجم الخطأ أو العنصر تختلف أهميته النسبية من شركة إلى أخرى.
- يعد التأثير السلوكي للخطأ أو العنصر على مستخدمي القوائم المالية مؤشرا نظريا يصعب تطبيقه عمليا، لأنه يركز على افتراض الإلمام بالعوامل السلوكية التي تؤثر على مستخدمي تلك القوائم عند اتخاذ قراراتهم بالإضافة لاختلاف رغباتهم وأهدافهم وغاياتهم، الأمر الذي يستدعي ضرورة وجود معيار أو مجموعة من المعايير الملائمة لقياس التفضيل النسبي للحاجات والرغبات المتعددة، فالخطأ أو العنصر الذي يعد ذا أهمية نسبية لطرف، قد لا يكون كذلك بالنسبة لأطراف أخرى .
- يصلح أساس النسبة المقارنة في تأسيس خطوط إرشادية لقياس الأهمية النسبية للعناصر والأخطاء باستخدام أساليب التحليل المالي، ويعد أسلوب النسبة المقارنة أكثر شيوعا واستخداما لقياس مادية الأخطاء والعناصر من عدمها.

2. العوامل المؤثرة في قياس الأهمية النسبية: يتأثر قرار المدقق الخارجي بشأن تقديره المبدئي للأخطاء والتحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية بمجموعة من العوامل والتي يمكن تصنيفها إلى نوعين من العوامل وهي: -

أولا: العوامل الكمية: ويقصد بها العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها في صور كمية، حيث يعد مقدار الخطأ والتحريف المكتشف من تدقيق القوائم المالية مهما في تحديد ما إذا كان هذا الخطأ جوهريا أم لا بالنسبة لشركة معينة، فالخطأ بمقدار مليون دينار لشركة رقم أعمالها (5 مليون دينار) ويعد ولاشك جوهريا، بينما قد لا يكون جوهريا لشركة أخرى رقم أعمالها مليار دينار، فالمادية مفهوم نسبي أكثر منه

مفهوم مطلق ولذلك يجب تحديده في صورة نسبية مئوية من إحدى العناصر الهامة والقوائم المالية محل التدقيق.

ثانيا: العوامل النوعية: من المؤكد أن استخدام المقاييس الكمية ليست هي الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها المدقق لتحديد مدى جوهرية العناصر أو الأخطاء بل يتعين عليه الاستعانة ببعض المؤشرات النوعية التي تساعده في تحقيق هذا الهدف بدقة، وتتعلق هذه العوامل بطبيعة العنصر موضوع التدقيق وما يحيط به من ظروف، وفيما يأتي بيان أهم العوامل النوعية الذي يتعين على المدقق الاستعانة بها في هذا المجال وهي (الصعيدي، 2: 268..5): -

- مدى تكرار العنصر: فالعناصر المتكررة الناتجة عن ممارسة الشركة لنشاطها العادي تختلف في ماديتها عن تلك الغير متكررة أو ذات الطبيعة الاستثنائية، كأرباح بيع الموجودات الثابتة أو الغرامات فتلك العناصر تعد أكثر مادية وبالتالي يجب أن يوجه إليها المدقق عنايته.
- المتطلبات القانونية: حيث أن وجود القوانين الإلزامية والنظامية كقانون الشركات مثلا يحد من السماح بوجود أخطاء بالنسبة للعناصر الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كمخزون آخر المدة، والاحتياطات، ورأس المال، وطبقا لذلك فإن أي خطأ بسيط في هذه البيانات يعد جوهريا.
- مدى الدقة في تقدير عناصر الميزانية: فمن الملاحظ اختلاف درجة الدقة في تقدير عناصر الميزانية فهناك بعض العناصر التي من الممكن تحديد قيمتها بدقة متناهية مثل رصيد النقدية بينما بعضها يتم تقدير قيمها بالاعتماد على بعض المؤشرات مثل اندثار الموجودات الثابتة، ولاشك أن مقدار الخطأ الذي يحدث في المجموعة الأولى جوهريا.
- التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة: لاشك أن تغير السياسات المحاسبية المستخدمة في تصوير القوائم المالية من فترة لأخرى تؤثر على الفترات المقبلة، فمثلا تغيير أسلوب الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص سوف يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية المقبلة، وبالتالي يجب الإفصاح عن تلك التعديلات إذا حدثت تغيرات جوهرية في نتائج النشاط في الفترة المقبلة، حتى ولو لم يكن لهذه التعديلات أي تأثير في الفترة الحالية.
- ربحية الوحدة الاقتصادية: يمكن القول أن الوحدة الاقتصادية إذا حققت قدرا كبيرا من الأرباح أو الخسائر فأن التعديلات البسيطة في هذه الحالة لا تكون جوهرية، أما إذا حققت الوحدة

الاقتصادية قدرا ضئيلا من الربح أو الخسارة فإن التعديلات التي يتوصل إليها المدقق الخارجي يجب أخذها في الحسبان واعتبارها جوهرية.

- نتائج المقارنات مع الفترات السابقة: من المعلوم أن لأغراض إجراء المقارنات بين القوائم المالية من سنة لأخرى يجب الثبات في الأخذ بالسياسات وقواعد حساب الاندثار وقواعد تصوير تلك القوائم، وبالتالي فإذا أصبحت مقارنة القوائم الخاصة بالعالم الحالي مع العام السابق نتيجة إدراج العنصر موضوع التدقيق ضمن عناصر أخرى كاعتبار بعض المصروفات الرأسمالية ايرادية أو العكس أو تعديل فوائد الأصول باعتبارها ايرادية.
- تأثير الخطأ على النسب المالية: حيث يختلف الخطأ حسب المدى الذي يحدثه في النسب المالية كنسب التداول، فمثلا عند حساب رصيد الدائنين بأقل من قيمته الصحيحة يمثل خطأ جوهريا وبالتالي سوف يكون له تأثير عند حساب نسبة الالتزامات المتداولة.
- أهمية تأثير العنصر أو الخطأ: يتشدد المدقق في الحكم على المادية حسب الاندثار التي يحدثها العنصر أو الخطأ والتي لها اثر متعددة، كبضاعة أخر المدة. ويتشدد المدقق عند الحكم على مدى جوهريتها وذلك بعكس العناصر والأخطاء التي يكون لها تأثيرا منفردا كالمصروفات بصفة عامة.
- خصائص الشركة: تؤثر خصائص الشركة في تحديد مدى جوهرية الخطأ أو التحريف، ومن أهم هذه الخصائص مدى ربحية الشركة، ودرجة السيولة التي تتمتع بها وقدرتها على الوفاء بالديون، فالمدقق يكون أكثر تشددا في الحكم على مدى جوهرية الخطأ بالنسبة للشركة التي تواجه مشكلات مالية، عن تلك التي لا تواجه مشكلات مالية.

المبحث الرابع: مفهوم مخاطر التدقيق وأنواعها

تعني كلمة المخاطرة وبهذا المعنى فإن المخاطرة اختيارا وليس قدرا، والأفعال التي تجرؤ على الإتيان بها والتي تتوقف على مدى حريتنا في إجراء الاختبارات هي لب وجوهر المخاطرة. في التدقيق عرف مجلس معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم(4..) والموسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية". "مخاطر التدقيق بأنها": المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهرى". (السبعراوي، 2: 52..7) كما وعرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في نشرة التدقيق(39) في عام 1981 خطر التدقيق بأنه: الخطر الناتج عن احتمال فشل المدقق دون تعهد في إصدار رأي مقيد بطريقة مناسبة عن القوائم المالية التي تحتوي على تحريف هام. وبتحديد أكثر يمكن

النظر إلى خطر التدقيق بأنه الخطر الناتج عن احتمال حدوث الأخطاء هامة في أرصدة الحسابات دون أن تمتنع أو تكتشف عن طريق أنظمة الرقابة الداخلية أو عن طريق إجراءات التدقيق. (مهننا، 1992:17)

1. أنواع مخاطر التدقيق: مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية والتي تقسم إلى نوعين:-

الأول:- مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية: يتم اخذ مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التدقيق، ويجب على المدقق في هذه المرحلة القيام بعملية تقييم شامل لمخاطر التدقيق في ضوء معرفته بأعمال الشركة، والقطاع الصناعي الذي تعمل فيها، ودارتها، والبيئة المحيطة بها. ويكون هذا التقييم أساساً لتوفير المعلومات اللازمة للمنهج العام لمهمة التدقيق، والاحتياجات المتعلقة بموظفي التدقيق ورسم الإطار العام الأمر الذي يتم بموجبه تحديد الأهمية النسبية وتقدير المخاطر على مستوى أرصدة الحسابات أو على مستوى مجموعة العمليات.

الثاني:- مخاطر التدقيق على مستوى رصيد الحسابات أو نوع العمليات: تستخدم معظم إجراءات التدقيق، ويتم تنفيذها، على مستوى رصيد الحساب أو نوع من العمليات، وبالتالي يجب أن تدرس مخاطر التدقيق على هذا المستوى مع الأخذ بنظر الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية. (عبدالله، 2022:4)

2. تقسيم مخاطر التدقيق من حيث مكوناتها وعناصرها

أولاً: مفهوم المخاطر الضمنية: تسمى المخاطر الضمنية بالمخاطر المتأصلة أو الملازمة أو الموروثة أو الطبيعية ويطلق عليها بالمخاطر الجوهرية أو الذاتية أو الحتمية أو الكامنة، "وتمثل هذه المخاطر مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات، فالحسابات التي تعتمد على درجة كبيرة من التقدير، وإنها معقدة في احتسابها، أو تلك التي تمثل موجودات مرغوبة، أو متحركة كالذهب، أو تلك التي تكون عرضة للتغيير في طلب المستهلكين أو النقدية، فإن هذه الحسابات تكون مخاطرهما الضمنية أكثر من غيرها". (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 1997:5) وعرف معايير التدقيق الدولية المخاطر الضمنية بأنها "احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء الأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد رقابة داخلية"، ويلاحظ أن المفاهيم السابقة للمخاطر الضمنية لا تختلف في مضمونها ومحتواها حيث أكدت غالبية التعاريف حول احتمال تعرض أرصدة الحسابات أو المعاملات بصورة فردية أو إجمالية لخطأ أو تحريف جوهري، ناتج عن طبيعة أعمال الشركة، بافتراض عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تمنع حدوثها واكتشافها

وتصحيحها في الوقت الملائم. فمثلا إذا كانت إدارة الشركة تعاني من نقص حاد في السيولة، فإن إدارة الشركة ستعمل على تخطي الرقابة الداخلية وتقوم بإظهار العناصر النقدية للشركة على عكس ما هي عليه في الواقع كأن تعمل على المغالاة في رصيد المدينين، أو تخفيض رصيد الدائنين، أو تقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية، والحصول على قرض من الغير بدون إظهاره ضمن قائمة المركز المالي، بهدف إخفاء تعرضها للفشل المالي، وتكمن المخاطر هنا في عدم اكتشاف هذا التحريف الجوهرى من قبل المدقق الخارجى. (جمعة، 2:119...)

ثانيا: مفهوم مخاطر الرقابة: يقصد بمخاطر الرقابة "الخطر الناشئ عن الخطأ، الذي قد يحدث في رصيد حساب أو مجموعة عمليات مالية، والذي قد يكون ماديا عندما يضاف إلى خطأ في أرصدة أو عمليات مالية أخرى سوف لا يمنع أو يكتشف في الوقت المناسب بواسطة نظام الرقابة المحاسبية الداخلية". (مصطفى، 7:1997) وعرف خطر الرقابة بأنه "الخطأ الذي يمكن أن يحدث بتدقيق الحسابات والذي يكون ذات أهمية نسبية بشكل منفرد أو عندما يتجمع مع أخطاء أخرى والذي لا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية.

ثالثا: مفهوم مخاطر الاكتشاف: تعد مخاطر الاكتشاف إحدى المكونات المهمة لمخاطر التدقيق، فهي من جهة تمثل مقياس لفشل المدقق في اكتشاف التحريفات والأخطاء التي تقسم الأهمية النسبية، ومن جهة أخرى تمثل مقياس لكمية أدلة الإثبات اللازمة لبقاء مخاطر التدقيق عند مستواها المقبول. وعرف مجلس معايير التدقيق في المعيار رقم (4..) مخاطر الاكتشاف بأنها "المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق، أن تكشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، ومنفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى. (ديوان الرقابة المالية، 2:7.58)

المبحث الخامس: تقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عملية التدقيق

1. **تقدير مخاطر التدقيق خلال مرحلة التخطيط:** يمكن تعريف تقدير مخاطر التدقيق بأنها ((تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وإعداد البيانات وفقا للمبادئ المحاسبية، وتتطلب تقدير المخاطر تحليل العوامل وتحديد احتمالية حدوثها واتخاذ الإجراءات الضرورية للتحكم فيها)). (عبدالقادر، 2:46.2) وتحدد الإشارة إلى أن تقدير مخاطر التدقيق هو تقدير احتمالي يستند إلى الحكم الشخصي بدرجة كبيرة للمدقق ومقدرته وكفاءته في تشخيص العوامل المؤثرة فيها

والمسببات المنشئة لها، ولهذا فان تقدير مخاطر التدقيق لا يرقى إلى مستوى تحديد التدقيق لها، حيث في معظم الأحيان، يجد المدقق أنه من الصعوبة بإمكان تحديد التدقيق لقيمة مخاطر التدقيق، لعدم توفر دليل موضوعي، يصطلح بأنه في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالعمل التدقيقي، سوف يكون باستطاعة المدقق تحديد مخاطر التدقيق بصورة دقيقة. وأكد مجلس معايير التدقيق الدولية على ضرورة قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كافا للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض تخطيط عملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتعميم إجراءات التدقيق للتأكد من أنها خفضت لأدنى مستوى مقبول. (الرباعي، 2:37..2)

أولاً:- تحديد مخاطر التدقيق المخططة الكلية . (تحديد المستوى المقبول): تعرف مخاطر التدقيق المخططة أو كما تسمى أحيانا بمخاطر التدقيق المقبولة بأنها: قياس لكيفية استعداد المدقق لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية التدقيق والوصول إلى رأي غير متحفظ. فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المدقق على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية التدقيق وإصدار رأي غير متحفظ. وعندما يقرر المدقق مخاطر التدقيق عند اقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المدقق يرغب في أن يكون أكثر تأكيد من أن القوائم المالية غير محرفة جوهريا. ويترتب على ذلك التأكد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفرا، في حين أنه عندما يكون الخطر (1..1%) فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل، ولاشك أن حالة التأكد الكامل (الخطر صفرا) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية، وهو ما يعني أن المدقق لا يمكنه إعطاء ضمان بان القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء والتحريفات الجوهرية أما أهم العوامل التي تؤثر على تقدير المدقق الخارجي في تحديد مستوى المخاطر المخططة المقبولة هي:

- مدى اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية محل التدقيق.
 - احتمال مواجهة الشركة لصعوبات مالية بعد إصدار تقرير التدقيق .
- "لم تقدم الجهات المهنية أي مساعده تذكر في مجال المخاطر المقبولة لكل حساب من حسابات القوائم المالية(لان هناك وجهتا نظر في الموضوع).

- يحدد خطر التدقيق الفردي لكل منطقة عمل(مدينون، مخزون،...الخ) بالمستوى نفسه الذي يحدد فيه الخطر الكلي المقبول.

- يقسم الخطر الكلي إلى أجزاء فردية من العمل بشكل يتناسب مع حجم رصيد كل حساب أو مجموعة عملياته.

ثانياً:- **تقدير المخاطر الضمنية لكل رصيد**: قبل أن يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق الضمنية عليه أولاً أن يتعرف على العوامل المؤثرة في وجودها أو المنشئة لها، ومن ثم يقرر بعد ذلك درجة المخاطر الضمنية المصاحبة لكل رصيد حساب، علماً أن هذه العوامل قد يكون لها تأثير على حساب واحد أو على مجموعة من الحسابات فمثلاً عدم نزاهة الإدارة قد يكون لها تأثير على أغلب حسابات البيانات المالية في حين مدى استخدام الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات يكون تأثيرها على بعض أرصدة الحسابات كمخزون بضاعة آخر المدة.

1- **العوامل المؤثرة في تقدير المخاطر الضمنية**. أشار مجلس معايير التدقيق الدولية في الفقرات 11-12 من المعيار الدولي رقم (4..) إلى أنه لتقدير المخاطر الضمنية يجب على المدقق استخدام حكمه المهني لتقييم العديد من العوامل - على سبيل المثال - الأتي:-

أ- **بالنسبة لمستوى القوائم المالية**

- استقامة الإدارة.
- خبرة الإدارة وتأهيلها العلمي والتغيرات في الإدارة إنشاء الفترة.
- الضغوط غير العادية على الإدارة.
- طبيعة نشاط الشركة.
- العوامل المؤثرة على الصناعة التي تعمل فيها الشركة.

ب- **بالنسبة لمستوى مجموعة العمليات والأرصدة**.

- احتمال تعرض حسابات القوائم المالية للانحرافات - على سبيل المثال - تعديل الحسابات للفترة السابقة أو شمول الحسابات لدرجة عالية من التقديرات.
- تعقد المعاملات الأساسية والإحداث الأخرى والتي ربما تتطلب استخدام عمل خبير.
- درجة الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات .
- تعرض الأصول للفقد أو سوء الاستخدام .
- استكمال المعاملات المعقدة وغير العادية بصورة مناسبة أو قرب نهاية السنة.
- المعاملات التي لا تخضع للعمليات العادية .

2- تقدير درجة المخاطر الضمنية لكل رصيد.

بالرغم من أن الجهات المهنية لم تضع معايير أو تعليمات عن كيفية التوصل للمخاطر الضمنية، إلا أن البعض يرى أن المدققين يميلون إلى تحديد المخاطر الضمنية بنسبة تزيد عن (5.0%) وربما في بعض الحالات يتم تحديده بنسبة (1.0%) عندما يوجد احتمال مناسب لوقوع تحريفات جوهرية وعلى سبيل المثال، بفرض أنه عند تدقيق المخزون لاحظ المدقق أنه يوجد عدد كبير من التحريفات تم اكتشافها في السنة السابقة، وأيضا يوجد انخفاض في معدل دوران المخزون هذا العام، لذلك سيضع المدقق الخطر الضمني لهذا الحساب عند مستوى مرتفع نسبيا. (ديوان الرقابة المالية، 6: 7.2)

ثالثا:- تقدير مخاطر الرقابة لكل رصيد: أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تقريره رقم (55) لسنة 1988 أن تقدير مخاطر الرقابة هو: عبارة عن تقييم مدى فعالية وسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية للشركة في منع واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية. إذا فان خطر الرقابة يحدث أما نتيجة وجود نظام رقابة مصمم بشكل غير فعال أو نقص الالتزام بالنظام المصمم بصورة دقيقة. وعليه فيجب على المدقق الخارجي أن يتبع الخطوات الآتية عند قيامه بتقدير مخاطر الرقابة. خامسا:- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية. تعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية خطوة رئيسية وجوهرية لتقدير مخاطر الرقابة ويجب على المدقق الخارجي الحصول على معلومات حول هيكل الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية والبيئة التي يعمل ويطبق في هذا النظام. وتعني الرقابة الداخلية كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تستخدمها إدارة الشركة لتحقيق الأهداف التالية: -

- إمداد إدارة الشركة بالبيانات الحاسبية الدقيقة والتي لا يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرار.

- حماية أصول وممتلكات الشركة من العبث والسرقة والاختلاس.

- تشجيع الكفاءة الانتاجية.

- التأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات الموضوعية.

أما أهم ما يجب على المدقق الخارجي مراعاته بشأن نظام الرقابة الداخلية الأتي (أبو زيد وآخرون، 2: 4.81):-

- على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام الحاسبي المطبق.

- يجب على المدقق الحصول على فهم كاف لبيئة الرقابة لتقييم اتجاهات مجلس الإدارة وإدراكهم وإجراءاتهم بالنسبة للرقابة الداخلية وأهميتها للشركة.

- يجب على المدقق الحصول على فهم كاف لإجراءات الرقابة لإعداد خطة التدقيق.

2. العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

● الواقع أن مفهوم الأهمية النسبية والمخاطر مترابطان تماماً ولا يمكن فصلهما عن بعض في عملية التدقيق.

● الأهمية النسبية هي مقياس لحجم أو مقدار الخطأ بينما المخاطر هي بعض من مقاييس عدم التأكد وبدمجها معا فإنهما يقيسان عدم التأكد لمبلغ الخطأ وكقاعدة عامة هنالك علاقة ثابتة بين الأهمية النسبية والمخاطر وأدلة الإثبات بحيث أن أي تغير في احد هذه العناصر لابد أن يؤدي إلى تغير في العنصر الآخر أو كلاهما.

● فإذا قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل مرتفع فهذا يعني أن مخاطر التدقيق ستكون منخفضة لذلك فان حجم الأدلة التي يحتاج إليها المدقق ينخفض وإذا ما قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل منخفض فان مخاطر التدقيق تزداد وبالتالي فان المدقق يحتاج إلى حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر.

● أي أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية مستوى المخاطرة في التدقيق فإذا ما ارتفع مستوى الأهمية النسبية تقل نسبة المخاطرة في التدقيق والعكس صحيح لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذه العلاقة بعين الاعتبار عند تحديده لطبيعة إجراءات التدقيق وتوقعها ونطاقها التي سيقوم بها فإذا قرر أن مستوى الأهمية منخفضاً فان مخاطر التدقيق في هذه الحالة ترتفع ولذلك يجب أن يسعى لتخفيضها عن طريق تخفيض مخاطر الاستكشاف من خلال الوسائل التالية:-

● زيادة نطاق إجراءات التدقيق.

● اختيار إجراءات تدقيق أكثر فعالية.

● تنفيذ إجراءات تدقيق محددة في وقت قريب لتاريخ الميزانية العامة.

بالإضافة لذلك يؤكد الإرشاد الدولي رقم (25) والمرسوم ((الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق)) إلى أنه إذا كانت الأخطاء غير المصححة والتي تعرف عليها المدقق تحديداً أو توقعاً تقترب من الأهمية الذي قدره فيجب عليه تحديد ماذا كان من المحتمل أتى تشابه الأخطاء غير المكتشفة إذا ما كانت أخذه مع الأخطاء التي تم التعرف عليها تجاوزاً لمستوى الأهمية النسبية عند ذلك يجب على المدقق تخفيض هذه المخاطر عن

طريق القيام بإجراءات تدقيق إضافية أو عن طريق تنبيه الإدارة بضرورة تصحيح الأخطاء المكتشفة (ديوان الرقابة المالية، 2: 65..7).

المبحث السادس: تحليل نتائج الاستبانة

قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي

يتناول هذا الجانب من الدراسة تحليل نتائج الاستبانة الموزعة على أفراد العينة وفقاً للمحاور التي تضمنتها، ومن أجل الوقوف على نتائج استجابة عينة الدراسة حول أسئلة الاستبانة تم استعمال الأساليب الإحصائية (الوسط الحسابي، الأهمية النسبية) وكالاتي: -

المحور الأول: بيان موقف المدقق الخارجي من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة التأكد من مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية

وعند النظر إلى قيم الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن جميع إجابات العينة تتجه نحو الاتفاق أو الاتفاق التام، وفيما يلي تحليل إجابات عينة الدراسة بشأن موقف المدقق الخارجي من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة التأكد من مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية

- لا بد للمدقق القيام بالتأكد من صحة تسجيل المحاسب لجميع النفقات والإيرادات، وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن نسبة 1..% من عينة الدراسة متفقون تماماً على ذلك، وبقيمة الوسط الحسابي البالغة 4.8 .
- لا بد للمدقق القيام بالتأكد من مدى كفاية الإفصاح عن أي فروقات في مطابقة النقدية وكشف المصرف وكافة السياسات المحاسبية المتبعة، وقد بينت نتائج الدراسة بأن نسبة 1..% متفقون على ذلك وبوسط حسابي قدره 4.6
- أن عدم الإفصاح حول البنود السابقة في الفقرة السابقة سيؤدي بالمدقق الخارجي إلى القيام بإصدار رأي متحفظ أو سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الأهمية النسبية، وقد جاء في ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن 39.33% متفقون على ذلك، إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.26 .

المحور الثاني: بيان موقف المدقق الخارجي من قياس الأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ للتدقيق

- اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 86.6% بأنه لا بد من وجود معايير مرشدة صادرة عن الجهات المهنية تساعد المدقق الخارجي في إصدار حكم شخصي سليم لقياس الأخطاء المهمة من غير المهمة، وبلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الصدد 4.46 .
- أشارت إجابات الاستبانات ونسبة 73.33% من عينة الدراسة بأنه ينبغي على المدقق الاستعانة ببعض المؤشرات النوعية إلى جانب المؤشرات الكمية في تحديد أهمية الأخطاء والعناصر من عدمها مثل:- مدى تكرار البند- المتطلبات القانونية- مدى الدقة في تقدير عناصر الميزانية وغيرها ، وبقية وسط حسابي قدره 3.13
- أكد غالبية أفراد العينة بأنه خلال مرحلة التخطيط يقومون المدققين بدراسة واختيار العنصر المهم بناءً على المؤشرات النوعية والكمية، ومدى ارتباط العنصر بطبيعة النشاط، والظروف المحيطة بالعنصر محل التدقيق، بناءً على الخبرة الشخصية، وقد أشارت نسبة 6.6% من عينة الدراسة إلى ذلك، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.73 .
- عدم اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 33.33% على أن المدققين لا يضعون مستوى كمي أولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط، وبقية وسط حسابي بلغت 2.86 .
- عدم اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 33.33% على أن المدققين يقومون بالتعديل على حكمهم الشخصي حول العنصر أو الخطأ المهم من غير المهم خلال مرحلة التنفيذ إذا ما تبين حقائق جديدة حول العنصر أو الخطأ محل التدقيق، وبقية وسط حساب البالغ 3.33 .

المحور الثالث: - بيان موقف المدقق الخارجي من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء الرأي

- أظهرت نتائج التحليل بان 86.66% من عينة الدراسة تأكد إن من المهم نسبياً تجميع الأخطاء المكتشفة عند تقييم أدلة الإثبات للتعرف على درجة تأثيرها بصورة إجمالية على القوائم المالية، وبقية وسط حسابي قيمته 4.2 .

- يؤكد غالبية أفراد العينة أنه لا بد من تجميع وقياس الأخطاء المكتشفة الصغيرة والتي قد تشكل في مجموعها خطأ مهم أو مادي ونسبة 93.33%، وبوسط حسابي بلغت قيمته 4.2 .
- اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 1.1% على إن في حالة كون الخطأ المكتشف ذو أثر مادي على القوائم المالية أليس من المفروض القيام بزيادة اختبارات التدقيق، وبقيمة وسط حساب البالغ 4.73

- اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 66.66% على إن في حالة كون الخطأ المكتشف ذو أثر مادي على القوائم المالية أليس من المفروض القيام بالتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير، وبقيمة وسط حساب البالغ 3.66 .
- اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 6% على إن يقوم المدقق الخارجي بإصدار رأي إيجابي إذا كانت الأخطاء غير مهمة نسبياً أو أنها لن تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبقيمة وسط حساب البالغ 3.73 .

المحور الرابع: بيان موقف المدقق الخارجي من تقدير مخاطر التدقيق ومكوناته عند مرحلتي

التخطيط والتنفيذ

- أن المدققين لا يقومون خلال مرحلة التخطيط بوضع تقدير احتمالي كمي حول عدم سلامة الرأي الذي يبدونه في القوائم المالية، إذ تبين نتائج الدراسة إن نسبة 6.6% تمكن ذلك إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي 3.73 .
- اتفاق إجابات الاستبانات ونسبة 53.33% على أن المشاكل المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية قد تؤدي بالإدارة إلى المغالاة في بعض أرصدة الحسابات أو المعاملات، وبقيمة وسط حساب البالغ 3.26 .
- يؤكد جميع أفراد العينة أنه ينبغي على المدقق إعطاء اهتمام واسع عند فحص بعض الحسابات والتي منها (النقدية) نتيجة لإمكانية التلاعب والاختلاس في هذا البند ونسبة 1.1%، وبوسط حسابي بلغت قيمته 4.73 .
- أظهرت نتائج التحليل بان 73.33% من عينة الدراسة تأكد إن القصور الذاتي في أي نظام رقابة داخلية قد يؤدي إلى زيادة احتمال وجود تحريفات وأخطاء جوهرية في أرصدة الحسابات، وبقيمة وسط حسابي قيمته 4.13 .

ومما سبق تبين لنا إن هناك علاقة معنوية بين الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي، وهذا يحقق فرضية الدراسة وقبولها فضلا عن حل مشكلة الدراسة وتحقيق هدفها.

المبحث السابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: - الاستنتاجات

- ليس هناك تعريفاً محدداً للأهمية النسبية، وإذا أريد معرفة معنى هذا المفهوم ينبغي ملاحظة العوامل والحالات المؤثرة في قياسها وتطبيقها، أي أن فهم لماذا يطبق هذا المفهوم ولأي حالة أو عنصر أو ظرف يجب تطبيق، سيتضح ما هو المقصود بالأهمية النسبية.
- ترتبط مخاطر التدقيق برأي المدقق الخارجي واحتمالات فشله في اكتشاف الأخطاء والتحريفات التي تنسم بالأهمية النسبية بعد الانتهاء من عملية التدقيق وتصدير الرأي.
- توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، وتساهم هذه العلاقة في تخطيط حدوثها، وفي تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات، كما تساهم في تحديد كلفة ووقت عملية التدقيق.
- تتأثر قرارات قياس الأهمية النسبية للأخطاء أو العناصر بالعديد من الأسس والعوامل النوعية والكمية، وتعتمد في قياسها على الظروف المحيطة بالشركة محل التدقيق، وعلى حكم المدقق الشخصي وخبرته، بالإضافة إلى اعتبارات الكلفة والمنفعة.
- لا يمكن وضع تعليمات وقوانين لقياس الأهمية النسبية لاختلافها من نشاط لآخر ومن شركة لأخرى تعمل في نفس النشاط .
- لا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها، وذلك لأنه تقدير احتمالي يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق الخارجي ومقدرته الذاتية وكفاءته المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الشركة ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر المحيطة بعمله المهني .
- لم تلتزم الجهات المهنية الدولية والمحلية المدقق الخارجي بعمل تقديرات كمية أولية للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق ومكوناتها خلال مرحلة التدقيق بل أكدت على ضرورة اخذ المدقق بنظر الاعتبار الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق خلال مراحل عمله المهني، والعمل على تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول .

ثانياً: - التوصيات

- تكثيف البحوث والدراسات العملية الهادفة إلى تقدير مخاطر التدقيق ومكوناتها خلال عملية التدقيق، لان هذه البحوث والدراسات يمكن أن تشكل العمود الفقري في إصدار معيار خاص بمخاطر التدقيق وكيفية تقديرها بصورة مبسطة أكثر.
- العمل وفق لما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم (32). والخاص بالأهمية النسبية في التدقيق مع اقتراح إضافة نسب إرشادية إلى هذا المعيار تنسجم مع البيئة العراقية وتمثل نقطة بداية يستعين بها المدقق الخارجي في قياس الأخطاء والتحريفات المهمة من غير المهمة ويقترح الباحث أن تكون النسب الإرشادية (2% - 4%) من صافي الربح حيث أن الأقل من (2%) يعد غير مهم نسبياً والأكثر من (4%) يعد مهم نسبياً وما بين النسبتين يخضع لتدقيق المدقق الخارجي باعتباره مهم أو غير مهم .
- ضرورة تضمين فقرة في قانون الشركات تلزم بتعيين المدقق مدة لا تزيد عن (5) سنوات حتى يتسنى له التعرف أكثر على الجوانب المهمة والأكثر خطورة في الشركة محل التدقيق.
- على المدقق الخارجي العمل على وضع تقديرات كمية أولية للأخطاء المسموح بها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى كل عنصر خلال مرحلة التخطيط لتكون مرشدة له ولمساعدته نحو الأخطاء والتحريفات الهامة، وترشده حول كمية الإثباتات التي ينبغي الحصول عليها.
- العمل على دراسة وتوثيق المخاطر المحيطة ببيئة أعمال الشركة وطبيعة نشاطاتها وكذلك توثيق المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية لما قد يكون لها من تأثير بالغ على القوائم المالية والبيانات المالية .
- على المدقق مراعاة استخدام الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الأحداث والعمليات غير العادية، زيادة فهم الشركة والتغيرات الجوهرية التي حدثت بها من خلال السنوات السابقة، تخفيض مخاطر التدقيق وخصوصاً مخاطر الاكتشاف، تدقيق الأرصدة والمعاملات التي لا تتسم بالأهمية النسبية وفي تقسيم نتائج عملية التدقيق.
- الاهتمام بالإحداث اللاحقة والأمور الطارئة التي تلي إعداد القوائم المالية والتي قد تؤثر بدرجة مهمة على نتائج الأعمال والمركز المالي للسنة موضوع التدقيق أو السنة اللاحقة لها.